

302809

UNIVERSIDAD MOTOLINIA, A.C.

4

2es



ESCUELA DE DERECHO

CLAVE 302809

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO

"ANÁLISIS JURÍDICO DEL RÉGIMEN FISCAL
MEXICANO EN MATERIA ADUANERA"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

FLORECITA GARCIA GARCIA

DIRECTOR DE TESIS: LIC. JESUS FERNANDO TAPIA ARRIAGA.

MEXICO, D. F.

264063

1998

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

LIC. JESUS FERNANDO TAPIA ARRIAGA

ASUNTO: VOTO APROBATORIO DE
REVISOR DE TESIS

LIC. JOSE LUIS FRANCO VÁRELA
DIRECTOR TÉCNICO
ESCUELA DE DERECHO DE LA
UNIVERSIDAD MOTOLINIA.

DISTINGUIDO
MAESTRO:

Con fecha 17 de Abril de 1998, he recibido para su revisión académica, la tesis titulada: **Análisis Jurídico del Régimen Fiscal Mexicano en Materia Aduanera**", de la alumna Florecita García García, la cual fue dirigida por el suscrito.

Después de revisar con mucho detenimiento el trabajo de investigación, encuentro que cumple con la estructura de tesis y las exigencias legales que prevén los artículos 14 y 148 de la Ley Federal del Derecho de Autor, para ser autorizada como tesis de licenciatura.

Por tanto, me permito extender mi aval intelectual y mi voto de revisor de la tesis, por ser un trabajo de investigación que cumple con la calidad académica de tesis de licenciatura.

Atentamente

México, D. F., a 29 de Abril de 1998.



Jesús Fernando Tapia Arriaga
Licenciado en Derecho
Cédula Profesional 1661971

México, D.F., a 30 de abril de 1998

LIC. JOSE LUIS FRANCO VARELA
DIRECTOR TECNICO
ESCUELA DE DERECHO DE LA
UNIVERSIDAD DE MOTOLINIA, A. C.

DISTINGUIDO SR. DIRECTOR:

En mi calidad de REVISOR DE TESIS, se me ha entregado para su exámen, la tesis de licenciatura titulada "Análisis Jurídicos del Régimen Fiscal Mexicano en Materia Aduanera", la que elaboro la alumna Florecita García García, bajo la dirección del Sr. Lic. Fernando Tapia Arriaga.

Después de haber estudiado el trabajo de investigación, concluyo dar mi voto aprobatorio, por cumplir la tesis los requisitos de validez que exige en su estructura, la Ley Federal del Derecho del Autor.

Saludos

ATENTAMENTE



JORGE ALBERTO MANCILLA OVANDO
DOCTOR EN DERECHO
CED. PROF. No. 1234840

DEDICO ESTA TESIS:

A MIS PADRES:

POR TODO SU AMOR, APOYO,
CONFIANZA Y LA INVALUABLE
AYUDA QUE EN TODOS MOMENTOS
DE MI VIDA HE RECIBIDO DE -
ELLOS.

LOS AMO !

A MIS HERMANOS:

ROCIO, MONTSERRAT, DULCE,
MIGUEL ANGEL Y JOSE LUIS

A MIS SOBRINOS:

JESUS, ROCIO, RICARDO (+)
EDUARDO, CARLOS, MONTSERRAT
Y LUISITO.

A YADIRA:

POR ESTAR INCONDICIONALMENTE
A MI LADO.

AL LIC. JOSE DE JESUS GARCIA
POR SU CONFIANZA, APOYO Y --
ORIENTACION.

A CLAUDIA PATRICIA FERZULI,-
ILIANA FERZULI, CLAUDIA ARCE,
MIRIAM ROSSETTE, VICTOR BUEN-
ROSTRO Y FELIPE RODRIGUEZ

POR SU AMISTAD Y EL TIEMPO --
QUE HEMOS PASADO JUNTOS.

A EMMA, CLAUDETTE, ALE TREVIÑO
ALE ROSS, ROSALIDA Y DANIEL.

POR SU RESPETO Y AMISTAD

Y A G R A D E Z C O A :

LA MADRE GUADALUPE DENETRO

DR. JORGE ALBERTO MANCILLA
OVANDO.

LIC. FERNANDO TAPIA ARRIAGA

LIC. ENRIQUE MARQUEZ CONDE

MIS PROFESORES DE LA UNIVERSIDAD
MOTOLINIA

DOY GRACIAS A DIOS, POR PERMITIRME
ME LOGRAR UNA DE MIS METAS.

ANALISIS JURIDICO DEL REGIMEN FISCAL MEXICANO EN MATERIA ADUANERA

INDICE

INTRODUCCION

I

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS UNIVERSALES DEL REGIMEN FISCAL ADUANERO

1.1.El Fisco Federal	1
1.1.1. Concepto de Fisco Federal	15
1.1.2. Potestad Tributaria del Estado	17
1.2.La Aduana	22
1.2.1. Concepto de Aduana	30
1.2.2. Administración Aduanera	33
1.3.Comercio Internacional	34
1.3.1. Concepto de Comercio Internacional	36
1.3.2. Apertura Comercial	36

CAPITULO II

REGIMEN FISCAL MEXICANO EN MATERIA ADUANERA

2.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	38
2.2. Tratados Internacionales	52
2.3. Ley Aduanera	59
2.4. Ley de Comercio Exterior	62
2.5. Ley Federal de Derechos	64
2.6. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal	65

CAPITULO III

LAS CONTRIBUCIONES EN NUESTRO REGIMEN IMPOSITIVO

3.1. Contribución	70
3.1.1. Concepto de Contribución	71
3.1.2. Clasificación de las contribuciones	74
3.1.3. Relación Jurídica Tributaria	76

3.2. Impuestos	82
3.2.1. Concepto de los Impuestos	82
3.2.2. Principios de los Impuestos	86
3.2.3. Clasificación de los Impuestos	90
3.3. Derechos	92
3.3.1. Definición de Derechos	93
3.3.2. Características de los Derechos	96

CAPITULO IV

DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO

4.1. Obligación Tributaria Aduanera	98
4.2. Impuesto al Comercio Exterior	105
4.2.1. Impuesto General de Importación	106
4.2.2. Impuesto General de Exportación	114
4.3. Derechos de Aduanas	120
4.3.1. Servicios Aduaneros	120
4.3.2. Trámites Aduaneros	124

CONCLUSIONES	129
---------------------	-----

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

El origen de la aduana es muy antiguo, aparece y evoluciona a la par del comercio internacional, convirtiéndose en un instrumento imprescindible del Estado Moderno, inmenso en una globalización del comercio internacional.

La administración aduanera resulta bajo este contexto, fundamental para regular y equilibrar las relaciones comerciales de nuestro país con el mundo. La aduana no se constriñe exclusivamente a recaudar contribuciones al comercio exterior, sino que involucra importante participación en la economía del país.

Lo anterior motiva nuestro interés analizar y estudiar lo relativo al sistema impositivo en materia de comercio exterior, a efecto de determinar si su marco jurídico esta acorde con la realidad mundial, o sí por el contrario, dicho marco requiere una revisión urgente y en su caso, una reforma legal.

Primeramente estudiaremos las instituciones del fisco federal, aduana y comercio internacional. Tenemos la certeza que la Potestad Tributaria del Estado constituye la columna vertebral de los ingresos del fisco, por lo que debemos procurar su actualización en busca de eliminar el terrorismo fiscal

Ante las crisis internacionales que golpean la economía nacional, como el reciente caso de la caída de los precios del petróleo mexicano, resulta imperioso establecer un sistema recaudatorio eficaz y eficiente; razón por el cual el Estado dirige una mayor atención al régimen fiscal aduanero.

Ante lo anterior, resulta imperioso establecer el marco jurídico regular del régimen fiscal mexicano en materia aduanera, por lo que en el desarrollo de este trabajo analizaremos los diversos artículos de nuestra Carta Magna aplicables a nuestro tema de tesis, revisando asimismo el contenido de la legislación ordinaria, dedicando mayor prioridad desde luego a la Ley Aduanera.

Otro tema fundamental que deberemos desarrollar dentro de nuestro trabajo de investigación, es el relativo a las contribuciones, buscando determinar su naturaleza jurídica y clasificación, atendiendo las diversas opiniones doctrinarias y las respectivas normas fiscales que las regulan.

Al ocuparnos directamente del régimen fiscal mexicano en materia aduanera, nos llama la atención determinar el alcance del novedoso concepto de obligación tributaria aduanera, como una definición que supera el término de relación jurídica aduanera, porque en ésta no es condición la existencia de alguna contribución (impuestos o derechos), es decir, se puede dar un vínculo aduanero como en el caso de ingreso al país de mercancías en regímenes suspensivos o liberatorios de impuestos, situación en la que se presentan una serie de derechos y obligaciones para el Estado y particulares, que no implican necesariamente el pago de contribuciones aduaneras.

Finalmente, consideramos que el tema que proponemos es de mucha actualidad y en un momento dado, podría convertirse en el sendero profesional de las nuevas generaciones de abogados, en virtud de ser un campo poco explorado por los profesionales del Derecho.

CAPITULO I. ANTECEDENTES HISTORICOS UNIVERSALES DEL REGIMEN FISCAL ADUANERO

1.1. EL FISCO FEDERAL

La historia es experiencia y enseñanza. Las instituciones jurídicas que enriquecen nuestro Derecho Positivo, son el resultado de su propio devenir histórico y bajo esta premisa revisaremos, aunque de manera breve, la evolución del Estado (titular del Fisco y de la Hacienda Pública) y del Sistema Federal, a efecto de interpretar cabalmente el surgimiento y desarrollo, precisamente, del **Fisco Federal**.

Las formas de organización social denominadas pre-estatales, datan de fechas tan remotas que no es posible precisar con exactitud los comienzos de las mismas, en consecuencia, tampoco el origen histórico del Estado, debido a que el concepto es relativamente nuevo y producto de una época distinta, sin embargo, se considera que los griegos fueron los que aportaron la idea de una unidad de las primeras organizaciones a través de la **polis**.

A continuación presentamos breve panorama histórico en relación a la evolución de las diversas acepciones que del Estado han propuesto los autores que se indican:

a) **Platón** (428-348 a.c.). Para Platón, en la obra *Compendio de Historia del Derecho y del Estado*, nos enseña que la función de la **polis**, consiste en formar la personalidad moral y material equilibrada de los individuos y, por lo tanto, no puede ser una simple organización de mando, sino que es un todo presidido por la justicia. A los ojos

del filósofo Platón, aparece la polis como un ser vivo, como un hombre en grande, como un gran ser y como la expresión de un ser unitario en el que el sentimiento de justicia preside todos sus actos, y es por ello que el hombre debe sacrificarse a la polis, en donde lo que importa no es la felicidad personal, sino la felicidad de toda la comunidad, o expresado de otra manera, la felicidad del individuo se encuentra en la polis.

El estado para el filósofo Platón consiste en un organismo finalista en donde el individuo persigue y consigue sus propósitos fundamentales en tanto es parte integrante del Estado mismo.

b) **Aristóteles** (349-322 a.c.) Este filósofo señalaba, en su obra La Política "... las primeras sociedades humanas surgieron de un sentimiento gregario y nato en el hombre, ya que éste es un ser animal racional, siente necesidad de pedir auxilio de sus semejantes; por lo que los orígenes de la familia se encuentran en las necesidades biológicas y como la familia se deriva de la naturaleza, existe una comunidad en cuanto al génesis y evolución de la sociedad que en sus primeras fases fueron aldeas, en las cuales el hombre se reunió por convicción, formando colonias que fueron gobernadas por los más viejos dentro de un

¹ FUENTES : GONZALEZ DIAZ LOMBADO, Francisco Xavier. Compendio de historia del Derecho y del Estado. De. Limusa. México, 1990. p.p. 160 a 249. Moreno, Daniel. Clásicos de la Ciencia Política. 2a edición. Ed.Porrúa. México, 1983 p.p. 17 a 160. Gran Diccionario Enciclopédico Ilustrado. Selecciones del Reader's Digest. XVIII. México, 1982. Tres Tomos.

régimen patriarcal. De la unión de varias aldeas y pueblos se construyeron las primeras ciudades de una manera espontánea y natural."²

El mismo filósofo nos enseña que, "...el incapaz de vivir en sociedad, o el que no siente esta necesidad porque se basta a sí mismo, es bestia o Dios...en todos los hombres hay instinto social por naturaleza."³

Para el filósofo Aristóteles, la colectividad política es el conjunto de los hombres seleccionados para ser útiles a la polis; por lo que los hombres sabios deberán estar al servicio de las funciones públicas para gobernar, los guerreros para defenderla y los campesinos deberán llevar a cabo trabajos manuales para producir el sustento de todos los componentes de la ciudad y hacer una convivencia feliz, en donde cada miembro de la polis deberá cumplir su finalidad política y en donde sus gobernantes no deberán de perseguir ventajas personales y con ello, asegurar el bien común de la ciudad.

c) **San Agustín Hipona** (353-430). Este filósofo, en el Compendio de Historia del Derecho y del Estado, establece que el Estado se originó en la naturaleza del hombre que

² Colección Obras Filosóficas : Aristóteles. Extractos de la Política. Traducción de Lilia Segura. Ed. Grolier Jackson. México, 1974. p.128.

³ Loc. Cit.

está dominado por el pecado desde su expulsión del paraíso, pero el mismo hombre no deja de estar comprendido en el plano cósmico de Dios.⁴

A través de la corriente filosófica de San Agustín Hipona, se atribuyó al Estado una finalidad espiritual inmediata, consistente en preparar el destino individual del hombre mediante el orden temporal de los valores que conducen a los fines como el bien común y la justicia.

Este filósofo nos señala que durante aquella época, la iglesia fungió como cabeza de la sociedad y como potencia económica, pero empezó a perder prestigio, más no por debilidad, sino por la conducta de los hombres que piensan que las cosas terrenales estaban para ellos y que el poder clerical les impedía el goce de los asuntos de la tierra, puesto que la competencia de la máxima religiosa debería ocuparse de los asuntos del alma, por lo que para el filósofo San Agustín, los gobernantes son quienes deben dirigir a los hombres en la tierra con un poder justo y legítimo.

d) **San Tomás de Aquino** (1224-1274). Para este filósofo, su pensamiento en la teoría del Estado es influenciado por las ideas del filósofo Aristóteles, pues también considera que el hombre es un animal naturalmente sociable, nacido para vivir dentro de la comunidad organizada y bajo una autoridad común. Para él, el hombre carece de instinto y fuerza como los animales irracionales, pero en cambio tiene la razón que es propia de lo

⁴ GONZALEZ DIAZ LOMBARDO, Francisco Xavier. Compendio de Historia del Derecho y del Estado. Ed.Limusa. México 1990 p.160 a 249

social, y de ahí la comprobación de que el animal político y sociable pertenezca a la esencia humana.

Para el filósofo Santo Tomás, la monarquía es el sistema ideal de gobierno, debido a que solo en ella encuentra la solución de problemas sociales, en que una sola persona asegura el bien común, cuyo origen se encuentra en Dios como la última fase de la evolución humana y por sí, uno de los desarrollos de la ley natural, pues en medida de que la sociedad se despliega, el Estado surge naturalmente de las familias que se extienden hasta formar la ciudad.

e) **Nicolás Maquiavelo** (1469-1527). Para Maquiavelo, en el Compendio de Historia del Derecho y del Estado, acuña el término Estado, que más tarde alcanzará difusión general. El mismo autor "hace referencia al **status** en alguna de sus formas, ya fuera monarquía o república, hablando ya de la coacción como la posibilidad de emplear la fuerza para imponer las leyes".⁵

Para este filósofo, el espíritu de la nueva sociedad no soportaría que el poder clerical siguiera siendo el director político; así el estadista Maquiavelo en su obra *El Príncipe*, establece la idea de que era el momento indicado para que un "príncipe nuevo" surgiera una nueva forma honrosa que hiciera la felicidad de los italianos que hasta entonces estaban dispersos. Al respecto proponía que, "el príncipe que desee alcanzar el poder, tiene que aprender a no obrar moralmente, siendo éste el motivo por el cual, cuando se trata de

⁵ Loc. Cit.

mantener la unidad a la obediencia de los súbditos, cualquier reproche la resulta indiferente".⁶

El estadista Maquiavelo, mejor que cualquier otro pensador de su época, tuvo visión completa de la realidad política del siglo XVI, al darle a las organizaciones políticas y sociales, las bases para el principio de lo que en la historia universal se denominaría "Estado Moderno"; inclusive la palabra Estado es empleada por primera vez en sus escritos.

Podemos afirmar que el estadista Maquiavelo empleó el concepto Estado más, tratando de configurar un poder que lograra la unidad italiana, por medio de un príncipe fuerte y libre. Su libro se convirtió en una especie de manual para el gobernante; por él, la primera tarea de un príncipe es gobernar dentro de su Estado con el control absoluto que permitiera garantizar un adecuado orden público.

f) **Tomás Hobbes** (1588-1679). Este filósofo es partidario de un Estado absolutista. En su reconocida obra "El Leviatán", señala que, "una unidad real de todos en una misma persona, instituida por pacto de cada hombre con todos en forma tal, como si cada uno dijera: autorizo y transfiero a este hombre o asamblea de hombres mi derecho a gobernar por mi mismo, con la condición de que vosotros transmitirais a él vuestro derecho, y

⁶ MAQUIAVELO, Nicolás. El Príncipe. Ed. Publicaciones la Prensa. México, 1967. p. 158

autorizáis todos vuestros actos de la misma; hecho esto, la unidad es una sola persona denominada Estado".⁷

Atentos a lo anterior, para el autor Hobbes el Estado surge a través de un pacto entre todos los habitantes de un determinado territorio, en donde cada individuo renuncia a todos sus derechos a favor del propio Estado, a condición de que todos los demás hagan lo mismo. Así el Estado deberá garantizar la seguridad y bienestar del pueblo.

g) **Montesquieu (1689-1755)**. En su obra el espíritu de las leyes, "entiende a éstas como las relaciones necesarias que derivan de la naturaleza de las cosas. Busca las razones y motivos que han determinado política, jurídica, económica y socialmente a las instituciones de diversos pueblos."⁸

El estadista Montesquieu, en su obra espíritu de las leyes, distingue tres formas de gobierno. república, monarquía y despotismo, que están regidas respectivamente por tres principios: virtud, honor y temor. La república tiene como presupuesto, la devolución de los ciudadanos al bien común, que es la virtud, la cual se clasifica en democracia y aristocracia, ya sea que el pueblo entero o una parte tenga la soberanía. La monarquía se basa en el amor

⁷ HOBBS, Tomás. El Leviatán. Traducción de M. Sánchez Sarto. Fondo de Cultura Económica. México 1990. p.20

⁸ GONZALEZ DIAZ LOMBARDO, Francisco Xavier. Op. Cit. p.213

a las distinciones o privilegios, que llama honores. El despotismo se funda sobre la fuerza o se apoya en el temor que éste infunde."⁹

"El espíritu de las leyes", es sin duda famoso por su célebre teoría de la división de poderes, bajo la máxima que ordena, "para que no se pueda abusar del poder es preciso que el poder detenga al poder".¹⁰

Aquí es conveniente aclarar que esta doctrina ha sido superada por la que establece, no la división de poderes, sino de funciones, en administrativas, legislativas y judiciales.

h) **Juan Jacobo Rousseau (1712-1778)**. Para este autor, sus escritos estaban inspirados por los problemas socio-políticos de su época y despertaron un agudo interés público, dando lugar a que el rey Luis XV, prohibiera sus obras "El Contrato Social y "Discurso sobre el origen de desigualdad entre los hombres"; sin embargo, los nobles y el pueblo siguieron leyendo y observando las ideas rousonianas, que con el tiempo, serían algunas de las que influirían para la destrucción de la nobleza francesa, y en consecuencia, dar origen a otro orden social: el Estado Liberal Moderno.

La fuerza ideológica de los enciclopedistas franceses produjo la ruptura con la nobleza, pese a que el tratadista Rousseau estaba consciente de que el hombre limita su libertad con el contrato social, es decir, que su estado natural y su derecho ilimitado lo pierde, y lo que gana en cambio, es la libertad civil; o sea, la vida dentro de la sociedad,

⁹ Loc. Cit.

¹⁰ Ibidem. P.215

además sus facultades se ejercitan y se desarrollan en sus sentimientos, y sobre todo, adquiere la libertad que por sí sola, "hace al hombre verdadero dueño de sí mismo, ya que el impulso del apetito constituye la esclavitud, en tanto que la obediencia a la ley es la libertad".¹¹

La doctrina del tratadista Rousseau poco a poco fue cobrando fuerza y ganando conciencias, no sólo en Francia, sino en muchos países del mundo e inclusive en América, donde existían viejas formas de organización social.

i) **Carlos Marx** (1818-1883) y **Federico Engels** (1820-1895). Autores del Socialismo y Comunismo Científico. Proclamaban una sociedad basada principalmente en: 1) una sociedad sin clases; 2) la desaparición del Estado Liberal Burgués; y 3) un régimen comunista de distribución.

Establecían que la sociedad sin clases y sin un estado liberal burgués, permitiría el desarrollo total del individuo y de las fuerzas de producción, quedando las relaciones de trabajo y de consumo establecidas de acuerdo con el lema comunista: "De cada uno según su capacidad y a cada uno según sus necesidades".

Por otra parte, en su Manifiesto del Partido Comunista, los tratadistas Marx y Engels, formularon los principales puntos de acción del comunismo, entre los que destacan; Expropiación de la propiedad y el empleo de la renta de la tierra para los gastos del Estado;

¹¹ Ibidem. P.238.

fuerte impuesto progresivo; abolición del trabajar para todos; y el monopolio exclusivo del Estado en materia de bancos, escuelas y transportes, entre otros.

El mencionado Manifiesto concluye con la proclama de todos conocida; "Las clases dominantes tiemblan ante una revolución comunista. Los proletariados no tienen nada que perder en ella más que sus cadenas. Tienen en cambio un mundo que ganar. Proletariados de todos los países ¡uníos!".¹²

Hoy en día, la mejor crítica a la doctrina comunista y social es la realidad misma que se ha encargado de demostrar sus más graves y fundamentales desaciertos.

Ahora bien, como consideraciones finales del recorrido histórico de las diversas acepciones del Estado, nos permitimos apuntar lo siguiente:

Si bien es cierto que el tratadista Maquiavelo fue el primero en utilizar en sus escritos la palabra "Estado", más cierto es que nunca dio una definición expresa del mismo. Así transcurrieron muchos años en una búsqueda por aclarar el contenido real del concepto Estado.

Sobre el particular, el autor español Pérez Royo en su libro *Introducción a la Teoría del Estado*, indica que: "existe una infinidad de definiciones del Estado, habiendo llegado a

¹² MARX, Carlos y Engels, Federico. *Manifiesto del Partido Comunista*. Ed. en Lenguas Extranjeras. México 1991 p.77

un autor a coleccionar hasta ciento cuarenta y cinco definiciones diferentes, ¿Cual se ha de elegir?"¹³

Sin desatender la atinada observación del autor Pérez Royo consideramos que sin embargo, reconocidos tratadistas como los profesores Jorge Jellinek y Herman Heller, aportaron sus propios conceptos, mismos que son reconocidos universalmente; y sin el ánimo de inventar nada nuevo bajo el sol, en lo particular definimos al Estado como una organización de hombres que viven en un territorio determinado, regido por un orden jurídico y una autoridad o poder público.

El maestro Agustín Basave en su texto Teoría del Estado, señala que el Estado se justifica por ser, "una necesidad natural para la persona humana, a la vez que instrumento de su perfección. He aquí la razón última que sirve de fundamento a la agrupación política suprema".¹⁴

Enseguida pasamos a ocuparnos del Federalismo como forma de Estado. Consideramos importante establecer una aclaración con respecto a la confusión a que se puede llegar al pensar que formas de Estado y formas de gobierno son lo mismo, por lo tanto, intentaremos marcar sus principios y diferencias.

¹³ PEREZ ROYO, Javier. Introducción a la Teoría del Estado. Ed. Blüner. Barcelona, 1980

p.15

¹⁴ BASAVE FERNANDEZ DEL VALLE, Agustín. Teoría del Estado. Ed. Jus México. p

Sobre el particular, Héctor González Uribe en su libro Teoría Política señala: "El Estado es la unidad total-pueblo y gobierno a la vez-, el gobierno es una parte del Estado, la parte encargada de llevar al pueblo a la consecución del bien público temporal. En otras palabras, el Estado, en su unidad y totalidad es el titular de la soberanía, en tanto que el gobierno es el conjunto de órganos a los que está confiado el ejercicio de esa soberanía".¹⁵

Atentos a lo anterior, podemos afirmar que las formas de Estado representan la estructura del mismo, el modo de ser de un Estado; la forma de gobierno, en cambio, está constituida por los órganos encargados de llevar a hechos reales las funciones del Estado, es decir, las formas de gobierno integran parte del Estado, pero no son el Estado, ya que éste además de estar compuesto por el gobierno que es la organización del poder, está formado por territorio, población y es asimismo el que ostenta la soberanía nacional.

La palabra federación proviene del vocablo latino *foederare*, que significa unir por medio de una alianza, derivado de *foedus-eris*, que es tratado, pacto.

El doctor Jorge Carpizo señala que las características de un Estado son las que permite calificar si es o no federal, veamos:¹⁶

I. Una Constitución que crea dos órdenes: el delegado y el subordinado, pero que están coordinados entre sí: el de la Federación y el de las entidades federativas.

¹⁵ GONZALEZ URIBE, Héctor. Teoría Política. 7a. edición Ed. Porrúa. México, 1989 p.394.

2. Las entidades federativas gozan de autonomía y tienen su propia Constitución.

3. Las entidades federativas deben generar los recursos económicos necesarios para satisfacer sus necesidades.

4. Los funcionarios de las entidades federativas no dependen de las autoridades de carácter federal, en lo concerniente a su régimen interior.

El Federalismo en México es un fenómeno histórico. Surge de las diputaciones provinciales que a partir de 1812 en la Constitución de Cádiz fueron dotadas de autonomía, y a partir de ella dichas diputaciones pugnarán siempre por el pacto federal, por lo que el Constituyente de 1824 en la Carta Magna de ese año, el sistema federal.

De 1824 a 1857 hubo luchas enconadas en torno del federalismo, pero la Constitución de 1857 estableció en forma definitiva el sistema federal mexicano. Y la Norma Suprema de 1917, aún vigente, consagra dicho sistema.

Al respecto, el artículo 40 constitucional señala que, "es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental".

En atención al dispositivo legal transcrito, el Estado Federal Mexicano tiene sustento en la Constitución. Los estados o entidades federativas miembros se caracterizan

¹⁶ CARPIZO, Jorge. La Constitución Mexicana de 1917. UNAM, 1980 p.239

por contar con su propia Ley Fundamental, cuentan con autonomía respecto a su régimen interior y con sus propias autoridades electas directamente por sus ciudadanos.

Las anteriores referencias al Estado Federal son de mucha importancia para el desarrollo y objetivos de este trabajo con el objeto de comprender de mejor manera, considerando las peculiaridades propias del Régimen Fiscal Aduanero, a nivel federal.

De acuerdo con el maestro Sergio Francisco de la Garza, en su libro Derecho Financiero Mexicano, "desde la Independencia (1821) funcionó la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como órgano de la actividad financiera federal".¹⁷ A partir de ese entonces, la evolución y desarrollo del Fisco Federal ha sido notable, contando hoy en día con sofisticados sistemas para el establecimiento, recaudación y administración de las contribuciones.

Ejemplo de lo anterior, es el caso que, "en 1925 existían, sin contar con los impuestos municipales, más de 100 gravámenes diferentes porque además del sistema tributario federal, cada entidad federativa establecía el suyo, incidiendo con frecuencia sobre los mismos objetivos. Esta situación provocaba diversos vicios entre los que destacaban la duplicación de los gastos administrativos de recaudación; la multiplicidad de

¹⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 18a edición. Ed.

Porrúa. México, 1994 p.82.

gravámenes al consumo acentuando la regresividad del sistema tributario y la presión inflacionaria, entre otros".¹⁸

Concluimos el presente apartado con la convicción de que, en todas las organizaciones políticas supremas y en todas las épocas de la historia, el Estado ha contado con un sistema impositivo, para la creación, recaudación y administración de las contribuciones.

1.1.1. CONCEPTO DE FISCO FEDERAL

La palabra Fisco proviene del vocablo latino *fiscus*, que en su acepción original significó cesto de mimbre en el que se guardaba el dinero. Posteriormente, el vocablo Fisco se aplicó al tesoro del príncipe, para distinguirlo del erario que era el tesoro público".¹⁹

Para el maestro Ernesto Flores Zavala, en su obra Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, recibe el nombre de fisco: "el Estado considerado titular de la Hacienda Pública

¹⁸ GIL VALDIVIA, Gerardo y CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz. Introducción al Derecho Mexicano. UNAM. México, 1981 p.17.

¹⁹ Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM 5a. edición. ed Porrúa, México, 1991 p.20

y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo²⁰.

Por Hacienda Pública Federal debemos entender el conjunto de bienes y derechos apreciables en dinero que el Estado posee en un momento determinado para la realización de sus atributos.

Ahora bien, en la actualidad, el término Hacienda Pública, se emplea para designar a la dependencia gubernamental encargada de realizar en el plano material la actividad financiera del Estado. A nivel federal la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene a su cargo la captación de los ingresos y la administración de la deuda pública en términos generales.

Finalmente, por fiscal, de acuerdo con diversas tesis de jurisprudencia emitidas por nuestro más alto tribunal, y para el maestro Ernesto Flores Zavala, en su obra Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas "debe entenderse lo perteneciente al Fisco, y Fisco significa, entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestión fiscal por mandato legal, dándose el caso de que haya autoridades hacendarías que no son autoridades fiscales, pues aún cuando tenga la facultad de resolución en materia de Hacienda, carecen de esa actividad en la cuestión impositiva, que es la característica de las

²⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 29a. edición.

Ed. Porrúa, México, 1991 p.20

autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria el género y el de autoridad fiscal la especie".²¹

En relación a lo anteriormente expuesto, consideramos que erróneamente se da un tratamiento distinto a contribuciones, impuestos y derechos, toda vez que contribución es el género e impuestos y derechos la especie, o dicho en otras palabras, todos los impuestos y derechos son contribuciones.

Por otra parte, hoy en día se utilizan por la doctrina los términos Fisco y Hacienda Pública como sinónimos.

Atentos a todo lo anteriormente expuesto, podemos definir al Fisco Federal, como el órgano de autoridad investida de atribuciones derivadas de Ley, para la recaudación administración y ejecución de las contribuciones, con competencia en todo el territorio nacional

1.1.2 POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

El Estado tiene como funciones y actividades prioritarias, el proporcionar a su población la infraestructura y servicios públicos indispensables como por ejemplo: hospitales, escuelas, centros culturales y deportivos, estructura vial, transporte, mercados, recolección de basura, parques, seguridad social y policía, entre otros.

²¹ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit p.81

Para Francisco Pérez Porrúa, en su obra Teoría General del Estado, nos señala que "La actividad toda del Estado persigue un fin: el Bien Común, el que ha de ser bien, y ha de ser común. Que sea bien quiere decir que dé satisfacción a las necesidades del hombre en su entera naturaleza espiritual, moral y corporal, proporcionándole la paz, la virtud, la cultura y las cosas necesarias para el desenvolvimiento de su existencia; que sea común ha de entenderse en el sentido de que el esfuerzo y el disfrute de estos bienes han de compartirse en la proporción de la justicia".²²

En este orden de ideas llegamos a la conclusión de que el Estado requiere, evidentemente, de altos recursos económicos a efecto de cumplir con las funciones y actividades que tiene encomendadas.

Los recursos requeridos por el Estado, deberán recaudarse con estricta observancia de la norma jurídica a efecto de que dicha recaudación no viole los derechos humanos de los gobernados, consagrados en los artículos 14 y 16, en relación con la fracción IV del artículo 31, todos de la Ley Fundamental.

El Estado recaba ingresos a través del llamado Poder o Potestad Tributaria o Poder de Imposición. Algunas definiciones de esta institución son las siguientes:

²² PEREZ PORRUA, Francisco. Teoría General del Estado. 5a. edición. Ed. Porrúa, México, 1969 p.212

a) **Maestro Raúl Rodríguez Lobato**. En su libro Derecho Fiscal nos menciona que, "Es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expresar los gastos públicos. El poder tributario es exclusivo del Estado".²³

b) **Maestro Humberto Delgadillo Gutiérrez**. En su obra Elementos del Derecho Administrativo, "Es la facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria".²⁴

c) **Maestro Giuiani Fonrouge**. En la obra de Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, "Es la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción".²⁵

Los elementos esenciales de las definiciones en cita son: Poder exclusivo del Estado; establecimiento de contribuciones; exigencia del cumplimiento del pago de contribuciones, surgimiento de la relación jurídico tributaria.

La mayoría de los autores coinciden en que la Potestad Tributaria es atribuida exclusivamente al Poder Legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las

²³ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2a. edición. Ed. Harla. México, 1986 p 6.

²⁴ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. 1a. edición. Elementos del Derecho Administrativo. Ed. Limusa, México, 1988 p. 46.

²⁵ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit p. 209.

leyes que determinan qué hechos, o situaciones que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones.

No obstante lo antes expuesto, debemos considerar que al Poder Ejecutivo, en el ejercicio de sus funciones de administración tributaria, corresponde comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

En el caso de nuestro sistema impositivo, la Federación por conducto del Congreso de la Unión, tiene la Potestad Tributaria plena; en el sentido de que puede establecer contribuciones sobre cualquiera de las actividades económicas, susceptibles de ser gravadas.

Por otra parte, partiendo de las ideas de los autores Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez, en su texto Derecho Tributario Mexicano, de acuerdo con el tratadista Giuliani, señalan como características de la Potestad Tributaria del Estado, las siguientes:

a) **"Abstracto.** El Poder Tributario es esencialmente abstracto, ya que es una potestad derivada del poder de imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos de manera general y con la facultad de exigir su pago al actualizarse los supuestos o hipótesis que establezca la legislación fiscal"²⁶.

²⁶ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YANEZ Jorge. Derecho Tributario Mexicano. 2a. edición. Ed. Trillas. México, 1994 p.50.

b) **"Permanente.** El Poder Tributario es connatural al Estado y deriva de su poder, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo. En consecuencia, en tanto subsista, el Estado indefectiblemente tendrá el poder de gravar".²⁷

c) **"Irrenunciable.** El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin la Potestad Tributaria no podría subsistir; es como el oxígeno para los seres vivientes".²⁸

d) **"Indelegable.** Este aspecto está íntimamente ligado al anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar implicaría desprenderse de un derecho en forma absoluta y total; delegar significaría transferirlo a un tercero de manera transitoria. ".²⁹ Por ejemplo, no sería procedente pretender autorizar al Colegio Nacional de Contadores Públicos, A.C. a efecto de que recaude impuestos.

Respecto al alcance del Poder Tributario, debemos precisar que desde luego no debe aspirar a ser un poder absoluto. Recordemos las sabias palabras del maestro Herman Heller, en su obra Teoría del Estado: "Todo poder estatal, por necesidad existencial, tiene que

²⁷ Loc. Cit.

²⁸ Loc. Cit.

²⁹ Loc. Cit.

aspirar a ser poder jurídico, pero esto significa no solamente actuar como poder en sentido técnico, sino valer como autoridad legítima que obliga moralmente a la libertad".³⁰

A propósito de aplicar todo lo anteriormente expuesto a los objetivos de nuestra tema, podemos referirnos a una Potestad Tributaria del Estado, con la participación activa del Fisco Federal, para la correcta interpretación y aplicación del régimen fiscal aduanero.

1.2. LA ADUANA

El origen de la aduana es muy antiguo, aparece y evoluciona a la par del comercio internacional, constituyendo un instrumento imprescindible del Estado Moderno a la luz de las novedosas y nuevas relaciones comerciales existentes en un mundo cada vez más estrecho.

Después de estudiar el libro de máximo Carvajal Contreras, titulado "Derecho Aduanero", considero que los aspectos históricos universales más importantes de la aduana, son:

Es en Egipto donde surgen las primeras aduanas. Durante los siglos XV y XIV a.c. período más floreciente del comercio, época del imperio, el comercio fue cuidadosamente regulado manteniéndose aduanas en los puertos y lugares de entrada, gravándose las mercancías, excepto las de la corona, los comerciantes debían pagar una porción de sus

³⁰ HELLER, Herman. Teoría del Estado. Fondo de la Cultura Económica. México. 1968
p.235.

artículos, de esta manera el comercio representó la fuente de ingresos más importantes del tesoro real."³¹

Durante siglos las aduanas fueron únicamente recaudadoras de impuestos y gendarmes fronterizos, sin embargo en la actualidad sus funciones se han transformado en virtud del desarrollo del comercio exterior y de las normas aduaneras, que han dado lugar al nacimiento del Derecho Aduanero".³²

Considero que los antecedentes históricos de las aduanas en el mundo y en nuestro país, después de estudiar a Máximo Carvajal Contreras, en su obra Derecho Aduanero, son:

a) "INDIA. El comercio lo efectuaba una casta, los Vaysias. Es en este pueblo, donde surgen las primeras ideas de que las mercancías pagaran un tributo por su introducción o extracción de un determinado territorio, creándose en los pasos fronterizos un lugar *ad-hoc*, para su recaudación, siendo el ejército el que se encargaba de su cobro o percepción".³³

b) "EGIPTO. Es sabido que en las caravanas y barcos del Faraón se realizaba el comercio de importación y exportación. Se introducían maderas, marfiles, metales, lanas, aceite de oliva, vinos, resinas, plata, mirra, tintes. Se extraían textiles, trigo, cerámica,

³¹ CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Derecho Aduanero. 4a. edición. Ed. Porrúa.

México. 1993 p.48 a 123

³² Diccionario Jurídico Mexicano. Op. Cit. p 115.

³³ Cfr. CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Op. Cit. p 48 a 123.

papiros, perfumes, Se percibían tributos por la importación y exportación, tránsito, circulación de paso, conocido como "derecho de puertas". Ejemplos de aduanas son: Elefantina y Kerma; contaban también con aduanas interiores".³⁴

c) "**BABILONIA**. El comercio exterior tuvo una especial importancia en este pueblo. El Código de Hammurabi recogió fielmente la vida jurídica, económica y social de los babilonios. Gracias a este monumento jurídico sabemos que el comercio que se realizaba a través del caudaloso Río Eufrates, pagaba un tributo por las mercancías que se introducían. El pago consistía en la décima parte de los productos importados".³⁵

d) "**FENICIA**. Conocida históricamente la trascendencia que tuvo para el comercio internacional la actividad del pueblo fenicio, el hecho de que sus naves transporten mercancías de todos los pueblos conocido en esa época; la creación de sus colonias que fueron auténticos centros de comercio y depósito de mercancías; la aplicación de todo un sistema de privilegios que se otorgaban en forma recíproca a sus colonias, nos da una clara idea de que aplicaban el proteccionismo y algunas otras teorías de comercio exterior".³⁶

Por otra parte, esa actividad comercial de los fenicios, contribuyó a la reacción de otros pueblos, que no podían competir con ellos, para que crearan un sistema impositivo

³⁴ Loc. Cit.

³⁵ Loc. Cit.

³⁶ Loc. Cit.

que gravará la entrada o salida de mercancías a su territorio. Por lo tanto, en forma indirecta este pueblo influyó de manera notoria en el desarrollo histórico del Derecho Aduanero".³⁷

e) "GRECIA. La administración de las aduanas fue encomendada a los "decastólogos", quienes se encargaban de recabar el tributo de carácter aduanero en el espacio denominado *emporium*, que era el lugar donde concurrían para el comercio gentes de diversas naciones".³⁸

El impuesto que se cobraba por las mercancías que se traían de otros lugares o que se enviaban al exterior, consistía en la quincuagésima parte del precio de la mercancía, o sea un dos por ciento de su valor. Se tenían establecidos también derechos de exportación, de circulación y de tránsito de las mercancías".³⁹

Los griegos utilizaron medidas proteccionistas para evitar la exportación de cereales y eludir el acaparamiento de los granos, para así prevenir las crisis sociales que podría traer consigo la falta de productos agrícolas".⁴⁰

f) "ROMA. Las aduanas en Roma, se atribuyen al cuarto Rey Anco Marcio, quien las estableció en el Puerto de Ostia, inmediatamente después de haberlo conquistado, para aprovechar las ventajas comerciales que con este puerto se obtenían para la navegación por

³⁷ Loc. Cit.

³⁸ Loc. Cit.

³⁹ Loc. Cit.

⁴⁰ Loc. Cit.

el Río Tiber. Se afirma que en este lugar se reglamentó el tributo que gravaría el comercio de importación y exportación y que en homenaje a este puerto se le denominó *portorium*, de *portum*, puerta".⁴¹

El *portorium* tenía un triple aspecto: de impuesto aduanal, porque se exigía a la entrada o salida del imperio o de las provincias que lo componían; de peaje o tasa establecida por el paso de ciertos caminos o puentes; y de alcabala o derecho exigido por una ciudad sobre las mercancías que se introducían a ella".⁴²

Roma a través del sistema llamado *Telonium*, que era la oficina pública donde se pagaban los tributos, organizó la recaudación de su impuesto aduanal, variando su tarifa según la región aduanera de que se tratara; así por ejemplo, las mercancías procedentes del Asia Menor pagaban un dos por ciento de su valor al ser importadas, en cambio las de Sicilia su tasa impositiva era del cinco por ciento sobre su valor".⁴³

g) "ARABIA. Los árabes crearon un importante sistema que les permitía controlar la entrada y salida de mercancías de su territorio. Su política aduanera se basó en una tendencia fiscalista o sea, en considerar los ingresos aduaneros con un exclusivo carácter financiero".⁴⁴

⁴¹ Loc. Cit.

⁴² Loc. Cit.

⁴³ Loc. Cit.

⁴⁴ Loc. Cit.

Fue tan importante la actividad aduanera en este país, que la corriente histórica que tiene mayor aceptación es la que afirma que el vocablo "aduana", proviene de la lengua árabe".⁴⁵

h) "ESPAÑA. En el Código de las Siete Partidas, monumental obra jurídica española de Alfonso X, "El Sabio", se reglamenta a través de una serie de disposiciones la materia aduanera. En la Ley Quinta del Título Séptimo de la Quinta Partida, se establece que el "portazgo" será causado por todas las mercancías que se introduzcan o saquen del reino; siendo su tasa del doce por ciento de su valor. En caso de encubrimiento se confiscarían las mercancías en favor del fisco real. La Ley Sexta del mismo Título, ya sancionaba a los "desencaminados", es decir, a los que se les sorprendiera fuera de los caminos por los que deberían transitar las mercancías que causan el portazgo".⁴⁶

i) "MEXICO. Dentro de los primeros documentos de contenido aduanal que regularon a las colonias, se encuentra la cédula real del mes de mayo de 1497, denominada Carta de Burgos en la que declaraba libre de pago del impuesto del portazgo, a las personas y frailes que vinieran a poblar las tierras recientemente descubiertas, de los objetos de su pertenencia que trajeran consigo. Esta desgravación aduanera era motivada para incentivar la colonización en América".⁴⁷

⁴⁵ Loc. Cit.

⁴⁶ Loc. Cit.

⁴⁷ Loc. Cit.

En general, las primeras disposiciones aduaneras dictadas por la corona fueron nefastas: prohibición a sus colonias de ejercer el comercio con otros países y entre ellas mismas, creando con ello, un monopolio comercial exclusivo entre colonias y España; prohibición del establecimiento de industrias; creación de un sistema de flotas y una irracional explotación minera.

Ante los aspectos negativos de las mencionadas disposiciones, en febrero de 1765, Carlos III decidió la apertura de los puertos de Barcelona, Laredo, Bilbao y San Sebastián para el comercio con América; abolición del sistema de flotas; imposición de un impuesto *ad-valorem*; apertura para que las colonias pudieran comerciar entre sí".⁴⁸

No obstante, si bien es cierto que esta ordenanza trajo consigo reducción de impuestos y suspensión de otros, rompimiento de monopolios y estancos, facilidades a la navegación y al comercio en general, más cierto es que lo único que buscó fue intensificar la importación en América de sus productos elaborados y la exportación de productos tropicales y metales preciosos provenientes de sus colonias".⁴⁹

De lo anterior se deduce la negativa influencia que durante la Colonia tuvo España en el régimen aduanero de nuestro país.

Posteriormente, ya dentro del México independiente, aunque el comercio se declaró libre y los puertos se abrieron a los buques de todas las naciones, se implantó régimen de

⁴⁸ Loc. Cit.

⁴⁹ Loc. Cit.

prohibiciones declarando vedada la importación de lo que producíamos o suponíamos poder suprimir, como por ejemplo tabaco en rama, algodón en rama, cera labrada, pastas de fideos, galones, encajes, harina, azúcar, arroz, lenteja, trigo, maíz y cebada, entre otros⁵⁰.

Durante el siglo pasado se expidieron diversos aranceles aduaneros que modifican, suprimen y adicionan las listas de productos libres y prohibidos para su importación o exportación.

Ya en el presente siglo, en la Constitución de 1917 deja a la esfera federal la regulación del comercio exterior, a través de los impuestos de importación y exportación, los cuales no pueden ni deben quedar en el ámbito estatal.

Fue así como el primero de enero de 1930 se publicó una nueva Ley Aduanera que vino a derogar a la Ordenanza General de Aduanas de 1891. Constaba de 764 artículos y tenía por objeto proporcionar al comercio mayores facilidades para sus operaciones en las aduanas, por medio de la simplificación de los procedimientos y trámites conducentes.

La Ley de 1930 fue abrogada por el Código Aduanero publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de agosto de 1935. Ese ordenamiento estipula que el comercio internacional y se realizará a través de las aduanas marítimas, fronterizas interiores y aeropuertos internacionales y se encuentra abierto a todos los países del mundo para realizar esta actividad.

⁵⁰ Loc. Cit.

El Código Aduanero fue abrogado por la Ley Aduanera publicada en el Diario Oficial de la Federación del 30 de abril de 1981, y ésta a su vez abrogada por su similar, en vigor a partir del primero de abril de 1996.

1.2.1. CONCEPTO DE ADUANA

Para Máximo Carvajal Contreras, en su libro Derecho Aduanero, y el Diccionario Jurídico Mexicano, consideran que el origen de la palabra aduana es arábigo. "Señalan que proviene de la palabra *divanum*, que significa, la casa donde se recogen los derechos; de allí empezó a llamársele divana, luego duana y por último aduana".⁵¹

Para otros autores el vocablo aduana proviene del árabe *ad-divánar*, que significa el registro. Y para otros más, deriva de la voz *addiván*, que era la casa donde se reunían los administradores de las finanzas para la percepción de los derechos e impuestos. Por otra parte, otros tratadistas, la palabra aduana proviene del griego *soxa*, que significa recaudación. Para otros pocos, deriva del italiano *duxana*, que significa el derecho de entrada pagado por las mercancías al *dux* de Venecia. Y también se dice que proviene del francés antiguo *dozana* que quiere decir, derecho como tributo o arancel."⁵²

⁵¹ Fuentes : CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Op. Cit. p.47 y 48 ; Diccionario Jurídico Mexicano Op. Cit. Tomo A-CH p. 115

⁵² Loc. Cit.

Respecto a la doctrina nacional e internacional, en nuestra opinión destacan las siguientes definiciones de aduana:

a) **Maestro Máximo Carvajal Contreras.** En su libro *Derecho Aduanero*: "Entendemos por aduana al órgano de la Administración Pública establecido por el Ejecutivo Federal, autorizado para controlar el comercio exterior con las limitaciones y prohibiciones que las leyes fijan a las mercancías, percibiendo los impuestos que se generen y regulando la economía nacional".⁵³

b) **Maestro Jorge Witker.** En la obra *Derecho Tributario Aduanero*, nos señala que: "La aduana es la representación física del Estado Nacional y el punto que separa una frontera nacional de otra".⁵⁴

c) **Maestro Rafael Bielsa.** En la obra *Derecho Aduanero*, del Doctor Máximo Carvajal Contreras, nos señala que: "La aduana es el órgano de la Administración Pública que tiene por principal (no único) objeto percibir los derechos fiscales de importación y exportación y hacer cumplir las disposiciones prohibitivas y de reglamentación del comercio internacional".⁵⁵

⁵³ CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Op. Cit p.5

⁵⁴ Cfr. WITKER, Jorge. *Derecho Tributario Aduanero*. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM 1a. edición. México, 1993 p. 9

⁵⁵ CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Op. Cit p.4

d) Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas. "Las aduanas son los servicios administrativos especialmente encargados de la aplicación de la legislación relativa a la importación y a la exportación de las mercancías y a la percepción de los ingresos públicos provenientes de los derechos e impuestos que se aplican a las mercancías".⁵⁶

De las definiciones citadas podemos desprender los siguientes elementos esenciales de la aduana:

- Es un órgano de la Administración Pública Centralizada.

Recordemos que de conformidad con el artículo primero de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Administración Pública Centralizada la conforman la Presidencia de la República, Secretarías de Estado, Departamentos Administrativos y Consejería Jurídica. Y precisamente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la autoridad responsable en materia aduanera.

- Tiene por objeto el control del comercio exterior (exportaciones e importaciones de mercancías).

- Tiene por función la recaudación de contribuciones derivadas del comercio exterior.

⁵⁶ Cfr. WITKER, Jorge. Op. Cit. p. 9

Por otra parte, es importante destacar que la evolución y consolidación de la aduana, la constituye a la vez en el elemento medular del Derecho Aduanero, como ciencia autónoma, y dentro de éste toma auge el llamado Derecho Tributario Aduanero.

1.2.2. ADMINISTRACION ADUANERA

En términos generales, el Maestro Andrés Serra Rojas, en su libro Derecho Administrativo, cita al tratadista Georges Langrod en el cual conceptualiza a la administración pública o privada, "como un proceso necesario para determinar y alcanzar un objetivo o meta, por medio de una estructura que nos lleva a una acción efectiva o esfuerzo humano coordinado y eficaz, con la aplicación de adecuadas técnicas y aptitudes humanas"⁵⁷

Considerando lo expuesto por el tratadista Langrod, podemos entender a la administración aduanera como la disciplina o proceso que instrumenta el servicio aduanero de la manera más efectiva, eficiente y eficaz para cumplir las altas tareas constitucionales y legales que tiene encomendadas.

Dentro de las funciones más trascendentales de la aduana podemos mencionar las siguientes:

⁵⁷ Cfr. SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. 15a. edición. Ed. Porrúa. México, 1992. Tomo I p. 70.

a) **Fiscal.** Consiste en la recaudación de los gravámenes que las mercancías causan al pasar por las fronteras del Estado, así como su custodia y concentración al Fisco.

b) **Económica.** Se traduce en la protección del mercado interno, mediante la aplicación de restricciones y prohibiciones a la importación o exportación de ciertas mercancías. También esta función económica procura el fomento del comercio e industria nacional y la promoción del comercio exterior.

c) **Social.** Esta importante función se presenta por ejemplo en el caso de las importaciones que realizan algunos organismos descentralizados como CONASUPO, con el objeto de asegurar el abastecimiento de artículos de primera necesidad como leche, maíz o frijol, entre otros. También contienen un fin social los estímulos tributarios que se otorgan en los ámbitos culturales, académicos y de investigación.

1.3. COMERCIO INTERNACIONAL

La doctrina coincide en que el trueque, "lleva como consecuencia al comercio".⁵⁸ El comercio es tan antiguo como la dispersión del hombre en las diversas regiones de tierra.

En Roma no tuvo trascendencia el comercio a pesar de su expansión territorial que trajo como fruto el trato con países industriales o comerciales; incluso se ha afirmado que esta actividad era observada despectivamente por los romanos, delegándose su ejercicio (del comercio) a la población esclava.

⁵⁸ Diccionario Jurídico Mexicano. Op. Cit. Tomo A-CH p..513.

Por cierto, las raquíticas relaciones jurídicas que emanaban del comercio estaban reguladas en el *ius civilis*, que aún con su rigorismo. daban seguridad y libertad para el ejercicio de esta actividad.

En la edad media se presentó in Italia un florecimiento del comercio, al tener sus puertos una posición geográfica muy apropiada, jugando un gran papel el inicio de las cruzadas, las que abrieron las vías de comunicación y fomentaron el intercambio de los productos entre Oriente y Europa.

Con el descubrimiento de América, Italia dejó de ser eje del comercio universal, pasando a serlo España, Francia y Holanda, principalmente.

En fin, la dimensión del comercio exterior, en 1664, era ya magistralmente explicada por el autor por el autor Thomas Mun, en su libro *La Riqueza de Inglaterra por el Comercio Exterior*, al señalar: "Considerada, pues, la verdadera forma y valor del comercio exterior, el cual es : la gran renta del rey, la honra del reino, la noble profesión del comerciante, la escuela de nuestros oficios, la satisfacción de nuestras necesidades. el empleo de nuestros pobres, el mejoramiento de nuestras tierras, la manutención de nuestros marineros, las murallas de los reinos y los recursos de nuestro tesoro".⁵⁹

⁵⁹ MUN, Thomas. *La Riqueza de Inglaterra por el Comercio Exterior*. 1a. edición. Fondo de la Cultura Económica. México, 1978

1.3.1. CONCEPTO DE COMERCIO INTERNACIONAL

En el Diccionario Jurídico Mexicano, "la palabra comercio proviene del vocablo latino *commercium*, de *cum*, con y *merx-cis*, mercancía. Constituye en términos generales, una actividad lucrativa que consiste en la intermediación directa o indirecta entre productores y consumidores de bienes y servicios a fin de facilitar y promover la circulación de la riqueza".⁶⁰

Respecto al comercio internacional, éste constituye aquella parte del sector externo de una economía que regula los intercambios de mercancías y productos entre proveedores y consumidores residentes en dos o más mercados nacionales y/o países distintos. Se trata de transacciones físicas entre residentes de dos o más que se registran estadísticamente en la balanza comercial de los países implicados.

Actualmente, el comercio exterior de un país en la actualidad comprende tanto sus intercambios mercantiles tradicionales como transacciones que recaen sobre tecnologías en general.

1.3.2. APERTURA COMERCIAL

Desde la década de los años cincuenta, el intercambio de bienes y servicios a nivel mundial aumentó considerablemente. Ante esta situación, México ha ido adecuando su

⁶⁰ Diccionario Jurídico Mexicano. Op. Cit. Tomo A-CH p.512.

sistema económico, político y jurídico, con el objeto de lograr una integración del país al comercio internacional.

Bajo este contexto, la apertura al comercio internacional consolida los vínculos entre las naciones que conllevan la posibilidad de regular con mayor acierto lo que la doctrina ha llamado como el nuevo Derecho Tributario Aduanero.

Hoy en día el comercio internacional se ha convertido en uno de los instrumentos más dinámicos e importantes para promover e impulsar la economía tanto de los países, como de las diferentes regiones y bloques que se han ido creando.

Así, la globalización de la economía internacional ha repercutido directamente en la actividad comercializadora entre países. El comercio externo constituye un factor estratégico de desarrollo de las naciones.

Aparejando a lo anterior, el régimen fiscal aduanero de nuestro país debe consolidar sistemas y procedimientos que otorguen seguridad jurídica a particulares y autoridades a través de la simplificación de trámites de índole administrativo que permita promover las exportaciones y reducir la evasión fiscal, reiterando que esto sólo será posible con una administración aduanera efectiva, moderna, eficaz y eficiente, alejada del fantasma del terrorismo tributario.

CAPITULO II. REGIMEN FISCAL EN MATERIA ADUANERA

2.1. CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

La cúspide jerárquica de nuestro sistema jurídico, ha sido correspondido, de siempre a la *lex fundamentalis*, misma que en palabras del maestro Pina Vara, en su Diccionario de Derecho "es el ordenamiento fundamental para constituir el Estado, determinado su estructura política, sus funciones, características, los poderes encargados de cumplirlas, los derechos y obligaciones de los ciudadanos y el sistema de garantías necesarias para el mantenimiento de la legalidad. La Constitución es la manifestación suprema del Derecho Positivo".⁶¹

Bajo este contexto, el régimen fiscal en materia aduanera emana y encuentra su fundamento en la Norma Suprema. A continuación expondremos breve análisis de los atributos constitucionales aplicables a nuestro tema de tesis.

a) **Artículo 31.**- "Son obligaciones de los mexicanos:

⁶¹ DE PINA VARA, Rafael. Diccionario de Derecho. 12a. edición. Ed. Porrúa. México, 1984 p. 177.

"IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Del precepto constitucional transcrito, podemos deducir seis principios básicos del sistema impositivo mexicano, a saber:

1.- Principio de Obligatoriedad. El encabezado del artículo 31 Constitucional en el sentido de señalar las obligaciones de los mexicanos, debemos interpretarlo bajo la máxima jurídica que establece: a todo derecho corresponde una obligación y toda obligación es correlativa un derecho". Al respecto, el autor José de Andrea Sánchez opina: "Esto es así, entre otras razones, porque los miembros de una sociedad de los beneficios que brinda la coexistencia organizada dentro de un Estado y, por ello, es claro que tienen ciertas obligaciones de carácter fundamental que apuntalan la estructura social. Ahora bien, de no observarse dichas obligaciones, el bien común de una comunidad, y por ende el de sus miembros individualmente considerados, no sería realizable".⁶²

Por otra parte, ha sido superada la controversia doctrinal en relación a que si los extranjeros estaban obligados a pagar contribuciones, en virtud de que el artículo constitucional en comento solamente hace referencia a "obligaciones de los mexicanos". La legislación ordinaria (Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto Sobre la Renta y

⁶² Cfr. Constitución Política Comentada. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y Procuraduría General de la República. 5a. edición. México, 1994 p. 153.

Ley de Nacionalidad y Naturalización, entre otras), sin contravenir a la norma constitucional, establece diversas obligaciones fiscales a cargo de los extranjeros.

2.- Principio de Generalidad. Consiste en que la contribución debe ser cubierta por el destinatario de la ley, la que presenta como característica de la existencia, precisamente, la generalidad.

La generalidad de la ley significa que en el supuesto jurídico de la norma no se determina individualmente al sujeto pasivo, a quien se le imputarán las consecuencias jurídicas que esa norma establece y que dichas consecuencias se deberán aplicar a cualquier persona que actualice las hipótesis normativas.

Este principio de generalidad de la ley es magistralmente ilustrado por el doctor Mario de la Cueva en su obra *La Idea del Estado*, el ideal de gobierno del filósofo Platón, con estas palabras: "Es claro que si hubiera el algún caso un hombre que naciese por decreto divino con capacidad suficiente para el desempeño del gobierno, no tendría para nada necesidad de leyes que le rigiesen; porque no hay ley ni ordenación alguna superior al conocimiento, ni es lícito que la inteligencia sea súbdita o esclava de nadie, sino que ha de ser señora de todo si es verdadera inteligencia y realmente libre por naturaleza. Pero lo que ocurre es que tal cosa no se da absolutamente en ninguna parte sino en proporción pequeña, por ello se ha de escoger el otro término, la ordenación y la ley que miran las cosas en general..."⁶³

⁶³ DE LA CUEVA, Mario. *La Idea del Estado*. 3a. edición. UNAM. México, 1986 p.24.

Por otra parte, la generalidad de las contribuciones implica la absoluta y total prohibición de leyes privativas, conforme al enunciado conducente del artículo del artículo 13 Constitucional que establece: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales".

Finalmente, no debemos confundir generalidad con universalidad, por ejemplo, habrá normas tributarias que se refieran a determinados sujetos, digamos los exportadores. En este caso desde luego que no estaremos ante normas privativas porque vayan destinadas exclusivamente a dichos sujetos, sino que son normas generales toda vez que van dirigidas a un determinado sector y, cuando algún miembro de ese sector se ubique en el supuesto normativo correspondiente, deberá cumplir con las disposiciones legales inherentes y aplicables al caso concreto de que se trate.

3. Principio de Vinculación al Gasto Público. Significa un límite al poder del Estado, que lo constriñe a dedicar lo recaudado a la satisfacción de las necesidades generales, con base en el Presupuesto de Egresos.

El maestro Ernesto Flores Zavala en su libro Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas define al gasto público como, "todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atributos, es decir, para el desarrollo de su actividad legal".⁶⁴

⁶⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. p 216.

Debemos entender que las entidades públicas a que se refiere el maestro Flores Zavala son la Federación, Distrito Federal, Entidades Federativas y Municipios en que resida el contribuyente.

4. Principio de Legalidad. Implica que toda contribución debe estar contenida en una ley en su sentido material es decir, con sus características propias: general, abstracta e impersonal y expedita por el Poder Legislativo.

Los artículos 14 y 16 de la Carta Magna establecen la garantía de legalidad. El segundo párrafo del numeral invocado en primer termino señala: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

El primer párrafo del artículo 16 Constitucional establece: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento". Y el noveno párrafo indica: "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos".

Recordemos que las formalidades prescritas para los cateos de conformidad con el octavo párrafo del propio artículo 16 constitucional son: deberán ser expedidas por escrito

expresando el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, levantándose una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos.

Por otra parte, el principio de legalidad implica que para la existencia de una determinada contribución y su exigencia posterior, es necesario que el mismo se consigne en la Ley de Ingresos de la Federación. Esto significa, a *contrario sensu*, que una contribución no contemplada en la citada Ley de Ingresos, cuya vigencia es anual, implica que no podrá exigirse tal contribución en el año fiscal correspondiente.

Finalmente, debemos apuntar que existen dos excepciones al principio de legalidad impositiva. Dichas excepciones las constituyen el Decreto Delegado y Decreto Ley.

El Decreto Delegado se encuentra previsto en el artículo 131 Constitucional, por lo que será estudiado en el inciso correspondiente.

Recordemos que el Decreto Ley se presenta cuando la Constitución autoriza directamente al Poder Ejecutivo para expedir leyes sin necesidad de una delegación del Congreso. El caso concreto lo previene la fracción XVI del artículo 73, que se refiere a las disposiciones generales que puede expedir el Consejo de Salubridad General, el cual es presidido por el titular del Ejecutivo Federal, tratándose de epidemias graves o de peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país.

5. Principio de Proporcionalidad. Previamente debemos apuntar que la controversia doctrinal en el sentido de que si la expresión, "de la manera proporcional y equitativa" debe entenderse como un sólo concepto o, si por el contrario, se refiere a dos

nociones diferentes, ha sido resuelta por la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la siguiente tesis jurisprudencial.

" PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.- La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales".⁶⁵

Retomando el principio que nos ocupa, debemos entenderlo como la realización entre la capacidad retributiva y la obligación fiscal, es decir, a mayor capacidad, le corresponde mayor pago impositivo. La esencia de la proporcionalidad radica en un criterio

⁶⁵ Tesis de Jurisprudencia 4 /91 aprobada por la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión privada celebrada el catorce de enero de mil novecientos noventa y uno, cinco votos de los señores ministros : presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Guitron, Sergio Hugro Chapital Gutierréz, Ignacio Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte.

Fuente.- Semanario Judicial de la Federación, octava época, tomo VII, marzo de 1991, p. 60 a 61.

de justicia distributiva, razón por la cual su mejor consecución es a través de las tarifas progresivas.

6. Principio de Equidad. Tiene dos momentos, uno preventivo que es determinado por el Poder Legislativo, el cual pretende que el sacrificio económico del contribuyente sea mínimo. El segundo momento es correctivo, tiene su origen en las omisiones o errores legislativos en la apreciación de la equidad impositiva, circunstancia que tiene que valorarse ante el Poder Judicial, es decir, cuando la norma fiscal creada por el Poder Legislativo es violatoria de las garantías individuales del contribuyente, entonces el Poder Judicial determinará si dichas normas fiscales son acordes o no a nuestro texto constitucional.

b) Artículo 32.- "Los mexicanos serán preferidos a los extranjeros, en igualdad de circunstancias, para toda clase de concesiones y para todos los empleos, cargos o comisiones del Gobierno en que no sea indispensable la calidad de ciudadano. En tiempo de paz ningún extranjero podrá servir en el Ejército ni en las fuerzas de policía o seguridad pública.

"Para pertenecer a la Marina Nacional de Guerra o a la Fuerza Aérea y desempeñar cualquier cargo o comisión en ellas, se requiere ser mexicano por nacimiento. Esta misma calidad será indispensable en capitanes, pilotos, patrones, maquinistas, mecánicos y, de una manera general, para todo el personal que tripule cualquier embarcación o aeronave que se ampare con la bandera o insignia mercante mexicana. Será necesaria la calidad de mexicano por nacimiento para desempeñar los cargos de capitán de puerto y todos los servicios de

practicaje y comandante de aeródromo, así como todas las funciones de **agente aduanal** en la República".

Como observamos, atendiendo la naturaleza de las delicadas tareas de los agentes aduanales, éstos deberán tener la calidad de mexicanos por nacimiento. Este requisito constitucional se debe a la adición efectuada al propio artículo 32, *in infine*, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 15 de diciembre de 1934.

Recordemos que de conformidad con el contenido del apartado A del artículo 30 Constitucional, son mexicanos por nacimiento: los que nazcan en territorio de la República, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres (*jus soli*); los que nazcan en el extranjero de padres mexicanos; de padre mexicano o de madre mexicana (*jus sanguinis*); y los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes.

Por otra parte, el artículo 159 de la Ley Aduanera establece el concepto legal de agente aduanal: "Es persona física autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante una patente, para promover por cuenta ajena el despacho de las mercancías, en los diferentes regímenes aduaneros previstos en esta Ley". Dichos regímenes son: definitivos de importación y exportación; temporales de importación y exportación; depósito fiscal; tránsito de mercancías y elaboración, transformación o reparación en recinto fiscal.

Asimismo, la fracción I del artículo 159 de la propia Ley Aduanera señala como requisito para obtener la patente de agente aduanal, ser mexicano por nacimiento en pleno ejercicio de sus derechos. Por último, el artículo 187 del Reglamento de la Ley en comento,

ordena que el acuerdo por el que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público otorgue una patente de agente aduanal, se publicará en el Diario Oficial de la Federación por una sola vez a costa del titular, quien deberá registrarla ante la aduana de adscripción.

c) **Artículo 73.-** "El Congreso tiene la facultad:

"VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

"XXIX-A. Para establecer contribuciones:

"I". Sobre el comercio exterior".

Sin duda, la actividad legislativa es parte medular del Estado. Sobre el particular, el maestro Héctor González Uribe, en su libro *Teoría Política* manifiesta: "La función legislativa es que tiene por objeto dictar, modificar -mediante las necesarias modificaciones - de que esté siempre al día, o sea, que responda a las necesidades reales de la población", lo que justifica que la norma fiscal se actualiza con mayor dinámica de cualquier ordenamiento jurídico.⁶⁶

En este orden de ideas, podemos afirmar de manera categórica que el dispositivo en comento, constituye el fundamento constitucional de la Potestad Tributaria del Estado.

El Congreso de la Unión tiene competencia federal expresa y limitada, dejando a las entidades federativas la atribución de legislar en todas aquellas materias que la Carta Magna

⁶⁶ GONZALEZ URIBE, Héctor. Op. Cit. p. 248.

no reserva en favor del Poder Legislativo Federal. Por lo tanto, debe entenderse que las entidades cuentan con una competencia implícita y amplia, de acuerdo con el artículo 124, que *ad litteram* dice: "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados".

Resumiendo, las fracciones VII y XXIX-A, 1º, del artículo 73 Constitucional, abarcan las facultades legislativas en materia tributaria aduanera exclusivas del Congreso de la Unión.

d) Artículo 89.- "Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

"XIII. Habilitar toda clase de puertos, establecer aduanas marítimas y fronteras y designar su ubicación".

Dentro de las potestades que tiene el Presidente de la República, en su carácter de titular del Ejecutivo Federal, la facultad de habilitar puertos así como establecer aduanas marítimas y fronteras, obedece a un interés nacional que debe prevalecer sobre el interés particular de las entidades federativas. .

e) Artículo 131.- "Es facultad privativa de la Federación gravar mercancías que se importen o exporten, o que pasen de 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 cualesquiera 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 cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida".

En relación a la parte final del primer párrafo del precepto constitutivo transcrito, estimamos conveniente citar las fracciones VI y VII. del artículo 117 de la propia Constitución:

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

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

"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 estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre productores semejantes de distinta procedencia".

Finalmente, nos permitimos citar la fracción I del artículo 118 Constitucional, en virtud de su estrecha relación con los correlativos 131 y 117.

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

"I. Establecer derechos de tonelaje, no otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones".

El contenido del artículo 131 de la Norma Suprema hace referencia a la facultad exclusiva de la Federación para gravar el comercio, es decir, la importación, exportación y tránsito de mercancías. La Federación regula estas actividades a través de las diversas leyes fiscales, las cuales deben tener como propósito primero, estimular la producción y competitividad interna para así promover las exportaciones.

Asimismo, la propia Federación tiene también la facultad de regular la circulación en la República de determinados productos comerciales y podrá prohibir que circulen estos mismos, con el objeto de proteger la seguridad interna del país.

Por lo que respecta al segundo párrafo, éste contiene lo que la doctrina denomina como Decreto Delegado, el cual supone que el Congreso de la Unión transcribe o "delega" al Ejecutivo Federal facultades que le corresponden.

Sobre el particular, el artículo 49 de la Carta Magna establece: "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".

Efectivamente, el Congreso de la Unión podrá facultar al Ejecutivo Federal para que materialmente legisle lo concerniente al comercio exterior, debiendo cumplir el Presidente de la República con los siguientes requisitos:

- Buscar la estabilidad de la Producción Nacional.
- Regular la economía del país.
- Que exista el propósito de buscar el beneficio económico del país.

- Al final de cada año fiscal, el Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto correspondiente, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida un año antes. El Congreso de la Unión, en la Ley de Ingresos de la Federación, calificará dicho uso y, en su caso, volverá a otorgarla para el año siguiente.

El cumplimiento de este último requisito lo corroboramos plenamente en el artículo segundo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio Fiscal de 1997, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 23 de diciembre de 1996 y que a la letra dice: "Se aprueban las modificaciones a las Tarifas de los Impuestos Generales a la Exportación y a la Importación efectuadas por el Ejecutivo Federal durante el año de 1996, a las que se refiere el informe que en cumplimiento de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131 Constitucional, ha rendido el propio Ejecutivo al Honorable Congreso de la Unión".

Por lo que respecta a la prohibición a las entidades federativas establece la fracción I del artículo 118 Constitucional, para imponer contribuciones o derechos sobre

importaciones o exportaciones, el maestro Felipe Tena Ramírez, en su obra Derecho Constitucional Mexicano, señala que ello se debe a que, "es propio y característico de todo sistema federal que las aduanas exteriores estén bajo el control exclusivo e intransferible de la Federación, ya que si algo es estrictamente federal, sin lo cual no existiría el sistema, es lo relativo a las relaciones internacionales (diplomáticas y financieras)"⁶⁷

Finalmente, el maestro Sergio Francisco De la Garza, en su libro Derecho Financiero Mexicano agrega en relación al mismo tema: "...según el artículo 131, los Estados, ni aún con el consentimiento del Congreso de la Unión, pueden establecer contribuciones o derechos sobre importaciones y exportaciones (los derechos de tonelaje están en desuso). Estimamos que la fracción I del artículo 118 es un residuo de la Constitución de 1857 que por obvio se copio al redactarse la de 1917 y que en sus sucesivas reformas posteriores se ha olvidado derogar expresamente".⁶⁸

2.2. TRATADOS INTERNACIONALES

El artículo 133 de nuestra Carta Magna señala: "Esta contitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a

⁶⁷ TENA RAMIREZ, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. 1a. edición Ed. Porrúa. México, 1984 p.176.

⁶⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit p.239

dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario de que puedan haber en las Constituciones o leyes de los Estados".

Por su parte la Ley sobre la Celebración de Tratados, define en el artículo segundo al tratado como, "el convenio regido por el Derecho Internacional Público celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiere o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asume compromisos".

Recordemos que de conformidad con la legislación común, convenio es el acuerdo de dos o más voluntades para crear, modificar, transferir o extinguir obligaciones.

México es parte de la convención de Viena sobre derechos de los tratados de 1969, en vigor desde 7 de enero de 1980. Esta convención se apega a criterio contemporáneo y más generalizado en cuanto a la utilización del término "tratado" como el más adecuado para abarcar todos los instrumentos en que de cualquier modo se consigna un compromiso internacional, sobre los que existe una gran variedad de denominaciones, tales como convención, protocolo, carta o acuerdo, entre otros.⁶⁹

Respecto a la materia tributaria aduanera, destacan las siguientes convenciones, acuerdos o tratados internacionales suscritos por México:

⁶⁹ Constitución Política Comentada. Op. Cit p. 642.

a) **Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio.** Conocido como GATT y hoy en día como Organización Mundial de Comercio (O.M.C.). Este acuerdo se adopta en Ginebra, Suiza el 30 de octubre de 1947, como preámbulo necesario para una pronta liberación de comercio.

México se convierte en miembro del acuerdo, firmado *ad-referendum* el protocolo de adhesión el 25 de julio de 1986; siendo aprobado por la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, según decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de septiembre del mismo año. El instrumento de ratificación fue firmado el día siguiente y depositado en la Dirección General del GATT el 9 de octubre. Finalmente se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 26 de noviembre de ese mismo 1986.

Así, el GATT es el instrumento jurídico de carácter internacional que otorga nuestro comercio en industria nacional, por primera vez, la protección y seguridad necesaria para participar dentro del contexto de un mercado libre, abierto a la leal competencia internacional.

En el Diccionario Jurídico, el maestro Jorge Witker, define al GATT como, "Una norma jurídica internacional que regula los intercambios comerciales de manufacturas, propiciando ampliar mercados mediante rebajas y reducciones de aranceles y otras barreras a comercio de países. Es además un foro de negocios para los asuntos referidos al comercio y políticas comerciales de los países más importantes de la comunidad internacional y,

finalmente, podemos decir que el GATT cumple demás tareas de verdadero tribunal en el que es posible resolver controversias mercantiles entre sus miembros.⁷⁰

Es estatuto jurídico que rige al GATT lo integran 38 artículos contenidos en su carta constitutiva y por 6 códigos de conducta que son:

1. Código sobre Licencias de Importación.
2. Código sobre Valoración Aduanera.
3. Código Antidumping.
4. Código sobre Subsidios y Derechos Compensatorios.
5. Código sobre Compras del Sector Público.
6. Código sobre Obstáculos Técnicos al Comercio Internacional.

El maestro Jorge Witker, en su libro Derecho Tributario Aduanero, señala que desde su ingreso al GATT, "México ha implementado diversos instrumentos internacionales de derecho tributario aduanero y de comercio exterior. El sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, la eliminación de los precios oficiales para el cálculo *ad-valorem*, la suscripción de cuatro códigos de conducta internacional del GATT (Antidumping, Obstáculos Técnicos, Licencia de Importación y Valoración Aduanera) y un

⁷⁰ Cfr. Diccionario Jurídico Mexicano. Op. Cit. Tomo A-CH p. 96

sistema de defensa contra prácticas desleales de comercio internacional, son parte de dicho proceso".⁷¹

Y es precisamente el Código de Valoración del GATT o Código de Valor GATT, como comúnmente se le conoce, ratificado el 25 de abril de 1988 y en vigor a partir del primero de enero de 1993, el más importante para nuestro trabajo de tesis.

El Código de Valor GATT representa la base jurídica fundamental para la determinación del valor en aduana de las mercancías o base gravable del impuesto general de importación. Por lo anterior, el conocimiento e interpretación correcta de las disposiciones en las cuales se sustenta dicha contribución, así como la forma de aplicación de cada una de ellas, resulta de vital importancia debido a la posible compilación de los importadores o contribuyentes al autodeterminar la base gravable del impuesto e incluso de las mismas autoridades aduaneras en la aplicación estricta de las normas de valoración.

Por lo anteriormente expuesto, reiteramos que el "Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio", como jurídicamente se le denomina al Código de Valoración Aduanera del propio GATT, constituye el instrumento legal más importante para la justa y equitativa determinación del valor en aduana de las mercancías.

⁷¹ WITKER, Jorge Op. Cit. p. 139.

b) Tratado de Libre Comercio entre México, Canadá y Estados Unidos.

Después de prolongadas y difíciles negociaciones, finalmente el TLC entre en vigor el primer día de 1994.

Consideramos importante apuntar que el GATT reconoce la convivencia de que se integren bloques económicos en los que libere el comercio entre sus integrantes, a través de suprimir los obstáculos a sus importaciones mutuas, excluyendo de las mismas a otros países. Así, el artículo XXIV, contiene una excepción expresa a la norma general de tratado de nación más favorecida, siempre que se asegure que su finalidad es garantizar la libertad de comercio intrazonal, sin que el mismo constituya un obstáculo para el comercio con el resto del mundo.

Para obtener lo anterior, es necesario que dichas agrupaciones revistan la forma de una unión aduanera o en una zona de libre comercio, que se eliminen los derechos arancelarios y demás obstáculos que graven la totalidad de los intercambios comerciales entre los países miembros del grupo, que los aranceles y medidas no arancelarias que inciden en el comercio entre los miembros del grupo y resto del mundo, no sean más restrictivos que los aplicados en la creación del grupo.

Atentos a lo anterior, debemos concluir que el artículo XXIV del GATT, constituyó el fundamento jurídico que permitió a México celebrar con Canadá y Estados Unidos, el TLC sin contravenir las disposiciones del propio GATT.

Ahora bien, tomando como base el documento sobre Tratado de Libre Comercio entre México, Canadá y Estados Unidos, dentro de las disposiciones del TLC que afectan al régimen de las aduanas, debemos considerar los siguientes puntos:

1. **"Eliminación de Aranceles.** Se acuerda la eliminación progresiva de todas las tasas arancelarias aplicables a los bienes incluidos en las listas y anexos del TLC."⁷²

2. **"Restricciones a la importaciones y exportaciones.** En términos generales, los países asignantes eliminarán las restricciones que limitan su comercio recíproco, tales como cuota de importación o permisos que se exigen en las fronteras".⁷³

3. **"Devolución de aranceles.** Se establecen programas de devolución o exención de aranceles, respecto de los materiales que sean utilizados en la producción de bienes que subsecuentemente se exporten a otros países asignante del TLC."⁷⁴

4. **"Derecho de Trámite Aduanero.** Los países asignantes acordaron no aplicar nuevos cargos por este concepto y eliminar progresivamente los derechos existentes en este rubro."⁷⁵

⁷² Fuente : Documento. Tratado de Libre Comercio entre Canadá, México y Estados Unidos. Resumen Secretaría de Comercio y Fomento Industrial. México, 1992 p. 3

a 7.

⁷³ Loc. Cit.

⁷⁴ Loc. Cit.

5. "Libre Importación Temporal de bienes. Se regula la introducción exenta de mercancías al territorio de cualquiera de los países asignantes, que puedan afectarse a los regímenes aduaneros de importación temporal, tanto para retornar en el mismo estado, para sustitución, como para transformación, elaboración o reparación."⁷⁶

Desde luego que existen otros tratados o acuerdos de cooperación internacionales que nuestro país ha suscrito o se encuentra en negociaciones con el objeto de fijar aranceles máximos o pactar la liberación programada del comercio exterior con otros países, como son los casos de Chile, Italia, España y Suiza, sin embargo para los objetivos de este trabajo consideramos como los más representativos a los citados GATT y TLC.

2.3. LEY ADUANERA

La ley Aduanera se publicó en el Diario Oficial de la Federación de fecha 15 de diciembre de 1995, entró en vigor el 1º de abril de 1996, es decir, contó con una *vacatio legis* de más de cuatro meses a efecto de que los particulares conocieran con amplitud el contenido de sus disposiciones, la Ley Aduanera abrogó a su similar del 30 de diciembre de 1981.

⁷⁵ Loc. Cit.

⁷⁶ Loc. Cit.

La Ley Aduanera persigue tres finalidades principales que son: estimular las ventas al exterior, combatir adecuadamente las prácticas ilícitas de comercio internacional y hacer más eficiente la operación aduanera y brindar mayor seguridad jurídica a los usuarios.

Otros puntos importantes sobre las operaciones de comercio exterior que contempla la Ley Aduanera son los siguientes:

a) El fortalecimiento de las aduanas interiores a efecto de permitir a la planta productiva reducir sus costos y mejorar el control en el despacho de mercancías.

b) La posibilidad de que las cámaras de industria y comercio y las asociaciones empresariales cuenten con apoderados aduanales para tramitar las operaciones de exportación de sus agremiados, a fin de reducir costos considerables.

c) Amparar con un solo documento, denominado Pedimento Consolidado, las diversas operaciones de exportación para abatir costos y agilizar el flujo de productos.

d) La sustitución del pedimento por la constancia de exportación para facilitar que los exportadores indirectos puedan beneficiarse de la tasa cero del impuesto al valor agregado, lo que favorece la mejor integración de las pequeñas y medianas industrias con la producción de empresas que participen en los mercados internacionales.

e) La simplificación del esquema de cuenta aduanera para que los contribuyentes puedan depositar en una cuenta especial, los impuestos causados por la importación temporal de mercancías. Esos impuestos serán reembolsados con sus rendimientos cuando las mercancías hayan sido transformadas y exportadas.

f) La conformación del padrón de importadores a efecto de que la autoridad pueda verificar que los importadores se encuentren al corriente de sus obligaciones fiscales.

g) Se establece la posibilidad de que el contribuyente pueda acudir directamente al Tribunal Fiscal de la Federación, sin tener que agotar el recurso de revocación ante la autoridad aduanera emisora o ejecutora de la resolución o acto que se impugne, lo que invariablemente favorece a la defensa del contribuyente.

El artículo primero de la Ley Aduanera señala como objeto de dicho ordenamiento, la regularización de entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de este o de dicha entrada o salida de mercancías.

La actividad toda de las aduanas estará regulada por la ley de la materia. Sobre estas actividades el maestro Jorge Witkér en su libro Derecho Tributario Aduanero, señala: "Las principales funciones aduaneras son controlar y fiscalizar el paso y el pago de las mercancías por las fronteras aduaneras. Las funciones colaterales a las básicas se pueden anunciar como: "recaudar los tributos aduaneros; recaudar las cuotas compensatorias; formar las estadísticas del comercio exterior; prevenir y reprimir las infracciones y delitos aduaneros; prevenir y reprimir el tráfico de drogas y estupefacientes; registrar los controles sanitarios; registrar el cumplimiento de las restricciones y regulaciones no arancelarias; verificar los certificados de origen de mercancías en los regímenes aduaneros suspensivos

de impuestos de comercio exterior; e impedir el tráfico de desperdicios y residuos tóxicos en cumplimiento de las legislaciones ecológicas nacionales e internacionales".⁷⁷

Atentos a lo anteriormente expuesto, debemos apuntar que la Ley Aduanera es un ordenamiento jurídico nuevo que de manera indudable representa notorio avance legislativo, en virtud de que sus disposiciones se encuentran en términos generales acordes con las tendencias internacionales que marcan el rumbo de la administración aduanera.

Finalmente, con fecha 6 de julio de 1996, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, el Reglamento de la Ley Aduanera, expedido por el titular del Poder Ejecutivo Federal en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 89 de la Constitución Política, en su fracción I, a efecto de "proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia".

El Reglamento de la Ley Aduanera, cumple cabalmente con su cometido de ejecutar la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas que así lo ameritan.

2.4. LEY DE COMERCIO EXTERIOR

Consideramos importante la opinión del doctor Mario de la Cueva respecto a las llamadas leyes constitucionales, en el libro *Derechos del Pueblo Mexicano*, "es decir, las que emanan formal y materialmente de la Constitución, son parte de la Constitución, son la Constitución misma que se amplía, que se ramifica, que crece". Y sobre el particular Jorge Carpizo agrega: "...si bien todas las leyes emanadas del Congreso Federal son formalmente

⁷⁷ WITKER, Jorge. Op. Cit p. 10

idénticas, materialmente no lo son, pues algunas de ellas son la Constitución que se desarrolla y que se extiende. Y estas leyes constitucionales son a las que se refiere el artículo 133 como supremas".⁷⁸

Al tenor de las anteriores aseveraciones se encuentra el artículo 131 de nuestra Carta Magna, mismo que ha sido reglamentado por el Congreso de la Unión a través de la Ley de Comercio Exterior del 27 de julio de 1993 y reformada el 15 de diciembre de ese mismo año.

El artículo primero de la Ley de Comercio Exterior, señala como objeto de dicho ordenamiento regular y promover el comercio exterior, incrementar la competitividad de la economía nacional, propiciar el uso eficiente de los recursos productivos del país, integrar adecuadamente la economía mexicana con la internacional y contribuir a la elevación del bienestar de la población.

Así, la ley en comento, promueve la competitividad a través de la política de apertura comercial, otorgando seguridad jurídica a los agentes económicos relacionados con el intercambio internacional, para procurar prácticas comerciales leales.

En este orden de ideas, la importación de mercancías a territorio nacional, deberá ser mediante prácticas de comercio que no afecten la producción nacional. De esta manera se justifica la importancia de la Ley de Comercio Exterior en materia de aduanas.

⁷⁸ Cfr. Derechos del Pueblo Mexicano. H. Cámara de Diputados. LV. Legislatura. 49a.

Así, en palabras de Luis Ugarte Romano y Adrián Roque Pavón, en su libro *Valoración de mercancías en aduana y su relación con los impuestos interiores*, "a diferencia de la Ley Aduanera, (la cual protege dicha declaración con el objeto de vigilar el correcto pago de los impuestos al comercio exterior de los contribuyentes en lo particular, así como su relación con los impuestos interiores; garantizado, por ende el interés fiscal), la Ley de Comercio Exterior, en interés general del país, considera a la importación en condiciones de discriminación de precios, u la introducción de mercancías al territorio nacional a un precio inferior a su valor normal".⁷⁹

De tal manera que la Ley Aduanera y la Ley de Comercio Exterior se complementa en un doble propósito: procurar un régimen fiscal en materia aduanera apegado a derecho y justicia así como evitar prácticas desleales en el comercio internacional que afecten a la producción o economía nacional.

2.5. LEY FEDERAL DE DERECHOS

La Ley Federal de Derechos 1997, es un ordenamiento federal que contiene de manera actualizada los métodos y procedimientos que permiten determinar los derechos (como contribuciones) a cubrir por el sujeto pasivo de la obligación tributaria en virtud de

edición. De. Porrúa. México, 1994. Tomo V p. 23

⁷⁹ UGARTE ROMANO, Luis y ROQUE PAVON, Adrián. *Valoración de mercancías en aduana y su relación con los impuestos interiores*. 1a. edición. Asociación de Agentes Aduanales del Aeropuerto de México, A.C. México, 1997 p. 65.

la prestación de servicios por parte de las dependencias o entidades de la Administración Pública Federal o bien por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público, de conformidad con la normatividad emanada de la Ley General de Bienes Nacionales.

Para efectos de nuestro tema, la parte conducente de esta ley que analizaremos en el apartado 4.2 es la relativa al Título 1: "De los Derechos por la Prestación de Servicios", Capítulo III. "De la Secretaría de Hacienda y Crédito Público", Sección Tercera: "Servicios Aduaneros" y que comprenden los artículos 38 al 52, inclusive; así como el capítulo VI. "De la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial", Sección Quinta: "Permisos de Importación" y que comprenden los artículos 74 al 76, inclusive.

La Ley Federal de Derechos es un instrumento legal que anualmente se actualiza a fin de evitar un desfazamiento en las finanzas públicas del Estado. Y desde luego que su conocimiento por parte del contribuyente de los tributos aduaneros resulta indispensable para el cabal cumplimiento de los tributos aduaneros resulta indispensable para el cabal cumplimiento de sus obligaciones en materia impositiva derivada de actividades o conductas relacionadas con el comercio exterior, es decir, importaciones y exportaciones.

2.6. LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL

El fundamento constitucional de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal se encuentra en el artículo 90 que establece: "La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de la Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de

creación de las entidades paraestatales y la intervención del ejecutivo federal en su operación. "

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal fue publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 29 de diciembre de 1976, entró en vigor el primer día de 1977 y abrogó a la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado del 23 de diciembre de 1958. El artículo del ordenamiento jurídico en comento ha sido reformado, derogado y adicionado en diversas ocasiones, procurando con ello la adecuación constante de la administración pública a las necesidades y problemas que plantea la dinámica realidad económica, política y fiscal, siempre cambiante.

De conformidad con el artículo primero de la ley en estudio, la Administración Pública Federal presenta dos formas: Centralizada y Paraestatal.

La Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, integran la administración Pública Centralizada.

La palabra centralización proviene de centro o cabeza de sector, en este caso el Ejecutivo Federal es quien dirige esta administración centralizada y desde luego intervendrá en la organización de las paraestatales.

Sobre este tópico, el doctor Miguel Acosta Romero, en su obra Teoría General del Derecho Administrativo, nos dice que: "...la centralización es la forma de organización administrativa en la cual, las unidades y órganos de la Administración Pública, se ordenan y

acomodan articulándose bajo un orden jerárquico a partir del Presidente de la República, con el objeto de unificar las decisiones, el mando, la acción y la ejecución".⁸⁰

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece los ámbitos de competencia de las Secretarías de Estado, a las que el doctor Miguel Acosta Romero, en su texto Segundo Curso de Derecho Administrativo, define como, "un órgano superior político administrativo, que auxilia al Presidente de la República en el despacho de los asuntos de una rama de actividad del Estado... El Secretario de Estado es la persona física, titular de la Secretaría; es nombrado y removido libremente por el Presidente, es funcionario político y administrativo; en este orden de ideas, la Secretaría viene a ser la estructura y el Secretario; el funcionario que la encabeza".⁸¹

En materia aduanera, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece atribuciones a las siguientes Secretarías de Estado:

a) **Artículo 31.-** "A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

"I. Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público

⁸⁰ ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. 11a. edición. Ed. Porrúa. México, 1993 p. 69.

⁸¹ ACOSTA ROMERO, Miguel. Segundo Curso de Derecho Administrativo. 1a. edición. Ed. Porrúa. México, 1989 p. 146.

federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal.

"XI. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales".

b) Artículo 34.- "A la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial corresponde el despecho de los siguientes asuntos:

"I. Formular y conducir las políticas generales de industria, comercio exterior, interior, abastos y precios del país; con excepción de los precios de bienes y servicios de la Administración Pública Federal.

"IV. Fomentar en coordinación con la Secretaría de Relaciones Exteriores el comercio del país.

"V. Estudia, proyectar y determinar los aranceles y fijar los precios oficiales, escuchando la opinión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; estudiar y determinar las restricciones para los artículos de importación y de exportación y, participar con la mencionada Secretaría en la fijación de los criterios generales para el establecimiento de los estímulos del comercio exterior.

"VI. Estudiar y determinar mediante reglas generales, conforme a los montos globales establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los estímulos fiscales necesarios para el fomento industrial, el comercio interior y exterior y el abasto, incluyendo

- los subsidios sobre impuestos de importación y administración su aplicación así como vigilar y evaluar sus resultados".

Finalmente, debemos mencionar que con fecha de 15 de diciembre 1995, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Ley de Servicio y Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria es un órgano descentralizado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal con autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

De conformidad con el artículo séptimo fracción X de la Ley en comento, el servicio de administración tributaria funge como órgano de consulta del gobierno federal de las materias fiscal y aduanera.

CAPITULO III. LAS CONTRIBUCIONES EN NUESTRO SISTEMA IMPOSITIVO.

3.1. CONTRIBUCION

Para iniciar el desarrollo del presente apartado, es preciso recordar la obligación a cargo de los gobernados contenida en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, en el sentido de "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como el Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que determinen las leyes".

Bajo este contexto, en palabras del maestro Rodríguez Lobato en su obra Derecho Fiscal, "la contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado".⁸²

Atentos a lo anterior, debemos destacar que las contribuciones o tributos constituyen la principal fuente de ingresos del Estado, situación por la que autores hablan ya de un nuevo y autónomo Derecho Tributario.

En este orden de consideraciones, enseguida nos abocaremos a establecer el concepto y la clasificación de las contribuciones, atendiendo las diversas opiniones doctrinarias y las respectivas normas jurídico-fiscales que las regulan, para así estar en,

⁸² RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit. p. 5

posibilidades de penetrar en el estudio de importante figura como es la Relación Jurídica Tributaria.

3.1.1. CONCEPTO DE CONTRIBUCION

En el connotado Diccionario Jurídico Mexicano, la voz contribución se refiere un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos"⁸³

Por su parte, los autores Jesús Quintana y Jorge Rojas en su libro Derecho Tributario Mexicano, conciben al tributo o contribución como, "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de *imperium* y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público".⁸⁴

Finalmente, el licenciado Sergio Francisco de la Garza en su texto Derecho Financiero Mexicano define a las contribuciones como, "las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".⁸⁵

Por nuestra parte y considerando las definiciones aludidas, entendemos a la contribución como el ingreso fiscal ordinario del Estado a través de la prestación obligatoria determinable en dinero o en especie y exigida a un sujeto pasivo (contribuyente)

⁸³ Diccionario Jurídico Mexicano: Op. Cit. Tomo A-CH p. 727

⁸⁴ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YANEZ, Jorge. Op. Cit. p. 39.

⁸⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. p. 320.

por el Estado en ejercicio de su poder de imperio (potestad tributaria). Las contribuciones tienen como objeto el cumplimiento de las altas tareas del Estado en rubros tan fundamentales como la seguridad pública. Desde luego que las contribuciones deben establecerse en ley y de su aplicación surgen relaciones jurídicas tributarias entre el Estado y los contribuyentes.

Por último y siguiendo al maestro Sergio Francisco de la Garza, en su obra Derecho Financiero Mexicano, los tributos o contribuciones presentan las siguientes características:

a) "**Carácter público.** Actualmente no debemos tener duda acerca del carácter público de las contribuciones que percibe el Estado en virtud de su soberanía, por lo que han sido superadas las teorías privatistas que concebían al tributo como un derecho o carga de naturaleza real"⁸⁶

b) "**Es una prestación en dinero o en especie.** La causación o hechos generadores de contribuciones, implican la obligación de cumplir el pago de prestaciones al Estado, las cuales deberán determinarse en dinero o en especie. Por lo general, la legislación impositiva determina el monto de las contribuciones de manera pecuniaria".⁸⁷

c) "**Es una obligación *ex-lege*.** Recordemos que es de explorado derecho el requisito constitucional de legalidad de las contribuciones, mismo que se traduce en el

⁸⁶ Ibidem p. 322 a 325.

⁸⁷ Loc. Cit.

principio que establece: "*nullum tributum sine lege*". Todos los tributos constituyen obligaciones *ex-lege*, es decir, tienen su fuente en las diversas leyes fiscales".⁸⁸

Por otra parte, debemos mencionar que dentro del mencionado principio de legalidad encontramos el elemento coactividad que se traduce en la exigencia mediante la fuerza del Estado de las obligaciones tributarias que no sean cumplidas de manera voluntaria por los contribuyentes.

d) "**Es una relación personal, de derecho, obligatoria.** El tributo o contribución consiste en un vínculo que se establece entre dos sujetos: de un lado el acreedor del tributo, quien tiene derecho a exigir la prestación, esto es, el Estado, y por el otro, el deudor del tributo, quien tiene la obligación de realizar la prestación obligatoria, pecuniaria o en especie".⁸⁹

El mencionado vínculo recibe el nombre de Relación Jurídica Tributaria, de la cual nos preocuparemos en el punto 3.1.3. del presente apartado. Dicha relación es personal, es decir, una relación de derecho y no una relación de poder, una relación obligatoria y no una relación de carácter real.

c) "**Tiene como objeto procurar recursos al Estado.** Efectivamente, las contribuciones tienen como finalidad proporcionar recursos económicos al Estado para que éste realice sus funciones. Como hemos visto anteriormente, una parte importante de la

⁸⁸ Loc. Cit.

⁸⁹ Loc. Cit

actividad financiera del Estado consiste en realizar los gastos necesarios para cumplir cabalmente con sus fines. Recordemos que en el gasto público se presenta una exigencia de legalidad en cuanto debe hacerse de acuerdo con la ley y para los fines señalados por ésta."⁹⁰

3.1.2. CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES

La clasificación de las contribuciones, y a la que se adhiere la doctrina, nos las proporciona el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice: "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 encuentran 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.

"II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

"III. Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como percibir los

⁹⁰ Loc. Cit.

servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados y órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

"Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

"Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código (relativo al cobro del 20% del monto de cheques incobrables), son accesorios de las contribuciones y participación de la naturaleza de éstas".

Como podemos observar, el Código Fiscal no establece una definición de contribución, únicamente se limita a proporcionar su clasificación en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Consideramos importante destacar que los productos y aprovechamientos constituyen ingresos fiscales ordinarios del Estado, pero ambos, productos y aprovechamientos, no configuran contribuciones.

Para los objetivos de esta tesis, debemos mencionar que ampliaremos el análisis y estudio de los impuestos y derechos en los siguientes apartados, a fin de lograr una mejor exposición del régimen fiscal mexicano en materia aduanera.

3.1.3. RELACION JURIDICA TRIBUTARIA

Las relaciones jurídicas tributarias surgen con la realización de diversos presupuestos establecidos en las leyes fiscales y que tienen como consecuencia de derecho, el cumplimiento de prestaciones tributarias de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar.

La relación jurídica tributaria representa un vínculo entre un sujeto activo o acreedor que es el fisco y un sujeto pasivo o deudor de un crédito fiscal que es el contribuyente, obligado al pago de impuestos, derechos especiales.

El maestro Jorge Witker, en su libro Derecho Tributario Aduanero, define a la relación jurídica tributaria como, "La relación integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanza el titular de este, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra". Y el autor en cita agrega: "Cuando esa vinculación se da entre el Estado, detentador del *jus imperium* y la persona que interviene en un tráfico internacional de mercancías, objeto de una operación de comercio exterior, la relación jurídica adquiere una connotación aduanera (paso de las mercancías por las fronteras aduaneras) y se le denomina relación jurídica aduanera".⁹¹

De acuerdo con el propio tratadista Jorge Witker, en su obra Derecho Tributario Aduanero, la relación jurídica aduanera presenta los siguientes elementos:

⁹¹ WITKER, Jorge. Op. Cit. p.63.

a) "**Sujetos.** En relación jurídica aduanera existen dos sujetos vinculados entre sí. El Estado, como titular de los derechos que ejerce con base en su *jus imperium* y los particulares, que a su vez se relacionan con la mercancía cuyo cruce por las fronteras aduanales originan dicha relación".⁹²

"El Estado es el único sujeto activo, mientras que el sujeto pasivo puede ser cualquier persona física, jurídica, privada o pública, que introduzca mercancías dentro del territorio nacional o las extraiga del mismo, en su calidad de propietarios o poseedores destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualquier persona que tenga intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje o manejo".⁹³

b) "**Objeto.** El objeto de la relación aduanera no es otro que las mercancías que cruzan las fronteras aduaneras como parte de un tráfico internacional, tráfico que comprende embarcaciones, transportistas, consignantes y consignatarios".⁹⁴

En este orden de consideraciones, en la importación, el objeto de la realización aduanera será la mercancía procedente del exterior que cruza la frontera, y en la exportación, el objeto será la mercancía nacional o nacionalizada que cruza la frontera que cruza al exterior.

⁹² Ibidem p. 64 a 69.

⁹³ Loc. Cit.

⁹⁴ Loc. Cit.

c) "**Normatividad.** La normatividad que rige la relación aduanera está constituida por todas las leyes y reglamentos que regulan el tráfico internacional de mercancías. Principalmente, las leyes aduaneras y aranceles, tarifas o derechos aduaneros".⁹⁵

Por otra parte, las características de toda relación jurídica aduaneras son las siguientes:

a) **Es de derecho público.** La presencia del Estado como uno de los sujetos la caracteriza como tal, sobre todo cuando la participación del Estado no lo es como sujeto privado, sino en su calidad de poseedor de *jus imperium*.

b) **Es una relación doblemente real.** La presencia de las mercancías y el territorio aduanero originan los derechos y obligaciones recíprocas en virtud de la entrada o salida de la mercancía del territorio aduanero.

c) **Sus situaciones son inmutables y universales.** Las calidades jurídicas obtenidas por las mercancías en virtud de su paso por las fronteras aduaneras, y su respectiva nacionalización, les confiere una naturaleza inmutable en sentido en que la mercancía que se nacionaliza adquiere esta calidad permanente, y la que envía al exterior se desnacionaliza, por así decirlo, permanentemente. Recordemos que las mercancías nacionalizadas son todas aquellas que teniendo procedencia extranjera a satisfecho los requisitos legales por su importación definitiva a territorio nacional entrando a la libre circulación y consumo del país.

⁹⁵ Loc. Cit.

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

La naturaleza jurídica de una mercancía nacional o extranjera es similar en todo el mundo, y el ingreso o salida de la mercancía debe someterse, en todos los países, a las tramitaciones necesarias para el despacho aduanero de ese tipo de mercancías.

Al respecto, consideraremos importante transcribir el artículo 35 de la Ley Aduanera: "Para los efectos de esta ley, se entiende por despacho el conjunto de sus actos y formalidades relativos a la entrada de mercancías del territorio nacional y a su salida del mismo, que de acuerdo con los diferentes tráficos y regímenes aduaneros establecidos en el presente ordenamiento, deben realizar en la aduana las autoridades aduaneras y los consignatarios, destinatarios, propietarios, poseedores o tenedores en las importaciones y los remitentes en las exportaciones, así como los agentes o apoderados aduanales".

Lo anterior tiene mucha importancia en los grupos de integración aduanera como en el caso del Tratado de Libre Comercio entre México, Canadá y Estados Unidos, donde las mercancías de la región tendrá una misma naturaleza jurídica aunque pasen de un país a otro, y las mercancías de terceros países serán mercancías extranjeras para todos los países miembros del grupo regional.

Así mismo, el contenido de la relación jurídica aduanera es el que a continuación se indica:

a) Derechos. Podemos destacar los siguientes:

- El derecho de introducir o extraer definitivamente, para ser consumidas las mercancías en o del territorio aduanero.

- El derecho de introducir las o extraerlas de una manera temporal, para fines diversos.

- El derecho de introducir las o extraerlas de una zona de tratamiento aduanero especial, como en el caso del Tratado de Libre Comercio de América del Norte.

b) Obligaciones. Podemos destacar las siguientes:

- La de presentar la mercancía en la aduana (obligación positiva).

- La de no mover la mercancía del recinto aduanero sin permiso de la aduana (obligación negativa).

- La de pagar los derechos de aduanas (obligación de dar).

- La de conducir las mercancías al almacén de la aduana.

- La de abrir los bultos y todos los espacios ocultos.

- La de retirar las mercancías del recinto aduanero una vez que ha sido pagados los derechos.

- La de reexportar las mercancías importadas temporalmente (obligación de hacer).

c) Facultades. Podemos destacar las siguientes:

- La facultad de elegir un destino aduanero.

- La de pedir el despacho de las mercancías en el momento que más convenga al importador dentro del plazo que puedan permanecer en el recinto aduanero.

- La de elegir entre el pago de los derechos y la reexportación, en el caso de ciertas mercancías importadas temporalmente.

- La de elegir entre el pago de los derechos o el abandono de la mercancía.

d) Cargas. También como resultado de la relación aduanera surgen o se generan cargas, es decir, deberes que acompañan de modo accesorio al ejercicio de un derecho por parte del sujeto pasivo, como en los siguientes casos:

- La obligación de importar o exportar las mercancías por las aduanas habilitadas.

- La obligación de no vender o destinar a ciertos usos, mercancías cuya importación se ha realizado con exención tributaria, sea en razón de la persona, de su destino o finalidad.

Por otra parte, debemos apuntar que en el tráfico internacional de mercancías las obligaciones y derechos se generan en el momento mismo en que las mercancías cruzan la frontera aduanera, pues en ese momento se produce la vinculación entre los sujetos de la relación aduanera que de ese acto emana.

Finalmente, también debemos anotar que el estado se compromete a realizar todas las operaciones aduanero-portuarias necesarias para agilizar el paso aduanero de las mercancías.

Asimismo la administración aduanera deberá absorber toda consulta que se le pida de referente a los gravámenes aduaneros, clasificación y valoración de las mercancías. Al respecto, debemos citar el primer párrafo del artículo 47 de la Ley Aduanera, que a la letra dice: "Los importadores, exportadores y agentes o apoderados aduanales, previa a la.

operación de comercio exterior que pretendan realizar podrán formular consulta ante las autoridades aduaneras, sobre la clasificación arancelaria de las mercancías, objeto de la operación del comercio exterior, cuando consideren que se pueden clasificar en más de una fracción arancelaria".

3.2. IMPUESTOS

Sin lugar a dudas el impuesto constituye el tributo o contribución de mayor trascendencia por la recaudación que presenta para el Estado. En este apartado nos abocaremos a estudiar el concepto de esta importante figura impositiva, así como los principios derivados de su propia naturaleza para finalmente señalar las clasificaciones de los impuestos más aceptadas por los tratadistas.

3.2.1. CONCEPTO DE IMPUESTO

Diversos autores han vertido múltiples conceptos de impuesto, destacando en nuestra opinión los que a continuación se indican:

Para el profesor Sergio Francisco de la Garza, en su libro *Derecho Financiero Mexicano*, el impuesto es "una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, *ex-lege*, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos".⁹⁶

⁹⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. p. 377.

Por otra parte, el maestro Ernesto Flores Zavala, en su libro Finanzas Públicas Mexicanas, cita al autor Gastón Jerez, quien más que una definición del impuesto, hace una enumeración de sus características que son las siguientes:⁹⁷

- Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero.
- La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado.
- El constreñimiento jurídico. El impuesto es esencialmente un pago forzado.
- Se establece según reglas fijas.
- Se destina a gastos de interés general.
- Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política organizada.

El maestro Ernesto Flores Zavala, en su libro Finanzas Públicas Mexicanas, señala que para el italiano Vitti de Marco, el impuesto "es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios generales".⁹⁸

Finalmente, señala el maestro Flores Zavala, en su obra Finanzas Públicas Mexicanas, al tratadista Manuel Morselli que define al impuesto como, "una deducción

⁹⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. p. 36.

⁹⁸ Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. p. 36.

obligatoria de riqueza privada, querida por el Estado y por las entidades menores para ser destinada a la consecución de los fines generales de la vida pública".⁹⁹

De las definiciones anteriormente citadas, podemos deducir que todos los autores se refieren a que debe existir una relación de proporción entre la capacidad contributiva y 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, lo que a su vez constituye un principio que la doctrina ha señalado como fundamentalmente dentro del concepto de justicia impositiva.

Asimismo, 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 miembros de la comunidad se ve beneficiado por los servicios públicos prestados por el Estado.

Ahora bien, la definición legal de impuesto, como vimos anteriormente, lo proporciona la fracción I del artículo segundo del Código Fiscal de la Federación, en estos términos: "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".

⁹⁹ Loc. Cit.

Las fracciones II, III y IV mencionadas se refieren a aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, respectivamente. Recordemos que todo impuesto es una contribución, pero no toda contribución es un impuesto.

Inclusive, el Diccionario Jurídico Mexicano utiliza el término *exacción* (del vocablo latino *exactio-onios* que significa tributo, impuesto y también la acción de recaudar gravámenes) como sinónimos de impuesto".¹⁰⁰

Como podemos observar, la definición legal de impuesto se obtiene por exclusión, es decir, deponiendo que será impuesto toda aquella contribución que no sea derecho, aportación de seguridad social o contribución de mejora.

Sobre el particular, estimamos que el método empleado por el legislador resulta incorrecto, toda vez que el impuesto es la contribución más estudiada por la doctrina, la que ha definido con precisión sus peculiaridades y características, como vimos anteriormente. Salvo la parte conducente a la situación de que el sujeto pasivo "se encuentre en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley", consideramos más afortunada la definición establecida en el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1966, en vigor hasta el 30 de septiembre de 1982, que señalaba:

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".

Por último, mencionaremos que los elementos esenciales del impuesto son el objeto (la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal), los sujetos (el Estado como sujeto activo y el particular como pasivo), la base gravable (la cuantía sobre la que se determina el impuesto), la tasa u cuota y monto (cantidad líquida que resulta de aplicar la tasa o tarifa a la base imponible, con las deducciones autorizadas por la ley).

3.2.2. PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS

En su célebre libro *La Riqueza de las Naciones*, el tratadista Adam Smith dedicó una parte al estudio de los impuestos y formuló cuatro grandes principios fundamentales, que por su certeza y aportación, continúan vigentes, veamos:¹⁰¹

a) **Principio de Justicia.** Señala el tratadista Adam Smith, en su libro *La Riqueza de las Naciones* que, “los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos”.¹⁰²

¹⁰⁰ Diccionario Jurídico Mexicano. Op. Cit. p. 1375.

¹⁰¹ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. p. 404 a 406.

¹⁰² Loc. Cit.

Este principio de justicia ha inspirado a nuestra Norma Suprema cuando la fracción IV del artículo 31 Constitucional exige que los mexicanos contribuyamos a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

b) **Principio de Certidumbre.** El tratadista Adam Smith escribió en su obra La Riqueza de las Naciones, que, "el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que yo creo, y lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre".¹⁰³

Este principio de certidumbre tiene plena vigencia dentro de la normatividad y de la administración tributaria. Por ejemplo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con un Centro Nacional de Consulta, además de la impartición de diversos talleres fiscales, la publicación de folletos y formatos, así como permanentes campañas a través de los medios masivos de comunicación, a efecto de que los contribuyentes entiendan y cumplan con sus obligaciones tributarias.

¹⁰³ Loc. Cit.

c) **Principio de Comodidad.** El tratadista Adam Smith lo describe en su obra La Riqueza de las Naciones de esta manera: "todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que más probable le convenga su pago al contribuyente".¹⁰⁴

Este principio de comodidad también es recogido por la normatividad impositiva. Por ejemplo, el contribuyente puede pagar sus impuestos en diversos bancos de manera periódica y en formularios de sencilla requisición.

d) **Principio de Economía.** El tratadista Adam Smith en su célebre obra La Riqueza de las Naciones, explica este principio de la siguiente forma: "los impuestos pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar en el tesoro público, y eso de las cuatro maneras siguientes".¹⁰⁵

"Primera: el cobro del impuesto puede exigir un gran número de funcionarios, cuyos salarios pueden consumir la mayor parte del producto de aquél.

"Segunda: puede constituir un obstáculo para las actividades de la población y desalentar a ésta para que no se dedique a determinadas ramas del negocio que podrían dar sustento y ocupación a grandes sectores.

"Tercera: los embargos y demás castigos en que incurren los individuos que intentan sin éxito esquivar el impuesto, puede constituir con frecuencia la ruina de los mismos,

¹⁰⁴ Loc. Cit.

¹⁰⁵ Loc. Cit.

acabando de ese modo con el beneficio que podría producir a la comunidad la inversión de sus capitales. Un impuesto mal meditado ofrece una gran tentación de evadirlo.

"Cuarta: al someter a las gentes a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos, pueden exponerlas a molestias, vejaciones y tiranías innecesarias".¹⁰⁶

El principio de economía desde luego que informa el contenido de la legislación impositiva en vigor y otorga los elementos fundamentales para instrumentar una eficaz y eficiente política fiscal que promueva y consolide una auténtica "cultura fiscal" que sustituya el indeseable terrorismo fiscal.

Ahora bien, dentro de nuestro derecho positivo, el maestro Sergio Francisco de la Garza invoca en su multitudada obra Derecho Financiero Mexicano, la parte conducente de diversa tesis jurisprudencial emanada de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto a los principios que deben regir los impuestos, veamos:¹⁰⁷

a) **Todo impuesto debe ser cierto.** Se refiere a que el impuesto debe ser claro y preciso, para que las autoridades y los contribuyentes cumplan más pronta y eficazmente sus deberes.

¹⁰⁶ Loc. Cit.

¹⁰⁷ Ibidem p. 407 y 408.

b) **El impuesto debe ser justo.** Esto es, equitativo y proporcional y estar en relación con la riqueza de la nación, para que no sea gravamen excesivo, pues el tributo ha de ser lo bastante para satisfacer los egresos de la nación.

c) **El impuesto debe ser cómodo.** Significa que el causante tenga facilidades de cubrirlo, sin más mermas en su patrimonio.

d) **El impuesto debe ser económico.** Lo anterior es con el objeto de que el fisco no invierta en la recaudación el importe del mismo impuesto, o sea aumentando éste indebidamente por incluir los gastos onerosos de la recaudación.

3.2.3. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

Con el objetivo de sistematizar el estudio de los impuestos, se han elaborado diversas clasificaciones, entre las que destacan las que a continuación se indican:

a) **Impuestos directos e indirectos.** Podemos considerar como impuestos directos a aquellos que tienen por gravar ganancias, utilidades o rendimientos, y como impuestos indirectos aquellos que se imponen sobre operaciones de consumo, adquisición o disposición.

Bajo otro criterio se podría considerar directo al impuesto que afecta cosas o situaciones permanentes y que se hace efectivo mediante nóminas o padrones (predial o renta, por ejemplo), e indirecto al que se vincula con actos o situaciones accidentales (adquisición de inmuebles o sucesiones, por ejemplo).

b) Impuestos reales y personales. Los autores Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez, en su libro *Derecho Tributario Mexicano*, nos dicen que se clasifican como derechos reales, "aquello en que se preside de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva"¹⁰⁸. Lo antes expuesto significa que el supuesto de causación consiste en la titularidad jurídica del contribuyente sobre determinados bienes, un ejemplo es el impuesto predial.

En cambio, el impuesto personal, "en principio, recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia".¹⁰⁹ El supuesto de causación de este impuesto está totalmente desvinculado e independientemente de la relación jurídica que el contribuyente guarde con sus bienes o derechos reales; un ejemplo es el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

c) Impuestos objetivos y subjetivos. Los autores Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez, en su referido libro *Derecho Tributario Mexicano*, nos dicen en relación a los impuestos objetivos que, "existen algunos tributos, como el impuesto inmobiliario, o mejor aún, los derechos aduaneros, en los que el legislador no define quién es el sujeto que está obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible".¹¹⁰

¹⁰⁸ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YANEZ, Jorge. Op. Cit. p. 66.

¹⁰⁹ Loc. Cit.

¹¹⁰ Loc. Cit.

En cambio, los impuestos subjetivos son aquellos que si designan con toda precisión quién es el sujeto pasivo de la relación tributaria. En nuestro sistema impositivo prevalecen los impuestos subjetivos.

d) Impuestos generales y 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 como por ejemplo el impuesto especial sobre producción y servicios tratándose de bebidas alcohólicas o gasolina y diesel.

3.3. DERECHOS

Las contribuciones denominadas derechos constituyen la segunda fuente de ingresos del Estado, como se acredita en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1998, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1997, ordenamiento jurídico que señala en su artículo primero, que la Federación percibirá en el ejercicio fiscal de 1998, por concepto de impuestos la cantidad de \$348,317 millones de pesos; bajo el rubro de derechos \$129,393 millones de pesos; mientras que vía de aportaciones de seguridad social \$48,159 millones de pesos y, finalmente por contribución de mejoras \$500 millones de pesos.

En relación con lo antes expuesto, el maestro Gerardo Gil Valdivia, cita en el Diccionario Jurídico Mexicano, las palabras del tratadista Seligman, en el sentido de que los derechos, "son una manifestación del poder fiscal del Estado".¹¹¹

En los siguientes subapartados estudiaremos la definición legal y doctrinal de la figura impositiva que nos ocupa, haremos alusión a la crítica del término "derechos" y finalmente describiremos las características que le son inherentes.

3.3.1. DEFINICION DE DERECHOS

Consideramos importante apuntar previamente a la definición de "derecho" (o tasa en algunas legislaciones extranjeras), la crítica al referido que ilustra magistralmente el maestro Emilio Margáin Manautou en su obra Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano con las siguientes palabras: "Se critica el término tasa por considerar que puede dar origen a confusiones, dado que en el idioma inglés significa impuestos (*taxes*), lo que ha inclinado a autores como Einaudi a hablarnos de un *precio público*. Aún cuando nuestra legislación fiscal federal y la casi totalidad de las locales emplean el término *derechos* -cuyo origen se desconoce- y no el de tasa, ello no quiere decir que nuestro vocablo sea más técnico y, por ende, exento de crítica semejante, ya que en inglés los

¹¹¹ Cfr. Diccionario Jurídico Mexicano. Op. Cit. Tomo D-H. p. 1048.

impuestos son conocidos también como *dutys*, que en traducción para el castellano significa "*derechos*".¹¹²

Como complemento al punto de vista del maestro Emilio Margain Manautou, basándonos en su obra *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, consideramos que la terminología "derechos" empleada por la legislación fiscal es poco afortunada en virtud de que se apropia del vocablo que da nombre a la ciencia jurídica, y, además, ocasiona confusión con la acepción general de derechos como sinónimos de facultades, prerrogativas o potestades (otorgadas y reconocidas por la norma constitucional y ordinaria)".¹¹³

Retomando nuestro tema de estudio, debemos recordar que conforme a la fracción IV del artículo segundo del Código Fiscal de la Federación en vigor, los derechos, "son las contribuciones establecidas en ley por el uso aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las

¹¹² MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 11a. edición Ed. Porrúa. México, 1993 p. 109.

¹¹³ Loc. Cit.

contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios del Estado".

De la definición legal en cita podemos distinguir dos presupuestos legales, primero el que consiste en recibir el contribuyente los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, a estas contribuciones se les llama derechos por servicio; el segundo consiste en aprovechar bienes del dominio público de la Nación, a estas contribuciones se les llama derechos por uso de bienes públicos.

Los derechos por servicio se encuentran regulados por la Ley Federal de Derechos, en tanto que los derechos por uso de bienes del dominio público tienen su regulación en el ordenamiento jurídico antes invocado, además de la Ley General de Bienes Nacionales.

Finalmente deseamos anotar dos definiciones de derechos aportadas por dos reconocidos tratadistas mexicanos, las que en nuestra opinión, reúnen los elementos de existencia de importante figura impositiva, veamos:

El maestro Emilio Margain establece en el libro Derecho Tributario Mexicano, que los derechos son, "la prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares".¹¹⁴

El maestro Sergio Francisco de la Garza concluye en su texto Derecho Financiero Mexicano, que el derecho es, "una contraprestación en dinero obligatoria y establecida por

¹¹⁴ Cfr. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YANEZ, Jorge. Op. Cit. p. 67

la ley a cargo de quienes reciban servicios inherentes al Estado prestados por la Administración Pública. Está destinada a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio".¹¹⁵

De las definiciones aludidas podemos resumir que el derecho es una contraprestación en dinero en virtud de que el contribuyente recibe un servicio del Estado a cambio de una cantidad de dinero determinada en la ley, misma que el particular se obliga a cubrir.

3.3.2. CARACTERISTICAS DE LOS DERECHOS

Tomando en consideración todo lo expuesto en el subapartado anterior, podemos señalar como características generales de los derechos las que a continuación se indican:

- Consiste en una contraprestación en dinero.
- El servicio debe prestarse a petición del particular.
- El servicio debe prestarlo la administración pública del Estado.
- Es una obligación que deriva de la ley, cuyos elementos deben estar plenamente contenidos en la misma.
- Está regido por el principio de legalidad.

¹¹⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. p. 342.

- Tiene un destino final.

- Debe existir una razonabilidad de su costo, es decir, proporcionalidad y equidad.

Por último y derivado de las características de los derechos, siguiendo al autor Gerardo Gil Valdivia, en el Diccionario Jurídico Mexicano, podemos establecer que algunas diferencias con los impuestos son: "el impuesto es parte de una carga común, destinada a financiar genéricamente los gastos públicos, en tanto que el derecho es un pago por un servicio o por un privilegio específico; el impuesto no se establece en relación con el beneficio derivado para el contribuyente y, por el contrario, el derecho no debe exceder normalmente del beneficio apreciable para el particular".¹¹⁶

¹¹⁶ Cfr. Diccionario Jurídico Mexicano. Op. Cit. Tomo D-H p. 1048.

CAPITULO IV. DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO

4.1. OBLIGACION TRIBUTARIA ADUANERA

En este último capítulo nos ocuparemos directamente del régimen fiscal mexicano en materia aduanera, comenzando con la exposición del alcance del novedoso concepto de obligación tributaria aduanera, como una definición que supera el término de relación jurídica aduanera, porque en ésta no es condición la existencia de alguna contribución (impuestos o derechos), es decir, se puede dar un vínculo aduanero como en el caso del ingreso al país de mercancías en regímenes suspensivos o libertarios de impuestos, situación en la que se prestan una serie de derechos y obligaciones para el Estado y particulares (como vimos en el capítulo anterior), que no implican necesariamente el pago de tributos aduaneros.

Resumiendo lo antes expuesto podemos decir que cuando la relación jurídica aduanera implica el pago de impuestos o derechos aduaneros, nace entonces una relación u obligación tributaria aduanera.

El maestro Jorge Witker en su libro *Derecho Tributario Aduanero*, define a la obligación tributaria aduanera, "como aquella que conmina al importador (o exportador, en su caso) a entregar al Estado una suma de dinero por concepto de impuesto por haber

¹¹⁶ Cfr. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Op. Cit. Tomo D-H p. 1048.

asumido la calidad de deudor de dicho tributo al acaecer el hecho generador previsto en la ley para el nacimiento de esta obligación".¹¹⁷

Por nuestra parte consideramos que a la definición del maestro Jorge Witker es necesario agregarle la palabra "derechos", ya que únicamente hace alusión al impuesto.

Siguiendo al propio Jorge Witker en su citado libro, Derecho Tributario Aduanero, las características básicas de la obligación tributaria aduanera, entre otras, son las siguientes:¹¹⁸

- Como obligación tributaria es una obligación *ex-lege*, esto es, se origina y reconoce como única fuente a la ley.

- Es una obligación de dar, puesto que consiste en entregar una suma de dinero.

- Es una obligación personal, puesto que impone un deber a la persona (sujeto pasivo) al margen de la cosa. La cosa interviene en el nacimiento y determinación de la deuda, pero una vez que ésta ha nacido se independiza de la cosa, hasta el punto de que su destrucción o perecimiento no implica la extinción de la obligación.

- Es una obligación ambulatoria, puesto que va pasando a todos aquellos que sucesivamente toman posesión de la mercancía mientras ésta se encuentra bajo potestad de la aduana.

¹¹⁷ WITKER, Jorge Op. Cit. p. 70

- Es una obligación directa, solidaria o subsidiaria, según que el obligado al pago sea el sujeto pasivo, el responsable solidario o el subsidiario, respectivamente.

- Es una obligación autónoma, su determinación es única y no puede realizarse conjuntamente con otros tributos.

- Nace al efectuarse el hecho generador previsto por la ley para su nacimiento.

Ahora bien, de las características apuntadas podemos destacar que no hay duda en el sentido de que la ley es la única fuente de la obligación tributaria aduanera. En dicha ley, acorde con la característica de la abstracción que le es propia, deberá establecer la hipótesis jurídica que al actualizarse dará lugar a la obligación tributaria aduanera. La realización de la hipótesis establecida en la norma jurídica fiscalista, es llamada por la doctrina *hecho generador* de la obligación tributaria aduanera.

La obligación tributaria aduanera, de acuerdo con el maestro Jorge Witker, nos indicará "dónde y cuándo nació", "quién y cuánto adeuda".¹¹⁹

Por otra parte, consideramos importante hacer mención de serio estudio de los autores mexicanos Luis Ugarte Romano y Adrián Roque Pavón, en su libro *Valoración de Mercancías en Aduana y su Relación con los Impuestos Interiores*, donde presentan diversas reglas de conveniencia a consejos para el importador y exportador, derivadas de su

¹¹⁸ Loc. Cit.

¹¹⁹ Loc. Cit.

amplia experiencia teórica práctica en operaciones de comercio exterior. Estamos ciertos que su observancia permitirán un cabal cumplimiento de la obligación tributaria aduanera por parte de los sujetos pasivos, veamos:¹²⁰

a) Exportadores. Se recomiendan las siguientes consideraciones:

1. Tomar toda la información necesaria con su agente aduanal respecto a los requisitos para la exportación, rutas, costos y tráficos más convenientes, al igual que los costos de estas operaciones de acuerdo al volumen y clase de mercancías que pretenda exportar.

2. Obtener la información necesaria respecto a los requisitos de importación en el país de destino, así como los costos de impuestos y gastos aduanales hasta la entrega al cliente. Se aconseja a los exportadores utilizar el sistema CIF (significa costo, seguro y flete y son los términos de compra que negocia el importador con el vendedor en el extranjero; en la factura se incluirá el costo de la mercancía junto con todos los gastos que ocasione el empaque y el traslado de la mercancía hasta el lugar de embarque, los fletes internos e internacionales y el seguro de la mercancía desde el domicilio del proveedor o fabricante hasta el domicilio del importador) y vender sus productos con el seguro y el flete, negociando con las compañías de seguro y las transportistas beneficios o comisiones como ingresos adicionales a su operación. La factura la podrá expedir con tasa cero del impuesto al valor agregado.

¹²⁰ UGARTE ROMANO, Luis y ROQUE PAVON, Adrián. Op. Cit p. 130 a 139.

3. De conformidad con el *incoterm* (significa por sus siglas en inglés términos internacionales de comercio y tienen por objeto establecer las condiciones de compraventa y envío entre comprador y vendedor respecto a una mercancía determinada, configurándose el incoterm en la factura comercial, es decir, se detallan las condiciones de venta, forma y momento del pago, precio y lo que éste incluye, envío, ruta, tráfico, seguros, tiempos, etc. Ejemplo: FOB, CIF, CIP) usado, presentar sus declaraciones de impuestos cuando la operación haya sido en régimen de exportación definitiva.

4. Existen diversas regulaciones internacionales aplicables al transporte terrestre, aéreo o marítimo, en relación con mercancía peligrosa, por lo que es aconsejable antes de comprometer la venta de mercancía en exportación o compradores en el extranjero recabar la información correspondiente al tráfico elegido, su incidencia en costos de empaquetado y cuidado de la mercancía, restricciones y prohibiciones, a fin de dar cumplimiento a las condiciones que se pacten por dicha venta.

5. Las autoridades de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial tienen implementados diversos programas que acarrearán diversos beneficios a los exportadores, por lo que se recomienda tomar información con su agente aduanal, en la mencionada Secretaría y el Banco de Comercio Exterior, éste último facilita créditos blandos y preferenciales a los exportadores de los que es conveniente tomar ventaja.

6. Emitir los certificados de origen de acuerdo a los instructivos de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial y con los formatos autorizados por los Tratados de Libre

Comercio celebrados por nuestro país, a fin de facilitar la importación de sus productos en el país de destino; accedando en consecuencia a ellos en condiciones de competitividad.

7. Registrar en su totalidad las operaciones de exportación y los pagos recibidos, cuidando de guardar la documentación de respaldo para formular sus declaraciones de impuestos interiores.

b) Importadores. Se recomiendan las siguientes consideraciones:

1. Inscribirse en el padrón de importadores ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

2. Consultar con su agente aduanal (recordemos que éste es la persona autorizada por la aduana o habilitada ante ésta por la autoridad competente, para despachar mercadería por cuenta ajena) lo siguiente:

- Clasificación de la mercancía que se pretende importar.
- Monto de los impuestos a pagar.
- Forma de consignación de la mercancía.
- Documentación necesaria para su despacho conforme a regulaciones y restricciones arancelarias o no arancelarias, como por ejemplo: permisos o avisos sanitarios, permisos de las diversas autoridades, etiquetados, cuotas compensatorias, desgravación por certificados de origen en tratados de libre comercio, tratándose de productos químicos las cartas de información técnica correspondientes, cartas de cupo, etc.

- Tránsito de la mercancía, consultar la ruta aconsejable y el tráfico ya sea aéreo, marítimo o terrestre.

- Régimen aduanero para aplicar a su mercancía según sus necesidades.

- Que le proporcione un costo estimado de los gastos de la aduana y de sus honorarios, fletes, entrega domiciliaria y monto de los impuestos a pagar.

3. Los seguros son importantes por que el agente aduanal en ningún momento tiene bajo su custodia la mercancía por lo que en ningún caso será responsable por pérdidas o daños a la misma ni durante el transporte, ya que en este medio el responsable será el propio transportista y dentro del almacén fiscal es responsable la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien tiene subrogados sus derechos y obligaciones en los almacenistas, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Aduanera.

4. Si la compra se realiza por medio de contratos, establecer en el contrato la cláusula de arbitraje.

5. Documentos que se deberán entregar al agente aduanal para el despacho de mercancías:

- Comprobante del Registro Federal de Contribuyentes y de domicilio.

- Copia de la factura, certificado de origen, guía aérea o conocimiento de embarque.

- Documentos necesarios para cumplir con las restricciones no arancelarias o arancelarias, permisos, avisos sanitarios y etiquetas.

- Dinero para el despacho aduanal, pago de impuestos y fletes, entre otros importantes gastos.

- Proporcionar carta de encomienda y declaración de valor a efecto de indicar al agente aduanal el régimen de importación que haya seleccionado, instrucciones sobre el seguro de su mercancía en flete terrestre y lugar donde se deberá entregar la mercancía.

- Señalar si existe cuenta aduanera o cualquier beneficio fiscal aplicable.

- Si se pretende utilizar el régimen de Depósito Fiscal, deberá obtenerse oportunamente la carta de cupo en el almacén de su preferencia y en la carta de encomienda o instrucciones al agente aduanal indicar el régimen aduanero.

4.2. IMPUESTO AL COMERCIO EXTERIOR

Recordemos que la suscripción de tratados internacionales de libre comercio, trae como consecuencia una desgravación de los impuestos al comercio exterior, respecto al intercambio de mercancías entre los países firmantes, situación que a su vez, redundará en una menor recaudación en las aduanas de los países.

Por lo anterior, la autoridad impositiva debe establecer controles efectivos en relación a los contribuyentes que realizan operaciones de importación y exportación, a través de diversas medidas como es el caso por ejemplo del establecimiento de un padrón de importadores, con el objeto de obtener una mayor vigilancia sobre la tributación aduanera.

En este orden de consideraciones, podemos señalar que el régimen fiscal aduanero está constituido por el conjunto de gravámenes al comercio exterior que el Estado impone en ejercicio de su Poder o Potestad Tributaria.

Son tributos o gravámenes aduaneros los derechos e impuestos que el fisco federal exige coactivamente de los sujetos pasivos (particulares), como consecuencia de la importación, de la exportación o del tránsito de mercancía que cruzan las fronteras del país, o por la prestación de servicios por ese motivo.

En los siguientes subapartados analizaremos los impuestos generales de importación y exportación, como las contribuciones más importantes de nuestro régimen fiscal aduanero.

4.2.1. IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACION

El artículo 51, fracción I de la Ley Aduanera en vigor señala lo siguiente:

Artículo 51.- "Se causarán los siguientes impuestos al comercio exterior:

"I. General de importación, conforme a la tarifa de la ley respectiva".

El precepto legal en comento nos permite a la Ley de Impuesto General de Importación, ordenamiento jurídico que se publicó en el Diario Oficial de la Federación del 18 de diciembre de 1995, y que contiene la enumeración descriptiva, ordenada y metódica de mercancías susceptibles de importación, estableciendo las tarifas arancelarias que en su caso, les son aplicables.

La Ley del Impuesto General de Importaciones contiene impuestos *ad-valorem*, es decir, se refiere a contribuciones que establecen como tipo impositivo un porcentaje del valor de las mercancías. Al hablar de "valor aduana", nos referimos a la base del impuesto general de importación sobre las mercancías extranjeras que entran al territorio mexicano.

Ahora bien, consideramos oportuno citar algunos conceptos elementales que nos permitirán conocer y entender mejor el contexto del impuesto general de importación, como son los que a continuación se indican:

a) **Importación.** Debemos entenderla como la acción de introducir al territorio nacional, cualquier mercancía extranjera, con el objeto de que permanezcan en él indefinidamente ó durante determinado tiempo.

b) **Mercancía.** La fracción III del artículo segundo de la Ley Aduanera establece que: "Para los fines de esta ley se consideran mercancías: los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aún cuando las leyes lo consideren inalienables e irreductibles a propiedad particular".

En nuestra opinión, la definición legal de mercancía omite hacer referencia a la naturaleza propia de los bienes que deben considerarse como mercancía, toda vez que únicamente puede clasificarse como tal, a los bienes muebles y no a los inmuebles.

Por otra parte, podemos establecer la siguiente clasificación de las mercancías para los efectos de su importación:

Por su origen:

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

- Nacionalizadas. Son todas aquellas que teniendo 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 requerirá cubrir los impuestos establecidos al efecto.

- Restringidos. Serán aquellas que para su importación requerirán, además del pago de los impuestos correspondientes, obtener una autorización previa de autoridad competente al efecto:

- Prohibidos. 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 territorio nacional es el ámbito espacial de validez de las normas jurídicas creadas o reconocidas por el Estado. También lo podemos concebir como la demarcación geográfica del espacio sobre el cual el Estado ejerce su potestad soberana.

Dentro de nuestro Derecho Positivo, el artículo 42 de nuestra Carta Magna señala lo siguiente:

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, 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 establece el propio derecho internacional.

Por su parte, el artículo 43 de la propia Norma Suprema, 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, Edo. de México, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán y Zacatecas, así como el Distrito Federal.

Complementariamente, el artículo octavo del Código Fiscal de la Federación dispone que, "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 resumen, para efectos impositivos debe considerarse como territorio nacional, además de lo establecido por los artículos 42 y 43 de la ley fundamental, la zona económica exclusiva adyacente al mar territorial, al 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 la cual se mide el mar territorial.

Atentos a lo anterior, también deberá considerarse como importación la introducción de mercancías a la zona económica exclusiva adyacente al mar de nuestro país.

Finalmente debemos apuntar lo relativo a otro concepto fundamental: las franjas fronterizas, mismas que 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.

d) Regímenes Aduaneros. La importación y exportación de mercancías se puede realizar con diversos objetivos o propósitos, por lo que no puede regularse del mismo modo a todas las operaciones. Por lo anterior, 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.

Podemos definir a los regímenes aduaneros como los tratamientos aplicables a las mercancías sometidas al control de la aduana, según la naturaleza y objetivos de la operación. La elección del régimen aduanero al que la mercancía debe ser hecha por el particular, debiendo cumplir con las obligaciones propias del régimen seleccionado.

La Ley Aduanera en vigor establece los siguientes regímenes para la importación, exportación, depósito y tránsito de mercancías: Definitivos de importación o exportación, transformación o reparación en recinto fiscalizado.

Revisados los conceptos anteriores señalados, debemos recordar también que los impuestos a la importación únicamente pueden ser establecidos mediante leyes federales, en virtud de que 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 general la importación o exportación de mercancías, prohibiéndose a las entidades federativas al 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.

Atentos a todo lo anteriormente expuesto, podemos concluir que 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 previstos en la Ley Aduanera.

Finalmente, por su trascendencia cotidiana, continuación nos referimos al documento denominado "Importaciones Temporales", emitido por el Servicio de Administración Tributaria, en observancia de lo dispuesto por el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, en relación a la obligación por parte de la autoridad fiscal de proporcionar asistencia al contribuyente a efecto de que éste cumpla cabalmente con sus obligaciones tributarias.

El referido documento explica al contribuyente el régimen de importación temporal a través de breves interrogantes como son las siguientes:

1.- ¿Qué es el régimen de importación temporal ? Es una figura que regula la entrada al país de mercancías para permanecer en él por tiempo limitado y con una finalidad específica, es decir, que retornen al extranjero en el mismo estado o sufran un proceso de elaboración, transformación o reparación.

2.- ¿Quiénes pueden efectuar importaciones temporales? Cualquier persona física o moral residente en territorio nacional o en el extranjero que cumpla con los requisitos establecidos en las disposiciones vigentes y aplicables en materia aduanera.

3.- ¿Qué características tienen las importaciones temporales? No se pagarán los impuestos al comercio exterior ni las cuotas compensatorias, pero sí se cumplirán obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias y formalidades para el despacho de las mercancías como lo es la contratación de agente aduanal y en su caso, la tramitación de un pedimento de importación.

4.- ¿Qué tipo de mercancías se pueden importar temporalmente? Entre otras las siguientes:

- Remolques y semiremolques que transporten mercancías introducidas en ellos.
- Mercancías utilizadas en el país por residentes en el extranjero o por personas con las que tengan relación laboral.
- Envases que contengan mercancías introducidas en ellos al país.
- Muestras o muestrarios.
- vehículos propiedad de mexicanos residentes en el extranjero o de turistas, visitantes, estudiantes e inmigrantes.
- Menajes de casa de mercancías usadas propiedad de visitantes, estudiantes e inmigrantes.

- Equipo de instrumentos musicales de artistas extranjeros.

- Equipo para presa, radio, televisión y cinematografía de personas físicas residente en el extranjero.

5.- **¿Cuáles son los plazos para retornar las mercancías al extranjero ?** Estos varían desde un mes hasta 20 años.

6.- **¿Qué limitantes tiene este régimen?** La propiedad o el uso de las mercancías no podrán transferirse o venderse, excepto entre empresas maquiladoras, con programas de importación temporal para producir artículos de exportación (PITEX) autorizadas por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, y empresas de comercio exterior que cuenten con registro de esta misma dependencia. Las mercancías deberán retornar al extranjero en los plazos establecidos en la Ley Aduanera, de lo contrario, se entenderá que las mismas se encuentran ilegalmente en el país.

7.- **¿Es posible cambiar el régimen de importación temporal a definitivo?** Esto únicamente lo podrán realizar maquiladoras y PITEX, cuando se pague el impuesto general de importación y, en su caso, las cuotas compensatorias, siempre que no se haya vencido el plazo para retornar al extranjero las mercancías.

4.2.2. IMPUESTO GENERAL DE EXPORTACION

El artículo 51, fracción II de la Ley Aduanera en vigor señala lo siguiente:

Artículo 51.- "Se causará los siguientes impuestos al comercio exterior.

"II. General de exportación, conforme a la tarifa de la ley respectiva".

El precepto legal en comento nos permite a la Ley del Impuesto General de Exportación, ordenamiento jurídico que se publicó en el Diario Oficial de la Federación del 22 de diciembre de 1995.

En palabras puntuales del doctor Máximo Carvajal Contreras en su obra Derecho Aduanero, "la Ley del Impuesto General de Exportación es el instrumento que establece y regula la percepción del impuesto al comercio exterior de bienes que se extraen del país, mediante la aplicación del impuesto *ad-valorem*. Esta ley reglamenta todo el universo de bienes que nuestro país exporta".¹²¹

Las exportaciones contribuyen el elemento esencial en la integración mundial de la economía, motivo por el que todos los países buscan promover sus sectores exportadores. En el caso de México, resulta muy relevante que en la Ley de Impuestos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1998, la Federación no estima percibir centavo alguno por concepto del impuesto general de exportación.

Asimismo es de destacar la expedición de sendos decretos por el titular del Ejecutivo Federal respecto a las empresas altamente exportadoras (ALTEX), empresas de comercio exterior (ECEX) y ferias mexicanas de exportación (FEMEX), veamos:

¹²¹ CARAVAJAL CONTRERAS, Máximo. Op. Cit. p. 261.

a) **Decreto para el fomento y operación de las empresas altamente exportadoras.** Publicado en el Diario Oficial de la Federación del 11 de mayo de 1995. Dicho decreto contiene el programa de empresas altamente exportadoras (**ALTEX**), como un instrumento idóneo de promoción a las exportaciones de productos mexicanos destinado a apoyar su operación mediante facilidades administrativas y fiscales.

Entre los beneficios que el programa **ALTEX** brinda tenemos los siguientes:

- Devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, en un término de cinco días hábiles.
- Acceso gratuito al sistema de información comercial administrativo por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.
- Excención del requisito de segunda revisión de las mercancías de exportación en la aduana de salida cuando esta haya sido previamente despachada en una aduana anterior.

Facultad para nombrar a un apoderado aduanal para varias aduanas y diversos productos.

Para gozar de los anteriores beneficios, los exportadores deberán obtener la Dirección General de Servicios al Comercio Exterior de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, la denominada constancia **ALTEX**, que vendrá a ser el documento que acredite a los exportadores como titulares o beneficiarios del programa.

Los titulares de constancias **ALTEX** están obligados a presentar ante la SECOFI, a más tardar el último día hábil del mes de abril de cada año, un reporte de las operaciones de

comercio exterior realizadas durante el año calendario anterior, acompañando la documentación comprobatoria necesaria.

b) Decreto para el establecimiento de empresas de comercio exterior. Publicado en el Diario Oficial de la Federación del 11 de abril de 1997. Este decreto es congruente con el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000, en materia de comercio exterior, que dispone que se faciliten y simplifiquen los mecanismos de apoyo a las exportaciones y, a través de la banca de desarrollo, se promueva el acceso de los exportadores a financiamientos en condiciones de competencia internacional, en especial de las pequeñas y medianas empresas.

El objetivo del decreto de referencia es el registro de empresas de comercio exterior (ECEX), como un instrumento idóneo de promoción a las exportaciones, mediante el cual las empresas, comercializadoras podrán acceder a los mercados internacionales con facilidades administrativas y apoyos financieros de la banca de desarrollo.

Los beneficiarios de este decreto son las empresas que se dedican a la comercialización de productos en el exterior y que obtengan su registro ECEX en cualquiera de las siguientes modalidades:

- Consolidadora de Exportación. Es la persona moral que tenga como actividad preponderante la integración y consolidación de mercancías para su exportación, que cuente con un capital social suscrito y pagado mínimo de \$2,000,000 de pesos y que realice exportaciones de mercancía de cuando menos cinco empresas productoras.

- Promotora de Exportación. Es la persona moral que tenga como actividad preponderante la comercialización de mercancías en los mercados internacionales, que cuenten con un capital social suscrito y pagado mínimo de \$200,000 pesos y que realice exportaciones de mercancía de cuando menos tres empresas productoras.

Entre los beneficios que el registro ECEX brinda a sus titulares tenemos los siguientes:

- La posibilidad de expedir la constancia de exportación a sus proveedores nacionales. para adquirir a tasa cero del impuesto al valor agregado las mercancías que serán destinadas a la exportación.

- Expedición automática de una constancia de empresa altamente exportadora (ALTEX).

- Autorización, en su caso, de un programa de importación temporal para producir artículos de exportación (PITEX) en su modalidad de proyecto específico.

- Descuento del cincuenta por ciento en los apoyos no financieros que proporciona el Banco de Comercio Exterior. Adicionalmente, Bancomext ha establecido un programa de apoyo financiero que contempla los siguientes beneficios para las empresas consolidadoras: prestar servicio como banca de primer piso, otorgar créditos conforme a los productos financieros vigentes y apoyar su participación en ferias y misiones organizadas por dicho banco.

- Asistencia y apoyo financiero por parte de Nacional Financiera para la consecución de sus proyectos, así como servicios especializados de capacitación y asistencia técnica.

Finalmente diremos que el registro **ECEX** tiene una vigencia indefinida.

c) **Decreto para el fomento de ferias mexicanas de exportación.** Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de abril de 1997. Este decreto contiene el programa de ferias mexicanas de exportación (**FEMEX**) es un instrumento de promoción destinado a fomentar la realización de ferias en el país que promuevan las mercancías mexicanas a los mercados internacionales.

Los beneficios del programa **FEMEX** son los siguientes:

- Las personas físicas o morales organizadoras de ferias que se celebren en el país y que tengan como objetivo fundamental la promoción de exportaciones no petroleras.

- Los constructores de recintos para exposición.

Por otra parte, el programa **FEMEX** brinda a sus titulares diversos apoyos financieros y facilidades administrativas y de promoción otorgados por diversas dependencias de la Administración Pública Federal. Por ejemplo, Bancomext otorgará financiamiento tanto a los organizadores de los eventos que cuenten con certificado **FEMEX** como a los expositores. Asimismo prestará servicios de banca de primer piso, brindará créditos conforme a los productos financieros vigentes, promoverá el evento a

nivel internacional y apoyará la participación de compradores profesionales de otros países. Finalmente diremos que el certificado FEMEX tiene una vigencia indefinida.

4.3. DERECHOS DE ADUANA

Los derechos aduaneros son regulados por la Ley Federal de Derechos. Concretamente la sección tercera del capítulo III (de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público) se refiere a los servicios y trámites aduaneros que generan la obligación de pagar esta importante contribución denominada "derechos aduaneros", como veremos en los siguientes subapartados.

4.3.1. SERVICIOS ADUANEROS

El pago de derechos por servicios aduaneros se causa en primer término, por el tránsito internacional de mercancías de procedencia extranjera que lleguen al territorio nacional. No se pagará este derecho por el tránsito aéreo de mercancías. El pago de los derechos se hará en la aduana ante la que se solicite el régimen de tránsito, previamente a la autorización del envío de las mercancías.

El supuesto de acusación del pago de derechos por concepto de servicios aduaneros, deriva básicamente del almacenaje de mercancía en depósito ante la aduana. Sobre el particular, nos permitimos señalar los siguientes preceptos de la Ley Federal de Derechos.

- Por la autorización a particulares para el manejo, almacenaje y custodia de las mercancías sujetas a trámite aduanero, se pagara el derecho de custodia de mercancía conforme a la base de una cuota anual.

- En mercancías de importación, dos días, excepto en recintos fiscales que se encuentren en aduanas de tráfico marítimo, en cuyo caso el plazo será de cinco días.

- Las mercancías por las que hubiera desistimiento del régimen de exportación, o en las que ésta no se concrete por cualquier otra causa, pagará el derecho de almacenaje correspondiente desde el primer día en que haya quedado en depósito en cada aduana.

- Los plazos anteriormente mencionados se computarán a partir del día siguiente a aquel en que el almacén reciba las mercancías, a excepción de las importaciones que se efectúen por vía marítima o aérea, en las que el plazo se contará a partir del día en que el consignatario reciba la comunicación de que las mercancías han entrado al almacén.

- A partir del día siguiente de la fecha en que se pongan a disposición de los interesados las mercancías que hubieran sido secuestradas.

- Diez días naturales de aquél en que queden en depósito ante la aduana, en los demás casos.

Por otra parte, el artículo 42 de la Ley Federal de Derechos, establece las cuotas de los derechos por el almacenaje, en recintos fiscales, de mercancías en depósito ante la aduana, a través de una tarifa progresiva según el volumen y el tipo que las propias mercancías duren almacenadas.

Asimismo, el artículo 45 del ordenamiento legal antes invocado, señala que no se pagarán derechos de almacenaje por las siguientes mercancías:

- Las destinadas a la Administración Pública Federal Centralizada y a los poderes Legislativo y Judicial Federal.

- Las que pertenezcan a embajadas y consulados extranjeros, o a sus funcionarios acreditados en el país, siempre que exista reciprocidad, así como las pertenecientes a organismos internacionales de los que México sea miembro y sus funcionarios.

- Los menajes y efectos personales pertenecientes a funcionarios de las misiones diplomáticas y consular nacionales, acreditados en el extranjero.

- Los restos de medios de transporte, provenientes de accidentes, mientras la autoridad competente emite resolución.

- Las secuestradas dentro de los lugares o zonas de inspección y vigilancia permanente o fuera de los mismos, durante la verificación de mercancías en su transporte, cuando la resolución que se dicte no determine obligaciones o créditos fiscales a cargo del particular.

- Aquellas que no sean retiradas por caso fortuito o por fuerza mayor, o por causas imputables al dueño o responsable de la carga.

Ninguna mercancía en depósito ante la aduana será entregada, a menos que se hayan pagado los derechos de almacenaje. Los interesados dispondrán de tres días hábiles para el retiro de sus mercancías, contados a partir de la fecha en que hubieran pagado los derechos de almacenaje, y transcurrido dicho término sin haber retirado las mercancías, se cubrirán

estos derechos por todo el tiempo que continúe el almacenaje a partir del día siguiente a aquel en que se efectuó el pago, hasta el momento en que se retiren.

Finalmente diremos respecto al pago de derechos por servicios aduanales, que estos deberán cumplir con los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Al efecto nos permitimos citar la siguiente tesis de jurisprudencia emanada de nuestro más alto tribunal, la que ilustra con exactitud la trascendencia e importancia de los mencionados principios constitucionales:

"PERMISO SANITARIO DE IMPORTACION, DERECHOS PARA LA OBTENCION DEL. EL ARITCULO 195-G DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS QUE LO REGULA, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPOCIONALIDAD Y EQUIDAD. La cuota que establece el artículo 195-G de la Ley Federal de Derechos para otorgar un permiso sanitario de importación no es proporcional puesto que no atiende al costo del servicio administrativo presentado por el estado, sino al valor de las mercancías a importar. La desproporcionalidad en el pago de este derecho se advierte por el hecho de que se paga una cantidad distinta, dependiendo del valor de las mercancías a importar, no obstante que el servicio es el mismo para todos aquellos que lo soliciten, pues se cuantifica el monto del derecho atendiendo a un elemento extraño al servicio prestado, como lo es el valor de las mercancías a importar. Por otra parte, el citado precepto al excluir de manera expresa a importadores de algunos productos también sujetos a control sanitario por parte de la Secretaría de Salud, a cuyo género se refiere el numeral 194 de la Ley General de Salud, otorga con ello un trato inequitativo a los importadores a quienes sí se impone la carga del pago del derecho, pues con base en la situación de hecho

generadora de la contribución que atañe a la obtención del permiso referido, solamente exige su pago a los importadores de una parte del conjunto de bienes de origen extranjero sujeto a control sanitario, no así a la universalidad de los mismos como correspondería al principio de equidad. Por lo que, en tales condiciones, el artículo 195- G de la Ley Federal de Derechos viola los principios de proporcionalidad y equidad contenidos en el artículo 31, fracción IV, Constitucional".¹²²

4.3.2. TRAMITES ADUANEROS

Conforme al artículo 49 de la Ley Federal de Derechos, se pagará el derecho de trámite aduanero, por las operaciones aduaneras que se efectúen utilizando un pedimento o el documento aduanero correspondiente en los términos de la Ley Aduanera, conforme a las tasas o cuotas que el precepto en cita establece.

¹²² Tesis de Jurisprudencia 47/95 aprobada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión en pleno celebrada el 16 de agosto de 1995, por unanimidad de once votos de los señores ministros ; presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Juventino Castro u catro (ponente), Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Guitrón, Juan Días Romero, Genaro David Góngora Pimentel, Jose de Jesús Gudino Pelayo, Guillermo Ortiz Mayagoita, Humberto Tomás Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan Silva Meza. Fuente Seminario judicial de la Federación, novena época, tomo II agosto de 1995. P. 74.

En las operaciones de depósito fiscal o en el tránsito de mercancías, el derecho se pagará al presentarse el pedimento definitivo y en caso, al momento de pagarse el impuesto general de importación.

Cuando por la operación aduanera de que se trate, no se tenga que pagar el impuesto general de importación, el derecho se determinará sobre el valor en aduana de las mercancías.

El pago del derecho, se efectuará conjuntamente con el impuesto general de importación o exportación, según se trate. Cuando no se esté obligado al pago de los impuestos al comercio exterior, el derecho citado deberá pagarse antes de retirar las mercancías del recinto fiscal.

También se pagará el derecho de trámite aduanero por regulación de tráfico vehicular en las operaciones aduaneras en las que se introduzcan mercancías a territorio nacional consignadas en pedimentos que amparen, cuando dichas mercancías se transporten en vehículos que transiten por la aduana en exceso al número de vehículos por hora que le corresponda a cada agente o apoderado aduanal.

Por último, diremos que la recaudación de los derechos de trámite aduanero, incluyendo el adicional por regulación del tráfico vehicular a que nos referimos en el párrafo anterior, se destinará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Como parte final de este trabajo de investigación, por su eficiencia para simplificar y agilizar las operaciones de comercio exterior y por ende, cualquier tramitación aduanera, nos vamos a referir al llamado sistema aleatorio de reconocimiento aduanero.

Este sistema aleatorio es conocido comúnmente como "semáforo fiscal" y constituye el programa a través del cual la autoridad aduanera selecciona los pedimentos a los cuales les practicará reconocimiento arancelario.

Sobre el particular, el maestro Máximo Carvajal Contreras en su libro Derecho Aduanero, define reconocimiento aduanero o reconocimiento arancelario como, "el acto de desentrañar la naturaleza arancelaria de las mercancías para determinar, dentro de la hipótesis legal, su clasificación tarifaria, sus requisitos, su origen, su valor y poner en cantidad líquida el monto de las contribuciones a pagar o garantizar".¹²³

Al efecto y de conformidad con el artículo 43 de la Ley Aduanera, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha expedido el "formulario de contribuciones al comercio exterior", mismo que contiene breve instructivo para el pago de las referidas contribuciones; veamos:

1.- El contribuyente tiene derecho a presentar la declaración de pago de contribuciones al comercio exterior siempre y cuando el valor de las mercancías a importar sea menor de mil dólares estadounidenses.

2.- De cumplirse la hipótesis señalada en el numeral anterior, el contribuyente deberá formular la declaración correspondiente y efectuar su pago en efectivo o tarjeta de crédito, en el módulo bancario o en donde esté ubicada la máquina registradora correspondiente.

3.- La tasa de contribuciones al comercio exterior aplicable sobre el valor de la mercancía que declare el contribuyente, dependerá del país de origen de la misma. Por ejemplo, si el país de origen es Chile o Canadá, la tasa será del 22.82 %; si el país de origen es Venezuela o Costa Rica, la tasa aplicable será del 23.97 %.

4.- Para los efectos fiscales aduaneros, el país de origen de una mercancía será aquel donde el contribuyente haya iniciado su viaje, siempre y cuando dicha mercancía no muestre etiquetas, leyendas o marcas que indiquen un país de producción o manufactura distinto.

5.- Si las mercancías que se pretenden importar exceden los montos establecidos en el numeral uno, se deberá presentar su declaración mediante un procedimiento de importación, elaborado por un agente o apoderado aduanal, en la aduana de carga.

6.- En tanto se realiza el trámite antes señalado, la mercancía deberá quedar en depósito ante la aduana de arribo.

7.- Una vez que el contribuyente realice el pago de contribuciones al comercio exterior y en su caso, elabore el pedimento correspondiente, podrá optar por:

a) Activar el mecanismo de la selección aleatoria (semáforo fiscal), el cual determinará si se practica o no la revisión aduanera.

- Luz roja: el equipaje será revisado.

¹²³ CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Op. Cit. p. 330

- Luz verde: el equipaje no será revisado y podrá retirarse sin mayor trámite.

b) Solicitar que la autoridad aduanera realice la revisión de su equipaje.

8.- Cuando el contribuyente no declare la totalidad de las mercancías por las que se deba pagar impuestos, éstas pasarán a propiedad del Fisco Federal y se le impondrá una multa del 100% al 300% del valor comercial de dichas mercancías.

CONCLUSIONES

PRIMERA. El Estado tiene como funciones y actividades prioritarias, proporcionar a su población la infraestructura y servicios públicos indispensables como por ejemplo: hospitales, escuelas, estructura vial, transporte, mercados, seguridad social y policía, entre otros. Para cumplir dichas funciones, el Estado requiere recabar cuantiosos recursos económicos, principalmente derivados de la creación y aplicación de contribuciones.

SEGUNDA. La Potestad Tributaria del Estado se refiere al *imperium* exclusivo del Estado para establecer contribuciones (a través del Poder Legislativo), exigir coactivamente su cumplimiento (a través del Poder Ejecutivo) y en su caso, dirimir las controversias entre fisco y contribuyente (a través del Poder Judicial cuando se trate del juicio de garantías).

TERCERA. La ley es la única fuente de la obligación tributaria aduanera, ésta nacerá al actualizarse las hipótesis jurídicas contenidas en la legislación fiscal. La realización de las mencionadas hipótesis, constituye el hecho generador de la relación tributaria aduanera.

CUARTA. Consideramos que la imposición y recaudación de las contribuciones al comercio exterior no debe ser arbitrarias ni derivar de acciones de terrorismo fiscal; por el contrario, deberán siempre observar y respetar las garantías individuales consagradas en nuestra Carta Magna: generalidad, legalidad (*nullum tributum sine lege*), vinculación al gasto público, proporcionalidad y equidad.

QUINTA. La vertiginosa globalización de la economía mundial exige una amplia apertura comercial, situación que explica y justifica el propósito internacional de normar las disposiciones aduanales en las legislaciones de todos los países.

SEXTA. La aduana es la puerta del país. Su función no se limita exclusivamente a la recaudación de contribuciones al comercio exterior. Una óptima administración aduanera repercute en la economía nacional e internacional al procurar el fomento de comercio entre las naciones.

SEPTIMA. Dentro de la administración aduanera tienen especial relevancia los denominados regímenes aduaneros que disponen los tratamientos adecuados y aplicables a las mercancías sometidas al control de la aduana. La Ley Aduanera en vigor establece los siguientes regímenes para la importación o exportación; depósito fiscal; tránsito de mercancías y elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado.

OCTAVA. Los impuestos a la importación o exportación de mercancías serán todos aquellos que sean establecidos en leyes federales y que contemplan como hecho generador el acto de introducir mercancía de procedencia extranjera al territorio nacional, o extraer del país mercancía nacional, respectivamente. Ambos son impuestos *ad-valorem*.

NOVENA. No debemos olvidar que la suscripción de tratados internacionales de libre comercio, trae como consecuencia una desgravación de las contribuciones al comercio exterior, respecto al intercambio de mercancías entre los países firmantes. Esta situación justifica la necesidad de modernizar la administración aduanera para simplificar las operaciones de importación y exportación, tomando como criterios fundamentales, evitar por una parte la excesiva protección arancelaria contra mercancías extranjeras, y por otra parte, procurar la calidad y competitividad de las empresas y productos mexicanos.

BIBLIOGRAFIA

I. DOCTRINA

ACOSTA ROMERO, Miguel
Tesorería General del Derecho Administrativo
Ed. Porrúa. México, 1993.

ACOSTA ROMERO, Miguel
Segundo Curso de Derecho Administrativo
Ed. Porrúa. México, 1989.

BASAVE FERNANDEZ DEL VALLE, Agustín
Teoría del Estado
Ed. Jus. México, 1965.

CARPIZO, Jorge
La Constitución Mexicana de 1917
UNAM. México, 1980.

CARVAJAL CONTRERAS, Máximo
Derecho Aduanero
Ed. Porrúa. México, 1993.

DE LA CUEVA, Mario
La Idea del Estado
UNAM. México, 1986.

DE LA GARZA, Sergio Francisco
Derecho Financiero Mexicano
Ed. Porrúa. México, 1994.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto
Elementos del Derecho Administrativo
Ed. Limusa. México, 1988.

FLORES ZAVALA, Ernesto
Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas
Ed. Porrúa. México, 1991.

GIL VALDIVIA, Gerardo y CHAPOY BONIFAZ Dolores Beatriz
Introducción al Derecho Mexicano
UNAM. México, 1981.

GONZALEZ DIAZ LOMBARDO, Francisco Xavier
Compendio de Historia del Derecho y del Estado
Ed. Limusa, México, 1990.

GONZALEZ URIBE, Héctor
Teoría Política
Ed. Porrúa. México, 1989.

HELLER, Herman
Teoría del Estado
F.C.E. México, 1968.

HOBBS, Tomas
El Leviatán
F.C.E. México, 1990.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano
Ed. Porrúa. México, 1993.

MAX, Carlos y ENGELS Federico
Manifiesto del Partido Comunista
Ed. Lenguas Extranjeras. México, 1991.

MUN, Thomas
La Riqueza de Inglaterra por el Comercio Exterior
F.C.E. México, 1978.

PEREZ PORRUA, Francisco
Teoría General del Estado
Ed. Porrúa. México, 1969.

PEREZ ROYO, Javier
Introducción a la Teoría del Estado
Ed. Blumer. Barcelona, 1990.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge
Derecho Tributario Mexicano
Ed. Trillas. México, 1994.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl
Derecho Fiscal
Ed. Harla, México, 1986.

SERRA ROJAS, Andrés
Derecho Administrativo
Ed. Porrúa. México, 1992.

TENA RAMIREZ, Felipe
Derecho Constitucional Mexicano
Ed. Porrúa. México, 1984.

UGARTE ROMANO, Luis y ROQUE PAVON Adrián
Valoración de Mercancías en Aduanas y su relación con los Impuestos Interiores
Asociación de agentes aduanales del aeropuerto de México, A.C.
México, 1997.

WITKER, Jorge
Derecho Tributario Aduanero
UNAM. México, 1993.

II LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Ed. Porrúa. México, 1997.

Ley Aduanera y su Reglamento
Ed. Taxxx. México, 1997.

Ley Federal de Derechos
S.H.C.P. México, 1997.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
Ed. Porrúa. México, 1997.

Ley de Comercio Exterior
Ed. Pac. México, 1997.

Tratado de Libre Comercio entre México, Canadá y Estados Unidos
SECOFI. México, 1992.

III OTRAS FUENTES

Colección de Obras Filosóficas

Ed. Grolier Jackson. México, 1974.

Constitución Política Comentada

Ed. Porrúa. México, 1994.

Derechos del Pueblo Mexicano

Ed. Porrúa. México, 1994.

Diccionario Jurídico Mexicano

Ed. Porrúa. México, 1993.