

283



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

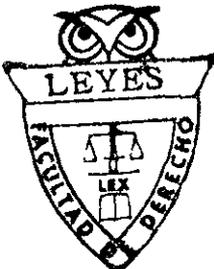
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

## "IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR".

# T E S I S

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A :  
LILIANA ESMERALDA ARELLANO VAZQUEZ



CIUDAD UNIVERSITARIA,

26/9/91

1998



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS JOSÉ VASCONCELOS  
FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y,  
FINANZAS PÚBLICAS.

Cd. Universitaria, D.F., 29 de octubre de 1998.

**ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ**  
DIRECTOR GENERAL DE LA  
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.  
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **LILIANA ESMERALDA ARELLANO VAZQUEZ**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR".

Con fundamento en los artículos 8º. Fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los seis meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".



FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO  
DE  
DERECHO FISCAL

Atentamente,  
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"  
La Directora.

  
LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO.

## AGRADECIMIENTOS

Deseo iniciar agradeciendo al ser más importante en mi vida y la de mi familia, a quien cumpliendo una promesa hecha hace casi dos mil años ha estado a mi lado cada instante de mi existencia, aún cuando con la inexperiencia y fragilidad de los pocos años me parecía que nadie más estaba ahí para escuchar y comprender, seguramente fueron en su momento falsas apreciaciones, pero había una presencia que no podría haber dejado de sentir porque siempre ha sido más fuerte que todo, la presencia de Dios, cómo olvidar cada primer día en una nueva escuela, cada examen que parecía la mar de difícil, cada tarea que no podía resolver, en fin, cada paso hacia adelante que no podría haber superado sin su divino poder guiándome, iluminando el camino que debía seguir, hoy continúo caminando con la seguridad de saber que él está aquí y seguirá estando siempre.

A mis padres, Natalia y Guillermo, mi más grande ejemplo en todos aspectos, a quienes debo todo lo que soy, todo lo que tengo y aún lo que pueda llegar a ser, porque no se construye una vida sobre bases débiles o pantanosas y ellos nos han enseñado que la base más firme de una vida feliz es el amor, el respeto a uno mismo y a los demás, los valores morales incorruptibles, la fe, la esperanza y el esfuerzo constante por dar lo mejor de nosotros mismos, gracias a ellos por enseñarme a observar más allá de lo evidente, a escuchar el silencio y a buscar en cada persona lo valioso de su espíritu, la esencia del ser humano. Gracias porque siempre han estado ahí para escucharme, para aconsejarme, porque

han convertido mis tormentas en brisas pasajeras y hasta en alegres días soleados, los amo profundamente.

Siempre he creído que a lo largo de los años de escuela, un estudiante cuenta con numerosos profesores, algunos se limitan a exponer su clase, otros no son tan generosos. Sin embargo, hay maestros que son capaces de transmitir experiencias, pensamientos, y conceptos por lo que se les tiene en la memoria para siempre, por eso deseo manifestar mi profundo agradecimiento a quien no le es necesaria una hora de clase o un semestre para ser recordado, para tener el respeto y cariño no sólo de sus alumnos sino también de la gente que le rodea, porque ha sido y será siempre un ejemplo de labor incansable, de ir siempre un paso adelante, de calidad humana y espíritu universitario, al Dr. Máximo Carvajal Contreras a quien profeso sincero afecto, admiración y respeto, gracias por ser quien pacientemente diera forma y contenido al presente trabajo.



## DEDICATORIA

A Dios, San Juditas Tadeo y San Juan Bosco, la luz que me guía y la voz que me aconseja todos los días de mi vida.

A mis padres por su apoyo constante y amor infinito; por ser mi guía y fortaleza.

A mis hermanos; Memo, Heidi, Natalia y el pequeño José Luis, cada uno un mundo distinto pero siempre unidos por el corazón.

A mis abuelitos, especialmente a mi abuelito Guillermo a quien le hubiera gustado mucho leer esto y quien, estoy segura, es el ángel que está a mi lado siempre

A mi director de tesis y a todos los maestros cuyos nombres y filosofía de vida aún recuerdo y no olvidaré jamás.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, mi alma mater a la que ingresé siendo una niña de secundaria (Iniciación Universitaria), que amo y respeto y a la que debo haber aprendido que un universitario, es, internamente siempre joven.

Finalmente, a mis amigos Claudia, Caty, Susy, Vincent, Gok, Paul, etc.

# CONTENIDO

## IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR

### CAPITULO I

#### ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

I. Antecedentes.	pag.
a) La Actividad Financiera entre los Aztecas. . . . .	7
II Concepto.	
a) Actividad Financiera. . . . .	16
b) Derecho Financiero. . . . .	28
c) Autonomía del Derecho Financiero . . . . .	33
III. Naturaleza Jurídica . . . . .	41
1. Aspecto Económico. . . . .	42
2. Aspecto Político. . . . .	50
3. Aspecto Sociológico. . . . .	55
4. Aspecto Jurídico. . . . .	57
IV. Derecho Financiero y Derecho Fiscal. . . . .	59
1. Concepto de Derecho Fiscal. . . . .	59
2. División Doctrinal del Derecho Fiscal. . . . .	63
a) Derecho Fiscal Sustantivo. . . . .	63
b) Derecho Fiscal Formal. . . . .	69
V. Ley de Ingresos de la Federación. . . . .	73

1	Fundamento Constitucional. ....	73
2.	Presupuesto de Ingresos. ....	74
VI.	Clasificación de los Ingresos. ....	76
1.	Ingresos Originarios e Ingresos Derivados. ....	76
2.	Ingresos Ordinarios e Ingresos Extraordinarios. - ....	77

## **CAPITULO II**

### **IMPUESTOS COMO INGRESO DEL ESTADO**

I.	Ingresos Públicos. ....	82
1	Ingresos Ordinarios. ....	82
	1) Aportaciones de Seguridad Social. ....	83
	2) Contribuciones de Mejoras. ....	84
	3) Derechos. ....	85
	4) Accesorios.....	95
	5) Productos.....	93
	6) Aprovechamientos. ....	94
2.	Ingresos Extraordinarios .....	95
II.	Impuestos. ....	97
	1. Antecedentes. ....	97
	2. Principios Fundamentales. ....	110
	3. Justicia. ....	111

4.Certidumbre. ....	117
5.Comodidad .....	120
6.Economía. ....	122
7.Concepto. ....	131
a)Definición Doctrinal. ....	131
b)Definición Legal. ....	138
4.Naturaleza del Impuesto....	138
5.Elementos del Impuesto. . .	142
a)Sujetos ....	143
I. Sujeto Activo.....	143
- Obligaciones del Sujeto Activo .	145
II. Sujeto Pasivo. ....	145
- Obligaciones del Sujeto Pasivo..	155
- Capacidad del sujeto pasivo.....	156
- Domicilio del sujeto pasivo. .	157
III Terceros ....	157
b)Objeto. ....	159
c)Unidad del impuesto. ....	162
d)Base del impuesto. ....	162
e)Cuota. ....	162
III. Clasificación de los Impuestos .....	163
1.Impuestos Directos.....	163

2 Impuestos Indirectos. ....	163
3. Impuestos Reales y Personales. ....	170
a) División de los Impuestos Indirectos. ....	172
I. Impuestos sobre los Actos y Sobre los Consumos ....	172
- Impuestos sobre los actos: impuestos de importación y exportación. ....	172
II Impuestos Especiales e Impuestos Ad valorem. ....	173
III.- Impuestos Generales e Impuestos Especiales. ....	174
IV.- Impuestos Progresivos y Proporcionales. ....	174
V.- Impuestos con Fines Fiscales y Extrafiscales. . ....	175
VI - Evasión. ....	176

### **CAPITULO III**

#### **IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR (INGRESOS ORDINARIOS DEL ESTADO)**

I. Antecedentes del Comercio Exterior.	
1. En las Culturas Antiguas. ...	180

a) Mesopotamia. ....	182
b) Roma.....	188
c) Egipto. ....	189
d) Grecia.....	193
2 Edad Media. ....	194
3. En México.	
a)Epoca Prehispánica. ....	199
b)Epoca Colonial. ....	203
c)México Independiente.. . . . .	207
II. Concepto de Comercio Exterior.	
1.Diversas Definiciones Doctrinales.....	217
2.Concepto de Importación.....	221
a)Clases de Importación.....	222
I. Importación Definitiva. ....	222
II. Importación Temporal.....	223
3.Concepto de Exportación.....	224
b)Clases de Exportación.....	225
I. Exportación Definitiva.....	225
II. Exportación Temporal.....	226
III. Concepto de Impuesto en Materia de Comercio Exterior .....	229
IV. Clasificación. ....	231
1.Clasificación Doctrinal.....	231

2. Clasificación Legal.....	232
V. Fundamento Constitucional.....	232
VI. Naturaleza Jurídica del Impuesto de Importación y Exportación....	234
VII. Sujetos del Impuesto.....	235
1. Sujeto Activo. ....	236
2. Sujeto Pasivo. ....	238
3. Responsables Solidarios. ....	239
VIII. Objeto del Impuesto. ....	242
IX. Determinación del Impuesto. ....	244
1. Base Gravable. ....	244
X. Exención del Pago de Impuestos al Comercio Exterior. ....	252
XI. Tarifas. ....	255

## **CAPITULO IV**

### **IMPUESTOS ADICIONALES AL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACION Y EXPORTACION**

I. Impuesto al Valor Agregado. ....	261
1. Sujetos Obligados al Pago del IVA. ....	262
2. Base del Impuesto para las Importaciones. ....	264
a) Pago del IVA Tratándose de Importaciones... ..	266
b) Casos de exención al pago del IVA. ....	266
3. Aplicación de la Tasa Cero en la Exportación de Bienes y	

Servicios. ....	267
II. Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.	
1.Sujetos Obligados al Pago del IESPS. ....	270
2.Tasa .....	271
3.Base del IESPS para las importaciones . ....	273
4.Pago del IEPS. ....	274
4.Exenciones al Pago del IESPS para la Importación de Bienes. ....	274
III. Impuesto Sobre Automóviles Nuevos. ....	275
1 Sujetos Obligados al Pago del ISAN. ....	275
2.Base Gravable. ....	276
3.Tasa Aplicable. ....	277
4.Pago. ....	277
5.Exenciones. ....	278
IV. Derechos. ....	279
- Pago. ....	282
V. Cuotas Compensatorias. ....	283
1. Naturaleza .....	285
2.Cuotas Compensatorias Definitivas. ....	286
3.Cuotas Compensatorias Provisionales. ....	287
VI. Balanza Comercial. ....	288

## VII. Medios de Defensa de Los Particulares en Materia de Comercio

Exterior. ....	290
1. Concepto. ....	291
2. Elementos del Recurso Administrativo. ....	291

## CAPITULO V

### DISPOSICIONES RELATIVAS CONTENIDAS EN ACUERDOS INTERNACIONALES

I. Organización Mundial de Comercio. ....	296
a) Valoración de Las Mercancías. ....	325
II. Tratado de Libre Comercio de América del Norte. ....	345
III. Otros Acuerdos Celebrados con América Latina. ....	342
a) Tratado de Libre Comercio entre México y Costa Rica. ....	342
b) Acuerdo de Complementación Económica entre México y Chile ....	342
c) Tratado de Libre Comercio del Grupo de los Tres ....	342
c) Asociación Latinoamericana de Integración ...	343
d) Mecanismo de Cooperación Económica Asia Pacifico .	344

Conclusiones.

Bibliografía.

## INTRODUCCIÓN

5

El presente trabajo podría parecer un reducido intento de sobrevolar un muy amplio territorio. No obstante si se considera que todo tiene un origen y que no se puede esperar que algo surja de la nada a riesgo de resultar decepcionado si tal cosa se pretendiera; podrá justificarse entonces un recorrido tal que, aún a riesgo de resultar muy somero, ha sido necesario para llegar al motivo de su título. En efecto, los impuestos al comercio exterior, en su calidad de ingresos ordinarios y derivados, tienen su origen en la actividad estatal, en la obligación que tiene el Estado de proporcionar los satisfactores adecuados a las necesidades generales para lo cual debe, por supuesto *allegarse los recursos económicos que le permitan hacerlo, que le permitan desarrollar una de sus actividades principales, la actividad financiera, pero ¿qué se entiende por actividad financiera?*, ha sido necesario adentrarse un poco en los criterios generales existentes al respecto, ya que podría decirse que es precisamente en la actividad del Estado en donde se originan los impuestos en general dentro de los cuales se encuentran los impuestos al comercio exterior, y después de todo nos damos cuenta que hoy como en la antigüedad la actividad financiera estatal, los impuestos, el comercio y en especial el comercio exterior, obedecen básicamente a las mismas causas obtención de recursos, intercambio de productos, manifestación de poder, etc., las cuales han estado siempre presentes a lo largo de la historia, aunados a leyes, procedimientos y teorías al respecto, adecuándose a las diferentes etapas de la vida del hombre, pero siempre sentando las bases de lo que hoy conocemos como ramas del Derecho.

## ACTIVIDAD FINANCIERA

Aún desde la más remota antigüedad, las diferentes culturas, distantes en tiempo y espacio han buscado la forma de satisfacer sus necesidades, desarrollando una serie de actividades que además les proporcionen fuerza política, económica y social que les permita constituirse y consolidarse como Estados capaces de allegarse los recursos necesarios para su subsistencia y crecimiento; y a su vez regular tales actividades y normar las diversas relaciones que de ellas se generan, siendo precisamente el comercio una de las actividades más importantes a lo largo de la historia. Y es en ésa búsqueda precisamente que encontramos al Derecho como regulador de la actividad comercial que efectúan los habitantes de un Estado, las cuales a su vez le representan una parte de los ingresos necesarios para el cumplimiento de sus fines. Pero ¿a partir de qué momento se puede hablar de la puesta en práctica de una actividad por parte de un Estado, cualquiera que éste sea, que pueda catalogarse como actividad financiera?. En realidad es difícil decirlo, en muchas de las culturas más importantes del mundo, la obtención de recursos obedecía más a los afanes expansionistas de los gobernantes y al logro y mantenimiento del liderazgo como fuerza política y económica que a la necesidad de atender los requerimientos de la población caracterizándose en muchos puntos de la historia por una arbitraria obtención y aplicación de los recursos. Se trata más bien de un largo proceso histórico, evolutivo en la medida que la mentalidad del hombre evoluciona y observa su realidad en las diferentes épocas de la humanidad.

Aún desde la más remota antigüedad, las diferentes culturas, distantes en tiempo y espacio han buscado la forma de satisfacer sus necesidades, desarrollando una serie de actividades que además les proporcionen fuerza política, económica y social que les permita constituirse y consolidarse como Estados capaces de allegarse los recursos necesarios para su subsistencia y crecimiento; y a su vez regular tales actividades y normar las diversas relaciones que de ellas se generan, siendo precisamente el comercio una de las actividades más importantes a lo largo de la historia. Y es en esa búsqueda precisamente que encontramos al Derecho como regulador de la actividad comercial que efectúan los habitantes de un Estado, las cuales a su vez le representan una parte de los ingresos necesarios para el cumplimiento de sus fines. Pero ¿a partir de qué momento se puede hablar de la puesta en práctica de una actividad por parte de un Estado, cualquiera que éste sea, que pueda catalogarse como actividad financiera?. En realidad es difícil decirlo, en muchas de las culturas más importantes del mundo, la obtención de recursos obedecía más a los afanes expansionistas de los gobernantes y al logro y mantenimiento del liderazgo como fuerza política y económica que a la necesidad de atender los requerimientos de la población caracterizándose en muchos puntos de la historia por una arbitraria obtención y aplicación de los recursos. Se trata más bien de un largo proceso histórico, evolutivo en la medida que la mentalidad del hombre evoluciona y observa su realidad en las diferentes épocas de la humanidad.

## 1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA ENTRE LOS AZTECAS.

En realidad, pese a lo vasto del imperio y a sus avances en diversas áreas del conocimiento, se dice que la organización era, en esencia un tipo de organización muy rudimentaria y hasta cierto punto simple, en la que, por lo menos en principio, eran los sacerdotes quienes constituían el núcleo de poder más importante. Una vez establecidos en lo que sería su ciudad, las funciones se dividen y jerarquizan, los diferentes estratos sociales van asumiendo sus funciones y cobrando determinada importancia; pero es el *tlatoani*, el emperador, quien junto con sus funcionarios ejerce el control de todo el sistema, en el que sacerdotes, militares y comerciantes constituyen las clases privilegiadas y aún dentro de cada grupo existen niveles que gozan de mayor o menor categoría. Los *tecuthli* o señores, nombre con el que se conocía a los más altos funcionarios o militares, incluso al mismo emperador, eran quienes integraban la capa superior de la clase dirigente ya fuera de una ciudad o una aldea, siempre gozaban de gran jeraquía. De modo que eran precisamente los *tecuthli* quienes cumplían entre otras tareas, la de vigilar el cultivo de los campos, el pago del tributo al emperador y para ello contaba con la ayuda de funcionarios locales nombrados por él mismo a quienes pagaba con el producto de las tierras, era pues, el término utilizado para designar a la capa superior de una clase dirigente en la que por supuesto se incluía al emperador. Sin embargo, la base de la organización administrativa eran los barrios o *calpulli* que constituían la capital del imperio, cada uno de los cuales tenía un jefe o *calpullec* elegido por los habitantes con la aprobación del emperador quien dictaba ordenes a diario a través del Huey Calpixqui, además de las obligaciones propias de su cargo como proteger y defender a su

gente de la usurpación de tierras o incluso de los impuestos excesivos, llevar el registro de las tierras pertenecientes al calpulli y su repartición por parcelas entre las familias que lo habitaban, de manera que en ésta forma de organización administrativa centralizada eran los funcionarios locales quienes se encargaban de vigilar el cobro de los impuestos que debían ser entregados al emperador, organizar el trabajo de los oficiales en tareas tales como obras de construcción o limpieza. No obstante, aunque se sabe que efectivamente existía una diferenciación de las funciones públicas con base en la extensión y grado de desarrollo que alcanzó el imperio, no se tiene plena certeza de las exactas atribuciones de cada funcionario, pero, por lo menos en la época de Moctezuma II se conocen tres clases de funcionarios<sup>1</sup>, los tlacochtecuhtli que fungían como gobernadores de ciertas ciudades, en quien recaían tanto las funciones administrativas como de defensa en caso de ser el único gobernador de la ciudad en cuestión ya que en algunas existían hasta dos, entonces las funciones eran repartidas. Parte muy importante de la administración eran los asuntos relativos a los impuestos y a los funcionarios encargados de tales asuntos se les designaba con el nombre de calpixque, vigilaban que las tierras destinadas a tal efecto fueran cultivadas, debiendo rendir informes periódicos al emperador acerca del estado de los cultivos además de recibir los productos que cada provincia enviaba como impuesto, ver que llegaran a la capital en periodos de ochenta días, y vigilar que se construyeran los edificios públicos, que se realizaran los trabajos necesarios para mantener los caminos en buen estado y suministrara el servicio doméstico para los palacios imperiales. Tales funcionarios residían en la capital de

---

<sup>1</sup> Soustelle, Jacques. La Vida Cotidiana de los Aztecas en Vísperas de la Conquista. Ed Fondo de Cultura Económica, México, 1990. P. 62

sus provincias respectivas, pues el imperio estaba dividido en 38 de ellas, cada una de las cuales tenía designada la clase de tributo que debía entregar<sup>2</sup>; y contaban para la realización de sus atribuciones con un grupo de escribanos, quienes en realidad llevaban el registro de los tributos y redactaban los informes, así como delegados locales en las aldeas principales de las provincias que gobernaban. Por otro lado, la tercera categoría de funcionarios estaba constituida por los jueces, que elegidos con gran cuidado, en virtud de la función que debían desempeñar, eran personas cuya honorabilidad y calidad moral eran bien conocidas y por lo tanto gozaban también de gran respeto y autoridad ya que el soborno era considerado como algo muy grave. Contaban así mismo con un cuerpo de personas, quienes se encargaban de ejecutar sus ordenes y aprehender a quienes hubieran de serlo, otros que desempeñaban la labor de escribanos y los mensajeros.

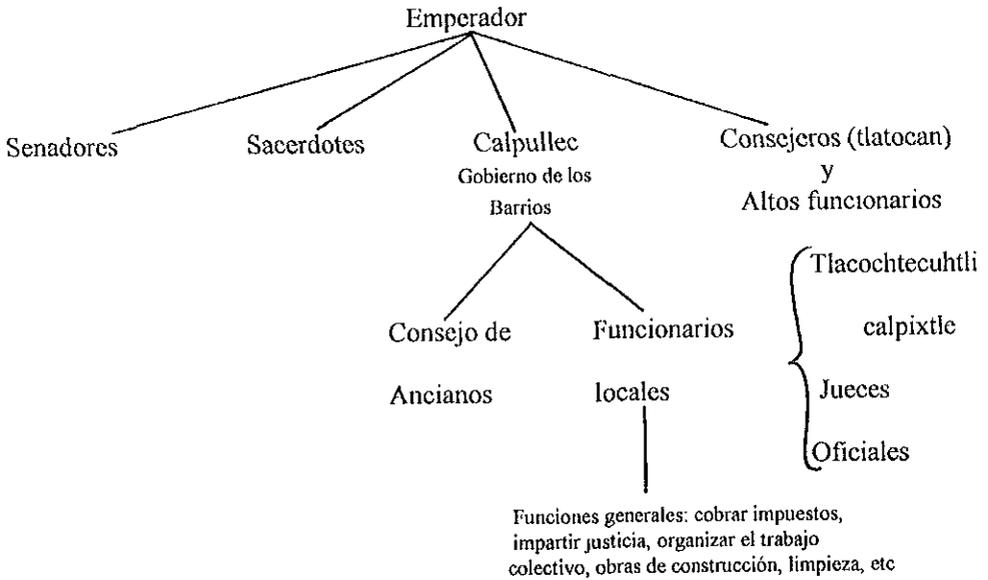
Mención aparte, merecen por supuesto, los guerreros y los sacerdotes, entre quienes también existían jerarquías. Entre los guerreros era el emperador quien bajo el título de Tlaccatecuhtli mandaba a los ejércitos tanto de México, como de las ciudades aliadas y eran cuatro quienes ocupaban el rango más alto encargándose de las tropas y los arsenales, seguidos en importancia por los caballeros águila, los caballeros tigre, los quachic, los quauchichimecatl, los otomitl y finalmente los tequiua y los iyac quienes ascendían en virtud de su valor y hazañas militares personales ya que las jerarquías entre los aztecas no eran hereditarias y el prestigio debía ser renovado por cada descendiente, así que cualquiera podía aspirar a los grados máximos entre la clase militar; no así en tratándose del círculo sacerdotal

---

<sup>2</sup> Nigel, Davies Los Antiguos Reinos de México. Editorial Fondo de Cultura Económica México, 1995 p 181.

que era más cerrado pues quienes accedían con facilidad al calmecac eran precisamente los hijos de los dirigentes y aún los de los comerciantes, un macehualli debía por lo tanto demostrar que tenía cualidades excepcionales para ser sacerdote y de esta forma lograr ser aceptado en el calmecac y aspirar a ser tlamacazqui o sacerdote, pero eran los tlānemacac quienes formaban parte del cuerpo electoral que elegía al emperador, nivel al que sólo algunos llegaban, y ni qué decir de los llamados quetzalcoatl totec tlamacazqui y el quetzalcoatl Tlaloc tlamacazqui o sacerdotote de Tlaloc, encargados del culto a Huitzilopochtli y Tlaloc respectivamente, eran considerados representantes de Quetzalcóatl y debían ser hombres de gran virtud y humildad, casi dioses, la encarnación de todo lo que para ellos era bueno y justo ya que eran los máximos dignatarios de la jerarquía religiosa. Paradójicamente, ambos con igual poder y honor, representaban la conjunción de dos puntos opuestos y a la vez similares, por un lado el culto a la guerra y todo lo que representaba y traía consigo, por otro, el culto al dios de la lluvia y la vida que lleva implícita. Sin embargo, ambos elementos parecen estar tan cerca uno del otro e incluso vincularse si se considera lo que para ellos significaba la muerte sobre todo el honor de que sucediera en batalla, en realidad no representaba el fin sino un nuevo principio, una existencia de convivencia con los dioses en otro plano, ya que en algunos casos los mismos dioses los habían elegido, además de la importancia vital de las guerras en la vida cotidiana de un pueblo como el pueblo azteca para quienes la guerra no tenía fines destructivos sino más bien de reconocimiento de una supremacía de su dios sobre otros y por lo tanto de Tenochtitlan así como su adhesión a ella, el pago de tributos y el suministro de servidores para el palacio. Resulta entonces que la

conexión entre el culto a cada una de esas deidades tiene una lógica razón de ser. Por otro lado, estaban también las sacerdotisas o cihuatlamacazqui quienes tenían a su cargo el culto a diferentes diosas como la gran Toci y el manejo de algunos templos.



Todos formaban parte de la estructura administrativa de los aztecas, y aunque vista desde una perspectiva actual no parece ser desconocida en muchos aspectos, las diversas fuentes no dicen mucho de su funcionamiento; sin embargo, parece no haber existido una concepción de actividad financiera como se tiene en nuestros días, el tributo era pagado en especie (bienes, armas, contingentes militares o servidores) y aunque tal vez, parte de los productos eran destinados por el poder central a la satisfacción de necesidades públicas a través de la realización de obras de beneficio común, independientemente de la construcción

de los palacios y templos, o incluso directamente a través de la repartición del tributo en casos extremos como las sequías; dichos trabajos colectivos eran realizados por personas que se alistaban para ello bajo la vigilancia de los funcionarios locales, quienes eran remunerados con el producto de las tierras ya que los esclavos no estaban obligados a tales trabajos, aunque se dice también que eran los macehuales quienes además de estar obligados al pago del tributo mediante la entrega de una parte de su cosecha, estaban también obligados a contribuir con su fuerza de trabajo y en forma gratuita a la construcción de obras de beneficio colectivo como la construcción de canales, templos, escuelas, acueductos, trabajos de limpieza, etc. muchas veces con ayuda de los agricultores de los pueblos vencidos también llamados mayeques,<sup>3</sup> en realidad, dichos trabajos eran realizados rotatoriamente tanto por los mismos habitantes organizados en comisiones como por personas provenientes de los pueblos dominados. Así mismo, buena parte de los tributos era destinada al mantenimiento de los templos y aunque los sacerdotes utilizaban parte de las reservas acumuladas por tal conducto para beneficio de los pobres y los enfermos a través de la construcción y sostenimiento de hospitales, esto no era realizado directamente por el poder central sino como manifestación de la caridad sacerdotal. Por lo tanto no se podría hablar de una actividad financiera propiamente dicha en el Estado azteca, pero sí de una organización administrativa muy adelantada, constituida sobre bases muy firmes, en la que cada sector, ya fueran guerreros, funcionarios o sacerdotes debía asumir y realizar sus funciones con honor y probidad, formando todos una amalgama que constituyó la clase dominante a la cual podían

---

<sup>3</sup> López Rosado, Diego G. Curso de Historia Económica de México. UNAM 1981 P. 47 y ss

acceder incluso los macehuales o plebeyos que formaban el estrato más bajo de la organización social, si sus méritos personales eran suficientes y aún, una vez habiendo llegado a ocupar uno de los más altos cargo, era necesario conservarlo ya que los honores y la consecuente riqueza estaban supeditados a un correcto desempeño de las funciones encomendadas, dentro de una sociedad en la que lo más importante para casi todos es el prestigio. Casi todos porque aún cuando entre la clase dirigente la riqueza no es más que una consecuencia de cierto grado de poder obtenido por méritos propios, para los comerciantes la riqueza es principio y fin de todos sus esfuerzos.

En suma, es necesario considerar ciertos factores, en primer lugar el sistema monetario que imperó entre los aztecas, ya que no conocían la moneda como tal, es decir hecha de metal, el elemento que se utilizaba como medio de cambio acumulación eran principalmente los granos de cacao, pues aunque llegaron a utilizar el oro en grano o polvo no le concedían el mismo valor; al respecto, López Rosado cita una interesante lista de los objetos que en orden de importancia eran utilizados entre los aztecas a manera de moneda<sup>4</sup>:

- Granos de cacao;
- Tela de algodón;
- Polvo o granos de oro;
- Placas pequeñas de estaño;
- Piezas de cobre;
- Cuentas de piedra;
- Conchas coloreadas;

Sin embargo, no todos los autores concuerdan con la existencia y real utilización de la mayoría de ellas, ya que en las crónicas generalmente se ha hecho mención de la no existencia de la moneda como tal entre los antiguos pobladores de lo que fue la Nueva España como una característica singular. Por otro lado, los gastos de la administración pública eran pagados a través de la asignación de tierras ya fuera para el sostenimiento de templos escuelas, palacios o de los mismos funcionarios, de modo que los gastos públicos eran solventados por la imposición de tributos en especie y en servicios, lo cual incluía, por supuesto a los pueblos sometidos, a cuyos habitantes les eran fijados los tributos de acuerdo a la producción de cada lugar y se les obligaba a labrar las tierras, a llevar cargamentos de diversos tipos ya que el transporte terrestre sólo se hacía llevando los artículos a cuestras o en canoas a través de los lagos; así como proporcionar hospedaje a los guerreros del señorío al que estaban sometidos y proveerle además de gente para la guerra, los tributos podían inclusive, ser pagados con esclavos. En cuanto a la aplicación que se hacía de los tributos, éstos eran, en gran medida destinados al sostenimiento del propio emperador, su familia, su corte, gastos militares y al pago de algunos empleados de la administración pública, ya que a los funcionarios les eran asignadas tierras en tanto estuviesen en funciones. Algunos de los tributos en especie junto con los que se pagaban en servicios eran destinados al mantenimiento de obras públicas, además de las obras y trabajos que de todas maneras eran realizados por la comunidad y finalmente se almacenaba cierta cantidad de ellos para hacer frente a las épocas de sequía en las que no sólo se eximía del pago del tributo a la población

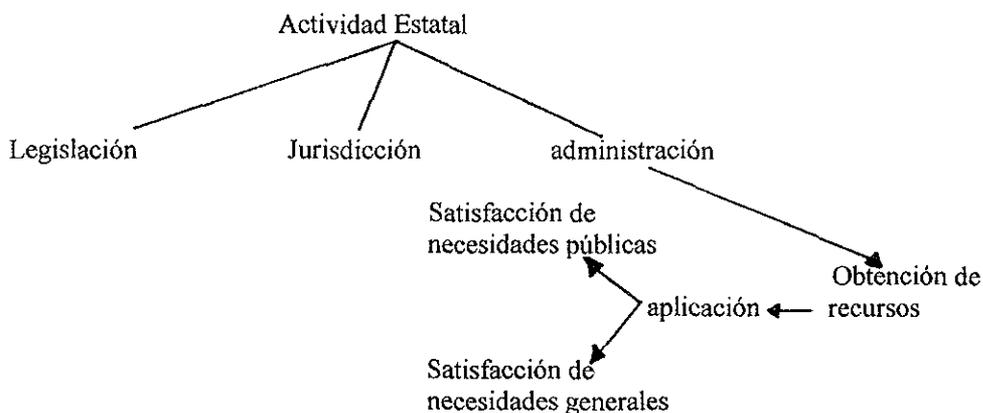
---

<sup>4</sup> Pradeau, Alberto Francisco Historia Numismática de México. México, 1950 p 25 y ss Citado por Diego López Rosado Op. Cit. p 51.

sino que también se repartía lo que se hubiera acumulado. Aunque en apariencia tales factores parecen revelar una auténtica actividad financiera realizada por el Estado Azteca, en realidad los recursos eran más aplicados al sostenimiento de la realiza y sus palacios, a la satisfacción de sus propias necesidades que a la satisfacción de las necesidades de la población ya que, como ha quedado claro la obras de beneficio colectivo eran realizadas por los mismos habitantes y aunque diversos servicios era prestados, no se pagaban con los tributos sino más bien con el producto de las tierras asignadas a tal efecto. Sin embargo, resultaría injusto tratar de encuadrar tal actividad administrativa dentro de los parámetros de la actividad financiera que se desarrolla en una sociedad materialista con quinientos años de diferencia, en la que es, hasta cierto punto, difícil materializar el concepto de impuesto como un servicio, un producto o una mercancía y aún más imaginar que pueda aplicarse a la satisfacción de necesidades obviamente diferentes por lo que si logramos despojarnos por un momento de nuestra propia perspectiva actual y tratamos de aplicar el concepto de actividad financiera bajo la perspectiva de un habitante de Tenochtitlan se podría decir que si bien no existió dicha actividad en su más completo y estricto sentido, sí existió algo muy parecido a ella matizada con las características de su propia realidad.

## 1. ACTIVIDAD FINANCIERA. CONCEPTO.

A lo largo de la historia el Estado ha desarrollado una serie de actividades encaminadas al cumplimiento de los fines a su cargo, lo que constituye la actividad estatal en general, la cual según la definición que hace el maestro Gabino Fraga en su obra sobre Derecho Administrativo, es el conjunto de actos, operaciones y tareas que de conformidad con el derecho positivo, el Estado se encuentra obligado a desarrollar para la obtención de sus fines <sup>5</sup> Entre esos fines se encuentra precisamente y a grandes rasgos, la satisfacción de necesidades públicas y necesidades generales así como la obtención de los medios necesarios para ello, lo cual constituye una de las actividades que el Estado debe realizar, ésta actividad recibe el nombre de Actividad Financiera



<sup>5</sup> Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Ed Porrúa. Mexico 1994 P 60 y ss

Al respecto, existen diversas definiciones elaboradas por un sinnúmero de tratadistas que se han ocupado del fenómeno financiero. Sin embargo, con más o menos elementos todas ellas coinciden en los puntos esenciales, es decir, la obtención, manejo (administración), y aplicación de los recursos destinados a la obtención de fines que satisfacen el interés general. Es decir, el Estado realiza una compleja actividad económica cuyo objetivo es la obtención de niveles óptimos de desarrollo de la sociedad a través de sus distintos órganos.

Una vez que esos fines fundamentales han sido determinados, los órganos del Estado deben tender a su obtención, a la prestación de los servicios considerados de interés general; e incluso a la producción de bienes cuyo goce, uso o disposición procuran el bienestar de la sociedad. De hecho, en la doctrina se llega a identificar el término necesidad pública con el de necesidad colectiva como una misma cosa y como sinónimo de necesidad general, al respecto, Fernández Ruiz hace una división de las necesidades, diferenciando las públicas las generales, las primeras son consideradas aquéllas que tiene cualquier institución pública, cualquier órgano del Estado por ejemplo la necesidad de cobrar impuestos para cubrir los gastos públicos, la necesidad de los órganos de gobierno de contratar personal, en fin, las necesidades de los entes públicos y que son satisfechas a través de las funciones públicas del Estado considerando tales funciones como una forma de manifestación de la soberanía que se caracterizan por ser indelegables. Por otro lado, las necesidades de carácter general es la suma de muchas necesidades individuales similares o iguales, que tienen los

particulares y que son satisfechas a través de los servicios públicos que son actividades que realiza el Estado ya sea directa o indirectamente.<sup>6</sup>

Joaquín B. Ortega dice de la actividad financiera que es aquella que desarrollada por el Estado, tiene el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades publicas y en general a la realización de sus propios fines.<sup>7</sup>

Esto es, para que el Estado pueda hacer frente a los gastos que implica el desarrollo de su actividad, es necesaria la aplicación de medios económicos que este, a su vez obtiene de diversos fuentes; como son la explotación de sus propios bienes, el manejo de sus empresas así como el ejercicio de su poder de imperio, con base en el cual establece contribuciones a cargo de los particulares.

Siendo precisamente la obtención, administración, y uso que hace el Estado de esos recursos así como la elección de los fines a alcanzar y el control respectivo lo que se ha llamado Actividad Financiera del Estado,<sup>8</sup> es decir, la actividad financiera está constituida por una serie de procedimientos dirigidos a la obtención de recursos financieros y a la aplicación de ellos a los gastos y pagos correspondientes.

Y aunque también ha sido definida como un complejo conjunto de actuaciones administrativas divididas en dos series de procedimientos; la primera, constituida por

---

<sup>6</sup> Fernández Ruíz Jorge. Derecho Administrativo ( Servicios Públicos). Ed. Porrúa México, 1995. P. 72 y ss.

<sup>7</sup> Ortega Joaquín B , Apuntes de Derecho Fiscal, p.1

<sup>8</sup> Norberto J. Godoy, Teoría General del Derecho Tributario, Buenos Aires, Argentina P 20

procedimientos que se dirigen a la obtención de recursos financieros y la segunda, por aquellos procedimientos encaminados a la aplicación de los recursos obtenidos; los elementos esenciales no cambian, fines, recursos, aplicación y los medios necesarios para ello, así como los procedimientos que conllevan se encuentran presentes en las diversas definiciones que de ella se han elaborado.

Por otro lado, algunos autores consideran que las definiciones que se han hecho por los diferentes tratadistas, para conceptualizar ésta actividad del Estado, no la describen de manera suficiente por lo que han optado por denominarla Finanzas Publicas, entendido como los ingresos los gastos del Estado cuyo objeto es la realización de las funciones financieras dirigidas a la satisfacción de las necesidades públicas.

Se dice además, que esta actividad conlleva un ciclo que comienza cuando adquiere parte de las riquezas producidas por las economías privadas, constituyendo los ingresos que habrá de aplicar a la cancelación de las obligaciones asumidas en el despliegue de sus funciones; y finaliza cuando ese ingreso público se ha convertido en servicios públicos, es decir, en el medio para satisfacer las necesidades publicas.

Esto, expresado con mucha mas claridad es lo que el profesor Richard Musgrave denomina "proceso ingreso-gasto", dirigido a la obtención de los diferentes objetivos que a través de la Hacienda habrán de ser alcanzados.<sup>9</sup>

Por lo que se refiere al origen etimológico, es conveniente decir que el término "Finanzas" se deriva de la voz latina "finire", de la que se derivó el verbo "finare" y el

termino "finatio" cuyo significado fue cambiando paulatinamente, en un principio hacía referencia a una decisión judicial; posteriormente designaba una multa fijada en juicio y mas tarde sirvió para designar pagos y prestaciones en general. Tiempo después se considero que tenía un significado poco conveniente pues también se refería a acepciones como "intriga" o "engaño". Para dar paso finalmente al uso de la palabra "finanzas" únicamente con respecto a los recursos y los gastos del Estado.

En la actualidad su significado es "terminar-pagar"; por lo que el concepto Finanzas hace referencia a todo lo que se paga, a la forma de manejar aquello con que se paga, así como a la forma de obtenerlo, esto es, por Finanzas se debe entender la materia relativa a los recursos económicos.

Se dice que la concepción moderna de las Finanzas Publicas, no se limita a la obtención de recursos para cubrir un presupuesto sino que además es considerada como un medio de intervención en la vida social a través de medidas financieras; lo cual se logra con el manejo adecuado de la tributación estimulando sectores de la producción, limitando o promoviendo exportaciones, etc. con lo cual el Estado busca regular la producción y el comercio.

En general, la Actividad Financiera se integra por la previsión de gastos e ingresos futuros materializados en el presupuesto, la obtención de los ingresos públicos necesarios para afrontar las erogaciones calculadas en el presupuesto y la aplicación de esos ingresos al gasto público.

---

<sup>9</sup> Richard Musgrave, Finance in Theory and Practice.

En realidad, las finanzas públicas han existido, en esencia, desde tiempos remotos ya que con la convivencia del hombre en sociedad surgen también diversas necesidades colectivas, diferentes de aquellas calificadas como individuales; el orden interno en la colectividad, la seguridad interna, la defensa contra invasiones, la administración de justicia; son necesidades que han formado parte de la vida del ser humano, de su vida en sociedad siempre.

Sin embargo, éstas necesidades no pueden ser satisfechas por los individuos como tales, por ello aun desde esos remotos tiempos del inicio de la vida comunitaria el ser humano ha buscado a alguien que sea capaz de dirigir los esfuerzos individuales a la satisfacción de las necesidades que los individuos tienen en común, ya sea una persona que se pueda llamar líder o un grupo dominante que con su poder de mando de solución a los problemas de la colectividad. De modo que al evolucionar esas agrupaciones con el correr de los siglos, creciendo y perfeccionándose y convertirse en Estados, con población, territorio y gobierno, el jefe característica en las comunidades primitivas fue sustituido por una organización más compleja, a con órganos que tienen a su cargo diversas funciones

De todo ello se desprende que; para que la actividad financiera del Estado exista deben concurrir ciertos factores: necesidad general, servicio público, gasto y recursos públicos.

## ACTIVIDAD FINANCIERA



Así que, estabilidad económica, máximo empleo, producción de bienes y servicios, justicia social, etc. conforman los fines económico-sociales del Estado, los cuales se relacionan directamente con las necesidades públicas; defensa exterior, orden interno, administración de justicia, instrucción pública, asistencia social, transportes, comunicaciones, etc. Constituyen el camino hacia el progreso y el bienestar social, por lo cual el Estado debe velar en la medida de sus necesidades materiales.

En cuanto se refiere a los servicios públicos, son las actividades que el Estado realiza con el objeto de lograr la satisfacción de las necesidades generales. Pero existen al respecto diversas definiciones, una de ellas es la del maestro Jorge Olivera Toro, para quien los servicios públicos son actividades de las que es titular el Estado y que directa o indirectamente satisfacen necesidades colectivas de una manera regular, continua y uniforme.<sup>10</sup> Jorge Fernández Ruiz haciendo todo un razonamiento en cuanto a la esencia y alcances del término en cuestión sostiene, en su obra Derecho Administrativo, que el servicio público es toda actividad técnica destinada a satisfacer una necesidad de carácter

general, cuyo cumplimiento uniforme y continuo deba ser permanentemente asegurado, reglado y controlado por los gobernantes, con sujeción a un mutable régimen jurídico exorbitante del derecho privado, ya por medio de la administración pública, o mediante particulares facultados para ello por autoridad competente, en beneficio indiscriminado de toda persona.<sup>11</sup> y puntualiza que se trata de una actividad técnica en virtud de que para realizarla se necesita de personal capacitado y de materiales y equipos especiales para satisfacer necesidades generales que son la suma de muchas necesidades individuales iguales de los particulares, lo cual puede ser realizado o no directamente por el Estado pero siempre con la obligación de asegurar, regular y controlar la prestación de tales actividades. El mismo autor hace una división general de los servicios públicos en propios e impropios. Dice de los servicios públicos propios que son los que satisfaciendo necesidades de carácter general pueden ser prestados por el Estado o el municipio, en virtud de que le están atribuidos por disposición legal, ya sea directamente a través de las dependencias de la administración pública, o bien de forma indirecta por medio de particulares con base en algún mecanismo como la concesión a manera de delegación temporal. Por otro lado, los servicios públicos impropios son los que aún satisfaciendo necesidades generales son prestados por particulares previa autorización ya sea permiso, licencia, patente, etc. pero no son concesionados por el Estado, se trata de actividades destinadas al público sin distinción alguna, que no están reservadas a la administración pública o al Estado. Al respecto, el autor cita a Arnaldo de Valles quien dice que uno de los ejemplos más claros de servicio público

---

<sup>10</sup> Olivera Toro, Jorge. Manual de Derecho Administrativo. Ed Porrúa P 17

<sup>11</sup> Fernández Ruiz, Jorge Op. Cit. p 162

impropio es el de los taxis, cuyo número, tarifa y condiciones del servicio se encuentran reglamentados, pero el servicio es prestado por particulares autorizados.<sup>12</sup>

Una de las más amplias clasificaciones de los servicios públicos es precisamente la realizada por el maestro Fernández Ruiz.

Por las características de los usuarios se clasifican en *uti usinguli* cuando los usuarios del servicio son personas determinadas y *uti universi* cuando el servicio es prestado a la población en general

Por el ejercicio de autoridad los servicios públicos pueden ser de gestión pública cuando implican el ejercicio de la autoridad del poder administrativo y de gestión privada cuando su prestación no implique el ejercicio de la autoridad pública.

Por el aprovechamiento por parte de los usuarios el servicio público puede ser; voluntario cuando las personas hagan uso de él por decisión propia, sin que haya coacción de por medio y es obligatorio en los casos en que ciertas personas deban hacer uso de él independientemente de su voluntad.

Por el carácter de la prestación, también son clasificados en voluntarios y obligatorios dependiendo de que el Estado se encuentre obligado o no a asegurar su cumplimiento.

Por su importancia, tomando en cuenta la trascendencia de la necesidad a satisfacer, se clasifican en indispensables, los que proporcionan el mínimo necesario para mantener el nivel de vida de la población, porque atienden directamente al bienestar social tales como agua potable, suministro de energía eléctrica, etc.; secundarios los que representan no una

---

<sup>12</sup> Valles, Arnaldo de I Servizi Pubblici, Vol. 6, Milano, Italia, 1930. P 614. Citado por Fernández Ruiz, Jorge Op. Cit.

necesidad, digamos vital sino más bien cierto grado de lujo y el autor cita ejemplos tales como la televisión por cable o el transporte de lujo y superfluos los que se encuentran representados principalmente por algunas diversiones y espectáculos.

Por el carácter de la necesidad, pueden ser constantes, cotidianos, intermitentes y esporádicos. Constantes si su prestación es todos los días del año y a todas horas, como el suministro de energía eléctrica y la seguridad pública; cotidianos si son prestados todos los días del año pero en un horario determinado como sería el alumbrado público; intermitentes si se prestan sólo durante algunos días de la semana y con un horario limitado, como el servicio de educación primaria y esporádicos que se caracterizan porque su oferta es permanente, pero en realidad sólo son prestados cuando surge la necesidad, como sucede con el servicio de rescate, servicio contra incendios, etc.

Por razón de su cobro pueden ser gratuitos cuando son financiados en su totalidad por recursos fiscales sin que el usuario deba pagar por ellos y onerosos cuando el usuario debe pagar por ellos de acuerdo a tarifas preestablecidas

Por razón de la competencia económica, es decir, sobre la base de la cantidad de prestadores del servicio que haya se clasifican en régimen de monopolio cuando el prestador es único como es en el caso del servicio telefónico, régimen de oligopolio cuando hay más de un prestador del servicio de que se trate por ejemplo la televisión, la telefonía celular o el servicio de larga distancia y régimen de oligopolio cuando existen muchos prestadores del mismo servicio, por ejemplo el servicio de taxis.

Por la jurisdicción del servicio, pueden ser servicios públicos generales cuando su

aseguramiento, regulación y control está a cargo del gobierno federal, como el suministro de energía eléctrica; regionales cuando se encuentran bajo el gobierno de una entidad federativa los que serían los servicios públicos estatales, como el servicio de taxis; municipales cuando se trata de servicios públicos a cargo del gobierno municipal, tales como alcantarillado, alumbrado público, centrales de abasto, limpia, mercados, etc. Y concurrentes cuando son prestados en coordinación de diversas autoridades, ya sea federales, estatales o municipales.

Servicio Público	1. Por las características de los usuarios	{ uti singuli uti universi
	2. Por el ejercicio de autoridad	{ de gestión pública de gestión privada
	3. Por su aprovechamiento	{ voluntario obligatorio
	4. Por el carácter de la prestación	{ voluntario obligatorio
	5. Por su importancia	{ indispensables secundarios
	6. Por el carácter de la necesidad	{ constantes cotidianos intermitentes esporádicos
	7. Por razón de su cobro	{ gratuitos onerosos

8. Por razón de la competencia económica	{	régimen de monopolio
		régimen de oligopolio
		régimen de competencia
9. Por la titularidad de servicio	{	general o federal
		regional o estatal
		municipal
		concurrentes

Aunque existen en la doctrina otras clasificaciones como la que considera que los servicios públicos pueden ser divisibles e indivisibles, considerándose divisibles son aquellos que en términos generales, benefician a toda la comunidad en su conjunto, sin embargo se concretan en relación con el particular a quien el servicio beneficia, por ejemplo la administración de justicia o la emisión de documentos de identidad. Los servicios públicos indivisibles, por otro lado, también favorecen a la comunidad en general, pero no pueden ser individualizados con respecto a personas determinadas, como en el caso de la defensa exterior; la clasificación más detallada parece ser la de Fernández Ruiz, de todos modos, ya sea clasificados de una u otra forma, los servicios públicos son el medio por el cual se satisfacen las necesidades generales y la prestación de esos servicios (construcción de puentes, hospitales, escuelas, edificios públicos, etc.) supone del Estado, como mucho se ha dicho, ciertas erogaciones, para lo cual debe contar con ingresos, llegando así nuevamente al campo de los ingresos y el gasto público, es decir, al campo de las finanzas públicas.

Esos recursos que el Estado necesita para hacer frente a los gastos mencionados son obtenidos en gran medida a través de los impuestos, aunque también, se originan en la

explotación que hace el Estado de sus propios bienes.

Así, aún cuando en la doctrina se han hecho y tal vez se sigan elaborando una gran variedad de definiciones según el criterio de cada uno de los autores y la importancia que para cada uno de ellos tengan los diferentes elementos de la actividad financiera y aún cada uno de esos elementos sean clasificados, divididos o diferenciados; parece ser que finalmente se llega esencialmente a lo mismo, no hay actividad financiera estatal sin fines que legalmente deba cumplir el Estado, entre esos fines encontramos las necesidades públicas, generales o ambas y para ello necesita obtener recursos, de modo que con esas bases se genera todo un movimiento administrativo por parte del Estado que nos lleva a la determinación de los fines la obtención de los recursos y su adecuada aplicación en un círculo constante

## **2. DERECHO FINANCIERO.**

Si bien es cierto que para que el Estado pueda desarrollar las actividades tendientes al cumplimiento de los fines que le son propios, también lo es que, para que tal despliegue de actividades y la serie de procedimientos que conllevan sean efectuados, es necesaria la existencia de normas jurídicas que los regulen y es precisamente aquí donde entra en escena lo que, independientemente de las discusiones doctrinales al respecto, se ha llamado Derecho Financiero, al que generalmente se le define como un conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado, es decir, la obtención de diversas clases de recursos, el manejo de éstos recursos públicos, su aplicación a los gastos públicos y las relaciones jurídicas que se establecen en el ejercicio de esa actividad.

Autores como Juan José Perrules<sup>13</sup> no hacen referencia al Derecho Financiero como tal sino como Derecho de la Hacienda, argumentando que el término "financiero" designa actividades mercantiles y no se refiere propiamente a la rama del Derecho que regula la actividad financiera efectuada por el Estado, la que no obstante da como definición de lo que él mismo denomina como Hacienda Publica.

El maestro Sainz de Bujanda plantea algunas dificultades en torno a la Determinación del concepto de Derecho Financiero, basándose en la consideración de que "los límites de la actividad financiera", la cual constituye el objeto del Derecho Financiero, "no han sido entera y satisfactoriamente delimitados"<sup>14</sup>. Límites, que considera, la doctrina ha buscado determinar a lo largo del tiempo, tarea por demás complicada ya que además de buscar los límites de la actividad financiera en sí misma, es decir, determinar sus propios alcances, han tenido que delimitarla con respecto a otras ciencias que también abordan la cuestión financiera, si bien no con un carácter jurídico; y aún más, dentro de la misma ciencia jurídica, se deben buscar los límites que separan los conceptos jurídicos de índole meramente financiera, de los demás que integran el vasto mundo del Derecho. Una vez hecha tal aclaración, Sainz de Bujanda define al Derecho Financiero como la rama jurídica que tiene por objeto la Hacienda Publica.

Al respecto, menciona que al vocablo Hacienda puede hacerse referencia desde tres diferentes puntos de vista, desde un enfoque subjetivo, dice, suele identificarse a la Hacienda publica con "alguien" sujeto de derechos y obligaciones haciendo alusión a ella

---

<sup>13</sup> Perrules, Juan José Manual de Derecho Fiscal, Barcelona, España 1961 P 17 y ss

también con los nombres de fisco y erario, que en el concepto del maestro Flores Zavala es el Estado considerado como titular del conjunto de bienes que posee una entidad pública en un momento dado, el cual, tiene derecho para exigir las prestaciones a su favor y cubrir las que tiene a su cargo.<sup>15</sup>

El mismo Sainz de Bujanda dice que bajo este enfoque subjetivo la Hacienda Pública es el Estado "o más precisamente la Administración Pública".

Existe, así mismo para el autor un segundo punto de vista de carácter objetivo, bajo el cual la Hacienda se identifica como un conjunto de medios económicos, con los que el Estado hace frente al gasto público, y agrega, que en este caso la Hacienda es concebida ya no como "alguien" sino como algo", considerándola así de la misma forma que en el concepto dado por Flores Zavala.

Y, finalmente, el tercero de los enfoques mencionados por el autor es al que llama de índole funcional, bajo el cual la Hacienda sería una serie de actividades dirigidas a la obtención y aplicación de recursos financieros al gasto público, identificándose así con el concepto de actividad financiera.<sup>16</sup>

En realidad, la Hacienda pública es más identificada como "alguien", una institución tal vez, una entidad pública con derechos y obligaciones, que obtiene los recursos necesarios para hacer frente al gasto público y se encarga de administrarlos, de manera que aún cuando el todo que representa pueda descomponerse en varias partes, bajo diferentes puntos de vista,

---

<sup>14</sup> Sainz de Bujanda, Fernando Sistema de Derecho Financiero, vol. 1, Madrid 1977, p 20 y ss.

<sup>15</sup> Flores Zavala, Ernesto Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, 1995 p 20

<sup>16</sup> Sainz de Bujanda, Fernando. Op. Cit. Nota 4 p 22 y ss

parece ser que cada uno de esos elementos es complemento de todo lo que el concepto de Hacienda Pública envuelve.

Con todo lo anterior se observa que, en realidad, lo que se entiende por Derecho Financiero, no es muy diferente entre las definiciones de un autor y otro, así; el maestro A.D. Giannini, por su parte, lo define como "el conjunto de normas que regulan la obtención, gestión y empleo de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos"<sup>17</sup>, considerándolo como parte tanto del Derecho Constitucional, por un lado; como del Derecho Administrativo por otro pues siendo el poder legislativo a quien corresponde, no solo fijar los límites normativos dentro de los cuales debe desarrollarse la actividad financiera, sino también aprobar el presupuesto de ingresos y egresos no puede abstraerse del campo del Derecho constitucional, como tampoco de aquel del Derecho Administrativo puesto que el desarrollo de la actividad financiera constituye un objetivo de la Administración Pública. Parece pues, no considerar al Derecho Financiero como una ciencia independiente por sí misma con un contenido propio, diferente de las demás ramas del Derecho, o por lo menos de fácil delimitación; ya que sostiene que el Derecho Financiero se descompone en varias partes cada una de las cuales con un contenido jurídico propio en sí mismas que constituyen una rama específica del Derecho. Es decir, considera que el Derecho Financiero está compuesto por elementos constitutivos de otras ramas bien definidas del Derecho. Por lo cual sostiene la conveniencia de aceptar como una rama jurídica diferente y autónoma solo la parte del Derecho Financiero que se refiere a la imposición y recaudación de los impuestos, parte

---

<sup>17</sup> A. D. Giannini, Instituciones de Derecho Tributario, 1957, p 5

constituida por las normas que como objeto tienen la regulación de la relación jurídico-tributaria, la cual, considera, sí es una materia bien definida.

Gian Antonio Micheli da su definición y dice que el Derecho Financiero es el estudio de las normas jurídicas que disciplinan los ingresos del Estado, la administración del dinero recaudado y las formas jurídicas de los gastos que constituyen el objeto de esa rama especial del Derecho Público.<sup>18</sup>

El maestro Xavier Basaldúa, en una definición más escueta considera que el Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado referida a los recursos y al gasto.<sup>19</sup> Por otro lado, Mario Pugliese nos dice sin tantas complicaciones que el Derecho Financiero es la disciplina el estudio sistemático del conjunto de normas que regulan la recaudación, gestión y erogación de los medios económicos que necesitan tanto el Estado como los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de esas normas.<sup>20</sup>

Así puede observarse la gran amplitud del objeto de estudio del Derecho Financiero, ya que simplemente la obtención de los recursos involucra toda una serie de conceptos tales como la explotación de los bienes que constituyen el propio patrimonio del Estado, los empréstitos, emisión de bonos, impuestos aportaciones provenientes de los gobernados, etc. Pero, por supuesto, la materia en cuestión no se limita a la obtención de los recursos, si a ello agregamos la administración de esos recursos, la determinación de los fines que satisfagan

<sup>18</sup> Micheli, Gian Antonio, Curso de Derecho Tributario, Madrid, España

<sup>19</sup> Basaldúa, Ricardo Xavier. Derecho Aduanero, Buenos Aires, Argentina. P 225.

<sup>20</sup> Pugliese, Mario Derecho Financiero Fondo de Cultura Económica Mexico, 1939, p. 21 y ss

las necesidades públicas y su aplicación a cada uno de esos fines resulta que la existencia del Derecho Financiero como tal, independiente de cualquier otra rama del Derecho no solo es evidente sino que es además absolutamente necesaria. Pero dicha autonomía es, por la diversidad de opiniones al respecto en las diferentes posiciones que los autores adoptan al respecto, motivo de una consideración en otro apartado, por el momento y con base en lo anterior, es posible concluir que el Derecho Financiero sería entonces, después de analizar toda una serie de atinadas definiciones, el conjunto de normas que tienen por objeto tanto los procedimientos por medio de los cuales el Estado obtiene sus recursos, con los que habrá de hacer frente al gasto público, como aquéllos que se dirigen a la aplicación de tales recursos a la satisfacción de necesidades públicas, esto es, tienen por objeto regular la actividad financiera del Estado en todas y cada una de sus fases.

#### **a) AUTONOMIA DEL DERECHO FINANCIERO.**

En otro aspecto, es notoria la posición que adopta la doctrina con respecto a la autonomía del Derecho Financiero, pues mientras una parte de ella insiste en sostener que debido al carácter multidisciplinario de las finanzas públicas, o sea, su estrecha relación con otras ramas más específicas del Derecho, no es posible considerar la existencia de una disciplina autónoma que pueda llevar el nombre de Derecho Financiero, ya que para tal efecto habría que integrarle normas que en realidad pertenecen a otras ramas del Derecho bien definidas y delimitadas; tales como normas de carácter constitucional, procesal o penal.

Sin embargo, tales consideraciones nos dirigen nuevamente hacia el problema de la delimitación del Derecho Financiero dentro del campo del Derecho mismo, como lo señala el maestro Sainz de Bujanda, no obstante, la mayoría de los autores coincide en señalar que el Derecho Financiero es efectivamente una rama autónoma del Derecho.

Pero, a todo esto, ¿qué es lo que se entiende por autonomía?, para Carlos Giuliani Fonrouge, una rama del Derecho que pueda llamarse autónoma, es aquella que dispone de principios generales propios y que actúa coordinadamente, en permanente conexión e interdependencia con las demás disciplinas como integrante de un todo orgánico<sup>21</sup>

Y según cita el mismo autor, tratadistas como D'amelio, Vanoni, Giriziotti, etc. sostienen la existencia de tal autonomía. A mayor abundamiento, autores como el maestro José Ma. Martín define al Derecho Financiero como "la rama de las ciencias jurídicas que elabora, estudia y analiza todas las normas que regulan el proceso legal de los fenómenos financieros"<sup>22</sup> reconociéndole además una vinculación existencial con la Ciencia de las Finanzas Publicas de donde toma su objeto, de estudio constituido por la actividad financiera. Así mismo, define a la Ciencia de las Finanzas Publicas como una disciplina que tiene como objeto de estudio la actividad financiera del Estado, en sus aspectos políticos, económicos, administrativos y sociales. Al respecto desarrolla importantes consideraciones en apoyo de la conclusión a la que llega, ya que insiste en considerar indiscutiblemente a la Ciencia de las Finanzas Públicas como una ciencia de existencia real y verdadera pues tiene, en primer lugar, un objeto de estudio que le es propio, esto es, la actividad financiera aunque mucho se ha discutido si esta actividad del Estado forma parte del campo de estudio de la

economía o es una materia independiente y al parecer el secreto de tal interrogante es la consideración en orden de importancia de, por un lado, los actos encaminados a la mejor aplicación de los recursos a las diversas necesidades; o por otro, del sujeto que debe realizar dichos actos, es decir, el Estado. Pues al considerar que el objeto de estudio de la economía en general está constituido por los actos tendientes a la elección de la mejor forma de aplicar medios escasos a la satisfacción de necesidades múltiples se toma a la actividad financiera, como una actividad económica más. No obstante existe otra corriente más y mejor aceptada que sostiene la independencia de la ciencia de las Finanzas Publicas respecto de un campo eminentemente económico y considera a la actividad financiera como objeto de estudio propio de la ciencia de las Finanzas Publicas y diferente de las actividades que constituyen el objeto de estudio de la ciencia económica, dicha diferencia se basa en tres puntos esenciales:

1) El sujeto activo de la actividad financiera, o sea, el Estado tiene un poder de coacción que no existe entre los sujetos activos de las actividades económicas.

2) Los fines de la actividad financiera se pueden resumir en la satisfacción de necesidades públicas, lo que para la actividad económica podrían ser necesidades generalmente individuales

3) Por ultimo, la actividad económica es un medio para producir riqueza, la cual, tratándose de la actividad financiera se presupone.

Además, el autor agrega la consideración de que la actividad financiera puede

---

<sup>21</sup> Fonrouge, Giuliani Derecho Financiero Vol. 1, Argentina, 1990 P 39

efectivamente, ser investigada bajo un criterio y método científico.

Por lo tanto, las finanzas publicas constituyen una ciencia que tiene como materia de estudio propia la actividad financiera, la cual, debido a su complejidad, admite la existencia de especialidades, tales como la política financiera, economía financiera, sociología financiera, administración financiera. Siendo aquí donde entra a escena nuevamente el Derecho Financiero, pues al igual que la Ciencia de las Finanzas Publicas, tiene como objeto de estudio la actividad financiera; aunque, por supuesto desde un punto de vista diferente, es decir, abordando el aspecto jurídico ya que la actividad financiera del Estado se encuentra regulada por normas jurídicas.

Al Derecho Financiero también se le ha pretendido incluir dentro del Derecho Administrativo como una parte especializada dentro de esa rama del Derecho, incluyendo a la actividad financiera en su objeto de estudio. Y aun dentro de esta parte de la doctrina que no considera la existencia del Derecho Financiero como disciplina autónoma hay otra corriente que le reconoce autonomía sólo al Derecho Fiscal; desprendiéndolo precisamente del Derecho Administrativo en el cual deja incluido el estudio de la actividad financiera. Sin embargo, resulta extraño que si el Derecho Fiscal es considerado como el conjunto de normas que regulan la actividad del Fisco, esto es, del órgano del Estado que se ocupa de la determinación, liquidación y administración de los tributos y éstos forman a su vez parte de los ingresos del Estado, ingresos que constituyen parte esencial del contenido de la actividad financiera, no sea posible considerar que el Derecho Financiero tenga un objeto definido de

---

<sup>22</sup> Martín, José María. Introducción a las Finanzas Públicas. Argentina, p. 37 y ss

estudio y negar por tanto su autonomía.

Para otros autores como el maestro Norberto J. Godoy la importancia que en el último siglo ha cobrado la actividad financiera del Estado como objeto de estudio del Derecho Financiero, permite que pueda ser considerada una rama jurídica independiente, en palabras del propio Gian Micheli "una rama especial del Derecho Público".

También el maestro Flores Zavala le confiere autonomía, considerándolo una rama autónoma del Derecho Administrativo; pues las normas a que esta rama del Derecho hace referencia se encuentran incluidas dentro del contenido del Derecho Administrativo, es decir, los medios patrimoniales y financieros que la administración necesita para su sostenimiento y garantizar la claridad de su actuación; sin embargo le concede la ventaja de tener características propias que lo constituyen otra rama jurídica autónoma. Opinión que, también comparte el maestro Gabino Fraga, mismo que, como Sainz de Bujanda sostiene que para que una rama del Derecho sea considerada autónoma es necesario que las normas que la constituyen sean aplicadas en un área bien definida de la realidad, así es que si se considera que el objeto de estudio del "Derecho Financiero es la actividad financiera del Estado desde el punto de vista jurídico", por supuesto, y que esta constituye una de las funciones más importantes que realiza el Estado, no se puede negar que es una parte de la realidad de un Estado perfectamente materializada y delimitada; y aun más, pues no siendo esto suficiente para aceptar la autonomía del Derecho Financiero enfatiza que el surgimiento de toda una serie de conceptos en torno a las áreas que la actividad financiera están involucradas constituyen la base teórica que lo sustenta.

Sin embargo, existe otra corriente doctrinal que niega la posibilidad de considerar al Derecho Financiero como una rama autónoma, sosteniendo como argumento principal, o al menos uno de ellos; la heterogeneidad de las instituciones que lo constituyen (gasto publico, presupuesto, recursos, etc.) que, al tener una naturaleza diversa entre sí, no conforman un conjunto de relaciones homogéneas; llegando incluso a considerar que los conceptos considerados propios del Derecho Financiero por otros autores, no le pertenecen de manera exclusiva y bien podrían perderse en el cumulo de materias del Derecho Publico.

De esta corriente doctrinal, la posición sostenida por Dino Jarach resulta ser bastante ejemplificativa, o por lo menos bastante explícita, pues teniendo como argumento su "falta de homogeneidad y estructura", resulta la imposibilidad de que los fenómenos antes mencionados, por su diversa naturaleza, tengan una estructura común y pone el ejemplo, diciendo "que la actividad relativa al gasto publico consiste en actos de administración, pública que origina erogaciones"<sup>23</sup>, lo cual implica tres fases que son; decisión, ejecución y control de los gastos, así como los procedimientos que éstos implican, pues bien, para ello sostiene, existen normas y principios reguladores que se encuentran en la Constitución, perteneciendo por ello al ámbito del Derecho Constitucional; o en otras leyes. Y así mismo en tratándose de los recursos, pues al provenir de diversa fuente, o sea, al ser obtenido por diferentes conceptos (patrimoniales, tributarios ,etc.), las normas que los rigen también son de diversa naturaleza y pertenecen a ramas del Derecho diferentes como pueden ser la del Derecho Constitucional, Derecho Administrativo, etc. Desligando así, los ingresos del gasto públicos; los ingresos tributarios de otro tipo de ingresos, pues como afirma D'Alessio, "la

doctrina relativa a los ingresos públicos nada tiene en común con la que mira su gestión". Jarach dice también, que entre todas las instituciones jurídicas relativas a las finanzas públicas existen profundas diferencias y no hay principios generales comunes a todos o normas fundamentales que las conciernan en su conjunto.

Giannini afirma que el Derecho Financiero "no constituye un sistema orgánico de relaciones homogéneas", sino mas bien un conglomerado de actividades múltiples y diversas que el Estado desarrolla en el ámbito financiero. El Derecho Financiero se descompone en varias partes, cada una de las cuales tiene un carácter jurídico propio"<sup>24</sup>.

No obstante todas las consideraciones hechas por esta corriente doctrinal es de tomar en cuenta la definición que de autonomía hace Giuliani Fonrouge quien sostiene que una rama del Derecho autónoma "es aquella que dispone de principios generales propios y que actúa coordinadamente, en permanente conexión e interdependencia con las demás disciplinas como integrantes de un todo orgánico (unidad de Derecho)"<sup>25</sup>.

Pues si como dice Fonrouge, la autonomía admite la existencia de una interdependencia entre las diversas disciplinas y una actuación coordinada, por que negar esa interdependencia y coordinación existencial de las ramas del Derecho entre sí. Berliri dice que no se puede considerar que las ramas del Derecho se encuentren totalmente separadas unas de otras ya que cualquiera de ellas por autónoma que sea esta ligada necesariamente con las demás formando en su conjunto un todo inseparable.<sup>26</sup>

<sup>23</sup> Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario, 2ª edición. 1969. Cap 1 Op. Cit. por De la Garza Francisco, p 23

<sup>24</sup> A. D. Giannini Op Cit nota 6, p 5 y 6

<sup>25</sup> Fonrouge Giuliani. Op Cit. nota 9

<sup>26</sup> Berliri, Antonio Principios de Derecho Tributario vol 1, p 21

Al respecto De la Garza sostiene que si bien es cierto que las diversas normas que regulan las instituciones de Derecho Financiero pueden estar dentro del Derecho Administrativo o Constitucional; también es cierto y por demás subrayable que no se encuentran principios que le sean propios y diferentes de aquellos que involucran otras ramas del Derecho como es el caso del Derecho Presupuestario que es una parte del Derecho Financiero y lo compara con el Derecho Fiscal Sustantivo, con el cual ocurre lo contrario, debido a que al tener principios propios que le dan sustento constituye no una parte del Derecho Administrativo sino otra rama del Derecho, (no así el Derecho Fiscal Formal al cual considera parte del Derecho Administrativo y del derecho Procesal)

Y, por último, en lo que se refiere a la antes mencionada heterogeneidad del Derecho Financiero, el mismo maestro de la Garza en apoyo de otros tratadistas, considera que no es exclusiva de esta rama del Derecho, pues se puede encontrar en otras, aun en aquellas cuya autonomía no se encuentra en discusión y cita el caso el Derecho Civil. Y aun más, entre los que niegan la autonomía del Derecho Financiero, Eusebio González García al "deshecharla por el momento", acepta por lo menos la posibilidad de que exista.

Al respecto, tal vez podría resultar aventurado afirmar que si en todo el universo que conforma la materia jurídica hay una interrelación existencial entre cada una de sus ramas, lo cual no afecta su autonomía como rama específica, como conjunto de normas que regula algo determinado, un sector determinado de la realidad, entonces el Derecho Financiero puede ser considerado más una rama del Derecho que una mezcla de disposiciones

ya contenidas o pertenecientes a otras ya que, aún pese a la consideración de cierto sector de la doctrina de que no cuenta con disposiciones que le sean propias sí tiene un objeto de regulación definido constituido por la actividad financiera estatal. Efectivamente, puede ser aventurado, y sin embargo no parece lógico que una materia con tan amplios alcances como lo es la materia financiera y que además involucra una serie de conceptos, elementos y por su propia naturaleza reciente y compleja no pueda ser objeto de una rama específica y autónoma del Derecho.

### **III. NATURALEZA JURIDICA DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA.**

Existen diversas teorías que tratan de explicar la naturaleza de la actividad financiera del Estado, las cuales han sido agrupadas por la doctrina en tres categorías: aquellas que sostienen su naturaleza económica, las que le atribuyen una naturaleza política o bien sociológica.

Los esfuerzos de la doctrina por conocer la naturaleza de la actividad financiera tienen como objetivo llegar a determinar si en realidad dicha actividad no es una subespecie de algún otro tipo de actividad ya sea económica, jurídica o política, dentro de cuyo ámbito pudiera quedar incluida.

Ya que, algunos autores no consideran que la actividad financiera sea una actividad autónoma como lo son la actividad económica o política dentro de las cuales pretenden incluirla considerándola por lo tanto una modalidad de alguna de ellas aunque, sin embargo, como suele suceder los criterios al respecto no se encuentran totalmente polarizados ya que algunos autores le conceden, por lo menos, la existencia de ciertas características que le son propias.

De tales criterios es el económico con el que suele identificarse la actividad financiera con mayor frecuencia aunque en realidad ya sea que se le ubique dentro de uno u otro siempre presenta ciertos tientes ya sea políticos económicos o sociológicos que no permiten separarla completamente de dichos aspectos.

## **1. ASPECTO ECONOMICO.**

Al respecto el maestro Sainz de Bujanda establece que pretender que la actividad financiera tiene una naturaleza económica implica la posibilidad de encontrar dentro de la actividad humana en general una parte del comportamiento que pueda calificarse de económico, e incluso la posibilidad de considerarlo aisladamente, (de manera ideal, por supuesto) del todo que representa la actividad humana.

Resulta importante establecer que es la actividad humana antes de intentar determinar si la actividad financiera se le identifica al grado de poder considerarse parte de

ella; para tal efecto, el mismo autor cita al tratadista Lionel Robbins<sup>27</sup>, para quien son cuatro las características de la actividad económica:

- 1) Los fines son diversos;
- 2) El tiempo y los medios para la realización de tales fines son limitados;
- 3) Son medios susceptibles de aplicación alternativa;
- 4) Los fines tienen una importancia diferente.

Y hace notar además, que el mismo autor considera que es sólo en la unión de esas características que el comportamiento humano se torna una elección en sentido económico ya que "todo acto que implique tiempo y medios escasos para el logro de un fin determinado tiene un aspecto económico"<sup>28</sup> Puesto que la economía se define generalmente como la ciencia que estudia el comportamiento humano en la relación que existe entre los fines y medios escasos con empleos alternativos.

Robbins la define como "la ciencia que se encarga del estudio de la satisfacción de las necesidades humanas mediante bienes que siendo escasos tienen usos alternativos entre los cuales hay que optar". Es aquí donde la escasez cobra un papel notorio, en virtud de que, lo importante en realidad, es el comportamiento o actitud asumida ante la escasez de medios y es en la medida que se presente esta relación de conducta-escasez que el comportamiento humano se encuadra en lo económico.

El autor aclara que no son los fines los que pueden o no considerarse económicos en sí mismos; sino que el aspecto económico se encuentra en la forma en que los seres humanos

---

<sup>27</sup> Robbins, Lionel. "An Essay on the Nature and Significance of Economic Science". London 1945. Citado por Sainz de Bujanda p. 37.

<sup>28</sup> Sainz de Bujanda Op Cit p. 38

alcancen esos fines múltiples que pueden ser de cualquier naturaleza y que dada la escasez de medios, la satisfacción de unos implica, de una u otra forma, el sacrificio de otros. Entendiendo por escasez, en palabras de Sainz de Bujanda, "una limitación con relación a la demanda" y aclara que esa aplicación alternativa de medios escasos antes mencionada, no es suficiente para que se de el fenómeno de la actividad económica, es necesario además, que haya una jerarquía de fines, en la cual resulta mas importante para los sujetos, el logro de ciertos fines y la satisfacción de determinadas necesidades mas que otras; sin que las que se encuentran en un nivel menor de jerarquía dejen de tener valor para ellos. Por lo tanto, considera que un comportamiento es económico cuando existe "una pluralidad de elecciones para la aplicación de medios escasos, susceptibles de aplicación alternativa, a una serie de necesidades jerarquizadas"<sup>29</sup>, por ello, para que la actividad financiera pueda considerarse como una actividad de naturaleza económica deben existir ciertos elementos, es decir, en primer lugar deben existir las necesidades de los sujetos que puedan ser satisfechas por el Estado a través de las fases por las que la actividad financiera se caracteriza (obtención de ingresos y su aplicación al gasto publico), pero además debe existir, como el mismo autor lo dice, una escala de estimaciones o valores con la que los sujetos puedan apreciar la utilidad del empleo alternativo de los medios disponibles en la satisfacción de las necesidades, incluyendo, no solo aquellas necesidades que los individuos pueden satisfacer por si mismos sino también aquellas que son satisfechas por el Estado como objeto de su actividad y añade que deben ser los mismos sujetos a través de esa valorización quienes deban determinar la

---

<sup>29</sup> Sainz de Bujanda Op Cit. nota 4 p. 39

jerarquía de sus necesidades, incluyendo aquellas que forman parte de la actividad financiera y por tanto determinen las que primero deban ser satisfechas, a lo cual Emil Sax llama "ordenación económica de las necesidades", la que se deriva del deseo de, satisfacer ciertas necesidades, y define la necesidad como una conciencia experimentada por el hombre de que los objetivos concretos de su existencia, esto es, la consecución de los fines de su vida dependen de los factores externos que le rodean.

Es un procedimiento psicológico en el que se atribuye mayor importancia a unas necesidades que a otras, a la que la doctrina le llama Tesis de la Utilidad Valor. Sax sostiene que de la misma forma que cada individuo valora sus necesidades y las jerarquiza, el Estado valora las necesidades que debe cubrir, los servicios públicos para saber que parte de la riqueza de los particulares es justo que obtenga, de acuerdo al valor subjetivo que para ellos mismos tienen dichos servicios.<sup>30</sup>

Esta corriente doctrinal que sostiene la naturaleza económica de la actividad financiera, argumenta que es precisamente esa característica de ser una actividad económica la que permite que ciertas necesidades del hombre sean satisfechas. Ciertas, en efecto, porque no todas las necesidades que experimenta el hombre pueden ser y, de hecho no lo son, satisfechas por el Estado, ya que parte de ellas son satisfechas por los individuos mismos con independencia de su pertenencia a cierta comunidad, por lo tanto, entre los diferentes tipos de necesidades que existen, están aquellas que son generadas precisamente, por esa pertenencia de los individuos a la colectividad en la que viven.

---

<sup>30</sup> B Villegas, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, Argentina, 1993, p. 12.

La diferencia, entonces, entre ambos tipos de necesidades, es decir, aquellas que satisface el Estado y las que son satisfechas por el mismo individuo, es el origen de dicha satisfacción ya que en general ambas son necesidades del individuo.

En general, los autores hablan de necesidades individuales, públicas y colectivas; y aun las necesidades públicas son sub-clasificadas por algunos en primarias y secundarias. Por lo que se refiere a las necesidades colectivas, como ya se mencionó, son las que se originan en la vida del hombre dentro de la sociedad. Emil Sax las define como "los fines particulares de la vida colectiva", las cuales -dice-, son experimentados por los particulares, no como individuos sino como miembros de un conjunto de hombres que como tal, es decir, como colectividad se proponen ciertos objetivos, a esto llama necesidades colectivas en sentido objetivo, siendo los estados psíquicos que estas producen en los individuos pertenecientes a la colectividad lo que constituyen las necesidades colectivas en sentido subjetivo. Sax sostiene que en los individuos se produce un fenómeno psicológico que constituye un sentimiento interno de la necesidad y de los medios pertenecientes al mundo exterior que pueden satisfacerla; asociando en un procedimiento mental sus necesidades jerarquizadas (consideradas en orden de importancia), y los posibles satisfactores, surgiendo así el fenómeno del valor.

Todo esto podría expresarse como dos fases del mismo procedimiento una conformada por aquellas necesidades respecto de las cuales el individuo reconoce su dependencia del mundo exterior, (necesidad en sentido objetivo), el autor cita como ejemplos la necesidad de alimento, vestido, alojamiento, etc. Y la segunda fase constituida

por el deseo del hombre de dar satisfacción a esas necesidades (necesidad en sentido subjetivo).

Y es en este punto precisamente donde la doctrina encuadra la actividad financiera del Estado dentro de un ámbito meramente económico, pues esta corriente considera que son las necesidades colectivas y la acción que se produce por parte del Estado con el objeto de satisfacerlas lo que constituye la columna vertebral de su economía; y considera, además, que la colectividad como sujeto de necesidades es una forma del fenómeno económico en la que quedan integrado el fenómeno económico individual y colectivo, en virtud de las relaciones que guardan entre sí.

Es conveniente aclarar lo que se entiende por necesidades públicas, B. Villegas las considera aquellas que son comunes y fundamentales a todos los miembros de una colectividad jurídicamente organizada y que se identifican con el interés público, como la administración de justicia, seguridad interior, etc.<sup>31</sup>

La diferencia con aquellas llamadas colectivas es que estas pueden ser atendidas no solo por el Estado sino también por el individuo, o el grupo social en que se desarrolla; en cambio, las necesidades públicas primarias solo pueden ser satisfechas por el Estado, no así las calificadas como secundarias que también pueden ser satisfechas por los individuos, o el grupo en el que vive, debido a que por naturaleza son necesidades colectivas consideradas como necesidades públicas debido a su relación con el interés público.

Existen, por supuesto, otras teorías que sostienen la naturaleza económica de la actividad financiera, aunque con diferentes argumentos. Así, por lo que se refiere a la Escuela Clásica,

representada por Adam Smith, David Ricardo, etc., la actividad del Estado constituye, un consumo improductivo debido a que a través de la presión fiscal ejercida a través de los impuestos, subtrae de los particulares una parte de renta que ellos podrían utilizar en la producción de bienes, además de que serían los mismos particulares quienes utilizarían esa riqueza mas productivamente. En esta Teoría del Consumo sostenida también por Juan Bautista Say se considera que la riqueza obtenida de los particulares, por el Estado, se pierde tanto para ellos como para la colectividad misma, debido a que la actividad del Estado consiste en la prestación de servicios que al no ser bienes materiales no constituyen riqueza, por lo cual los gastos públicos son improductivos y así mismo la riqueza con la que son afrontados.

Algunos economistas alemanes refutaron esta teoría, pues para ellos la actividad financiera del Estado no constituye una actividad de consumo, sino por el contrario, una actividad productora de riqueza a esta se le llama Tesis de la Productividad, para la cual el Estado satisface necesidades públicas y presta servicios que para los individuos sería muy difícil alcanzar, o en caso de lograrlo les representaría un enorme esfuerzo y grandes sacrificios, por lo que se hace necesaria la utilización que el Estado hace de la riqueza para su satisfacción. Esa riqueza proveniente de los particulares empleada en los gastos públicos no se pierde sino que coadyuva al aumento de la capacidad productiva de la colectividad, por lo que el Estado contribuye directa o indirectamente a que los miembros de la colectividad creen una mayor riqueza de la que les es substraída con los

---

<sup>31</sup> B Villegas, Héctor Op Cit nota 25

impuestos.

Por otro lado, la Teoría de la Producción Cooperativista sostenida por el tratadista Vitti de Marco, considera, a grandes rasgos, que el Estado es una empresa de producción cooperativa con fines de consumo que presta a los ciudadanos los servicios públicos al valor de costo, esto es, sin propósito de lucro.

Entre quienes no están de acuerdo con la identificación de la actividad financiera con la actividad económica se encuentra Benvenuto Giriziotti quien hace una comparación entre la actividad económica que desarrollan los particulares entre sí y la actividad financiera propia del Estado, diciendo que en la primera cada uno esta en libertad de producir, intercambiar o consumir la riqueza aplicando sus propios criterios con el fin de obtener la máxima utilidad. En cambio, en la actividad financiera, los servicios públicos que ofrece el Estado no pueden ser rehusados por los particulares, pues están obligados coactivamente a pagar los impuestos. Y agrega que el Estado homogeniza la voluntad colectiva, pues no toma en cuenta el sentir de cada individuo respecto de los servicios públicos.<sup>32</sup>

Concluyendo así que la actividad financiera no representa en realidad una actividad de consumo, o cambio como las diversas teorías lo sostienen, por lo que su naturaleza no es la de una actividad económica, o por lo menos no completamente. En efecto, aún si tomando en cuenta las características del fenómeno económico, la actividad financiera del Estado pareciera encuadrarse en el mismo ámbito de la economía para encontrar en ella su naturaleza, haría falta un elemento en la relación que en virtud de su actividad el Estado establece con los gobernados esto es la voluntad ya que en tratándose de aportaciones o

ingresos obtenidos de los particulares se atiende más a la obligación de hacerlo que a la convicción y voluntad, pero además el afirmar que tal actividad desarrollada por el Estado es de naturaleza meramente económica en tanto que implica de cierta forma la aplicación de medios escasos a fines diversos sería limitarse solo a uno de los aspectos que dicha actividad involucra ya que no se trata de la simple aplicación recursos y la jerarquización de objetivos sino que además es la obtención de tales recursos su administración, la determinación del gasto público e incluso la misma jerarquización de los fines lleva implícita una serie de decisiones y planteamientos de carácter político.

## 2. ASPECTO POLITICO.

Ante las críticas surgidas en torno a la concepción económica de la naturaleza de la actividad financiera; el mismo maestro Giriziotti desarrolló otra teoría orientada hacia un aspecto político. El considera con respecto a la concepción económica hecha por la doctrina que aunque los medios (dinero) son los mismos tanto para la actividad económica como para la actividad financiera; los fines son diversos, pues mientras que en la actividad económica se tienen medios limitados ante una gran cantidad de fines, en la actividad

---

<sup>32</sup> Giriziotti, Benvenuto. Principios de la Ciencia de las Finanzas. Buenos Aires, Argentina 1954. Cit B. Villegas

financiera la limitación existe con respecto a los fines, que si no son exactamente limitados, por lo menos existen en menor numero y los medios pueden ser numerosos. No obstante, aquí habría que agregar que en realidad en el desarrollo de la actividad financiera no se cuenta exactamente con medios numerosos sino que dichos recursos pueden provenir de diversos conceptos , de modo que los medios en este caso también son limitados respecto a las necesidades que deben ser cubiertas Y aunque esta corriente acepta que los medios con que cuenta el Estado son de naturaleza económica, sostiene que el criterio para su elección es eminentemente político; además agrega que los procedimientos a través de los cuales el Estado obtiene los recursos necesarios, son procedimientos coercitivos en su mayoría y así mismo los criterios con los que se aplican Por lo tanto el maestro Giriziotti afirma que existiendo una gran esencia política en los elementos de la actividad financiera; es decir, el sujeto activo (Estado), los procedimientos coercitivos aplicados por el Estado, los fines de tal actividad, así como los principios de repartición de la carga financiera entre los particulares debe concluirse que la actividad financiera en su conjunto es de naturaleza política. Sin embargo, algunos otros autores consideran la posibilidad de conciliar ambas teorías y atribuyen a la actividad financiera una naturaleza político-económica. El maestro Sainz de Bujanda coincide al respecto con Celestino Arena en el análisis que hace de su teoría, la cual sostiene que en el desarrollo de la actividad financiera las elecciones no se hacen por los individuos sino por el Estado que tiene esencia política; sin que el análisis de este aspecto haga que se deje de lado la parte económica cuya existencia no niega.

El mismo Sainz de Bujanda considera que la actividad financiera es una manifestación de la

actividad política.

Por su parte Guilielmo Masci también desarrolla una teoría en la que concilia los elementos económico y político de la actividad financiera, pues considera que una actividad económica lo es en tanto que establecidos una escala de objetivos y necesidades se ocupa de satisfacerlos sin olvidar que a los medios que existen en cantidad limitada se les da el uso más conveniente para conseguir una mayor utilidad considerando la Utilidad como la consecución de los fines que el sujeto se ha propuesto.<sup>33</sup>

Este autor distingue la existencia de dos momentos en la actividad económica, el primero al que llama pre-económico, en el cual se determinan las necesidades y otro propiamente económico en el que se hace la aplicación de los medios encaminados al logro de la máxima utilidad. Pues bien, en base a eso reconoce que la actividad financiera es una actividad económica cuya diferencia con aquella que es efectuada por los individuos de manera particular se encuentra en el momento pre-económico, pues mientras el individuo determina sus necesidades en un procedimiento psíquico-físico, como también lo considera la teoría de Emil Sax, el Estado, sujeto activo de la actividad financiera, lo hace en base a un proceso político a través de sus órganos, es decir, Masci comenta que no determina las necesidades a satisfacer con su actividad, tomando en cuenta el sentir individual que existe al respecto sino imponiendo sus apreciaciones sobre los gobernados.

Por todo lo anterior Guglielmo Masci refuta las teorías extremistas que conciben a la actividad financiera como una actividad meramente económica o exclusivamente política

pues considera que las primeras cometen el error de suponer que la actividad financiera "se rige exclusivamente por fuerzas, individuales" y las segundas incurren en el error de limitar su concepción sólo al momento pre-económico, o sea, al de determinación de necesidades y su respectiva jerarquización.

Así mismo Sainz de Bujanda, coincidiendo con el pensamiento de Arena y Masci, dice que lo que de político tiene la actividad financiera no solo se refiere al momento en que se determinan los fines o necesidades a satisfacer, sino también a aquel en el que se hace la aplicación de los medios a la consecución de los satisfactores, y aun mas pues subraya que ese criterio político influye directamente en el establecimiento de la carga tributaria, es decir, los ingresos. Por lo que para él ambos momentos de la actividad financiera, o sea el pre-económico y el económico, son también políticos.

Con las conclusiones hechas por Sainz de Bujanda coincide también el maestro De la Garza. Así mismo Giuliani Fonrouge adopta una posición en la que considera una base económica de la actividad en cuestión, sin desconocer la importante influencia de los elementos político y sociológico.<sup>34</sup> Quien por otro lado, también considera un error aferrarse exclusivamente a una de las teorías, sin dar a otras la posibilidad de que algunos de sus aspectos tengan verdadera importancia, y cita el pensamiento de Morselli al respecto, quien también admite que la actividad financiera tiene un Carácter político en base a que es el Estado quien debe distribuir tanto las cargas como los recursos según el principio de la conveniencia pública y no porque sea el Estado quien en una relación de supraordenación respecto de los

---

<sup>31</sup> Masci, Guilielmo *Appunti sulla Teoria Generale della Finanza*, vol. 1 1937 p. 113

gobernados, imponga sus apreciaciones al momento de designar los recursos a las diversas necesidades e incluso en la determinación de ellas, como afirmaba Masci; y aun mas, pues dan cabida a la existencia de otro elemento, el llamado aspecto sociológico.

Por ultimo, Jose Maria Martin, también con un criterio conciliador dice que aunque los medios son de naturaleza económica, su elección es hecha en base a criterios políticos, por un sujeto también político que es el Estado.

De modo que, se puede concluir que la actividad financiera consiste en una serie de decisiones hechas por el Estado hechas con base en un criterio político cuyos efectos, objetivos y recursos son de carácter económico. Y es por la combinación de elementos que constituyen la actividad financiera, esto es, fines, necesidades, recursos y aplicación que no se puede afirmar que sea una actividad de naturaleza netamente política o económica, ya que es en la conjunción de ambos aspectos que encuentra su propia esencia, en efecto, los recursos obtenidos no se aplican bajo un criterio económico sino más bien político, pues si la política es el arte de gobernar, entonces debe lograrse un equilibrio entre gobernados y gobernantes aplicando los recursos de la mejor manera lo cual implica más que un criterio meramente económico una decisión política.

---

<sup>14</sup> Fonrouge, Carlos M. Op. Cit nota 9, p 13

### 3. ASPECTO SOCIOLOGICO

Por lo que se refiere a la teoría sociológica es Wilfredo Pareto quien es considera su máximo exponente, de cuya teoría, en la cual desarrolla el principio social, Giuliani Fonrouge hace un análisis. Pareto considera que para que la actividad del Estado pueda satisfacer a todos es necesario que este actúe conforme a los elementos que interactúan dentro de la sociedad para que de esta manera se produzca una relación armónica entre gobernantes y gobernados, agrupando dichos elementos en tres categorías:

- Elementos que forman parte de la naturaleza y medio ambiente como son; clima, suelo, flora, etc.

- La acción ejercida sobre una sociedad por otras anteriores o incluso por otras que siendo contemporáneas con diferente ubicación territorial influyen sobre ella.

- Elementos internos predominantes en la sociedad, tales como la raza, la calidad de los sentimientos, inclinaciones, intereses generales, etc., a los que el autor llama residuos.<sup>35</sup>

Es entonces, debido a la diversidad de elementos que confluyen en la sociedad que se da la heterogeneidad de necesidades e intereses de sus componentes y considera que, dada tal heterogeneidad, los juicios singulares quedan subordinados al criterio de los gobernantes quienes establecen el orden de las necesidades a satisfacer considerando además de la conveniencia política, la utilidad social.

---

<sup>35</sup> Fonrouge, Giuliani. Op Cit. nota 9 p. 8

Pareto concibe al Estado como algo metafísico, una ficción que se materializa, por así decirlo, en los grupos gobernantes; es una ilusión en cuyo nombre se imponen contribuciones cada vez mayores a los gobernados. Sostiene pues, que el Estado no es real sino solo la pantalla detrás de la cual se oculta una clase dominante, una minoría que interpreta las necesidades de los demás, pero siempre con el fin de satisfacer sus propios intereses.

Y aunque la mayoría de los autores coinciden en el estudio de las repercusiones sociales de la actividad financiera de los entes públicos y de las fuerzas políticas sociales que actúan en la realidad; critican el hecho de que esta teoría considere al Estado como algo irreal a diferencia de las teorías políticas para quienes es una realidad que constituye el sujeto activo de la actividad financiera.

En realidad, es indudable que el elemento sociológico existente en las relaciones que se establecen entre el Estado y los gobernados en virtud de sus actividad financiera influye en la forma en que tal actividad es desarrollada y que los elementos que enuncia Pareto en su teoría deben ser tomados en cuenta como integrantes de un todo que es la sociedad , el medio ambiente, la influencia de otras sociedades y las características propias de una sociedad en particular son determinantes en el establecimiento de necesidades, su jerarquización y la designación de los recursos , así como la elaboración de los programas encaminados a satisfacerlas. Sin embargo, no es posible afirmar que todo el mecanismo que involucra la actividad financiera del Estado se reduzca a un aspecto meramente sociológico aún cuando

los elementos que forman parte de ella sean seres sociales por naturaleza , ya que los medios por los que habrán de obtenerse los recursos, su administración y aplicación al gasto público, la determinación de necesidades por cubrir , la elaboración de programas tendientes a ello y en general todos los aspectos comprendidos en el desarrollo de tal actividad van más allá de la naturaleza de los sujetos que la realizan y a los que va dirigida . De ahí que exista otro aspecto importante que debe ser considerado, esto es el aspecto jurídico.

#### **4. ASPECTO JURIDICO**

Es indudable la relación que existe entre el Derecho y la actividad financiera del Estado, a la cual Giannini da la calidad de actividad regulada por el Derecho ya que como rama de la actividad administrativa que constituye una de las tres partes en que se divide la actividad del Estado, además de la de carácter legislativo y jurisdiccional; encuentra en la Ley su fundamento.

Precisa de manera muy específica la necesidad de que la actividad financiera se ciña a la disciplina del Derecho, específicamente al Derecho Financiero ya que en esencia esta actividad implica el manejo y administración del dinero publico cuya finalidad es dar satisfacción a las necesidades públicas y sólo puede ser utilizado en dichos términos y agrega como segundo argumento que ese mismo procedimiento de manejo y obtención de la riqueza da nacimiento a una serie de relaciones que deben desarrollarse con base en un sistema legal al cual deben ajustarse. Mario Pugliese por su parte, menciona que el aspecto

jurídico como constante presupuesto y fundamento de la actividad financiera, lo cual da origen y contenido al Derecho Financiero.

En el estudio de la actividad financiera, por lo tanto, no se puede prescindir del aspecto jurídico; por lo que la doctrina llega a la conclusión de que ambos se complementan. De manera que, el hecho de la existencia de una vinculación inherente entre la actividad financiera y el Derecho no encuentra punto de discordancia, pero dicha actividad tampoco parece resumir su naturaleza a una cuestión desarrollo de una actividad y las relaciones establecidas en virtud de ella como algo ya existente.

Por último, el maestro De la Garza adopta la conciliadora conclusión a la que llega Sainz de Bujanda, en la cual integra las diversas teorías que existen respecto a la naturaleza de la actividad financiera; diciendo que la complejidad del fenómeno financiero consiste en que es político por la naturaleza del ente público que lo produce y los fines que persigue; económico por los medios empleados; jurídico por la forma en que actúa y se desenvuelve. A lo cual el autor agrega que también es sociológico por los elementos sociales a los que afecta.<sup>36</sup> Lo cual parece ser lo más acertado, pues si se han de tomar en cuenta todos los elementos que convergen en el mundo de la actividad financiera del Estado, también ha de considerarse la naturaleza de cada uno de ellos, los que finalmente vienen a formar parte de un todo a manera de engranaje en el que uno no funciona sin el otro y por tanto se complementan.

## IV. DERECHO FINANCIERO Y DERECHO FISCAL

### 1. CONCEPTO DE DERECHO FISCAL

La palabra fiscal tiene su origen en el latín "fisco" cuyo significado es "tesoro del emperador", el cual se diferenciaba del erario que era el tesoro destinado a cumplir las obligaciones del Estado; la cual a la vez se deriva de "fiscus" nombre con el que era denominada la cesta con la que se hacía la recolección del "tributum". De acuerdo con su origen etimológico la palabra fiscal se refiere en general a todos los ingresos que percibe el Estado.

Sin embargo, hablar de la definición doctrinal no resulta tan sencillo, efectivamente, en la doctrina existen diferencias entre lo que se entiende por Derecho Fiscal y Derecho Tributario. Algunos autores consideran que teniendo como punto de partida que el Derecho Fiscal se refiere a todos los ingresos aunque sean de diversa índole, esto es sean obtenidos por el Estado a través de diferentes conceptos, entonces, el Derecho Tributario solo se refiere a aquellos ingresos que el Estado recibe a través de los impuestos, o contribuciones en general; al cual Dino Jarach considera como "el conjunto de normas que regulan todo lo relativo a los tributos"<sup>37</sup> Visto de esa forma parecería que el problema de diferenciar ambas definiciones no representa en realidad ninguna dificultad

No obstante existe otra parte de la doctrina que considera que el Derecho

---

<sup>36</sup> Sainz de Bujanda, Fernando Hacienda y Derecho vol. 1 p 8

<sup>37</sup> Jarach, Dino El Hecho Imponible, Buenos Aires, Argentina. 1971 p.21

Tributario se encuentra contenido en un concepto más amplio que es el Derecho Fiscal. Sin embargo, suelen utilizarse ambos términos como sinónimo. al respecto el maestro Emilio Margain adoptando la definición de Rafael Bielsa dice del Derecho Fiscal que es el conjunto de disposiciones legales y principios de Derecho Publico que regulan la actividad jurídica del fisco.<sup>38</sup> El cual, es decir el fisco, en palabras de Ernesto Flores Zavala, se identifica con el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública con derecho para exigir el cumplimiento de las obligaciones existentes a su favor y define a la Hacienda Publica como el conjunto de bienes que posee una entidad publica, sean federación, estados o municipios para la realización de sus atribuciones.<sup>39</sup> Otras definiciones al respecto como la elaborada por Juan José Perrules considera al Derecho Fiscal como el conjunto de normas que regulan la obtención, conservación y empleo de las disponibilidades necesarias para hacer frente a los gastos públicos.<sup>40</sup> También considerándolo una parte del Derecho Financiero.

El maestro De la Garza define también al Derecho Tributario; y aunque diferencia entre la materia tributaria y fiscal, parece identificar los términos Derecho Tributario y Derecho Fiscal al decir que el TFF en algunas de sus ejecutorias proclama la autonomía del Derecho Tributario " si bien refiriéndose a él como Derecho Fiscal".

Y dice del Derecho Tributario que es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos o impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los

---

<sup>38</sup> Margain Manatou, Emilio Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. México, 1966, p. 27

<sup>39</sup> Flores Zavala, Ernesto Op. Cit nota 5, p. 20.

<sup>40</sup> Perrules, Juan José. Manual de Derecho Fiscal. Barcelona, España, 1961, p 15

particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación.<sup>41</sup>

Para Giuliani Fonrouge, quien utiliza indistintamente los términos Derecho Tributario y Derecho Fiscal, este constituye la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos<sup>42</sup>

Sin embargo, aclara la circunstancia de que las diversas corrientes doctrinales le dan acepciones diferentes, y comenta al respecto que las doctrinas españolas y brasileñas uniéndose a la italiana, le llaman Derecho Tributario Derecho Impositivo es para la corriente alemana Derecho Fiscal, como lo conocemos en México, para la doctrina francesa; y aunque acepta la posibilidad de que lo más correcto sea llamarlo Derecho Tributario, no encuentra inconveniente en utilizar ambos términos.

A.D. Giannini, por su parte, dice que Derecho Tributario es la rama del Derecho Administrativo que expone las normas y principios relativos a la imposición y recaudación de los tributos y a las relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos.<sup>43</sup>

Una concepción más clara de lo que se entiende por Derecho Fiscal es la que Arrijoja Vizcaíno expone en su definición diciendo que es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco , entendiendo por Fisco el órgano del Estado encargado de la

---

<sup>41</sup> De la Garza, Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 1994, editorial Porrúa, p. 26 y ss

<sup>42</sup> Fonrouge, Giuliani Op Cit. nota 9, p. 44

<sup>43</sup> A. D Giannini Op Cit nota 6 P 7

determinación, liquidación y administración de los tributos<sup>44</sup> Así mismo define lo que se entiende por Derecho Tributario diciendo que es el conjunto de normas jurídicas que regulan la determinación y pago de las contribuciones o aportaciones económicas que los ciudadanos están obligados a efectuar a favor del Estado por disposición de la Ley, dentro de las cuales se incluye cualquier prestación económica que el Estado obtenga de los ciudadanos para su sostenimiento ya que no solo se limita a los impuestos. Y aún cuando considera altamente posible que ambos términos puedan ser utilizados indistintamente para hacer referencia a la misma materia sostiene que el Derecho Tributario define lo mismo que el término Derecho Fiscal pero desde la perspectiva del contribuyente, en cambio éste define básicamente las relaciones y consecuencias jurídicas derivadas de la actividad del Fisco

Por lo tanto, si para aquellos autores que diferencian entre Derecho Fiscal y Derecho Tributario, este se encuentra incluido en aquel; y para los demás son términos que pueden ser utilizados indistintamente, y siendo Derecho Fiscal como se le ha conocido generalmente en nuestro país, parece que de una u otra forma es este el termino mas aceptado debido a sus amplios alcances, pues adoptar el termino de Derecho Tributario dejaría fuera toda una serie de relaciones y conceptos comprendidos en la disciplina fiscal.

Ya que el término Derecho Tributario parece limitarse a la determinación y pago de las contribuciones sin tomar en cuenta las relaciones que surgen entre el fisco y los contribuyentes en virtud de su establecimiento , las consecuencias de su incumplimiento haciendo referencia solo a una fase de todo el mecanismo que debe

---

<sup>44</sup> Arrija Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis, 1996.

desarrollarse para su cobro, etc. El mismo Giuliani Fonrouge aclara que en México ambos términos no son sinónimos en virtud de sus respectivos conceptos.

## **2. DIVISION DOCTRINAL DE DERECHO FISCAL.**

Si bien tradicionalmente se ha dividido al Derecho Fiscal en Derecho Fiscal Sustantivo o Material y Derecho Fiscal Formal, no todos los tratadistas coinciden en la conveniencia de tal división, uno de ellos es Giuliani Fonrouge quien considera que sólo son facetas de un todo constituido por el Derecho Tributario en su conjunto; facetas que sin duda se encuentran de una u otra forma, ligadas a otras disciplinas. Otros autores, al no mencionarla no parecen tomar en cuenta dicha división que no obstante es aceptada por la mayoría.

### **a) DERECHO FISCAL SUSTANTIVO O MATERIAL.**

Dino Jarach en su obra *El Hecho Imponible* habla de una relación principal y de otras de tipo accesorio surgidas de la ley en la que se determina el tributo (como el mismo autor lo llama), naciendo así la obligación tributaria y configurándose la relación calificada

de principal, es decir, aquella que se establece entre el Estado, quien detenta el derecho a exigir el "tributo" y aquellos obligados a cumplir con esa prestación.

Así mismo pueden surgir relaciones accesorias que no se dan siempre necesariamente unidas a la relación principal, solo en ciertas circunstancias, pero sin dejar de encontrar su fuente en la ley y cuya finalidad es garantizar el cumplimiento de la obligación principal, mencionando como ejemplo el caso de los intereses.

Con base en ésta clasificación define al Derecho Tributario Sustantivo, también llamado material, como el conjunto de normas jurídicas que regulan tanto la relación jurídica principal como las accesorias. Es esta división lo que constituye lo que Jarach considera como Derecho Tributario propiamente dicho y le concede la calidad de autónomo, separándolo del derecho administrativo con el cual, dice, suele fusionarse basándose en la conclusión de que si la actividad desplegada por el Estado para conseguir sus fines es de naturaleza administrativa y el conjunto de normas que regulan tanto su actividad como sus relaciones con los particulares pertenecen al Derecho Administrativo; luego entonces el conjunto de normas que regulan la actividad de percepción de impuestos pertenece también al Derecho Administrativo. Sin embargo esta fusión traería como consecuencia la inutilidad de una división del Derecho fiscal, pues se reduciría tanto al Derecho Fiscal Material como al Derecho Fiscal Formal al área del Derecho Administrativo.

Sostiene que en esta estructura la parte material es aun anterior a la parte formal, pues con base en el principio "nullum tributum sine lege" debe existir la norma jurídica que prevea el hecho o hechos que dan origen a la obligación tributaria o relación jurídica

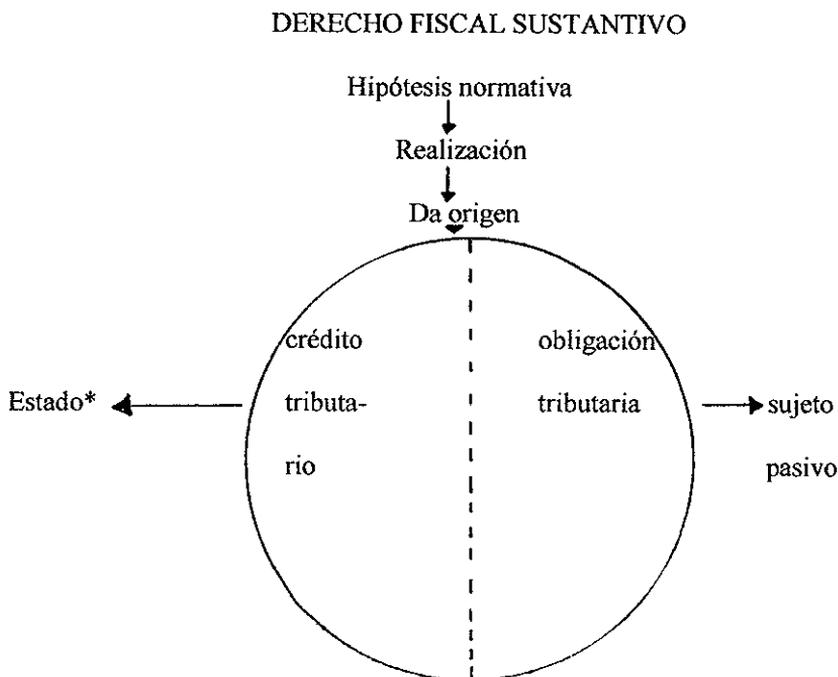
principal, las cuales por no referirse a la forma como se debe desarrollar la actividad de determinación del impuesto y los procedimientos para hacer que el o los sujetos pasivos cumplan con su obligación tributario (una vez que esta ha nacido), no son de naturaleza administrativa,<sup>45</sup> es decir, no se trata de las normas formales que dan contenido al Derecho Fiscal Formal o Administrativo, sino que se trata del conjunto de normas en las que se establece la hipótesis normativa que una vez realizada da origen a la obligación tributaria, es decir, las leyes que disponen acerca del nacimiento de la obligación; diferente de lo que se ha llamado Derecho Fiscal Formal en el cual se encuentran comprendidas las disposiciones respecto de los procedimientos de determinación de los tributos y las actividades encaminadas a hacer que se cumpla con la obligación fiscal

---

<sup>45</sup> Jarach, Dino. Op. Cit. nota 22, p 26 y ss

Al respecto se puede observar la coincidencia en la esencia de las diversas definiciones formuladas por los tratadistas que aceptan y sostienen una división del Derecho Fiscal. De la Garza considera que el Derecho Tributario Sustantivo, (material) es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que la originan. Y al igual que Dino Jarach, habla de una relación jurídica principal y otras accesorias, mencionando así mismo que el Derecho Fiscal Sustantivo se encuentra regido por el principio de legalidad.<sup>46</sup>

La relación jurídica regulada por el Derecho Fiscal Sustantivo como la explica el maestro De la Garza podría verse de la siguiente forma:



<sup>46</sup> De la Garza, Francisco Op Cit nota 26, p 27 y 28

Sainz de Bujanda también habla del hecho imponible cuya realización crea una relación jurídica a la que el llama relación obligacional jurídico-pública que constituyen las consecuencias jurídicas de tal hecho imponible y las normas jurídicas que lo regulan, es a lo que en conjunto denomina Derecho Tributario Material.<sup>47</sup>

Sin embargo, no todos los autores siguen la teoría del hecho imponible, uno de ellos es Norberto Godoy, para quien la teoría sustentada por Dino Jarach es criticable en ciertos aspectos pues considera que esta se limita al mero nacimiento de la obligación tributario una vez realizado en la realidad el hecho dispuesto en la ley, que le da origen, sin tomar en cuenta el supuesto de que no se cumpliera con tales obligaciones lo cual traería como consecuencia un ilícito tributario que conduciría irremediablemente a una sanción y agrega que una concepción completa del Derecho Tributario debe tomar en cuenta además de las disposiciones legales que establecen los impuestos aquellas que establecen los actos ilícitos en materia tributario y las correspondientes sanciones que en su conjunto constituyen las normas jurídicas tributarias.

Este autor considera que se le ha otorgado demasiada importancia a la obligación tributaria y al hecho imponible que la origina, pero en realidad no son suficientes para dar contenido a una rama jurídica autónoma.

Así mismo refuta completamente la comparación hecha por Jarach entre la relación jurídico-tributaria (derecho fiscal sustantivo), Y la relación jurídica en materia penal en la cual

---

<sup>47</sup> Sainz de Bujanda, Fernando Sistema de Derecho Financiero vol. II, p 46

sostiene una similitud de principios, sobre todo entre los principios "nullum tributum sine lege" que rige la obligación tributario y "nullum poena sine lege" que rige en materia penal.<sup>48</sup>

Godoy considera que ambas relaciones jurídicas son completamente diferentes y no puede haber punto de comparación entre ellas, mucho menos es posible hablar de un paralelismo como el que sostiene Jarach. Sin embargo concluye admitiendo la existencia de un Derecho Fiscal Material siempre y cuando este constituido no solo por la obligación tributario sino también por normas que prevean el ilícito tributario y la sanción correspondiente, a la cual da el nombre de sanción tributario, a las que a diferencia de otros autores, no considera parte del llamado Derecho Penal Tributario<sup>49</sup>

Finalmente el fiscalista Gregorio Sánchez León, quien sí acepta por mejor denominación el termino Derecho Fiscal, en lugar de la multicitada Derecho Tributario, debido a que su contenido no es el mismo, en realidad uno es parte del otro, adopta la definición de Derecho Fiscal Sustantivo elaborada por Francisco de la Garza, ya expuesta en paginas anteriores (pag 45), la cual parece ser la más aceptada sumándose así a la parte de la doctrina que sostiene la posibilidad de dividir el Derecho Fiscal en una parte material y otra formal.

Sin embargo, ante la crítica del maestro Godoy habrá que decir que Dino Jarach hace un paralelo no en cuanto a las relaciones jurídicas en sí, esto es, la relación jurídico tributaria y la relación que se establece en el ámbito del Derecho Penal, sino en cuanto se refiere a los principios que le dan sustento ya que no hay pena que pueda ser aplicada si no

---

<sup>48</sup> Jarach, Dino Op Cit. nota 11, pag 27 y ss.

<sup>49</sup> Godoy, Norberto Teoría General del Derecho Tributario, p 43

existe una ley que la establezca ni una relación tributaria nace si no es con base en una disposición legal .

Además, siempre que se trate de un ilícito cometido en la rama del Derecho que sea tendrá que resolverse necesariamente por las disposiciones penales respectivas ya que si se considerara que cada rama del Derecho debe contar con disposiciones penales que le sean inherentes y exclusivas sería tanto como diseccionar el Derecho Penal en tantas partes como ramas jurídicas existen.

#### **b) DERECHO FISCAL FORMAL.**

En aras del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los particulares, la Administración Pública realiza una serie de actividades y es el conjunto de normas jurídicas que regulan dichas actividades de carácter administrativo lo que constituye el Derecho Fiscal Formal, también llamado Derecho Fiscal Administrativo.

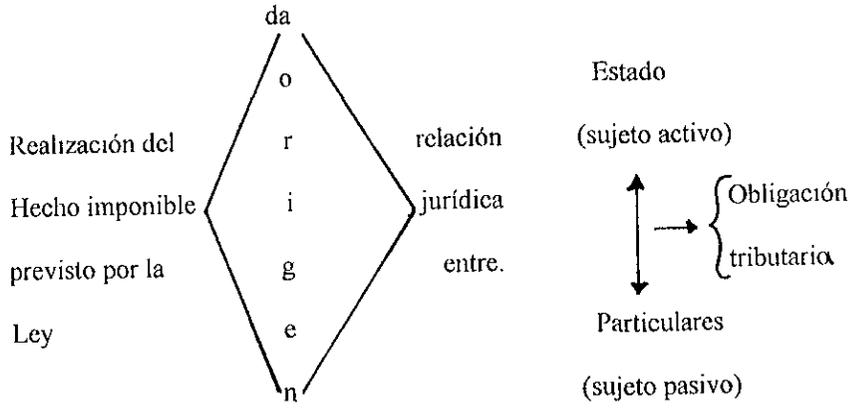
Dino Jarach lo define como el conjunto de normas jurídicas que regula la actividad administrativa que tiene por objeto, asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarios sustantivas (principal y accesorias), y las relaciones entre Administración Pública Y particulares.

Otros autores coinciden con la desglosada definición del maestro De la Garza, para quien es el conjunto de normas que regulan la Actividad de la Administración Pública que se encarga de la determinación, recaudación y tutela de los impuestos.

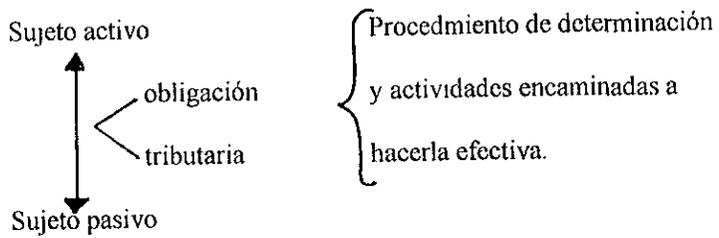
A pesar de la división entre una parte material y otra formal del Derecho Fiscal, el autor pone de manifiesto la vinculación que existe entre las relaciones que dan contenido a ambos apartados, pues la Administración a través de su actividad (Derecho Fiscal Formal), tiende a realizar las normas del Derecho Fiscal Sustantivo.

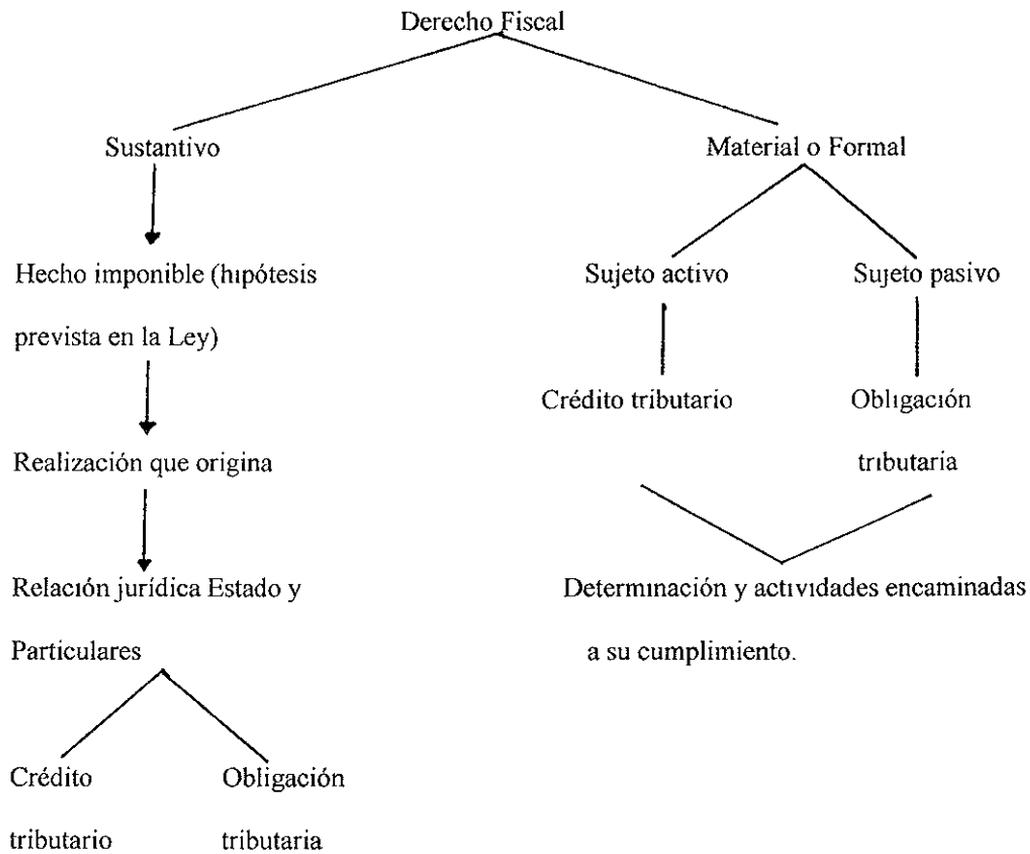
Por último, Sainz de Bujanda define ésta parte del Derecho Fiscal como el conjunto de normas que tiene por objeto la aplicación o administración del impuesto, es decir, la ejecución de las pretensiones derivadas de la realización del hecho imponible. En éste sentido, parece ser que una parte considerable de la doctrina, coincide con la conclusión que hace Dino Jarach, en la cual concreta que el Derecho Fiscal Material es el conjunto de normas que regulan el impuesto y las relaciones jurídicas que con él se vinculan (relaciones accesorias), y el Derecho Fiscal Formal es el conjunto de normas que regulan la actividad administrativa y las relaciones que teleológicamente se vinculan al impuesto. De modo que es posible concluir que tanto el Derecho Fiscal Formal como el Derecho Fiscal Material forman dos mitades de un todo indivisible por naturaleza.

## Derecho Fiscal Sustantivo



## Derecho Fiscal Formal





## IV. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION

### 1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 73 fracción VII, faculta al Congreso de la Unión para:

"imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto". Sin embargo, el artículo 72 en su inciso h dispone que en tratándose de proyectos relacionados con impuestos o contribuciones (entre otros), no podrán ser iniciados en cualquiera de las dos Cámaras sino que deberán ser discutidos en primer lugar en la Cámara de Diputados, disposición reforzada por el artículo 74 que en texto de su fracción IV dispone como facultad exclusiva de la Cámara de Diputados que la iniciativa de Ley de Ingresos deberá ser recibida por dicha Cámara a más tardar el 15 de diciembre en los términos del artículo 83; así como examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de Egresos y revisar la Cuenta Pública.

Art. 74 Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos, y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83.....

La Ley de Ingresos de la Federación está constituida por una serie de disposiciones en las que se establecen los conceptos por los que la Federación habrá de

recibir determinados ingresos para hacer frente al gasto público, además de las cantidades estimadas a recibir en virtud de tales conceptos.

I. Impuestos

II. Aportaciones de Seguridad Social

III. Contribuciones de Mejoras

IV. Derechos

V Contribuciones pendientes de liquidación

VI. Productos

VII. Aprovechamientos

VIII. Ingresos derivados de Financiamiento

IX. Otros Ingresos

Constituyen los rubros generales bajo los cuales se enumeran los puntos especiales respectivos y las cantidades esperadas y respecto de los cuales hay leyes especiales que regulan cada uno de esos conceptos en forma específica estableciendo sus elementos.

## **2. PRESUPUESTO DE INGRESOS.**

Algunos autores definen el presupuesto como un instrumento de carácter administrativo y contable que con base en la estimación de ingresos y egresos para un período determinado dispone la distribución de recursos

En general, la doctrina considera como elementos del presupuesto los gastos y los recursos del Estado.

Por lo que se refiere al gasto publico, es definido como el empleo de la riqueza que realiza la autoridad competente del Estado, en virtud de una autorización legal previa, destinado a la *satisfacción de necesidades públicas*.<sup>50</sup>

Sin embargo, algunos autores consideran que el gasto publico no se limita a la satisfacción de necesidades públicas o colectivas sino también, eventualmente, a la satisfacción de necesidades individuales. Al respecto, Giuliani Fonrouge lo define como toda erogación generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se dedica al cumplimiento de fines económico-sociales.<sup>51</sup>

Por otra parte, la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto publico Federal, en su artículo 2o determina cual es su contenido, así como las "entidades" que pueden realizarlo.

Art. 2o- El gasto público federal comprende las erogación es por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo de deuda publica y por concepto de responsabilidad patrimonial que realizan....

El presupuesto de ingresos está constituido precisamente por los recursos que la Federación percibirá en virtud de los conceptos contenidos en la Ley de Ingresos, en un tiempo determinado. Generalmente definidos por los tratadistas como las entradas en dinero

---

<sup>50</sup> Martín, José María. Op. Cit nota 10, p 67 y ss.

<sup>51</sup> Fonrouge, Giuliani Op. Cit nota 9

que obtiene el Estado para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o económico-sociales; y respecto de los cuales la doctrina ha hecho diversas clasificaciones.

## **VI. CLASIFICACION DE LOS INGRESOS.**

Existen en la doctrina diversas clasificaciones de los ingresos que obedecen a los diferentes puntos de vista aplicados por los diferentes tratadistas que se han ocupado del tema, como ejemplo de ello el maestro Valdés Costa<sup>52</sup> hace notar la conveniencia de hacer una clasificación de los ingresos; considera que si tomamos en cuenta un punto de vista jurídico, dichas clasificaciones ofrecen la ventaja de ayudar a reconocer cuales son los principios aplicables para la obtención, administración y destino de los recursos; por otro lado, desde un punto de vista económico, las clasificaciones sirven para distinguir los diversos efectos que cada tipo de ingreso produce en la actividad económica.

### **1. INGRESOS ORIGINARIOS E INGRESOS DERIVADOS.**

Una de las más aceptadas clasificaciones es la que divide los ingresos de acuerdo a su origen en originarios y derivados. Entendiendo como originarios aquellos ingresos que

proviene de la explotación del propio patrimonio del Estado, a los que el maestro De la Garza identifica con lo que la Ley denomina "productos" y que se encuentran listados en el art. 1º de la Ley de Ingresos de la Federación.

Por lo tanto, de acuerdo a esta clasificación son derivados aquellos ingresos que provienen de los particulares, esto es, los recursos que el Estado obtiene de los particulares en virtud de su poder de imperio, categoría bajo la cual, quedarían incluidos los impuestos, derechos, contribuciones, incluso los empréstitos.

## **2. INGRESOS ORDINARIOS E INGRESOS EXTRAORDINARIOS.**

Bajo esta clasificación los ingresos ordinarios, son aquellos que el Estado percibe en cada ejercicio fiscal, formando parte de cada presupuesto de ingresos. Dentro de este apartado el maestro Flores Zavala incluye impuestos, derechos, productos y aprovechamientos.

Por lo que respecta a los ingresos extraordinarios, son aquellos que permiten al Estado hacer frente a gastos imprevistos originados por determinadas circunstancias anormales que conducen a un déficit presupuestario; entre los cuales el mismo autor incluye impuesto extraordinarios, derechos extraordinarios, empréstitos, emisión de moneda y expropiación.

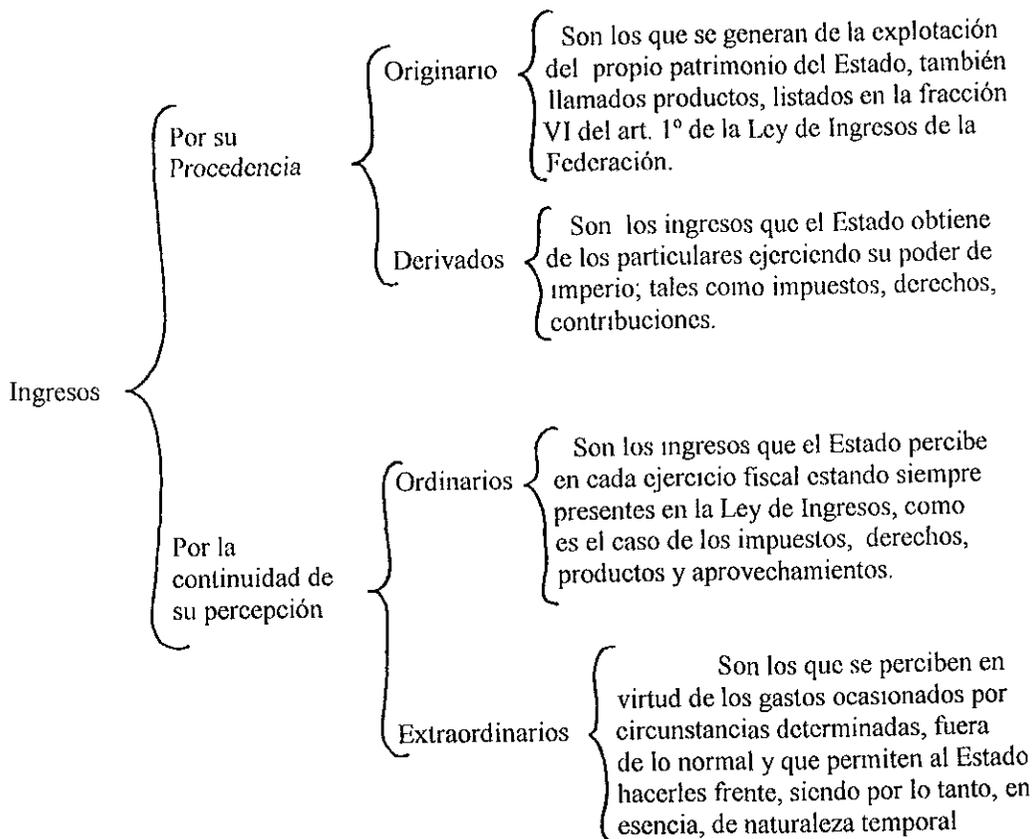
---

<sup>52</sup> Valdés, Costa R. Curso de Finanzas

El maestro Emilio Margain, por su parte, los clasifica en Contribuciones y otros ingresos, incluyendo dentro de la primera a los impuestos, derechos y contribuciones especiales y dentro del rubro de "otros ingresos"; los productos, aprovechamientos y los ingresos derivados de financiamientos crediticios.<sup>53</sup> Clasificación que se identifica con la que hace una parte de la doctrina en ingresos tributarios y no tributarios.

---

<sup>53</sup> Margain, Manatou, Emilio. Op. Cit nota 23, p 72.



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

**CAPITULO II**  
**IMPUESTOS COMO INGRESO DEL ESTADO**

## **I.INGRESOS PUBLICOS.**

Para que el Estado pueda dar cumplimiento a sus fines debe allegarse ciertos recursos que le permitan cubrir su presupuesto anual de egresos; pues bien, dichos recursos, también llamados ingresos, han sido clasificados por los diferentes autores que se han ocupado de estudiar la actividad financiera efectuada por el Estado. Una de esas clasificaciones es la que divide tales ingresos en ordinarios y extraordinarios.

### **1.INGRESOS ORDINARIOS.**

Los ingresos ordinarios son aquellos que percibe regularmente el Estado en cada ejercicio fiscal. De acuerdo al art. 1º de la Ley de Ingresos de la Federación, los ingresos ordinarios se clasifican en:

- a)Impuestos
- b)Aportaciones de Seguridad Social
- c)Contribuciones de mejoras
- d)Derechos
- e)Productos
- f)Aprovechamientos

En cada uno de estos rubros se hace mención de los conceptos por los que se habrán de recibir los diferentes ingresos de que se trate.

### **a)Aportaciones de Seguridad Social.**

Dentro de este apartado se comprenden las cuotas que tanto trabajadores como patrones pagan a los institutos de seguridad social y que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º fracción II define como las contribuciones establecidas en la 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". Dichos servicios de Seguridad Social, de acuerdo con la Ley del Seguro Social, están encaminados a garantizar el bienestar de las personas, tanto en forma individual como de la colectividad misma; poniendo a su alcance la asistencia médica y los medios de subsistencia necesarios; a través del seguro social, ya sea en el régimen voluntario u obligatorio y cuya organización y administración se encuentra a cargo del Instituto Mexicano del Seguro Social.

Por lo que se refiere al aspecto doctrinal, existen diversas opiniones encontradas respecto a la naturaleza de dichas aportaciones, una corriente sostiene que si se atiende al hecho de que su origen se debe a causas socio-económicas, a diferencia de los tributos que tienen un carácter político no pueden considerarse como tributos. Sin embargo, la corriente mas aceptada es aquella que considera que en realidad las aportaciones de seguridad social sí son tributos.

No obstante la Ley de Ingresos de la Federación las incluye en el presupuesto de ingresos como contribuciones, diferentes de los impuestos y de los derechos. Por lo que si se entiende como tributo toda prestación pecuniaria que el Estado exige a los contribuyentes, nos damos cuenta de que efectivamente mas que tributos, las aportaciones de seguridad social son contribuciones que por su misma naturaleza y características, son calificadas como especiales. Las contribuciones especiales son definidas en términos generales por la doctrina como prestaciones legales obligatorias a cargo de las personas que obtienen un beneficio específico derivado de la realización de una obra, o de servicios públicos. Y agregan algunos autores que se distinguen por ser prestaciones establecidas en la Ley cuyo pago es obligatorio ya que el beneficio que obtiene el contribuyente no es algo que perciba directamente a cambio de su dinero sino a través de bienes de su propiedad. Es decir, los particulares están obligados a cumplir con las contribuciones especiales en virtud del beneficio que reciben de los servicios prestados por el Estado y no por los servicios en sí, por ello es que los sujetos de dichas contribuciones son aquellas personas cuyas determinadas circunstancias particulares hacen que obtengan un beneficio específico de los servicios que presta el Estado o las obras que realiza.

Por lo tanto, las aportaciones de seguridad social son consideradas contribuciones especiales porque no ofrecen a los beneficiarios un servicio inmediato sino una expectativa de derecho que podrá ser exigido al realizarse el supuesto legal que les da origen.

El CFF diferencia expresamente las aportaciones de seguridad social de los derechos en el segundo párrafo, fracción IV del mencionado artículo 2º; que otorga la naturaleza de

aportaciones de seguridad social a las contribuciones, siempre que sean organismos descentralizados los que tengan a su cargo el proporcionar la seguridad social que de otro

modo, es decir, si fuera proporcionada por el Estado, serían catalogadas como derechos.

Bajo éste rubro se incluyen en la Ley de Ingresos de la Federación las aportaciones retenidas a patrones y trabajadores para el INFONAVIT, las cuotas para el Seguro Social, el ISSSTE, el SAR y para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, éstas últimas a cargo de los militares.

### **CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.**

Esta clase de contribuciones también se encuentran dentro del grupo de las consideradas especiales; el artículo 2o del CFF en su fracción III las define como aquellas contribuciones establecidas en la Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas. La misma Ley de Ingresos de la Federación establece dentro de éste concepto las contribuciones de mejoras por obras de infraestructura hidráulica.

Dentro de la Doctrina Luigi Einaudi considera las contribuciones especiales tienen el carácter de compensaciones obligatorias que deben ser hechas al ente público con

motivo de las obras realizadas por él con fines de utilidad pública, y que así mismo benefician en forma especial a los particulares propietarios de inmuebles.<sup>49</sup>

## **DERECHOS.**

De acuerdo con el mismo artículo 2º del CFF en su fracción IV, los derechos sin también contribuciones establecidas en la Ley que se originan por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por la recepción de los diferentes servicios que son prestados por el Estado en virtud de sus funciones de derecho público, excepto cuando dichos servicios sean prestados por organismos descentralizados u órganos desconcentrados, cuando en éste último caso se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. Así también, son consideradas derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Los derechos, tal como lo establece la Ley, (art. 20 CFF), son prestaciones que deben ser cubiertas en dinero ya sea en efectivo, cheques certificados o de caja, giros postales, telegráficos o bancarios, transferencias de fondos reguladas por el Banco de México y en tratándose de cheques personales deberá tomarse en cuenta lo dispuesto por el artículo 8 del Reglamento del CFF que contiene la disposición de que el cheque con el que sean pagadas las

---

<sup>49</sup> Einauti, Luigi Principios de Hacienda Pública. Ed. Aguilar, 1962. P 72. Cit. Arriola V. Adolfo. Derecho Fiscal. Ed. Themis p 84

contribuciones deberán llevar la inscripción "para abono en cuenta" para que su importe sea abonado en la cuenta bancaria de la Tesorería de la Federación o en su caso de la tesorería local o del organismo descentralizado correspondiente,(esto último tratándose de las aportaciones de seguridad social). El cheque deberá librarse a cargo de instituciones de

crédito que se encuentren dentro de la población donde esté establecida la autoridad recaudadora de que se trate aunque también puede la Secretaría de Hacienda autorizar, mediante disposiciones generales, que el cheque sea librado a cargo de instituciones de crédito que se encuentren en poblaciones distintas de aquellas del establecimiento de la autoridad recaudadora. Los cheques personales deben cumplir con los mismos requisitos, el pago con ésta clase de cheques puede hacerse a través de los notificadores ejecutores haciendo constar en acta los datos de identificación y valor del cheque y el número de recibo oficial que se expida.

Por otro lado, y siendo el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Nación, una de las formas en que los derechos se originan; cabe mencionar que la Ley General de Bienes Nacionales en su artículo lo dispone cuáles son dichos bienes incluyendo en tal listado los bienes de uso común, los comprendidos en los artículos constitucionales 27 párrafos IV, V y VIII; así como 42 fracción IV, así con los de la fracción II del mismo artículo 27 exceptuando los dispuestos en el artículo 3o de la LGBN en el que se encuentran enumerados los bienes del dominio privado. Así mismo se encuentran incluidos el lecho y el subsuelo del mar territorial y de las aguas marinas interiores, los inmuebles destinados a un

servicio público, los monumentos históricos o artísticos y arqueológicos, los terrenos baldíos y demás inmuebles que por disposición legal sean inalienables e imprescriptibles, los terrenos ganados natural o artificialmente al mar, ríos, lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional, los muebles de propiedad federal que en virtud de su misma naturaleza tenga el carácter de insustituibles, las obras artísticas adheridas de forma permanente a los inmuebles de la Federación y todos los objetos procedentes del espacio exterior caídos y recuperados en el territorio mexicano.

Finalmente, cabe hacer mención de que lo que sea recaudado por concepto de derechos será aplicado al mantenimiento de los bienes de dominio público cuyo uso y aprovechamiento los originan, así como a cubrir el costo de los servicios prestados.

Al respecto la Ley Federal de Derechos en su artículo lo establece qué se entiende por derechos, siendo aquellos que se pagan en virtud del uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, por recibir los servicios que presta el Estado de acuerdo a sus funciones de derecho público con excepción de los que sean prestados por organismos descentralizados u órganos desconcentrados, salvo cuando se trate servicios exclusivos del Estado a cargo de organismos públicos descentralizados, en cuyo caso las contribuciones también tendrán el carácter de derechos.

En los artículos 2º y 3º se dispone respecto de quienes deberán pagar los derechos, así como cuándo y cómo deberán efectuarse dichos pagos; y en general en los artículos subsecuentes se determinan las cuotas correspondientes a los diversos servicios

La imposición de los derechos debe hacerse conforme a ciertos principios, tales como el de generalidad, obligatoriedad, legalidad, proporcionalidad y equidad; de acuerdo con el principio de generalidad, todas las personas que se sitúen en la hipótesis normativa de solicitar al Estado la prestación de lo que en la doctrina se llama un servicio público particular divisible, están obligadas al pago de derechos. Al respecto, algunos autores

definen ésta clase de servicios como aquéllos en que existe la posibilidad de individualizar al usuario que se beneficia de ellos, a través de determinados mecanismos establecidos por la autoridad respectiva. Esto es, que a diferencia de lo que sucede con los servicios públicos generales indivisibles, aquéllos ofrecen la posibilidad de identificar a la persona que no sólo se beneficia del o los servicios que presta el Estado sino que también es quien al haberse colocado en la situación o hipótesis prevista por la ley adquirió el carácter de sujeto pasivo y por lo tanto la obligación de pagar como sucede en el caso del servicio de agua potable ó luz eléctrica, por citar sólo algunos en los que habiéndose identificado plenamente a la persona que solicitó el servicio, la autoridad le hace llegar periódicamente boletas en las que además de la cantidad a pagar se contienen sus datos.

- El principio de obligatoriedad consiste en el surgimiento de la obligación del pago de derechos una vez que el contribuyente ha solicitado la prestación de un servicio particular divisible de forma automática y en los términos y plazos establecidos por la ley.

- Por supuesto el principio de legalidad no podía dejar de ser uno de los principales rectores de las contribuciones y al ser los derechos una especie de éstas es necesario que se

encuentren previa y expresamente establecidos en una ley aplicable al caso concreto de que se trate.

- Por lo que se refiere al principio de proporcionalidad, consiste en que si bien los sujetos tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos, ésta contribución debe ser hecha en proporción al costo de los servicios prestados ya que tratándose de derechos, no es de tomarse en cuenta la capacidad económica del contribuyente ya que lo que se busca con ellos no es gravar el ingreso, o el rendimiento sino que el Estado recupere el costo de los servicios que presta de acuerdo a lo cual se fijará la cuota o tarifa aplicable. Aunque la cantidad que el contribuyente debe pagar sí deberá ser fijada en proporción al beneficio que obtenga del servicio, esto es que pagará más quien más lo utilice.

- Finalmente, el principio de equidad también contenido en el art. 31 Constitucional, establece que en iguales circunstancias se debe otorgar un trato igual a los contribuyentes que se benefician de un servicio, es decir, que independientemente de la mayor o menor cantidad de beneficio que el usuario del servicio obtenga de él, las cuotas o tarifas fijadas por la ley deberán ser iguales para quienes reciban el mismo servicio en virtud de que se establecen en función de lo que al Estado le cuesta prestar el servicio y no de la situación personal del contribuyente.

Se dice que los derechos se diferencian de los impuestos en que los derechos no son una imposición como es el caso de los impuestos, pues no derivan de la facultad de imperio del Estado sino de la voluntad del contribuyente que desea hacer uso de los servicios que aquél presta. Además, por la misma naturaleza de unos y otros los derechos sí

constituyen una contraprestación pues el contribuyente recibe algo que le beneficia a cambio de su aportación, por lo que aún internamente justifica su pago pues sabe que si no lo hace no podrá disfrutar del servicio, en cambio los impuestos son una prestación que aún cuando de una u otra forma benefician al contribuyente y aún a los que no contribuyen directamente, aquél no ve materializado el monto de su contribución ya que no recibe algo de forma inmediata; ya que el producto de los impuestos es destinado a los gastos generados por la prestación de servicios públicos generales indivisibles que son aquellos respecto de los que no es posible individualizar a cada usuario que se beneficia de ellos como podría ser el arreglo de calles, jardines públicos, etc. por el contrario el productos de los derechos se aplica al costo de la prestación de servicios públicos particulares divisibles. Por lo que respecta a la base gravable, también es diferente tanto para los derechos como para los impuestos ya que mientras las tarifas de los derechos se fijan de acuerdo al costo de prestación de los servicios en cambio los impuestos se fijan de acuerdo al ingreso, utilidad o rendimiento del contribuyente.

Existen también diferencias entre las contribuciones especiales o de mejoras y los derechos, aunque algunos consideran que en realidad sólo son una especie de los derechos, esas diferencias consisten principalmente en que si bien ambos se traducen en general en beneficios para la comunidad, no se originan de la misma forma puesto que la obligación de pagar derechos nace para el sujeto pasivo una vea que éste ha manifestado su voluntad de hacer uso de los servicios que presta el Estado, es decir, si a alguna persona no le interesa gozar del beneficio del servicio de agua potable o luz eléctrica simplemente no hace

su solicitud y no estará obligado a pagar; por el contrario, el pago de contribuciones de mejoras nace como obligación en virtud de que el Estado decide la realización de obras de servicio público independientemente de que los ciudadanos lo deseen o no y aún independientemente de la voluntad de los que de ello van a beneficiarse, sin embargo tendrán que pagar cierta cantidad que la autoridad correspondiente hará de su conocimiento por escrito especificando la obra o servicio que lo motivó.

Por otro lado, los derechos tienen el carácter de contraprestación, cambio las contribuciones de mejoras son una prestación que si bien van a beneficiar al sujeto pasivo directamente, también se beneficia la comunidad en general, en cambio los derechos se pagan por servicios que van a beneficiar directamente sólo al sujeto pasivo y ciertamente también a su familia en algunos casos, pero no a toda la comunidad. En cuanto al sujeto pasivo de los derechos, puede ser cualquier persona que simplemente tenga la necesidad de un servicio, el interés de solicitarlo y así lo manifieste a la autoridad respectiva, no así tratándose de las contribuciones de mejoras en las que es necesario que el sujeto pasivo tenga la calidad de propietario de un inmueble ubicado en el área beneficiada por la obra realizada.

## **ACCESORIOS.**

Existen además ciertas cuotas accesorias a las contribuciones que se aplican en casos determinados, éstas son los recargos, sanciones, gastos de ejecución y la indemnización del 20% del valor del cheque. De acuerdo al artículo 21 del CFF que dispone además de la actualización de las contribuciones lo que son los recargos y la forma de calcularlos; en

cuanto a la actualización, dicho artículo dispone que el monto de las contribuciones que hubieren dejado de pagarse en el plazo fijado por la ley será actualizado desde el mes en que el pago debió haber sido realizado hasta el momento en que éste se efectúe, pero además deberán pagarse recargos que en virtud de la redacción de dicho artículo son las cantidades que por concepto de indemnización al fisco federal deberán ser pagadas cuando no se ha realizado el pago oportuno de las contribuciones y serán calculados aplicando al monto de las contribuciones ya actualizado la tasa que resulte de sumar a su vez las tasas aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución de que se trate siendo la tasa de recargos para cada uno de los meses en que se incurra en mora aquella que resulte de incrementar en 50% la que el Congreso de la Unión fije cada año. Dichos recargos podrán causarse hasta por un período de diez años. Su cobro se justifica en virtud del perjuicio que se causa al fisco al retrasar el pago de las contribuciones obstaculizando así su actividad.

De acuerdo con lo dispuesto por el mismo artículo 21 los recargos no se causan sobre los mismos recargos, la indemnización del 20% sobre cheques, los gastos de ejecución y las multas.

- Los gastos de ejecución son las cantidades que el deudor de un crédito fiscal debe pagar en virtud del procedimiento de ejecución que se sigue en su contra originado por el incumplimiento en el pago de las contribuciones. De acuerdo al artículo 150 del CFF. cuando exista la necesidad de emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, tanto las personas físicas como las morales que lo hayan

originado en virtud de su incumplimiento estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución por cada una de las diligencias que el mismo artículo enumera, es decir; por el requerimiento de pago, por la de embargo, por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal, siempre que ese 2% no sea menor a \$96.00, en cuyo caso tal cantidad constituirá el mínimo a cobrar.

- Las multas son definidas por la doctrina como sanciones económicas impuestas por la autoridad a los contribuyentes que han infringido las leyes fiscales, las reglas para su aplicación están dispuestas en el artículo 70 del CFF. Así que constituyen un instrumento de que se vale el Estado para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

- La indemnización del 20% sobre el valor del cheque se encuentra dispuesta en el artículo 21 párrafo séptimo que dispone que el cheque recibido por la autoridad fiscal que sea presentado en tiempo y no sea pagado dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% de su valor en un plazo de tres días, que será requerido al librador del cheque, a menos que el pago no haya sido efectuado por circunstancias imputables a la institución de crédito y lo pruebe de manera fehaciente.

## **PRODUCTOS.**

Los productos son aquellos ingresos que obtiene el Estado en virtud de sus actividades desempeñadas como particular, esto es, aquellos que se derivan del uso, aprovechamiento o enajenación de sus propios bienes, así como de las utilidades de los

organismos descentralizados, empresas de participación estatal y los rendimientos de la Lotería Nacional y Pronósticos Deportivos.

Por disposición legal son bienes del dominio privado de la Federación las tierras y aguas de propiedad nacional que no estén comprendidas en el artículo 2º de la Ley General de Bienes Nacionales que sean susceptibles de enajenación a los particulares, los bienes nacionalizados conforme al art. 27 constitucional que no hubieran sido destinados o construidos para administración, propaganda o enseñanza de un culto religioso, los bienes vacantes que se encuentren dentro del DF, los bienes al servicio de las dependencias de los Poderes de la Unión, los que adquiera la Federación, los muebles e inmuebles que adquiera en el extranjero, así como los inmuebles que constituyan reservas territoriales, el desarrollo urbano y habitacional.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 3º define los productos como las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

## **APROVECHAMIENTOS.**

De acuerdo al texto del artículo 3o del CFF, tienen el carácter de aprovechamientos aquéllos ingresos que el Estado percibe en virtud de sus funciones de derecho público siendo diferentes de las contribuciones, los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Al respecto, la LOAPF determina en su art. 14 cuáles son los organismos descentralizados y en su artículo 28 dispone cuáles se considerarán como empresas de participación estatal.

De ahí que bajo este concepto se incluyan las multas que los gobernados se ven obligados a pagar a causa de infracciones cometidas a las diversas disposiciones legales federales, así como las indemnizaciones por daños causados a los bienes del Estado, entre otros dispuestos en la fracción VII del artículo 1o de la Ley de Ingresos de la Federación. Por lo tanto, los aprovechamientos tienen el carácter de ingresos no tributarios.

### **INGRESOS EXTRAORDINARIOS.**

De acuerdo a la clasificación adoptada por algunos autores que divide a los ingresos del Estado en ordinarios y extraordinarios, bajo éste concepto se comprenden los ingresos derivados de financiamientos, rubro que además comprende los ingresos que el Estado se dispone a obtener por conceptos tales como emisión de valores (CETES, Petrobonos, etc.), empréstitos así como los impuestos y derechos extraordinarios. En general han sido definidos como aquellos cuya aplicación se establece bajo condiciones

especiales o circunstancias que normalmente el Estado no se ve obligado a afrontar como son las catástrofes naturales, epidemias, guerras, etc. y en virtud de la naturaleza pasajera de tales fenómenos la aplicación de medidas para la obtención de esos ingresos tampoco tiene el carácter de permanente, es decir, son considerados como los recursos destinados a erogaciones extraordinarias, es decir, gastos que no tienen el carácter de habituales para el Estado en virtud de que nacen de la necesidad de afrontar situaciones excepcionales; no obstante, en opinión de algunos tratadistas ésta clasificación no resulta tan sencillamente delimitada puesto que las actividades del Estado moderno han ido incluyendo dentro de los gastos llamados "normales" una gran parte de los que en algún tiempo se consideraron extraordinarios como ciertos gastos de obras públicas de reconstrucción por citar solo uno de los ejemplos en los que basan tal afirmación, por lo que en consecuencia, ésta clasificación es considerada un tanto inexacta por algunos autores. Sin embargo, la esencia de los ingresos extraordinarios es la de obedecer precisamente a gastos extraordinarios no contemplados en el presupuesto en virtud de situaciones que pueden darse en la realidad pero que tienen el carácter de circunstancias temporales.

ESTADO

Funciones

Legislativa

Jurisdiccional

Administrativa

Actividad Financiera

Obtención  
de  
Recursos

Aplicación  
de  
Recursos  
Obtenidos

Fines  
Satisfacción  
de  
necesidades

Ley de Ingresos de la  
Federación

- Aportaciones de seguridad social
- Contribuciones de mejoras
- Derechos
- Contribuciones pendientes de liquidación
- Productos
- Aprovechamientos

-Ingresos derivados de financiamientos

-Impuestos

- ISR
  - IVA
  - ISAN
  - IESPS
  - Impuesto al activo
  - Impuesto sobre tenencia
  - Impuesto sobre servicios declarados de interés público
  - Impuestos al Comercio Exterior
- Gral. de importación y exportación

## **II. IMPUESTOS**

### **I. Antecedentes.**

Pese a que el impuesto o tributo ha existido desde tiempos muy remotos, algunos autores opinan que las primeras leyes al respecto fueron hechas en Egipto, China y Mesopotamia, la llamada cuna de la civilización y cuyos vestigios aún en la actualidad siguen asombrando a la humanidad. En Roma, mientras Julio Cesar se preparaba el camino hacia la cabeza del Imperio, Pompeyo terminaba con la amenaza constante de los piratas que situados en las costas de Dalmacia y las islas egeas efectuaban saqueos a las naves romanas cada vez más frecuentes extendiendo gradualmente sus ataques llegando incluso al puerto de Ostia. Por otro lado, Marco Licinio había logrado someter la región del Ponto y en Asia, como provincia romana, los equites o recaudadores de impuestos exigían tributos cada vez más altos por lo que las colonias se habían endeudado demasiado, Pompeyo logró dominar Armenia, dominio que había iniciado con Licinio, así mismo Siria, Palestina y Jerusalén imponiendo al principio un modesto tributo. Posteriormente Julio Cesar organizó las provincias las cuales llegaban a un total de 18, Sicilia, Cerdeña, Córcega, España, Galia Cisalpina, Galia Naboreense, Macedonia, Asia, Africa, Cerenaica, Bitina, Creta, Siria, Grecia, etc. redujo los tributos impuestos en Asia y sustituyó el diezmo por sumas fijas que resultaran menos gravosas para

las colonias y transfirió la recaudación de los tributos de los recaudadores romanos a cobradores elegidos por las autoridades locales de cada provincia, organizando de tal manera el Imperio que llegó a tener una sola moneda y a adoptar el latín como lengua común. Sin embargo fue hasta poco antes del nacimiento de Cristo, ya durante el Imperio de Cesar Augusto, cuyas conquistas le habían permitido dominar los vastos territorios comprendidos desde el norte de Europa hasta Grecia, Asia Menor, el norte de Africa y el Medio Oriente, entre ellas la estratégica ciudad de Palestina, los cuales eran gobernados desde Roma, que se estableció un sistema tributario ya que ese gran imperio estaba financiado por lo que los autores han calificado como el sistema de impuestos más sofisticado del mundo, para cuya implantación, Augusto ordenaba se realizara un censo o empadronamiento periódicamente a través de un decreto en el que ordenaba que toda la población fuera censada en su ciudad. Ya que para sostener el Imperio, Augusto debía establecer un sistema tributario conciso especialmente porque el ejército era una parte básica del Imperio, de manera que los impuestos, tales como el impuesto a las tierras, el impuesto a las ventas y el impuesto a la herencia, con los que se sostenía tal ejército eran parte muy importante de la administración. En realidad la vida económica durante los siglos I y II después de Cristo, estaba sustentada por el comercio y el sistema de impuestos a través del cual el gobierno romano retenía una parte importante de la riqueza de todo el Imperio que para entonces era ya bastante extenso; lo que se obtenía de los impuestos era utilizado en el pago de salarios de funcionarios, obras de embellecimiento de la capital y en el sostenimiento del ejército.

Por lo que se refiere a Egipto, durante las primeras dinastías, iniciada con el príncipe Menes, hacia 3100 antes de Cristo que dió principio al Antiguo Imperio en el que gobernaron seis dinastías y en virtud de que la moneda como tal, no existía aún, la población pagaba los tributos en especie.

Dichos impuestos eran exigidos con gran rigor, llegando incluso a la tortura siendo además excesivos, algunos de ellos y que algunos autores consideran como los principales eran los llamados kharagh que era el impuesto territorial, el werka como era denominado el impuesto sobre la renta y el himl o impuesto de mercado, además de los que se cobraban en virtud del comercio que se efectuaba por el Mar Rojo y el Canal de Suez. Incluso se cree que muchos de los miles de hombres que por años trabajaron en la construcción de las pirámides, eran obligados a hacerlo como una forma de pagar sus impuestos, que en la antigüedad más que en dinero consistían en la entrega de un pago en especie o servicios personales que no solamente servían para el sostenimiento de la realeza sino que representaban la dominación que ejercía un pueblo sobre otro a cuyos habitantes les eran exigidos impuestos excesivos que solían ser el resultado de la voluntad del soberano quien generalmente establecía un sistema de cobro a través del nombramiento de recaudadores que valiéndose de cualquier medio para ello llegaron a ser las personas más odiadas, temidas por los habitantes de las diferentes civilizaciones de la humanidad y de los habitantes de las provincias por ellas conquistadas, en alguna época considerados indignos y pecadores tal como se narra en la Biblia el hecho de que Jesucristo haya aceptado ya no sólo dirigir a ellos su palabra o sentarse con ellos a la misma mesa, aún más, la mayor prueba de amor y redención llamando a uno de ellos a

seguirlo como apóstol. Es así como la figura del recaudador de impuestos, de una u otra forma ha existido a lo largo de la historia de la humanidad, siendo en la mayoría de los casos una figura por demás odiada y despreciada por la población, pero más que eso temida, registrados por la historia como personas poco agradables, casi indeseables.

Ya en la Edad Media empiezan a surgir los primeros sistemas de imposición de tributos que algunos autores consideran tienen características parecidas a los conocidos en la actualidad. Durante ésta época, los vasallos y siervos estaban obligados a pagar impuestos consistentes en la prestación de servicios personales y otros cuya naturaleza era eminentemente económica ya en dinero o especie. Dichos servicios personales podían consistir en el cuidado y cultivo de las tierras del señor feudal, en la obligación de acompañarlo a la guerra; sin embargo, existían las conocidas como tasas de rescate<sup>50</sup> que eran aceptadas como pago en cambio de la prestación de servicios personales o incluso de aquéllos en especie. Los siervos debían acampanar al señor feudal a la guerra durante cuarenta días, además de custodiar su castillo. Para el siglo X, los señores poderosos habían congregado a los campesinos, que dependían de ellos, en aldeas para facilitar el cobro de los impuestos ya que el poder de los monarcas era compartido con los grandes poseedores de tierras hacia el año 750 d. C., estableciéndose una dependencia entre los señores y todos aquellos que no tenían poder alguno, en virtud de que todos dependían de la agricultura, de modo que la mayoría de la población se dedicaba al cultivo de las tierras del señorío que ya para entonces se había constituido en lo que se denominó feudalismo. Los campesinos debían pagar cierto tipo de derechos llamados trivialidades que les permitían usar el molino, la panadería y la

cervecería del feudo, ya que era el señor feudal quien ejercía el monopolio sobre éstas instalaciones. Así mismo estaban obligados al pago del tributo feudal cuando el arrendatario de la tierra moría y ésta pasaba a su hijo, así mismo el impuesto de matrimonio si la hija de algún campesino se casaba fuera del feudo; además de las cuotas y multas que debían pagar los campesinos que se involucraban en pleitos en la corte señorial. No obstante, ya en el siglo XII el rey permitió que esa especie de servicio militar que constituía la obligación de acompañar al señor feudal a la guerra, se sustituyera por un pago en dinero al que llamaban scutage, con lo cual podía mantener un ejército de guerreros. Otra de las obligaciones para los siervos consistentes en servicios personales era el derecho de hospitalidad que consistía en albergar tanto al señor como a su comitiva cuando se encontraban de paso por los territorios del feudo, inclusive debían cumplir con éste servicio tratándose de los visitantes del señor feudal y en virtud de que en principio no había límite de tiempo ni de número de huéspedes implicaba a veces la ruina del vasallo por lo que posteriormente se limitó el número de visitantes, la atención que debía darles y el número de veces que debía recibirlos durante un año. Por otro lado, las obligaciones del vasallo con respecto a las posesiones de su señor feudal no se limitaban a la custodia del castillo sino que también debían cultivar sus tierras determinados días de la semana y almacenar las mieses del señor para lo cual debían llevar sus propias herramientas de trabajo y animales en caso de que así hubiera sido establecido.

El señor feudal debía obtener de sus vasallos trabajo y producción suficientes que le permitieran vivir de acuerdo a su jerarquía de caballero. Los vasallos estaban obligados además al pago del impuesto de herencia llamado relivum cuando un heredero sucedía al

---

<sup>50</sup> Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas Editor y Distribuidor, 1992 p. 8

señor feudal o al vasallo, dicho impuesto en ocasiones consistía en la entrega de las ganancias del feudo durante un año. Aunque en realidad la mayoría de los impuestos durante ésta época eran pagados en especie, generalmente parte de los productos de las tierras dadas en feudo o servicios personales, los cuales se sustituyeron después por prestaciones hechas en dinero como el impuesto de la talla que se cobraba con cierta regularidad incluyendo los casos de circunstancias especiales como el matrimonio de la hija mayor del señor feudal para lo que tenía que hacer entrega de la correspondiente dote, cuando su hijo mayor iba a ser armado caballero y para rescatar al señor cuando hubiera sido capturado impuesto que evolucionaría en lo que después se llamo impuesto a la propiedad territorial.

El diezmo era un impuesto consistente en la entrega de la décima parte de los productos obtenidos por el vasallo, pues era un impuesto cuyo pago debía hacerse en especie. En un principio, dicho impuesto era para el señor feudal; tiempo después, su cobro le fue concedido principalmente a la Iglesia Católica.

Entre los vasallos existía el derecho de heredar la tierra en favor de sus hijos mediante el impuesto correspondiente, por supuesto; pero cuando no tenían hijos el señor podía adjudicarse los bienes, lo cual se conoció como impuesto de mano muerta, debido a que sólo los parientes en línea directa tenían derecho a heredar; no obstante, si los colaterales deseaban quedarse con los bienes además de obtener la autorización del señor debían pagar lo que se llamaba derecho de relieve. Aunque una de las obligaciones del señor feudal era la impartición de justicia dentro de sus tierras, los vasallos debían pagar por ese derecho. Así mismo debían pagar por el derecho de utilizar caminos y puentes e incluso por el transporte

de mercancías que podía ser en dinero o en especie y cuya tarifa variaba dependiendo de la persona de que se tratara. Estos y otros impuestos eran establecidos con base en la voluntad del señor feudal quien no tenía límite para ello pudiendo gravar casi cualquier cosa y en cualquier cantidad. Además de imponer variados castigos a quienes no cumplieran con ellos los cuales iban desde el encarcelamiento en las torres de los castillos hasta la tortura y los trabajos en galeras; sin olvidar que los recaudadores también se valían de diversos métodos para cobrar y en virtud de los cuales eran tan temidos y gozaban de no muy buena fama.

Por lo que se refiere a los tributos entre los aztecas, también eran utilizados en el sostenimiento del rey y su corte así como de los funcionarios y el ejército, así mismo existían tributos con carácter religioso, de ahí que su afán de conquista fuera impulsado entre otros motivos por el deseo de aumentar el número de territorios bajo su dominio que aportaran los tributos necesarios para su actividad; sin embargo, exentaban de la obligación de dichos tributos a los menores de edad, a los huérfanos incapacitados para trabajar, los lisiados, los dignatarios, los sacerdotes, los indigentes y los esclavos.

Generalmente a los tributos existentes entre los aztecas se les ha clasificado en dos grupos:

- Los tributos que debían pagar los pueblos sometidos a ellos
- Los tributos que debían pagar los propios aztecas.

Entre los primeros aún existía una subclasificación ya que el sistema de organización tributario no era el mismo para los pueblos que pacíficamente se daban por vencidos que para aquellos que eran sometidos por la fuerza de las armas; a los primeros les era respetada su autonomía y solamente eran obligados a pagar los tributos correspondientes.

En el segundo caso les era impuesto un Tecuhtli o gobernador ya sea que ellos mismos lo eligieran o fuera designado por quien los había vencido.

Dichos pueblos que eran sometidos por los aztecas debían pagar tributos en especie que eran determinadas de acuerdo a los productos producidos en cada región, o a las riquezas naturales que hubiera, existiendo además una Matrícula de Tributos en la que se establecían los tributos correspondientes a cada territorio dominado y la formas de pago, en servicios especiales y en algunos de ellos el tributo era exigido por los calpixquis o recaudadores. Por lo que se refiere a los tributos que internamente debían pagar los aztecas, éstos eran clasificados en tres tipos:

- El que pagaban a sus señores.
- El tributo religioso
- El tributo de tiempo de guerra.

Respecto de la primera clase de tributo cabe mencionar que era diferente dependiendo del señor a quien debía ser entregado ya que de ellos existían cuatro clases; a los Tlatoques, que eran los señores principales les correspondía como tributo la labranza de sus tierras, así mismo, los súbditos a su servicio debían prestar el servicio de ir por la leña y el agua, todo a manera de tributo, por supuesto, además recibían también los tributos que pagaban los mercaderes y artesanos.

En segundo lugar estaban los Tectecutzin a quienes los súbditos debían servir haciendo los quehaceres de sus casas y prestando los servicios de leña y agua.

Jerárquicamente inferiores eran los Chinancallec, aunque también importantes pues eran quienes se encargaban de proteger a quienes habitaban dentro del calpulli y de vigilar las

tierras que lo formaban, por lo tanto les correspondía como tributo el servicio personal de criados así como el de leña y agua, en éste caso, más que obligación quienes debían ofrecer tributo lo hacían con cierto agradecimiento, como una forma de corresponder a la protección que recibían del señor.

Sin embargo, no todos los impuestos eran obligatorios para todas las personas, pues de aquellos que consistían en servicios personales eran exceptuados los hijos, nietos y bisnietos de los señores Supremos; también los mercaderes y artesanos, los funcionarios y sacerdotes y los guerreros principales.

Como ya se había mencionado anteriormente, entre los aztecas también existían cobradores de tributos, estos, los llamados pipiltzin y tecuibac eran designados por los señores.

Por otro lado, existía el no menos importante tributo religioso destinado a sufragar los gastos de sostenimiento y en su caso reparación de los templos, esta clase de impuestos era dividida a su vez en tres subclases: el consistente en las primicias de los frutos obtenidos del campo; otro que consistía en mantenimiento, bebidas, carbón, leña, copalli o vestidos y nuevamente uno consistente en la prestación de servicios de labranza en las tierras de los dioses. Gran importancia se puede atribuir a estos tributos si se considera que de cada nuevo grupo de "contribuyentes", esto es, de cada pueblo conquistado una parte quedaba como tributario del rey y otra del templo.

Cabe señalar que con los sobrantes de los tributos se daba asistencia a los enfermos y necesitados.

Por último, en lo que se refiere a los tributos proporcionados en caso de guerra, éstos no eran en especie sino que los pueblos que habían sido sometidos tenían la obligación de enviar a su gente a luchar en apoyo de aquél pueblo que los había sojuzgado, incluso les eran señaladas las personas con cuya presencia debían contribuir para las batallas, además de lo cual debían avocarse al cultivo de las tierras cuyos productos eran destinados a la manutención del ejército y a cargar las armas y equipaje de los guerreros.

Entre ellos existía una idea fuerte y definida de la obligación tributaria, pues a no ser por los que se encontraban exentos del pago del tributo; nadie más podía evitar entregarlo, ya que si no contaban con bienes materiales debían cumplir con dicha obligación trabajando, si se trataba de personas enfermas se esperaba a que sanaran, de lo contrario podían ser vendidos como esclavos.

Posteriormente, en la Nueva España existían diversas cargas que eran impuestas a los indígenas, José Miranda, ha clasificado dichas cargas con las que los indios mexicanos debían cumplir, en: ordinarias y extraordinarias, incluyendo dentro de las ordinarias las religiosas destinadas al sostenimiento del culto y del clero y las civiles que eran prestaciones para caciques, alcaldes y diversos oficiales; las extraordinarias, por otro lado, eran destinadas a la construcción de obras públicas para la comunidad, así como para la construcción de iglesias.<sup>51</sup>

---

<sup>51</sup> Miranda, José. El Tributo Indígena en la Nueva España Durante el Siglo XVI. Editorial Colegio de México, 1980 P 9

En cuanto a las cargas religiosas, se dice que en principio no eran destinadas a ser impuestas a los indios sino a recaer en la Corona y aún en los encomenderos por considerar que era su objetivo principal enseñar a los indios la doctrina y los preceptos de la fe católica, sin embargo, ante la falta de un verdadero sostenimiento por parte de aquéllos, las hicieron recaer sobre los indios; aunque tiempo después, cumpliendo las órdenes de la Corona, las cargas de orden religioso se aplicaron a los encomenderos y oficiales reales.

Hacia 1577 se habían implementado ya varias formas de contribución, como el establecimiento de la contribución única en la que se contenían otras muchas que debían ser pagadas por diferentes conceptos. Parece ser que durante cierta etapa de ésta época,, la Corona española se preocupó de que la cuantía de los tributos exigidos a los indios fueran debidamente especificados para lo cual se daba al virrey la facultad de realizar los documentos respectivos, sin embargo, y a pesar de que parte de esos tributos eran destinados a las cajas de comunidad de los indígenas, no podían distribuirlos libremente para atender a las necesidades de su comunidad, sino que dichos gastos eran también determinados por los virreyes a través de documentos oficiales, aún en tratándose de las cantidades necesarias para la realización de sus fiestas, por lo que en realidad quien se ocupaba de la realización de una actividad financiera era la Corona a través, claro, de sus representantes en la Nueva España, esto es, los virreyes. En general se trató en principio de establecer un tributo único en el cual quedaran incluidos todos los que por separado podrían establecerse para atender a los gastos públicos, por lo cual fueron establecidas diversas sanciones para evitar que se exigieran a los indios otros tributos aparte del tributo único. Aunque todo esto no se llevaba tal cual ni

funcionaba del todo porque además de tal tributo ya de por sí alto existían otras que debían entregar a los caciques y algunos tributos especiales debido a lo difícil que resultaba calcular el total de los gastos o posibles gastos para determinar el total de los tributos y lograr cubrirlos totalmente además de que gran parte de ellos consistían en servicios personales como la reparación de las casas de los caciques o darles cierta cantidad de los productos de la tierra. Todo lo cual trajo como consecuencia la posterior división del impuesto único iniciando con un tributo que debía pagarse para atender a los gastos de la Iglesia, misma que incluía lo que se destinaba a la Corona y otro para los gastos de la comunidad. No obstante, no pasó mucho tiempo antes de que a esos tributos se añadieran otros y otros con carácter de especiales, al respecto José Miranda cita el tributo consistente en medio real que les fue impuesto para contribuir a la construcción de la Catedral. Y en general otros que fueron designados para la construcción de otras iglesias.

Gradualmente, el sistema de tributos que se había utilizado durante las primeras etapas de la Colonia fue dando paso a un sistema de impuestos que dejó de lado costumbres y creencias indígenas. muchos de ellos de acuerdo al sistema impositivo que era aplicado en España, el autor antes mencionado elabora una clasificación de tales impuestos conocidos entre los españoles según la cual eran directos o personales e indirectos o reales; dentro de los primeros se encontraban, entre otros y en primer lugar un impuesto que debía pagarse al rey como reconocimiento de su señorío y que se conoció como la moneda forera; otro que debía ser pagado por los moros o judíos que habitaran en territorios dominados por España, al cual se le conoció como aljamas o morerías; no podía faltar, por supuesto un impuesto establecido

en función de los gastos de guerra, pues era aceptado que las personas que no realizaran el servicio militar pagaran lo que se conocía como *fonseada*. En cuanto a los indirectos, entre ellos se encontraban la alcabala o derecho sobre lo que se comprara o vendiera; otro importante era el impuesto conocido como *almojarifazgo* que fué establecido para gravar las mercancías que llegaban de España o se dirigían a ella. Existían además otros impuestos como el diezmo que era destinado a fines religiosos; de todos éstos impuestos se dice que en la Nueva España fueron establecidos los indirectos, el diezmo y los estancos o impuestos sobre el consumo; ya que la calidad de sujeto pasivo de los impuestos personales se reservó a los indios en atención a la vieja tradición europea del vasallaje.

En tales circunstancias y guardando las debidas proporciones, se puede observar que en todas las civilizaciones, antiguas o contemporáneas; existiendo o no un sistema de administración y recaudación de tributos, éstos han sido utilizados como medio de allegarse recursos para sufragar los diferentes gastos generados por las actividades que implica el gobierno de un Estado, o por los mismos gobernantes y aun como muestra de sometimiento de unos pueblos respecto a otros; como símbolo de dominio y sujeción. Pero la historia de la humanidad tiende a presentar similares características, sin importar las épocas o la distancia temporal entre ellas y en materia de impuestos o tributos, como se les conoció por siglos, no podía haber una excepción; acontecimientos tales como las guerras, necesidades de la comunidad o incluso la simple voluntad de los gobernantes como origen de una imposición tributaria, son en esencia, encontradas una y otra vez en diferentes áreas geográficas, en diferentes tiempos y entre diferentes civilizaciones. Los métodos y medios de recaudación

fueron también similares por mucho tiempo; y aunque a veces con diferentes justificaciones para su establecimiento, religiosas, económicas, o como símbolo de dominio; el hecho es que las contribuciones y entre ellas por supuesto los impuestos son esencialmente lo mismo

## **2.PRINCIPIOS FUNDAMENTALES.**

Por lo que se refiere a los principios doctrinarios que han sido por mucho tiempo tomados como base para la elaboración de leyes fiscales, aquéllos enunciados por Adam Smith, son lo que la mayoría de los autores coinciden en llamar normas rectoras de la materia fiscal. Sin embargo, se dice que uno de los primeros estudios al respecto fue el hecho por William Petty hacia 1662, quien elaboró algunas reglas para la tribulación y aunque no fue el único en ocuparse del tema sí se le atribuye el haber sido el primero. No obstante, las cuatro máximas formuladas por Adam Smith, como él mismo las llamó, siguen siendo consideradas una parte muy importante de la materia fiscal o tributario como algunos autores la consideraran.

Dichos principios son:

- de justicia;
- de certidumbre;
- de comodidad;
- de economía.

## **1.Principio de Justicia o Proporcionalidad.**

De acuerdo a lo dicho por Adam Smith "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"

Por lo tanto, todas las personas que se encuentren en la hipótesis normativa que disponga el pago de un impuesto se encuentran obligadas a hacerlo y aunque en la doctrina se subdivide este principio en dos más que son el de uniformidad y el de generalidad, lo importante es que para la época en que la obra de Adam Smith fue elaborada y después de largas etapas de las diferentes sociedades en las que la característica principal de los diversos gobiernos, o al menos una de ellas, eran las excesivas cargas tributarias que les eran impuestas a los gobernados; éstos principios vienen a equilibrar por una parte la obligación de los gobernados de contribuir y por otra su derecho de que tales contribuciones sean proporcionales a su capacidad y no determinadas al arbitrio y capricho de los gobernantes. De manera que tomando como base la mayor o menor capacidad contributiva de las personas el monto del impuesto será también mayor o menor, pero para que sea realmente justo y proporcional, las tasas aplicables deben ser diferentes, ya sea mayores o menores de acuerdo a dicha capacidad ya que, por ejemplo, no resultaría lo mismo gravar con un 3% una base de 20 que una base de 100, pues el 3% de 0 implica un mayor sacrificio, aún cuando aparentemente sería el mismo gravamen, de modo que la justicia y la proporcionalidad de los impuestos va íntimamente

vinculada al mayor o menor sacrificio que implique para los contribuyentes en virtud de su capacidad contributiva.

Al respecto, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia manifiesta. “ El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica principalmente, en que los sujetos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a éste principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de éste principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos estableciéndose, además una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables,

deducciones permitidas, plazos de pago, etc. debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula”

Incluso respecto de la tasa del 15% aplicable por concepto de IVA, la tesis P. CXXXIX/97 del Pleno resuelve que. “De conformidad con lo establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las contribuciones deben ser proporcionales, gravando más a los que tienen una mayor capacidad contributiva. Ahora bien, al establecerse en el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado una tasa del quince por ciento, aplicable al precio de los bienes o servicios que se adquieren por los gobernados, no se viola el precepto constitucional referido, dado que, conforme al sistema que rige al impuesto al valor agregado, al que doctrinalmente se le puede clasificar como indirecto, el monto o precio de los bienes o servicios adquiridos es lo que determina indirectamente la capacidad contributiva del gobernado, pues el que la tiene en mayor grado, adquiere bienes o servicios de un precio más elevado y por tanto, paga un tributo mayor, que resulta de aplicar el porcentaje del quince por ciento al precio del bien o servicio adquirido. Así la tasa fija del 15% no viola el principio de proporcionalidad tributaria, ya que impacta en mayor medida a quien más gasta, lo que resulta un reflejo inequívoco de la capacidad contributiva”.

En efecto, si se considera que la capacidad contributiva es mayor entre los gobernados que más gastan, el IVA no parece un impuesto que falte al principio de proporcionalidad, pues son los mismos gobernados quienes se colocan en el supuesto de pagar más o menos por concepto de IVA, de hecho cumple con el principio, tomando en cuenta lo que se entiende por un impuesto proporcional. Sin embargo, puede ser que el gasto mayor de un gobernado con respecto a otro no resulte un reflejo tan inequívoco de la capacidad contributiva sino más bien un reflejo indudable de la necesidad que tienen los gobernados de adquirir ciertos bienes o servicios aún sin importar si tal adquisición les representa un sacrificio, no así por supuesto, tratándose de bienes o servicios que más que la satisfacción de una necesidad básica representen un lujo, por así decirlo, después de todo; cuáles pueden ser considerados a ciencia cierta bienes y servicios de lujo siendo el lujo más bien subjetivo, por lo tanto puede ser que el 15% no sea la tasa más adecuada para el común de los gobernados y pensar en su incremento resultaría en gran perjuicio de la economía de la mayoría.

Por otro lado, tratándose de la proporcionalidad y equidad de otro de los tipos de ingresos con que cuenta el Estado, esto es los derechos, opera un sistema distinto para su determinación, al respecto la Suprema Corte de Justicia manifiesta que: “La satisfacción de garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas fiscales establecidas por el artículo 31, fracción IV de la Constitución, que las leyes tributarias tratan de llevar a cabo en materia de derechos a través de una escala de mínimos a máximos en función del capital del causante de los derechos correspondientes, traduce un sistema de relación de proporcionalidad y equidad que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede

invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: Las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo, sus dependencias a personas determinadas que e los soliciten. De tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio que cause los respectivos derechos y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciben servicios análogos.

Es de mencionarse que dicho principio es dividido en dos partes o sub-principios como algunos autores los han llamado, los cuales son el de la generalidad y el de la uniformidad, por lo que al primero se refiere, éste consiste en la obligación de pagar impuestos que tienen todas aquellas personas que se sitúen en la hipótesis normativa respectiva, esto es, que todas las personas en general deben pagar impuestos, a lo cual el maestro Flores Zavala agrega que dicha obligación se ve limitada por la capacidad contributiva de las personas, pues solamente los que gocen de dicha capacidad deberán contribuir y aclara que el hablar de generalidad no significa que todos los impuestos deban ser pagados por todas las personas ya que, de acuerdo a las disposiciones legales respectivas habrá algunos que deban ser pagados por determinadas personas y otros impuestos que deban ser pagados por otras<sup>55</sup>. Aunque, por supuesto, las

---

<sup>55</sup> Flores Zavala, Ernesto. Op Cit. p. 138

personas que en virtud de su actividad se sitúan en la hipótesis normativa presuponen cierta capacidad contributiva.

Lo esencial, es que de una u otra forma todos los habitantes de una Estado que tengan tal capacidad contributiva están legalmente obligados a contribuir, de ahí la generalidad de los impuestos; dicha capacidad contributiva es definida por el mismo autor, simple y llanamente como la capacidad económica de pagar un impuesto.

El mismo artículo 31 Constitucional en su fracción IV dispone como una de las obligaciones de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, D.F., Estados o municipios en que residan, de manera proporcional y equitativa.

Por otro lado, el sub-principio de uniformidad consiste en la igualdad de todas las personas frente a los impuestos y aunque los autores no se ponen del todo de acuerdo respecto de lo que debe entenderse por igualdad, la mayoría de ellos toma como base el criterio de John Stuart Mill al respecto, considerando como él que el Estado debe exigir de las personas un sacrificio de igual proporción representado por las contribuciones a que está obligado, pero ese sacrificio debe ser el menor posible; y es en virtud de esa igualdad de sacrificio que se debe distinguir entre las rentas que se originan por el trabajo y las que se originan en el capital debido a que no implica el mismo esfuerzo obtener una renta a través del trabajo personal que obtenerla a través del manejo del capital y con base en esa distinción gravar éstas últimas de manera más pesada, lo cual a simple vista parecería un sacrificio más grande por parte de tales contribuyentes, pero ese sacrificio queda equilibrado por el

sacrificio extra que implicó en su momento obtener una renta a base de trabajo por parte de otros contribuyentes.

## **2.Principio de Certidumbre.**

De acuerdo con Adam Smith el tributo a cuyo pago están obligados los individuos debe ser fijo y no arbitrario, la fecha del pago, la forma de realizarse y la cantidad a pagar deben ser claras tanto para el contribuyente como para cualquier otra persona. Esto es, el contribuyente debe saber a ciencia cierta cuál es el monto a cuyo pago está obligado de acuerdo a las leyes respectivas y por qué concepto debe hacer dicho pago, es decir, cuáles son los elementos de tal impuesto (sujeto pasivo, objeto, tasa o tarifa, base gravable, fecha de pago y posibles sanciones) por lo cual las leyes deben ser claras y precisas al respecto evitando así que le sean impuestas al contribuyente cargas arbitrarias. De manera que la Ley debe establecer con exactitud cuales son las personas ya sea físicas o morales causantes de cada impuesto, el objeto, la unidad aritmética o fórmula matemática con la que se deberá hacer su determinación ya sea en forma numérica o porcentual así como la parte del ingreso, rendimiento o utilidad que habrán de ser gravados, además de los plazos y fechas en que los impuestos deberán ser cubiertos por el contribuyente, y por supuesto, las posibles sanciones. Pero ésta máxima enunciada por Adam Smith no se limita a que las leyes sean claras y concretas sino además deben estar al alcance de todos no sólo físicamente sino de manera sustancial, ya que es precisamente a eso a lo que Adam Smith se refiere al hablar de

claridad, esto es que los términos en que estén redactadas sean fácilmente entendibles para los contribuyentes, lo cual por una u otra razón no siempre se cumple ya que, en general la materia fiscal no se caracteriza precisamente por su sencillez y fácil comprensión, además de existir una diversidad de disposiciones al respecto contenidas en distintos ordenamientos; digna es pues, de mencionarse la intención del legislador al redactar la fracción primera del artículo 33 del CFF que a la letra dice.

"Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

a) Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.

Y en general la redacción de dicho artículo está encaminada a que la autoridad haga, de diversas formas y a través de diferentes medios, más fácil la comprensión de los preceptos jurídicos respecto de los cuales se determinarán las aportaciones que los contribuyentes deberán pagar.

Consiente de lo que los tributos representaban y habían representado para la población, Adam Smith pronunció su segunda máxima en los siguientes términos: "el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la

voluntad del recaudador quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da origen al abuso y favorece la corrupción de ciertas personas que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es tan importante que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande como la más leve incertidumbre de lo que se ha de pagar<sup>56</sup>. Así pues, no sólo los elementos de cada impuesto deben estar bien determinados en la ley respectiva sino que también los términos en los que la Ley se redacta deben ser claros y precisos, de manera que el común de la gente pueda entenderlos, saber qué es lo que debe pagar, cuánto por qué y cómo se verá afectado si no lo hace. Sin embargo, éste es uno de los principios que no se cumple en su totalidad ya que los preceptos jurídicos relativos a la materia fiscal se encuentran plagados de tecnicismos difíciles de comprender, lo cual origina la necesidad de recurrir a personas capacitadas que asesoren a los contribuyentes, estableciéndose una relación de completa dependencia ya que si bien es cierto que aún cuando las normas tributarias fueran más claras los servicios de personas especialistas en ellas seguirían siendo necesarios, pues no sería lógico afirmar que el contribuyente podría prescindir de tal asesoría, también es cierto que el contribuyente estaría más consiente de lo que se trata y estaría en posibilidad de confirmarlo por él mismo con sólo revisar las disposiciones al respecto. Por lo tanto, parece razonable que una reforma fiscal que tenga como objetivo hacer que las disposiciones fiscales se encuentren al

---

<sup>56</sup> Smith, Adam Investigación sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones. Fondo de Cultura Económica, 1994, p 727

alcance del entendimiento del común de las personas, de la población económicamente activa que es la que paga impuestos, redundaría en un menor índice de evasión ya que sería más sencillo que los contribuyentes estuvieran al tanto del alcance de sus obligaciones.

### **3.Principio de Comodidad.**

Se refiere al tiempo y forma en que se deben cobrar los impuestos, es decir, los plazos que deben fijarse en las leyes para que el contribuyente pueda pagarlos a fin de que el cumplimiento de tales obligaciones resulte menos gravoso y más práctico para ellos, así mismo deben establecerse lugares de fácil acceso y horarios en los que puedan realizarse dichos pagos.

Al respecto Adam Smith determina "todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él. Los va satisfaciendo poco a poco a medida que tiene necesidad de adquirirlos o no, según le plazca, la incomodidad resultante de éstos impuestos es una culpa que a él únicamente se puede imputar". Este principio es por demás aceptado por la doctrina y la legislación, aunque tal vez algunos autores no estén completamente de acuerdo con la última parte que se refiere a los impuestos a los consumos clasificados dentro del grupo de los impuestos indirectos puesto que en la actualidad se considera que si bien es cierto que el impuesto se disimula en

el precio de las mercancías, no lo resulta tanto el hecho de que ése sea el momento más cómodo para su cobro ya que la compra de un artículo no siempre se debe al simple gusto de adquirirlo, en el entendido de que el precio real se ve incrementado por el impuesto, sino que en no pocas ocasiones se debe a la necesidad de hacerlo,( independientemente de que se trate de productos básicos que no causan impuesto), por lo cual, la adquisición de tales productos no implica forzosamente que en ese momento se cuente con suficiente dinero como para que la economía del contribuyente no se vea afectada. Por otro lado, impuestos tales como el relativo al uso y tenencia de vehículos además de ser un impuesto injusto, debe ser pagado al iniciar el año, lo cual, independientemente de prórrogas en el plazo para sus entero, implica para el contribuyente un sacrificio mayor ya que es precisamente la época del año en que su economía se encuentra más debilitada , así mismo en tratándose del impuesto predial que se cobra en las mismas fechas. Pero, qué se entiende por comodidad, en realidad se trata de facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones va más allá de la búsqueda de las fechas y tiempos más adecuados en los que el pago de los impuestos implique un menor sacrificio, también implica que el acceso a los lugares en que son enterados los impuestos sea fácil y rápido así como que las personas encargadas de atender a los contribuyentes lo hagan con amabilidad y respeto; al respecto puede decirse que en la actualidad, afortunadamente los procedimientos de recaudación se han agilizado notoriamente aún cuando ciertos requisitos tales como la declaración de impuestos siga siendo algo complicado para la mayoría de las personas.

#### **4.Principio de Economía.**

Este principio ha sido interpretado en el sentido de que se debe procurar que los costos de recaudación de las contribuciones no sea tan grande que desbalancee lo recaudado y lo que realmente llega a formar parte de los recursos con que cuenta el Estado, por lo tanto, autores como Arrijo Vizcaino consideran que de no ser así se generaría un déficit en sus ingresos por lo que las obras y servicios a los que tales ingresos estaban destinados no serían realizados en su totalidad generando esto un sentimiento de desconfianza en los contribuyentes quienes no podrían ver materializadas sus contribuciones, trayendo como consecuencia un índice más alto de evasión, pues no hay que olvidar que dichas obligaciones tributarias no se cumplen por gusto precisamente sino porque existe un órgano coactivo que se encarga legalmente de vigilar que se cumpla con ellas, por lo que para el contribuyente representan un sacrificio y si además no ve resultados efectivos tratará de evadir sus obligaciones y evitar el sacrificio que le representan. Y aún, tal situación podría llevar a nuevos impuestos que busquen nivelar el déficit ocasionado por los gastos de recaudación. Por lo que se llega así a uno de los principios anteriores pues la imposición de cargas tributarias excesivas, arbitrarias, injustas o innecesarias hace aumentar la posibilidad de evasión originando que se pongan en marcha los medios necesarios para hacer cumplir a los contribuyentes, lo cual por supuesto, origina gastos extras, convirtiéndose todo en un círculo vicioso. De manera que la aplicación de la tecnología a los procesos de recaudación además de agilizarlos parece resultar a la larga en una economicidad mayor, evitando una de las que

Adam Smith llamó precisamente causas que evitan el principio de economicidad, es decir, la excesiva cantidad de personal, la burocracia innecesaria.

En efecto, al respecto Adam Smith en su obra consideró cuatro aspectos que evitan que el principio de economicidad se cumpla, en primer lugar la burocracia innecesaria, el exceso de personal en las dependencias respectivas cuyos sueldos y prestaciones disminuyen el porcentaje que ingresa al presupuesto del Estado.

La segunda de éstas causas en opinión de Adam Smith, atiende al ánimo de los contribuyentes, esto es, que si los impuestos implican excesivas dificultades y cargas por demás onerosas en áreas como la industria o el comercio y en general en el tipo de actividades, cuyo estímulo sería más conveniente en virtud de que de su desarrollo dependen un determinado número de empleos y la posibilidad de mejorar la calidad de vida de muchos; se desanima a los habitantes de un Estado quienes ante el temor de fracasar y arruinarse deciden no aplicar su tiempo, esfuerzo, pero sobre todo su capital a la realización de este tipo de actividades; pues los impuestos reducen el monto de utilidad de tal manera que ya no resultan redituables, porque si bien es cierto que esos impuestos van a verse materializados en obras y servicios que le van a proporcionar un bienestar y a satisfacer necesidades colectivas, también lo es que con su actividad, los particulares desean obtener la utilidad necesaria, o lo más posible para dar satisfacción a las necesidades particulares de su familia, satisfactores que por supuesto no pueden ser proporcionados por el Estado en virtud de su actividad financiera, de ahí que en ciertas áreas se adopte una política de estímulos fiscales.

La siguiente causa se refiere a las penas a que se hacen acreedores quienes incurren en evasión fiscal, pues según el criterio de este tratadista, dichas penas de carácter pecuniario aunque legalmente justificadas, vienen a incrementar la carga tributaria para el contribuyente, por lo que aunque es su culpa por haber pretendido evadirse, traería como consecuencia un efecto similar al que se produce cuando la autoridad tributaria impone cargas excesivas, pues el monto al cual se evadió se incrementará en un alto porcentaje si se considera que habrá que aumentarle multas, recargos, actualización, intereses moratorias y gastos de ejecución; con una posibilidad latente de que si se trata de la rama industrial o comercial se cierre una importante fuente de trabajo e ingresos para otras personas, lo cual de cierta forma se origina también por la imposición de cargas excesivas a los contribuyentes, pues mientras mayor sea el monto que dejaría de salir de sus utilidades si logra evadir el pago de impuestos más atractiva se hace la evasión, en cambio si las contribuciones contempladas en la ley son adecuadamente proporcionales y equitativas y ante la posibilidad de hacerse acreedor a un castigo; se pierde el atractivo de la evasión para el contribuyente. Por ello en numerosas ocasiones se ha optado por ampliar los plazos de cobro de los impuestos, así como por la condonación de los recargos en un afán de que los contribuyentes morosos tengan una buena oportunidad de ponerse al corriente en sus obligaciones ya que no tiene ningún caso que el monto del impuesto con el que se ha incumplido siga aumentando con el paso del tiempo en virtud de los recargos si de todos modos el contribuyente no podrá pagarlo y aún si el crédito fiscal se hace efectivo por otros medios se cae en la inconveniencia de afectar una fuente productiva..

La última de las multicitadas causas se refiere a la presión que en algunos sistemas tributarios se ejerce sobre el contribuyente y aunque Adam Smith habla de "visitas y fiscalizaciones odiosas" realizadas por los recaudadores de impuestos hay que tomar en cuenta que la figura del recaudador de impuestos era algo muy familiar en algunas etapas de la historia, sin embargo, en la actualidad las visitas, incomodidades y opresiones a que se refiere Smith no son solamente las llevadas a cabo por los recaudadores o los modernos inspectores fiscales, pues existen en la actualidad muchas formas de ejercer presión sobre los contribuyentes tales como las campañas anti-évasión transmitidas hace algún tiempo por radio y televisión lo cual, a decir de las autoridades correspondientes no podían haber sido calificadas de terrorismo fiscal o algo parecido, ni siquiera tienen el objetivo de causar temor a los contribuyentes, ya que simplemente se trata de restituir en los escépticos causantes la confianza en sus autoridades, o visto de otro modo evitar la evasión provocada por la desconfianza en el destino que se dará a dichos recursos; como quiera que sea todo esto además de que significa un acoso para el contribuyente en el cual produce un efecto psicológico, provocando en el contribuyente un sentimiento de hostilidad hacia todo lo que se refiere a asuntos fiscales, desalentándose por ser tratado como si hubiera cometido el más terrible de los crímenes, o peor aún, como delincuente en potencia, con la final consecuencia de que ante tal presión deciden no invertir y arriesgar su capital en actividades industriales o comerciales, sobre todo si no cuentan con un gran capital. No obstante, en todo esto interviene un proceso psicológico en el que independientemente de la intención que lleven implícita tales campañas, el contribuyente se siente presionado , acosado por el

Fisco, veladamente amenazado, tal vez sobre todo en tratándose del contribuyente promedio quien además de la dificultad que enfrenta para entender por sí mismo los conceptos y disposiciones fiscales aplicables a su caso concreto, la necesidad de recurrir a personas capacitadas que lo hagan por él y el sacrificio que en la mayoría de los casos implica el entero de los impuestos; tiene sobre sí la presión de las campañas publicitarias al respecto, algunas de las cuales resultan algo tajantes pues ponen al contribuyente ante una disyuntiva “cumplir” o “atenerse a las consecuencias”, esto además de otras medidas tales como la imposición de máquinas fiscales para los comercios controladas directamente por la Secretaría de Hacienda. De modo que habría que preguntarse si en realidad los principios de Adam Smith se están llevando a la práctica en su totalidad, hasta qué punto son tomados en cuenta o incluso se reducen solamente a un mero deseo legislativo, ya que, aún pese a que no son los únicos principios rectores en materia fiscal, nadie niega su vital importancia y la creciente necesidad de su aplicación. Todo esto expresado en su cuarta máxima que dice “toda contribución debe percibiéndose de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda. Un impuesto solamente puede recabar de los particulares mayores cantidades de las que de hecho se ingresan en las cajas del Estado en los cuatro casos siguientes: cuando la exacción requiere un gran número de funcionarios cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo. Cuando el impuesto es de tal naturaleza que oprime la industria y desanima a las gentes para que se dediquen a

ciertas actividades que proporcionarían empleo y mantendrían un gran número de personas; de manera que cuando se obliga a alguien a pagar una contribución de esa especie disminuye o anula los fondos que servirían para satisfacerla de una manera más fácil. Tercero, las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto suelen arruinarlos eliminando los beneficios que la comunidad podría tener del empleo de sus capitales. Un impuesto excesivo constituye un fuerte estímulo a la evasión para lo cual las penalidades a los contraventores crecen proporcionalmente a la tentación que la ocasiona. La ley contrariamente a los principios de justicia, suscita primero la tentación de infringirla y después castiga a quien lo hace y por lo común agrava la penalidad en proporción a las circunstancias que debieran contribuir a mitigarla, o sea el estado de ánimo propicio a la comisión del delito. Cuando se sujeta a los pueblos a visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas por parte de los recaudadores se les hace objeto de muchas vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades y aunque la vejación no significa ningún gasto, es ciertamente equivalente a una carga que cualquiera redimiría con gusto. De uno u otro de éstos cuatro modos los impuestos llegan a ser con frecuencia mucho más gravosos para el pueblo que ventajosos para el Soberano".

Todos los principios elaborados por Adam Smith se relacionan unos con otros pues no pueden tomarse en cuenta de manera aislada ya que tal situación haría inútil su aplicación, siendo su objetivo la mejor y eficaz aplicación de las contribuciones a la realización de los fines del Estado en beneficio de sus habitantes reduciendo en lo posible las molestias y sacrificios que implican para los contribuyentes

Causas que evitan el cumplimiento del principio de economía

- 1) Burocracia innecesaria
- 2) Impuestos excesivos que coartan la industria, el comercio y desaniman a los empresarios.
- 3) Sanciones pecuniarias excesivas.
- 4) Presión excesiva e innecesaria que los inspectores fiscales ejercen sobre los contribuyentes

Existen, sin embargo, otros principios aplicables a la imposición de contribuciones tales como el principio de legalidad contenido en el bien conocido "nullum tributum sine lege", así mismo el principio de generalidad, obligatoriedad y vinculación con el gasto público. Autores como Harold M. Sommers y Adolf Wagner han enunciado otros principios relativos a los impuestos y aunque en el fondo son versiones de los principios elaborados por Adam Smith, no hay que dejar de reconocer el mérito que tienen de ser

versiones que adecúan tales principios a otras etapas de la historia y a realidades diferentes. No obstante la gran visión de Adam Smith al respecto ha permitido que la esencia de sus principios se mantenga vigente a través del tiempo, las bases de justicia, equidad y proporcionalidad son y serán el sustento de todo sistema tributario.

En cuanto a los principios constitucionales en materia fiscal, algunos autores consideran entre otros el principio de generalidad, obligatoriedad, vinculación con el gasto público, proporcionalidad, equidad y el principio de legalidad.

Por el principio de generalidad se entiende que están obligados al pago del impuesto todas las personas que se ubiquen en la hipótesis normativa prevista en la Ley, a través de la realización del hecho generador.

Por lo que se refiere al principio de obligatoriedad contenido en el artículo 31 constitucional en su fracción IV, consiste en que toda persona que se encuentre en la hipótesis normativa prevista en la Ley está obligada por ello a cumplir en los términos que la misma ley establece con la consciencia de que si no es así, el Fisco tiene la facultad de iniciar el procedimiento económico coactivo, con las respectivas consecuencias para los particulares que no hayan cumplido con sus obligaciones.

En cuanto al principio de vinculación con el Gasto Público, éste se establece en virtud de la existencia de una vinculación lógica entre ingresos tributarios y lo que constituye el fin, es decir, hacer frente al gasto público, ya que la finalidad de los impuestos en general es precisamente cubrir el gasto público, como lo establece la misma fracción IV del artículo 31 constitucional.

Por otro lado, los principios de proporcionalidad y equidad, son también de suma importancia, la proporcionalidad consiste en la correspondencia entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos, de ahí que los impuestos deban ser calculados conforme a tarifas progresivas además de que las leyes tributarias deben, en virtud del principio de equidad, tratar de la misma forma a todos los sujetos pasivos, esto es, a todas las personas que se sitúen en la hipótesis normativa respectiva sin hacer discriminaciones o establecer diferencias con base en criterios que se alejen de lo establecido en las leyes, de modo que de acuerdo a éste principio todos los sujetos son iguales ante las leyes tributarias, por lo que los plazos, las tasas aplicables, las sanciones, etc. son las mismas para todos los contribuyentes.

Arriola Vizcaíno define el principio de proporcionalidad como aquél en virtud del cual todas las leyes tributarias deben, por mandato constitucional establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en virtud de su verdadera capacidad económica afectando fiscalmente una parte justa de los ingresos, utilidad o rendimientos de los contribuyentes. Respecto al principio de equidad dice que es el principio en virtud del cual se establece en la Constitución que las leyes tributarias sean dispuestas de tal manera que otorguen un trato igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo, es decir, la base gravable, plazos, deducciones, sanciones, etc., con excepción de las tasas, cuotas o tarifas que deben atender al principio de progresividad, deben ser iguales para todas las personas que se sitúen en la hipótesis normativa, esto es, la igualdad de los causantes ante la Ley.

Ahora bien, el principio de legalidad, "nullum tributum sine lege", ya antes mencionado, constituye tal vez, la parte más importante ya que es la base sobre la que pueden establecerse los impuestos, de ahí que todos los actos que realice la autoridad correspondiente se encuentren constreñidos a lo que la Ley dispone expresamente para el caso concreto, por otro lado, los contribuyentes como sujetos pasivos sólo tienen la obligación de cumplir con lo expresado en las leyes respectivas.

## CONCEPTO.

En general, por lo que respecta al concepto de impuestos, expresado con más o menos palabras; con más o menos elementos, las diversas definiciones elaboradas por un buen número de estudiosos de la materia, coinciden en señalar ciertos puntos esenciales; A.D. Giannini dice que " el impuesto es una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida, y según los modos establecidos en la ley con el fin de conseguir un ingreso."<sup>57</sup>

Dino Jarach llamándolo tributo, dice que es "uno de los recursos que se ofrece al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades, que se caracteriza, por ser una prestación por parte de los particulares al Estado fruto de la coerción, lo cual resume al enunciar que el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto llamado contribuyente, al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo"<sup>58</sup>.

---

<sup>57</sup> A. D. Giannini Op. Cit. p. 46

<sup>58</sup> Jarach, Dino Op. Cit. p. 9

Giuliani Fonrouge, quien también se refiere al impuesto llamándolo tributo, lo define como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio.<sup>59</sup>

Hector Villegas lo define, por su parte, como las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.<sup>60</sup>

Gian Antonio Micheli, después de analizar los alcances de lo que se entiende como tributo, establece que el impuesto, como el más representativo de los tributos es una prestación coactiva, generalmente pecuniaria debida por el sujeto pasivo sin ninguna relación específica con una particular y menos a favor del sujeto mismo que está obligado a cumplir con aquella prestación cuando se encuentre en una determinada relación fijada por la ley con el presupuesto legalmente establecido.

El impuesto se entiende entonces como una prestación en dinero que los particulares, personas físicas o morales con capacidad contributiva, es decir, los contribuyentes que se sitúan en alguna de las hipótesis señaladas en las leyes respectivas, están obligados a dar al Estado para que éste pueda cumplir con sus fines; el cual, está facultado para exigir su cumplimiento en virtud de su poder de imperio.

En general, el concepto de impuesto gira en torno a los elementos que lo caracterizan, los cuales han sido objeto de análisis por parte de la doctrina.

---

<sup>59</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. p. 411

<sup>60</sup> Villegas, Héctor. Op. Cit. p. 67

Es una prestación en dinero, en efecto su pago no puede ser hecho en especie, al respecto el artículo 20 del CFF dispone que las contribuciones y sus accesorios se pagarán en moneda nacional y dispone también respecto de los pagos que deban hacerse en otro país, los cuales podrán ser hechos en la moneda del país de que se trate, aceptando cheques, giros postales, telegráficos, postales, transferencias de fondos como formas de pago.

Además es una prestación en virtud de que el contribuyente no recibe directamente algo concreto a cambio de su aportación al gasto público, por lo tanto no recibirá una contraprestación por parte del Estado aún cuando en forma indirecta el contribuyente se beneficia de los servicios públicos a los que serán aplicados los impuestos en el desarrollo de su actividad ya que entre ésta y el pago que hace el particular no hay una relación perceptible e inmediata.

Son obligaciones a cargo de los particulares, personas físicas o morales que gocen de capacidad contributiva, y que deben encontrarse establecidas en la ley, esto es, toda contribución es exigible en tanto que se encuentra dispuesta expresamente en la ley con lo cual se respeta el principio de legalidad de acuerdo al cual la autoridad fiscal no puede realizar ningún acto para el cual la ley respectiva no lo haya facultado expresamente y con anterioridad a su realización, misma que dispone cuáles son las obligaciones del contribuyente al respecto y que derechos le asisten, tal como ya había sido mencionado. Así la fuente de toda contribución se encuentra en la ley, en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos a los que habrá de ser aplicada y que; por un lado, confiere al

Estado el derecho de exigir la prestación y obliga a los contribuyentes en su calidad de deudores de un crédito fiscal a cumplir con ella.

De tal manera, la ley enuncia las hipótesis a que habrán de ajustarse quienes deban cumplir con un crédito fiscal, la cual constituye lo que la doctrina ha llamado el hecho imponible, cuya realización da origen a la obligación tributario con todos sus elementos, esto es, el monto de tal obligación y a quien o quienes corresponde; estableciendo así un vínculo jurídico entre el Estado en su calidad de acreedor y la persona física o moral que en virtud de su actividad se ha colocado en la situación o circunstancia prevista en la norma jurídica respectiva, es decir, el contribuyente en su calidad de deudor (derecho tributario material). Siendo la obligación tributario, según el concepto de Giuliani Fonrouge el deber de cumplir la prestación a favor del Estado, cuyo contenido es una prestación jurídica patrimonial que constituye exclusivamente una obligación de dar, de dar sumas de dinero en la generalidad de los casos; cuya fuente, aclara, no es más que la ley.<sup>61</sup> Al respecto el artículo 6o del CFF dispone que "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Es una prestación coactiva, precisamente porque se caracteriza por ser una prestación en virtud de la cual el contribuyente no recibe una contraprestación a cambio del pago del impuesto, se hace necesaria la existencia de medidas legales que aseguren el cumplimiento de la obligación a su cargo, de lo contrario resultaría por demás fácil para el particular incurrir en su omisión pues, además de que le significa cierto sacrificio no va a reportarle un beneficio directo e inmediato; sin embargo es de preguntarse hasta donde puede llegar la

autoridad fiscal en aras de ver garantizado el cumplimiento de los créditos a su favor?. El establecimiento de sanciones para el incumplimiento de dichas obligaciones no debe ser de tal manera excesivo que haga más difícil su pago, pues atendiendo a lo expresado por Adam Smith a través de sus principios es mejor buscar un equilibrio en la aplicación de sanciones de manera tal que el contribuyente no deje de cumplir con su obligación, pero sin eliminar esa fuente de ingreso para el Estado. Así mismo en tratándose de la aplicación de otros medios de coacción hacia el contribuyente que, no obstante perseguir un fin a todas luces justo, debe mantenerse dentro de los sensibles, finos y delicados límites de esa misma justicia, y analizar si en realidad tienden a procurar el pago de los impuestos, pero sin anular la actividad del contribuyente en virtud de las sanciones aplicables.

Se aplica a la realización de la actividad del Estado; en efecto, la razón de ser de los impuestos es la obligación del Estado de atender y satisfacer las necesidades colectivas y en general al cumplimiento de sus fines, actividad para la cual necesita recursos, los cuales obtiene de los particulares a través de las contribuciones. De manera que el monto de dichas contribuciones hechas por los contribuyentes pasa a formar parte del presupuesto de ingresos de cada año, el cual se aplicará a los egresos dispuestos así mismo anualmente, sin embargo, pese a ser el objetivo principal de la recaudación de contribuciones, los autores señalan otros fines a los que han llamado fines extrafiscales, entre los que señalan los impuestos aduaneros que más que formar parte de los ingresos del Estado, tienen fines proteccionistas, así mismo se encuentran dentro de aquéllos los impuestos que se establece con el propósito de incentivar o desalentar ciertas áreas de la actividad privada. No obstante, ello no elimina la esencia de

lo que es el impuesto y de los fines a los que se destina que al mismo tiempo constituyen la causa o motivo que los origina. Al respecto, el artículo 10 del CFF dispone expresamente que las personas físicas morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Mayolo Sánchez Hernández, en su libro *Derecho Tributario*, dice que en la medida que el Estado realmente aplique los recursos obtenidos de los impuestos a los gastos públicos tendrá la autoridad moral suficiente para exigir su pago oportuno, lo cual en caso contrario no estaría de ninguna manera justificado y la relación jurídico-tributaria no tendría razón de existir <sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> Sánchez Hernández, Mayolo Derecho Tributario. Cárdenas Editor y Distribuidor. 1988, p 198

P  
R  
I  
N  
C  
I  
P  
I  
O  
S  
DE  
ADAM  
SMITH

Justicia: las contribu-  
ciones deben ser  
proporcionales a la  
capacidad contributiva

Generalidad  
Uniformidad

Todas las personas que se sitúen en la  
hipótesis normativa deben pagar  
Impuestos  
Todas las personas que se sitúen en la  
hipótesis normativa están obligadas  
a una contribución proporcional-  
mente igual

Certidumbre: todas las personas que por situarse en la hipótesis normativa  
están obligadas al pago de un impuesto deben saber a ciencia cierta el  
concepto, el monto, el plazo y las posibles sanciones, así como las tasas  
y bases sobre las que se calcula el impuesto respectivo.

Comodidad. el pago de los impuestos debe ser para el contribuyente  
tan fácil y práctico como sea posible, a través de plazos adecuados,  
formas fáciles y en lugares accesibles.

Economía: el costo total de la recaudación de los impuestos no debe  
ser superior al total de lo recaudado por lo que debe evitarse la  
burocracia innecesaria, las cargas excesivas para ciertas áreas productivas  
así como las sanciones pecuniarias excesivas.

### **3.DEFINICION LEGAL.**

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º fracción I dice de los impuestos que son las contribuciones establecidas en la 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 ese mismo artículo.

Esto es, el mismo texto del artículo diferencia los impuestos de las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos

En realidad la definición dispuesta en la ley no dista mucho de las definiciones establecidas por la doctrina, y aunque en la redacción del artículo 2º no se hace mención de que el pago de los impuestos deba hacerse en dinero, pero al disponer en el artículo 20 respecto del pago de las contribuciones y sus accesorios se sobreentiende que si se causarán y pagarán en moneda nacional es porque habrán de hacerse en dinero no obstante que se adopte cualquiera de las modalidades de pago dispuestas en la ley.

### **4. NATURALEZA DE LOS IMPUESTOS.**

Existen al respecto diferentes teorías que atribuyen a los impuestos una razón de ser diversa a la de responder a la necesidad del Estado de pedir a los habitantes que se encuentran en posición de ayudar al gasto público, una parte de su riqueza para realizar las actividades que le son inherentes y que redundarán en beneficio común. Sin embargo,

aunque es esta idea la que acepta en general la doctrina, el maestro Flores Zavala analiza cinco teorías que en algún momento han sido formuladas y aceptadas por diferentes estudiosos del tema.

Así, el maestro Flores Zavala, se refiere a la teoría de la equivalencia, la teoría del seguro, la teoría que considera al impuesto como el medio económico con el que se cubren los gastos de aplicación y explotación del capital nacional, la teoría del sacrificio; la teoría del impuesto como un deber.

- En cuanto a la Teoría de la Equivalencia.- de acuerdo a ésta teoría, los servicios públicos prestados por el Estado deben ser equivalentes a las cantidades aportadas por los contribuyentes, justificando así la existencia de una relación jurídica tributaria y aunque a tal teoría se le ha objetado el hecho de que se refiere sólo a los servicios como si fueran la única finalidad del Estado, no parece posible considerarla del todo equivocada o distante de la verdad puesto que en efecto, la actividad del Estado en su más amplia concepción debe ir en función de las contribuciones de los particulares o éstas en función de aquéllas, cualquiera que sea el caso, lo cierto es que debe existir una proporción entre los recursos obtenidos y los beneficios comunes a cuya obtención han sido aplicados.

No obstante, de acuerdo a objeciones hechas por la doctrina, considerar que los impuestos son el precio que los particulares deben pagar por los servicios públicos que han disfrutado, disfrutan y aún por los que habrán de disfrutar sería limitar la actividad del Estado a uno de sus ámbitos, al cual, por lo tanto no son destinados los recursos en su totalidad. Por otro lado, si por definición el impuesto no tiene el carácter de

contraprestación sino de una prestación, pretender que los servicios públicos que ofrece en el cumplimiento de sus obligaciones equivalen a una contraprestación para el contribuyente sería desvirtuar la esencia de lo que es el impuesto

Además, dice Flores Zavala, los servicios públicos no sólo se prestan a quienes pagan impuestos, pues paradójicamente, muchos de esos servicios son aprovechados precisamente por quienes por una u otra causa no se encuentran en posibilidad de contribuir. Por todo lo anterior esta teoría no es aceptada como explicación de la naturaleza de los impuestos

- Por lo que se refiere a la Teoría del Seguro.- de acuerdo a esta teoría la obligación de pagar impuestos obedece al costo que se genera de la protección tanto de la vida como del patrimonio de los contribuyentes pero no en su conjunto sino como individuos, por lo que tendrían la naturaleza de una prima de seguro. Sin embargo, dicha teoría se objeta en virtud de que si bien una de las funciones del Estado es la protección de la comunidad y el combate a la delincuencia tampoco puede limitarse a este aspecto y mucho menos pensar que la totalidad de los recursos obtenidos de los contribuyentes se utilizan para asegurar su integridad y la de sus bienes; sin olvidar, por otro lado, que esta función del Estado se enfoca a la prevención de la delincuencia y al castigo de quienes infringen las leyes. Por otra parte, si se considerara que el impuesto obedece a una necesidad del individuo como tal de ver garantizada su seguridad personal y la de sus bienes, habría quienes con razón podrían negarse a su pago, puesto que es precisamente lo contrario a la seguridad el elemento imperante en las grandes ciudades, aún cuando es precisamente en dichos lugares donde los impuestos tienden a ser más y más altos.

De ahí que ésta teoría tampoco sea aceptada como justificación de los impuestos o explicación de su naturaleza pues no sólo les atribuye una completamente diversa y tan distante de la realidad sino que no alude a ninguno de los elementos que forman lo que se acepta como impuesto y que de acuerdo a su definición le son inherentes.

- Existe además, otra teoría que considera al impuesto como un sacrificio por parte de los contribuyentes, el cual debe ser el menor posible y por lo tanto debe ser aprovechado al máximo para que tal sacrificio no sea hecho en vano y no haya necesidad de exigirle un sacrificio mayor.

- Finalmente, la teoría del impuesto como un deber la cual sostiene que el impuesto no necesita ningún fundamento jurídico que justifique su existencia, en virtud de que lo exige el bien común y es el Estado el único facultado para exigirlo de los contribuyentes sin que medie fundamento jurídico alguno.

Esta teoría, por supuesto, es la menos aceptada ya que uno de los principios fundamentales de los impuestos es el principio de legalidad de acuerdo al cual no es posible que un impuesto determinado sea exigido por la autoridad correspondiente sino en virtud de una ley que lo establezca y obviamente previa al hecho que lo origina.

En realidad , podría decirse que la naturaleza de los impuestos es la de contribuir al gasto público, la necesidad de que todos los ciudadanos se encuentren obligados a contribuir en la medida de su capacidad económica, estableciéndose así una relación jurídico-tributaria en la que la actuación del Fisco en su calidad de sujeto activo no puede ir más allá de lo que la Ley expresamente le permite y de los derechos que la misma le confiere; así mismo los sujetos

pasivos se encuentran obligados a cumplir con lo que la Ley les impone al encuadrarse en el desarrollo de sus actividades en la hipótesis normativa a través de la realización del hecho generador, con los plazos y en los términos que la Ley establece.

## **5.ELEMENTOS DEL IMPUESTO.**

Pese a que la doctrina coincide en lo que considera como elementos de los impuestos, hay autores como el maestro Jacinto Faya que los clasifican en elementos cualitativos y cuantitativos, siendo los primeros aquellos que determinan los campos de aplicación material de los impuestos, esto es, la materia imponible, el sujeto activo y el sujeto pasivo. Por lo que se refiere a los elementos cuantitativos, éstos se refieren al impuesto en sí, es decir a los elementos de acuerdo a los cuales se determina el monto de un crédito fiscal determinado como la base imponible y la tarifa aplicable a la base. Por lo tanto, los primeros serían elementos de la relación jurídico-tributaria que nace con la realización del hecho imponible y los segundos lo serían del impuesto como tal.

## **A)SUJETOS.**

### **I.SUJETO ACTIVO.**

Los sujetos activos de la relación jurídico-tributaria son la Federación, Distrito Federal, Estados y municipios, de hecho el artículo 31 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos en su fracción IV dispone como obligación de los mexicanos la de contribuir a los gastos públicos de la Federación, y del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En cuanto a los municipios, solamente están facultados para recaudar las contribuciones que a su favor establecen las legislaturas locales las que formando parte de sus recursos pueden administrar libremente, así mismo la fracción III dispone los servicios públicos a su cargo.

Por lo tanto, sólo la Federación y las entidades locales están facultadas para establecer los impuestos necesarios para cubrir su presupuesto y por supuesto para exigirlos de los contribuyentes en cuanto a los municipios sólo tienen facultad para recaudarlos. Estableciendo así lo que la doctrina ha llamado principio de residencia, aplicable a las controversias competenciales en materia fiscal que surjan entre dos o más entidades federativas y de acuerdo al cual las personas están obligadas a contribuir a los gastos del Estado y Municipio en que hayan establecido su residencia independientemente de que en una situación de controversia el hecho generador haya tenido lugar en un sitio distinto de tal manera que se evite la doble tribulación consistente en gravar con el mismo impuesto dos o más veces el mismo ingreso o utilidad en virtud de que la realización del hecho generador de

la relación jurídico-tributaria se ha llevado al cabo en dos o más entidades federativas. Al respecto, algunos autores aluden a la Ley de Coordinación Impositiva que impide la subsistencia de gravámenes de carácter local sobre las materias objeto de coordinación, dicha ley se refiere a aquéllos ingresos tributarios respecto de los que la Federación concede a las entidades y municipios alguna participación, subsistiendo así sólo gravámenes o impuestos federales en los que los otros sujetos pasivos solamente tienen una participación proporcional de los rendimientos a consideración de la propia Federación. Sin embargo, no se considera una buena solución debido a que se piensa elimina a las entidades federativas la autonomía de administración y manejo de su hacienda que les concede la Constitución en el art 115

No obstante lo anterior, el principio de residencia tampoco escapa a la crítica ya que es considerado por algunos autores como el maestro Margain, como coadyuvante al empobrecimiento económico de Estados y Municipios y aunque tal crítica es aceptada como cierta por la doctrina, también se considera, y aquí no de forma generalizada que si de dos males se elige el menor es entonces preferible evitar a toda costa una doble tributación que le significa al causante un doble sacrificio económico y que además propiciaría que las entidades gravaran ingresos de personas que no residen en su territorio faltando así al principio de residencia establecido en la Constitución, si bien no expresamente sí de manera implícita y eso sin mencionar que la doble tributación es ya de por sí una arbitrariedad, que permitir que todo ello venga como consecuencia de la no aplicación del mencionado principio

Por lo que se refiere a la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación tributario, Luis Humberto Delgadillo apunta en su libro Derecho Fiscal, que no sólo es una facultad sino una obligación de acuerdo a la naturaleza del crédito fiscal o, como él la llama, deuda tributario; pues al ser su destino el gasto público su cobro es también de interés público y en virtud de que la obtención de tales recursos es motivo de toda una legislación tributario.

### **Obligaciones del Sujeto Activo.**

Generalmente se considera una principal y otras de carácter secundario; esto es, el Estado se encuentra obligado al cobro de los impuestos, pero además existen otras obligaciones calificadas como secundarias ya que se dirigen a la determinación del crédito fiscal y al cumplimiento de la obligación tributaria, es decir, al cumplimiento de la obligación principal, por ejemplo realizar visitas, fijar las bases para la liquidación del crédito, etc.

### **II.SUJETO PASIVO.**

De acuerdo a la definición de impuesto, el sujeto pasivo es la persona física o moral que se encuentra en la hipótesis prevista por las leyes respectivas, en virtud de lo cual está obligada contribuir al gasto público con cierta cantidad en dinero al fisco federal. El sujeto puede ser , por lo tanto, cualquier persona física o moral, nacional o extranjera que lleve a cabo el correspondiente hecho generador. La doctrina distingue entre sujeto pasivo y

pagador del impuesto, el primero es el que jurídicamente está obligado a su pago y el segundo aquél que realmente paga el impuesto, realmente porque es quien materialmente realiza un sacrificio económico, ya sea una persona física o moral; como ejemplo de ello el maestro Flores Zavala cita los impuestos indirectos.

En tratándose del sujeto pasivo no se aplica el principio de residencia que determina la competencia tributaria del sujeto activo pues una persona física o moral adquiere el carácter de sujeto pasivo en el momento en que realiza el hecho generador del impuesto sin que importe demasiado el lugar en que resida, lo que en realidad es importante es que la persona es ahora deudora del fisco y tendrá que pagar sea quien sea el sujeto activo.

Al realizarse la hipótesis normativa prevista en las leyes fiscales, la persona; ahora sujeto pasivo adquiere una obligación que le implica una responsabilidad, dicha responsabilidad es clasificada doctrinalmente en directa e indirecta. La responsabilidad directa es, por supuesto, aquella que surge para el sujeto al realizarse el hecho generador que da nacimiento a la relación jurídico-tributaria, a la que Flores Zavala llama responsabilidad originaria por ser la primera consecuencia lógica del surgimiento del crédito fiscal. Y apunta la posibilidad de que ésta responsabilidad alcance a los sucesores del responsable original, constituyéndoles también una responsabilidad directa.

Por lo que respecta a la responsabilidad indirecta es aquella que tienen las personas que por disposición legal y en virtud de circunstancias determinadas aún cuando no hayan sido, propiamente quienes realizaron el hecho generador. Existen también la responsabilidad sustituta, solidaria, objetiva y por garantía, las cuales son calificadas como responsabilidad

indirecta por algunos autores en virtud de ser aquella que tienen las personas que por disposición legal y por circunstancias determinadas, aún cuando no hayan sido quienes realizaron el hecho generador propiamente. Sin embargo, puede darse que existan varios obligados con responsabilidad directa que a la vez es solidaria, la cual surge entre aquellas personas que son copropietarios del bien gravado o realizadores del hecho generador en cuyo caso el cumplimiento puede ser exigido a cualquiera de ellos ya que todos tienen la calidad de deudores del crédito fiscal de que se trate y siendo una responsabilidad de naturaleza solidaria, el que paga tiene derecho de repetir en contra de sus codeudores, al respecto cita el CFF de 1938, en el cual se contenían sendas referencias expresas de tales responsabilidades, sin embargo; el código actual no hace mención de ellas.

No obstante la responsabilidad solidaria que en general se establece en materia fiscal no otorga al obligado solidario el derecho de repetir en contra del obligado directo en virtud de que la ley no lo dispone expresamente, de hecho, el artículo 26 del CFF solamente dispone respecto de los casos en que habrá responsabilidad solidaria lo que vendría a ser según la doctrina una obligación indirecta. Entonces, serán obligados solidarios en los términos de dicho artículo:

- los retenedores y las personas que por ley se encuentren obligados a recaudar contribuciones;
- quienes deban hacer pagos provisionales por cuenta del contribuyente,
- los liquidadores respecto de las contribuciones que estaban obligados a pagar a cargo de las sociedades que se encuentren en liquidación o bien en quiebra.

En tanto se refiere a los dos primeros casos, el mismo artículo aclara que los sujetos estarán obligados en virtud de la responsabilidad solidaria que surge para él pero sólo hasta el monto de las contribuciones cuyo pago debieron efectuar. En tratándose de sociedades mercantiles, dispone que los directores generales, gerentes o administradores serán también responsables solidarios respecto de las contribuciones que se hayan causado no se hayan retenido o no hayan sido enteradas por las sociedades durante el tiempo que ocuparon cualquiera de los cargos anteriores en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizado con los bienes de la sociedad

- así mismo, los sujetos tendrán responsabilidad solidaria respecto de las contribuciones originadas por las actividades realizadas en las negociaciones que adquieran, responsabilidad que se encuentra limitada por el valor de la negociación de que se trate. Sin embargo, la doctrina, o parte de ella no califica esta clase de responsabilidad como solidaria sino como objetiva, aunque en todo caso debe ser más apropiado considerarla solidaria en virtud de que el pago puede ser exigido por el fisco a cualquiera de los obligados, ya sea el directo o el solidario.

- Las personas que a nombre y representación de un extranjero, realicen actividades en nuestro país, que den origen a un crédito fiscal, por supuesto, hasta el monto de las contribuciones causadas.

- Los sujetos que ejerzan la tutela o patria potestad, respecto de los créditos fiscales a cargo de su representado.

- Los legatarios o donatarios respecto de las contribuciones relacionadas con el bien o bienes recibidos en legado o donación y solamente hasta el monto de ellos.

Quienes voluntariamente asuman el carácter de responsables solidarios.

- Cuando un tercero asume la obligación de garantizar el crédito fiscal a cargo de otro, ya sea por prenda, hipoteca, depósito o cualquiera de las formas de garantía establecidas en el art. 141 del CFF y en los términos de los artículos 64 y 65 de su reglamento; y aunque dicho art. 141 en su fracción IV dispone la obligación solidaria como una forma de garantía, en realidad, cualquiera que sea la que se aplique al caso concreto convierte también al tercero en responsable solidario pero sólo hasta el monto del interés fiscal garantizado.

- Los socios o accionistas también son responsables solidarios respecto del interés fiscal originado por las contribuciones relacionadas con las actividades de la sociedad, pero sólo por el monto que no alcance a ser cubierto por los bienes de ésta. También las sociedades que debiendo retener y enterar el impuesto sobre la renta causado por la enajenación de acciones a personas físicas o morales; a menos que en los términos del art. 13-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, la misma sociedad de aviso a la autoridad fiscal que corresponda de acuerdo a su domicilio de que no recibió por parte de ellos la documentación necesaria para comprobar la retención del impuesto respectivo a la enajenación de acciones en el plazo de un mes a partir de la inscripción; o bien que el mismo socio o accionista según sea el caso solicite a la autoridad fiscal una constancia en la que se exprese que mostró los documentos que demuestren el cumplimiento de la obligación de

retener y enterar el impuesto causado por el enajenante de las acciones o partes sociales respectivas.

- En el caso de escisión de sociedades, la sociedad escidente será responsable solidaria por las contribuciones que se causan transmitir sus pasivos, activos y capital; y por aquéllas causadas anteriormente a la escisión, ya sea que en los términos del art. 15-A del mismo código se extinga o no y sólo hasta el monto de su capital al momento de la escisión.

- Las empresas que residan en México y las personas que residan en el extranjero pero que tengan un establecimiento permanente en México son responsables solidarios respecto del impuesto que se causa en virtud del otorgamiento, uso o goce temporal de bienes, en los términos del artículo lo de la Ley del Impuesto al Activo pues dispone quiénes son las personas que están obligadas al pago de ese impuesto y además impone dicha responsabilidad solidaria para quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes que sean utilizados por los contribuyentes obligados al pago del impuesto al activo ya sean personas físicas que realicen actividades empresariales o personas morales residentes en México.

- Finalmente, también son responsables solidarios las personas que reciban un servicios personales ya sea independiente o subordinado por parte de personas que residan en el extranjero, y que sean pagados por residentes en el extranjero, sólo hasta el monto del impuesto causado, que de acuerdo al caso sería el ISR, aunque podrán librarse de tal obligación en los términos del art 13-B del reglamento del CFF dando aviso por escrito a la autoridad que corresponda a su domicilio fiscal de que desconoce el monto de la cantidad

pagada a la persona residente en el extranjero que le presta sus servicios, anexando el nombre y domicilio de dicha persona y entregue además una constancia firmada por esa persona en la cual conste que asume su responsabilidad por el impuesto derivado de la percepción de tales ingresos. Al respecto, los artículos 78 y 84 de la Ley del Impuesto sobre la Renta disponen que se entiende por ingresos derivados de la prestación de servicios personales subordinados e independientes respectivamente

Por lo tanto no todos los estudiosos del tema tienden a incluir los diferentes tipos de responsabilidad dentro del mismo calificativo de indirecta. En cuanto a la responsabilidad sustituta es la que adquiere un tercero cuando voluntariamente se obliga ante el fisco en lugar del deudor originario o responsable directo, sin embargo, éste no queda fuera de la relación jurídico tributaria fisco-deudor existente; así mismo la responsabilidad de pago surgida para quienes efectúan en favor de otros el pago de cualquier cantidad en efectivo por cualquier concepto objeto de impuesto, siendo el que recibe tal pago quien adquiere el carácter de responsable directo y el que lo otorga el responsable sustituto quedando ambos obligados ante el fisco quien puede exigir el cumplimiento de cualquiera de los dos; pero es el sustituto quien generalmente retiene del monto total la cantidad a pagar por concepto de impuesto como es el caso del impuesto sobre la renta.

La responsabilidad objetiva es la que respecta a las personas que adquieran un inmueble afecto a un crédito fiscal generado con anterioridad a su adquisición y que por supuesto tenga relación directa con el inmueble afectado y adquirido ya sea porque por él mismo el inmueble dio lugar a la existencia de tal impuesto o porque en él se haya desarrollado la actividad que

lo originó, y el adquirente a quien corresponde la responsabilidad objetiva sólo responderá hasta el monto del valor del bien o bienes adquiridos.

De modo que la calidad de sujeto pasivo puede recaer tanto en personas físicas como en personas morales, esto es, todos los seres humanos que puedan ser titulares de derechos y obligaciones, es decir, que tengan capacidad de goce pueden ser sujetos pasivos de los impuestos, así como todas las asociaciones, sociedades civiles o mercantiles legalmente constituidas

En cuanto se refiere a la responsabilidad de los sujetos pasivos, ésta se divide según Mayolo Sánchez, en responsabilidad directa, responsabilidad indirecta, la cual a su vez puede ser solidaria, sustituta, objetiva y por garantía siendo la responsabilidad directa la que corresponde a la persona física o moral, nacional o extranjera que lleve a cabo el hecho generador del impuesto y que obtiene un ingreso, rendimiento o utilidad gravable, es el mismo quien se coloca en la hipótesis normativa.

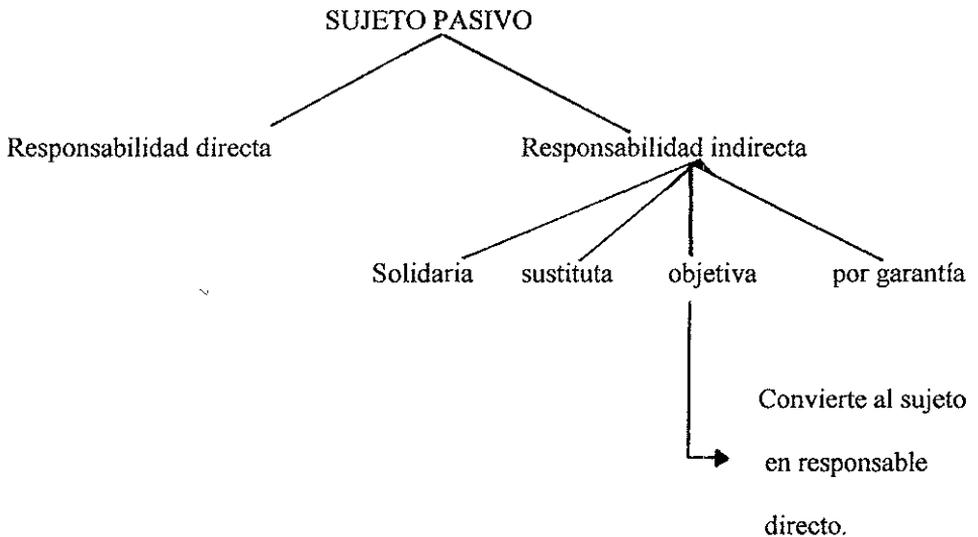
Por otro lado, el sujeto pasivo solidario es la persona física o moral, nacional o extranjera que por disposición legal tiene la obligación de cubrir un impuesto originalmente a cargo del contribuyente directo en virtud de la relación jurídica entre ambos, por ejemplo la administración de un negocio, quedando obligado ante el fisco en los mismos términos en que lo está el sujeto responsable directo, quedando la autoridad en posibilidad de exigir el cumplimiento de la obligación a cualquiera de los dos, pero el responsable solidario que paga el impuesto puede exigir al responsable directo le sea devuelto ya sea a través de la vía civil o mercantil, en realidad el responsable solidario representa una alternativa para el fisco con el

objeto de hacer efectivo el crédito fiscal ya que si el que paga es el obligado principal, el solidario queda liberado de cualquier responsabilidad.

En cuanto a la responsabilidad solidaria por sustitución se define generalmente como aquella que puede tener una persona física, generalmente un funcionario o fedatario público legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe de un acto jurídico cuya realización genera la una obligación fiscal y por la cual es legalmente responsable en los mismos términos que el responsable directo y el fisco puede optar por el cobro del tributo omitido o pagado incorrectamente entre ambos responsables indistintamente, aunque en este caso el responsable sustituto también puede recuperar el monto de lo enterado del responsable directo a través de la vía civil; de modo que personas tales como notarios, recaudadores, retenedores, etc. pueden ser responsables por sustitución tal como lo establece el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

El sujeto pasivo responsable solidario por garantía es la persona física o moral que voluntariamente responde ante el Fisco a por el obligado directo afectando un bien de su propiedad u otorgando una fianza cuando el pago de la obligación ha quedado suspenso por no haber sido realizado oportunamente cuando sido interpuesto un juicio, recurso o medio de defensa legal o por la tramitación de algún beneficio fiscal, es decir no está obligado por la ley a constituirse en obligado en virtud de su actividad o de su relación con el obligado directo sino que es un acto de voluntad establecido también en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Finalmente, la responsabilidad objetiva es aquella que el adquirente de un bien asume por disposición legal respecto de las obligaciones fiscales que haya dejado insolutas el propietario anterior y gravan el bien adquirido convirtiendo al nuevo propietario en responsable directo, lo cual queda establecido en la fracción IV del artículo 26 del mismo ordenamiento, es decir, la responsabilidad objetiva lo es en virtud de que obedece al objeto por el cual nace la obligación, el bien de que se trate por lo que al ser adquirido por otra persona sabe que lo adquiere junto con todos los derechos y obligaciones que le son inherentes, de esta forma se garantiza el interés fiscal aunque aparentemente no parezca algo muy justo.



No obstante, el maestro Flores Zavala considera al respecto, que existe todavía una confusión entre lo que él llama sujeto del impuesto, o sujeto pasivo propiamente dicho y pagador del impuesto en virtud de que la legislación respectiva no dispone nada al respecto y considera que el ejemplo más claro de tal situación se da en el caso de los impuestos indirectos ya que éstos son trasladados al consumidor a través del precio de los productos, siendo por tanto, éste quien en realidad paga el impuesto. Visto así, esto tal vez carece de relevancia alguna, después de todo la verdad es que en la mayoría de los casos el consumidor ni siquiera está consiente de que en el precio del producto que adquiere se encuentra incluido un impuesto cuyo sujeto pasivo es otra persona. Sin embargo, el maestro considera la conveniencia de diferenciar ambos conceptos ya que, la relación tributaria existe sólo entre el sujeto activo el sujeto pasivo y no entre el sujeto activo y el pagador del impuesto, aún cuando entre éste y el sujeto pasivo existan relaciones de carácter privado.

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación pueden ser sujetos pasivos, las personas físicas y morales, quienes están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

### **Obligaciones del Sujeto Pasivo.**

Las obligaciones del sujeto pasivo también suelen dividirse doctrinalmente, en dos clases, una principal y las consideradas secundarias. En realidad, la obligación principal no puede ser otra que el pago del impuesto, en cuanto a las obligaciones secundarias, se puede

decir que son todas las que tienden a facilitar que las autoridades verifiquen el cumplimiento de la obligación principal y pueden consistir, por ejemplo en declaraciones, proporcionar datos, permitir la práctica de visitas, presentar los libros de contabilidad, etc. Aunque es posible que el sujeto pasivo tenga obligaciones secundarias y no la obligación principal ya que las obligaciones secundarias subsisten en tanto sea posible que se genere la obligación principal

### **CAPACIDAD DEL SUJETO PASIVO.**

Mucho se ha hablado de la capacidad contributiva del sujeto pasivo como característica que debe identificarlo, debe, porque dicha capacidad ha de tomarse en cuenta para el establecimiento de los impuestos y en general de las contribuciones. Dino Jarach considera la capacidad contributiva como la capacidad de ser sujeto de un hecho imponible y agrega que dicha capacidad contributiva representa la capacidad de ser sujeto de la situación económica que implica el hecho imponible y es en virtud del hecho imponible que define también lo que se entiende por contribuyente, diciendo que es el sujeto obligado al pago del tributo por título propio, quien es obligado por naturaleza porque en él se verifica la hipótesis normativa del tributo.<sup>63</sup>

## **DOMICILIO DEL SUJETO PASIVO.**

Lo que para efectos fiscales se entiende como domicilio se encuentra regulado en al art. 10 del CFF, tanto para personas físicas como para las personas morales sujetos del impuesto. Su importancia radica en que en función del domicilio se determina la entidad local y municipio que tienen derecho a gravar, en qué lugar habrá de efectuar el sujeto pasivo el pago de los impuestos, además de la importancia que tiene para efectos de ser notificado o bien requerido.

### **III. TERCEROS.**

Los terceros son aquellas personas que aún cuando no tienen la obligación principal, sí pueden tener cualquiera de las obligaciones secundarias. Las cuales pueden ser de tres clases y que el mismo maestro Flores Zavala define como aquellas que establece el Estado y tienen por objeto facilitar que las autoridades correspondientes puedan cerciorarse del cumplimiento de las cargas fiscales a de los particulares, ya sea que deban o no cumplir con la obligación principal, pero de cuya posible existencia depende la subsistencia de las obligaciones secundarias, en virtud de que un causante puede no serlo para siempre. Divide además las obligaciones secundarias en tres clases, de hacer, de no hacer y de tolerar. De hacer, tales como llevar libros, presentar declaraciones, etc., entre las de no hacer se encuentran no proporcionar datos falsos, no alterar o destruir sellos oficiales, etc. y entre las de tolerar menciona el permitir a inspección de libros, locales, documentos, etc.

---

<sup>63</sup> Jarach, Dino. Op Cit. p. 167.

Consistiendo la obligación principal del sujeto pasivo simplemente en el pago del impuesto respectivo.

Al respecto, el cuarto párrafo del artículo I dispone: las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

Pueden tener a calidad de terceros.

- Los particulares, debiendo presentar declaraciones , permitir visitas, respetar sellos oficiales, etc.

- Los notarios quienes deben hacer cotizaciones de escrituras y autorizarlas hasta que haya sido pagado el impuesto.

- Los funcionarios y empleados público de la Federación, de los Estados y Municipios , cuyas obligaciones pueden consistir en no dar curso a instancias si no se ha pagado el impuesto que corresponda , a permitir visitas de inspección, etc.

Aún cuando el Código Fiscal de la Federación no hace mención especial respecto de la existencia de los terceros ya que no son sujetos propiamente de la relación tributaria aunque de ella se derivan obligaciones que recaen en ellos, en su artículo 42 establece algunas de esas obligaciones : “Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las obligaciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de los delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

Requerir al contribuyente la documentación necesaria a fin de rectificar errores u omisiones en sus declaraciones, solicitudes o avisos.

Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados que, exhiban su contabilidad, ya sea en su domicilio, establecimiento o en las oficinas de las autoridades, para que sea revisada.

Practicar visitas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros para revisar su contabilidad, bienes y mercancías

Recabar de los funcionarios y empleados públicos, así como de los fedatarios los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

Así mismo en el artículo 44 establece las reglas a las que deben someterse tanto las autoridades fiscales como los visitados, responsables solidarios y terceros en los casos en que sean practicadas visitas en el domicilio fiscal. Y en el artículo 48 se establece así mismo la obligación que tienen los contribuyentes, responsables solidarios y terceros de presentar los informes datos, documentos, la contabilidad o parte de ella para comprobar que se ha cumplido con las obligaciones fiscales, así como las reglas que deben seguirse para ello.

## **B) OBJETO DEL IMPUESTO.**

Para definir el objeto del impuesto es necesario hacer previa referencia a lo que se entiende por crédito fiscal, de acuerdo al artículo 4o del CFF tiene el carácter de crédito fiscal aquél que el Estado o sus organismos descentralizados tienen derecho a percibir por concepto

de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios. Por objeto se entiende, según la definición de Jacinto Faya, el acto o hecho que prevé la Ley Fiscal como hecho generador del crédito fiscal, otros autores, tal vez adoptando el concepto de Flores Zavala, lo definen simple y llanamente como la situación señalada por la ley como hecho generador del crédito fiscal. Un supuesto jurídico que es necesario sea realizado por alguien para que la obligación nazca realmente y el crédito fiscal se genere, el mismo maestro Faya pone como ejemplos de objeto la percepción de un ingreso o la transmisión de un bien; o lo que en general Dino Jarach llama hecho imponible: "por voluntad de la ley ó la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible". Siendo precisamente, de acuerdo al análisis que de éste realiza, que clasifica los diferentes tipos de impuestos en razón de las características específicas de su objeto (hecho imponible), ya que de otro manera toda actividad que se adecuara a la hipótesis normativa daría origen a una obligación tributaria en general y aunque en realidad todos los impuestos implican una obligación tributaria para el contribuyente no todos tienen el mismo objeto, por lo que no se originan de la misma forma. Este objeto o circunstancia prevista en la ley para dar nacimiento a la obligación tributaria consistente en el pago de un impuesto, se determina o debe ser determinado tomando en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos; como lo expresara Adam Smith en una de sus máximas, esto es, según Jarach, que "el Estado exige una suma de dinero en situaciones que indican una capacidad contributiva, hay un criterio según el cual los legisladores eligen los

hechos imponibles"<sup>64</sup> por lo tanto el objeto de los impuestos no es el resultado la combinar poder de imperio y "fantasía legislativa."

Pero ¿qué debe entenderse por el tan mencionado término de capacidad contributiva?. El mismo autor considera que es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular; así mismo, continúa diciendo, significa existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributario según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. Así mismo, deja a la política financiera la tarea de delinear un concepto de capacidad contributiva, de establecer los presupuestos teóricos en que habrá de basarse, así como indicar a los legisladores qué situaciones de hecho deben ser tomadas como indicio de la existencia de capacidad contributiva en los sujetos pasivos.

Por otro lado, algunos autores coinciden en señalar que existen diversos elementos que configuran el objeto del impuesto o hipótesis normativa y que le son además, indispensables; tales como:

- Una descripción objetiva del hecho o situación determinados.
- Una descripción del sujeto que habrá de ubicarse en el supuesto, es decir, que haga posible individualizar al sujeto o sujetos a quienes les será aplicada la norma respectiva.
- El momento en que debe darse la realización del hecho imponible para que pueda tenerse por configurado el supuesto contenido en la norma.

---

<sup>64</sup> Jarach, Dino Op Cit. p. 85.

Respecto al objeto del impuesto, el art. 6o del CFF. establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

### **C) UNIDAD DEL IMPUESTO.**

Es la unidad de medida en virtud de la cual la ley establece o fija la cantidad que el contribuyente está obligado a pagar por concepto de un impuesto determinado, y que sirve para hacer el cálculo que corresponda; por ejemplo el salario cuya unidad sería el peso. Es la cosa o cantidad delimitada en medida.

### **D) BASE DEL IMPUESTO (BASE IMPONIBLE).**

Está constituida por el número de unidades fiscales sobre las que se determina el impuesto a pagar; por ejemplo la cantidad que percibe el sujeto pasivo por concepto de salario u honorarios, según sea el caso. Faya la define como la evaluación en dinero del objeto del impuesto.

## **D) CUOTA DEL IMPUESTO.**

La doctrina la define como la cantidad en dinero que se percibe por unidad fiscal, existe una clasificación de acuerdo a la cual las cuotas pueden ser de derrama, fija, proporcional, progresiva.

- Cuotas de derrama, también llamadas de contingencia se fijan con base en la cantidad total que se espera obtener por concepto de determinado impuesto, se divide entre los sujetos de acuerdo a la base imponible que corresponda en cada caso calculando así la cuota que corresponde a cada unidad fiscal, por ejemplo por cada litro de producto X se fija una cantidad determinada de impuesto.

- Cuota fija es la que señala la ley que debe ser pagada por unidad fiscal, esto es, por cada kilo, litro, tonelada, etc. de X producto, sin que haya necesidad de hacer un cálculo de acuerdo a las diferentes bases imponibles.

- Cuota proporcional es aquella que la ley señala en porcentajes sin importar, por supuesto, cuál sea el importe de la base en virtud de que se trata de un porcentaje fijo como en el caso del 15% del Impuesto al Valor Agregado, el 2% sobre nóminas, etc.

- Cuota progresiva es aquella que aumenta en proporción directa al aumento de la base gravable.

## **CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.**

Existen diversas clasificaciones de los impuestos que se basan en diferentes criterios, sin embargo la mayor parte de la doctrina coincide en aceptar algunas de esas clasificaciones, tal es el caso de los impuestos directos e indirectos; reales y personales; a los actos y a los consumos; específicos y "Ad valorem"; generales y especiales; fijos, progresivos y proporcionales; internos y externos. Existen además otras clasificaciones como la de impuestos instantáneos y periódicos e impuestos con fines fiscales y extrafiscales.

### **1.IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.**

Esta clasificación construye una de las más , si no es que la más amplia y aceptada por los diferentes tratadistas si bien no todos coinciden en los criterios o puntos de vista que se utilizan por unos y otros para diferenciarlos y caracterizarlos. Atendiendo entonces a la repercusión de los impuestos, éstos se clasifican en directos e indirectos.

Sin embargo, la diferencia entre unos y otros se hace conforme a diversos criterios adoptados por los diferentes tratadistas; al respecto, algunos autores consideran que el criterio diferenciador de los impuestos directos e indirectos consiste en que los directos recaen definitivamente sobre la persona obligada a pagarlos y quien directamente habrá de hacerlo; por otro lado los impuestos indirectos no recaen específicamente sobre el sujeto que los causa

sino que son transferidos a quienes en realidad habrán de pagarlos como es el caso de aquellos que recaen en los consumidores.

Así mismo existe un punto de vista objetivo de acuerdo al cual los impuestos directos son los que gravan cosas o situaciones habituales que por lo tanto pueden calificarse de duraderas o permanentes constituyendo para el Estado un ingreso más o menos estable, éstos recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza en consecuencia los impuestos indirectos son aquéllos que gravan determinados hechos o actos pasajeros o más o menos aislados, circunstancias no consideradas normalmente habituales que al producirse dan origen a obligaciones tributarios distintas y hasta cierto punto aisladas o, por lo menos no tan frecuentes como en el caso de los impuestos directos y al cual Flores Zavala se refiere como criterio administrativo.

Sin embargo, es de tomar en cuenta que de acuerdo a tales criterios, los impuestos que bajo un punto de vista son clasificados como directos, resultan indirectos si se adopta como punto de partida para diferenciarlos otro de los mencionados criterios como es el caso del impuesto sobre herencias y legados.

Existe además un criterio que diferencia ambas clasificaciones en función de la capacidad contributiva de los sujetos al realizar un hecho imponible determinado pues considera que para determinar la carga tributario el legislador toma en cuenta que los impuestos directos gravan una manifestación inmediata de capacidad contributiva del causante, por otro lado, respecto de los impuestos indirectos éstos gravan una manifestación mediata de dicha capacidad del sujeto Este criterio sostenido entre otros tratadistas por

Benvenuto Giriziotti se basa en que el impuesto directo se extrae inmediatamente del patrimonio o del rendimiento por lo que se supone la existencia de una capacidad contributiva inmediata del sujeto, es decir, existente en ese momento por el contrario, tratándose de impuestos indirectos que gravan el gasto el consumo, o la transferencia de riqueza se presupone una capacidad contributiva mediata. En virtud de que más que atender al obligado directo, atiende a los que la doctrina llama contribuyentes de hecho, o sea aquéllos en quienes finalmente repercutirá el gravamen en definitiva. La exteriorización de esa capacidad es inmediata cuando existen, circunstancias objetivas, que demuestren un cierto nivel de ,riqueza, tales como el patrimonio, los ingresos o rentas, etc. la exteriorización es mediata, según Héctor Villegas cuando si bien dichas circunstancias o situaciones objetivas permiten suponer la existencia; de cierto nivel de riqueza, resultan ser meros indicios ya que el grado de aproximación a dicho nivel es menor que en el caso de exteriorización de la capacidad contributiva inmediata, mencionando como ejemplo la adquisición o consumo de bienes y servicios, así como el ejercicio de actividades o profesiones con fines de lucro; pues considera lógico pensar que en tanto mayor sea el consumo mayor es el gasto y por lo tanto también es mayor el nivel de riqueza; pues él considera que la repercusión no es un elemento que incida de manera notable en la clasificación de los impuestos. Morselli por su parte considera que los impuestos directos lo son en virtud de que gravan la riqueza en si misma, gravan su existencia, independientemente del uso que se le de, en cambio los indirectos gravan la riqueza en virtud de su utilización,, ya que ésta hace presumir la existencia de

capacidad contributiva en el sujeto; lo que él mismo llama criterio de la sustitución estática o dinámica de la riqueza.

El maestro Emilio Margain resume con gran claridad las diferentes posiciones doctrinales al respecto en sólo dos; la primera considerando que son impuestos directos todos aquéllos que no sea repercutibles, esto es, que su pago sea hecho en la realidad directamente por el sujeto pasivo que lo causa, al que Flores Zavala denomina verdadero contribuyente; y lógicamente, en el entendido de que son impuestos indirectos aquéllos que sí son repercutibles. La segunda de esas corrientes es la que considera que en virtud de que no es posible clasificar los impuestos en función de su repercusión ya que todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente en un momento dado; lo más recomendable es conceder la calidad de impuestos directos a los que gravan los rendimientos e indirectos a los que gravan los consumos. Aunque en realidad ésta constituye en la doctrina una subclasificación de los impuestos indirectos.

Al respecto Héctor B. Villegas cita la opinión de John Stuart Mill, quien considera que impuesto directo es el que se exige de las mismas personas que se desea o se pretende que lo paguen; e indirecto aquél que se exige a una persona con la esperanza y la intención de que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra.

Gian Antonio Michelli adoptando el criterio de la capacidad contributiva considera que los impuestos directos gravan dicha capacidad manifestada ya sea por la propia existencia del sujeto o porque tal sujeto es titular del derecho o la percepción de rentas, de derechos sobre

un bien o sobre un patrimonio, situaciones que tienden a reproducirse frecuentemente dando lugar a imposiciones periódicas<sup>65</sup>.

Sainz de Bujanda dice que el impuesto se considera directo cuando la obligación es a cargo de una persona sin concederle facultades legales para resarcirse, por lo tanto, considera que los impuestos indirectos cuando la norma tributario concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona el reembolso del impuesto pagado. No obstante, más que un reembolso parece más conveniente denominarlo repercusión, como lo ha hecho otra parte de la doctrina.

Las ventajas y desventajas que ofrecen tanto los impuestos directos como los indirectos también son motivo de cierta discusión y controversia doctrinal; en opinión de varios autores que comparten el punto de vista de Flores Zavala, los impuestos directos son convenientes porque:

- Le representa al Estado un ingreso cierto, constante y seguro;
- Tienden a ser justos y cumplir con el principio de equidad,
- Permiten establecer un sistema de exenciones y deducciones;

No obstante, no ser pocas sus ventajas ni poco importantes, la doctrina encuentra en ellos varias dificultades en su aplicación tales como.

- Generan en el contribuyente cierta tendencia a la evasión;
- Su control presenta ciertas dificultades en virtud de que la determinación la realizan los mismos causantes, aún cuando también existe la determinación administrativa;

---

<sup>65</sup> Micheli Gian, Antonio. Op. Cit. p. 51

- No presentan gran elasticidad que permita un aumento más o menos periódico ni en el mismo porcentaje que los impuestos indirectos, pues un aumento hecho a la ligera solamente elevaría el índice de evasión y retrasos en el pago.

- Otro de los puntos que la doctrina encuentra criticables en éste tipo de impuestos es que el causante se torna más exigente respecto del destino que se les da, aunque en realidad habría que preguntarse si en un país en donde el grueso de la población sufre de serios problemas económicos las personas se ocupan de controlar el uso que se da a sus impuestos más que de intentar pagarlos y evitar sanciones o por el contrario intentar evadirlos; y si lo hacen, entonces la pregunta sería qué porcentaje de la población, y de la población que contribuye, se ocupa de ello; así que tal inconveniente resultaría ser un tanto relativo.

- Por otro lado, se dice que los impuestos directos dejan fuera de gravamen un importante sector de la población, como el de aquéllos cuya percepción de ingresos es inferior al mínimo, pero en éste caso habría que analizar qué tanto sería justo hacer recaer un impuesto determinado sobre alguien cuyo ingreso sería obviamente más afectado que el de aquéllos que sí se gravan, lo cual le representaría un sacrificio mayor, lo cual no concuerda con los principios que deben regir toda imposición fiscal.

En cuanto se refiere a las ventajas y desventajas que presentan los impuestos indirectos, la doctrina coincide en afirmar que;

- En virtud de que se incluyen en el precio se disfrazan, y en consecuencia el contribuyente no los percibe en su totalidad, aunque lógicamente incide en un incremento del precio de las cosas.

- Por esa misma característica de encontrarse disimulados en los precios son más elásticos y pueden ser aumentados en mayor porcentaje; y aun como no son tan fijos como los impuestos directos su característica de elasticidad que los hace más susceptibles al aumento de sus cuotas hace que para el Estado resulten más productivos.

Además resulta la menor manera de gravar a aquéllos sectores de la población que en virtud de sus ingresos no pueden ser gravados con un impuesto directo;

En cuanto a las desventajas, se dice que no son justos porque afectan más a quienes no tienen gran capacidad económica, en virtud de que son quienes tienden a tener una familia más numerosa con la consecuencia de que su necesidad de consumir artículos gravados es mayor. Sin embargo, tal situación no es responsabilidad del fisco, una familia grande o pequeña depende de cada persona por lo que si los impuestos indirectos resultan ser injustos, no parece ser ésta una razón de peso para fundar tal injusticia.

- Además no representan para el Estado un ingreso cien por ciento estable porque depende de la cantidad de consumos que se hagan, por lo que en tiempos difíciles económicamente, la población, o la mayoría limita sus gastos y por lo tanto sus consumos; Por lo que tampoco deben ser aumentadas sus cuotas excesivamente ya que se produciría el mismo resultado.

## **IMPUESTOS REALES Y PERSONALES.**

También llamados objetivos y subjetivos constituyen una subclasificación de los impuestos directos; siendo los subjetivos o personales aquéllos que gravan las rentas o bienes de un contribuyente determinado ya sea en su conjunto o bien una parte de ellos y teniendo en cuenta sus condiciones personales; el gravamen recae en la actividad humana; por ejemplo el impuesto sobre la renta, aunque éste es calificado por algunos autores como un impuesto semipersonal.

Se considera que ésta clase de impuestos, al tomar en cuenta la situación personal del sujeto pasivo, su capacidad contributiva, tiende a ser más justa y por lo tanto más recomendable cuando la población no goza de gran capacidad económica, por ser lo más cercano al principio de equidad tributario. La doctrina está de acuerdo en que éste tipo de impuestos además de tender a la justicia permiten que la política tributario aplique un sistema de deducciones fiscales que representa un estímulo para los contribuyentes. Sin embargo, aún cuando los impuestos personales ofrecen varias ventajas tanto para el Fisco como para los contribuyentes, dista mucho de ser la solución perfecta a los problemas que presenta todo sistema impositivo ya que su determinación corresponde a los mismos contribuyentes a través de las declaraciones que están obligados a presentar, lo cual implica cierta verificación posterior por parte de la autoridad fiscal, así como un control que trate de evitar la evasión en tanto sea posible, todo lo cual implica además de gastos, un incremento de la posibilidad de que los contribuyentes logren evadirse.

Por otro lado, los impuestos objetivos o reales son los que gravan bienes o rentas particulares o en conjunto por sí mismas, esto es, sin tomar en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo pues recaen sobre las cosas objeto del gravamen, como es el caso del impuesto predial. Estos impuestos gravan toda manifestación de cierta capacidad contributiva, pero sin tomarla en cuenta para efectos de su determinación, y por lo tanto los impuestos personales presentan características contrarias respecto de los reales, esto es, los impuestos personales son establecidos en función de la situación económica del contribuyente, por lo que son lo más cercano al principio de equidad tributario, pero tienen en contra que su determinación está a cargo del contribuyente complicando su control y haciéndolo más costoso; facilitando así la evasión.

Por el contrario, los impuestos reales son de fácil determinación y administración, tienden a disminuir la evasión, pero tienen el inconveniente de que al no tomar en cuenta las circunstancias personales del causante no coadyuvan a que el principio de equidad se vea materializado.

Sin embargo los impuestos reales también pueden gravar a la persona, pero considerándola como objeto, de ahí la subclasificación de esta clase de impuestos en que la doctrina los agrupa tomando en cuenta si se trata de impuestos reales que gravan a las personas considerándolas como objetos o si gravan a las cosas.

## IMPUESTOS SOBRE LOS ACTOS Y SOBRE LOS CONSUMOS.

Esta en realidad es una subclasificación de los impuestos indirectos. Siendo el impuesto sobre los actos aquél que recae sobre las operaciones que constituyen parte del proceso económico; y los impuestos sobre los consumos son aquéllos que se establecen cuando se realizan operaciones destinadas al consumo, es decir, aquéllos que gravan lo que constituye la última fase del proceso económico, esto es, el consumo; gravando las mercancías que se le expenden al público, incluyendo incluso los servicios que se le prestan, ejemplo de ésta clase de impuestos es el Impuesto al Valor Agregado. Son generalmente considerados impuestos injustos en virtud de que las personas que adquieran una mercancía deberán pagarlo independientemente de su individual capacidad económica, ya que en realidad van dirigidos a gravar al consumidor aunque no sea éste quien ostenta la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributario pero repercute en él. Al referirse a ésta subclasificación de impuestos indirectos Giannini establece algunas categorías sobre la base del momento en que surja el impuesto y dependiendo de la persona en la que recaiga la obligación y dice que el impuesto puede gravar las mercancías en distintos momentos<sup>66</sup>:

- En el momento en que se producen, en virtud del cual serán impuestos de fabricación;

En el momento en que las mercancías entran o salen del territorio de un Estado, llamándose entonces impuestos aduaneros;

---

<sup>66</sup> A. D. Giannini. Op. Cit. p. 512

- En el momento en que las mercancías pasan del fabricante al directamente al comerciante, de éste a otro comerciante o del comerciante al consumidor, y los llama impuestos sobre ingresos;

- Finalmente, en el momento en que las mercancías son usadas, en cuyo caso los impuestos recaen en el consumidor y no en una persona distinta como serían el fabricante o el importador o exportador, según sea el caso; aunque en todos los supuestos su importe se encuentra incluido en el precio de las mercancías o servicios, a lo cual menciona el caso del impuesto sobre automóviles y transportes.

Respecto a los impuestos a los actos, el mismo autor dice que las transmisiones de bienes económicos puede darse entre vivos o mortis causa como en el caso del impuesto sobre sucesiones. Por lo que se refiere a las transmisiones que se efectúan entre vivos, éstas da origen a una diversidad de impuestos en virtud de que los actos mediante los cuales se realiza el cambio de bienes y servicios son también diversos. De éstos impuestos sobre los actos se dice también que inciden de manera progresiva sobre el patrimonio de las personas ya que recaen sobre las actividades encaminadas al movimiento de la riqueza.

## **IMPUESTOS ESPECIFICOS E IMPUESTOS "AD VALOREM"**

De acuerdo a ésta clasificación los impuestos específicos son los que atienden al peso, medida, calidad o cantidad del bien que están destinados a gravar y los impuestos ad

valorem son impuestos indirectos que se establecen en función el valor del producto, del precio; por lo que se considera que es el más justo pues a mayor precio, mayor impuesto.

## **IMPUESTOS GENERALES E IMPUESTOS ESPECIALES.**

Tienen el carácter de impuestos generales los que gravan actividades u operaciones que tienen el mismo origen pese a ser diferentes por sí mismas, esto es, son de la misma naturaleza, en cambio los impuestos especiales son los que gravan una actividad determinada, por ejemplo el impuesto sobre automóviles nuevos.

## **IMPUESTOS PROGRESIVOS Y PROPORCIONALES.**

Los impuestos progresivos son los que aumentan en función del aumento en el ingreso o la riqueza del contribuyente; una parte de la doctrina sostiene que esto se justifica en virtud de que gravando a quienes tienen mayor riqueza o perciben un ingreso superior y utilizarlo para cubrir los gastos que produce la satisfacción de las necesidades colectivas se logra cierta justicia. dentro de la sociedad pues es como si la riqueza se distribuyera de cierta forma; sin embargo, otra corriente doctrinal considera que más que una justa distribución de la riqueza lo que se logra con una política de aplicación de impuestos progresivos es que se

desaliente la producción y la inversión de capitales, lo cual redundaría en una reducción de la recaudación fiscal produciéndose por consiguiente el efecto contrario al que sostienen los partidarios de su aplicación y en cuanto a las clases que supuestamente se pretende beneficiar solamente se le acarrea una menor cantidad de bienes y servicios de los que pueda disponer.

Por otro lado los impuestos proporcionales son aquéllos cuya tasa es constante y proporcional a la riqueza, imponible sin que vaya aumentando conforme tal riqueza se incrementa por lo que en lugar de provocar un desaliento en la inversión la fomenta, así como la reinversión lo cual se traduce en más bienes y servicios disponibles para la población

### **IMPUESTOS CON FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.**

Aunque ésta división no es en muchos casos, ni siquiera considerada por los diversos autores, muchos defienden la necesidad de establecer las diferencias entre unos y otros; de modo que los impuestos con fines fiscales son aquéllos cuya imposición se realiza con el fin de hacer llegar ingresos al Estado, que le permitan cubrir el gasto público.

En cambio, los impuestos con fines extrafiscales son aquéllos que se establecen no con el fin de aportar ingresos al Estado, en atención a los gastos que éste deberá hacer de acuerdo a su presupuesto de egresos, o por lo menos no como finalidad principal, sino que se establecen

con un objetivo económico, social o cualquier otra finalidad distinta a la captación de recursos.

## **EVASION.**

Por siglos, la actitud de los sujetos pasivos de los impuestos o de los tributos en general, ha sido de una u otra forma, de hostilidad, con la presencia de una constante, esto es, la intención de evitar su pago como una forma de rebelarse a la imposición o simplemente de no ver disminuida su riqueza, lo cual ha dado origen a la implementación de sanciones tendientes a evitar el fenómeno de la evasión fiscal.

Pero éste no es un fenómeno que se de aisladamente o de forma accidental, la doctrina sostiene que constituye esencialmente un fenómeno psicológico; al respecto, Sainz de Bujanda dice que la actitud “es una disposición psicológica relativamente general y suficientemente permanente que aparece en la raíz de las opiniones particulares.”<sup>67</sup> Y agrega que la opinión que cada individuo tiene del tributo está directamente relacionada con una actitud general en la cual se vinculan pasado y presente constituyendo una tradición en las relaciones de los individuos con el Fisco, que además se ve influida por las experiencias personales de cada uno de ellos, es decir, que independientemente del fenómeno psicológico que se produce cuando del Fisco se trata, los contribuyentes o sujetos pasivos son hostiles

hacia dicha figura por tradición, de acuerdo a la cual han tratado de sustraerse al pago de impuestos que en algún momento han considerado injustos o excesivos.

Otros autores como Armando Giorgetti<sup>68</sup> sostienen la influencia de un factor psicológico al afirmar que si bien es cierto que la excesiva imposición trae como el deseo de evadirse, también lo es que las causas predominantes de la evasión tienen origen, en muchos casos, en factores psicológicos y apunta otros elementos, tales como las relaciones de confianza, o tal vez mejor de desconfianza entre los contribuyente y el fisco, los sistemas de distribución de la carga fiscal, etc Sin embargo, el mismo autor reconoce que la tradicional asociación, a veces inconsciente, de las cuestiones fiscales con abusos y arbitrariedades, que genera un mecanismo de defensa que se traduce en la evasión, no tiene más razón de ser en la actualidad, cuando tales situaciones han cambiado. Aunque acepta que por la misma naturaleza del fenómeno tributario, es fácilmente susceptible de tener una instrumentación defectuosa.

Pero ya sea que el fenómeno de la evasión se atribuya a causas psicológicas, materiales o de cualquier otra índole, lo cierto es que la doctrina coincide en la gravedad del problema que tal fenómeno genera, esto es, un desequilibrio en los diferentes sectores de la administración pública así como consecuencias sociales, económicas y políticas, siendo la desigualdad en la repartición de las cargas tributarias sólo una de ellas, ya que al no obtener el ingreso suficiente, y ante la obligación de hacer frente a los gastos que implica la satisfacción de necesidades públicas, se provoca la ampliación de las bases gravables, el aumento de la

---

<sup>67</sup> Sinz de Bujanda, Fernando. Op Cit p. 225

<sup>68</sup> Giorgetti, Armando. La Evasión Tributaria. Editorial De Palma. Buenos Aires, Argentina. 1967 P 167 yss

presión fiscal, etc. que en todo caso implican una injusta molestia para los contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones fiscales.

Dentro de éste contexto se encuentran los impuestos al comercio exterior, representando por un lado una parte importante de los ingresos del Estado, sin embargo su importancia no se limita al papel que representan dentro del presupuesto nacional como ingresos ordinarios ya que pueden constituir una forma de proteccionismo industrial, pero dentro del proceso de globalización actual adquieren más bien una función de fomento al comercio de coadyuvante a la apertura comercial que se vive en nuestro país a través de la desgravación de las exportaciones y de ciertas importaciones, convirtiéndose en instrumento vital del creciente intercambio comercial internacional, en el marco de acuerdos comerciales a los que se integran cada vez más países, cambiando su esencia de ser una parte del ingreso nacional a un elemento de toda una política fiscal en el que todos los conceptos y todos los impuestos relativos al comercio exterior se relacionan existencialmente y que es necesaria para el desarrollo de una política comercial conveniente para el país

**CAPITULO III**  
**IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR**

## **LANTECEDENTES DEL COMERCIO EN LAS CIVILIZACIONES ANTIGUAS.**

Casi tan antigua como el hombre mismo es la necesidad de intercambiar productos, no sólo entre los habitantes de una misma ciudad o Estado sino entre los diferentes pueblos o civilizaciones, para quienes el comercio representaba una actividad de suma importancia y enorme trascendencia.

Existen al respecto diversos vestigios que permiten deducir la trascendencia de las actividades comerciales para los pueblos de la antigüedad; así por ejemplo, encontramos que durante la llamada Edad del Bronce, que según los historiadores empezó hace aproximadamente 5000 años; existían en la isla de Creta situada en la parte oriental del Mediterráneo y en Grecia; las cuales eran consideradas importantes centros de civilización, cierto tipo de construcciones dedicadas especialmente a dos destinos muy específicos ya que funcionaban como templos y como almacenes de mercancías, equiparando así en importancia, la actividad comercial con las actividades religiosas las que constituían sin duda, el eje de muchas civilizaciones.

Ahora bien, una de ellas estaba constituida por los egipcios; efectivamente, en Egipto los productos que poseían, esto es, todo aquello que eran capaces de producir o que podían obtener de su propio territorio, eran objetos que por su naturaleza les proporcionaban cierto poder y riqueza, principalmente a Egipto y Mesopotamia; tales como armas y diversos utensilios hechos de bronce. Sin embargo tal poder debía ser conservado y eso requería de un ejército bien equipado, lo cual demandaba gran cantidad de productos que no se encontraban

en la región por lo que era necesario importarlos de otros territorios. En Egipto específicamente se producían frutas, legumbres, trigo y vino, pero debían obtener aceite, madera y perfumes ya de Creta o Fenicia. Siendo Tebas un lugar de gran importancia para la población egipcia ya que su situación geográfica que facilitaba el establecimiento de rutas mercantiles y sus valiosos recursos minerales hizo que se convirtiera en un importante centro de comercio.

Sin embargo, no solamente los egipcios se destacaron por sus dotes de comerciantes, en realidad, el desarrollo comercial de los pueblos de la antigüedad se dió de forma paralela permitiendo que civilizaciones como la fenicia, la romana, la griega, la misma egipcia e incluso las apartadas regiones de oriente comerciaron entre sí.

La actividad comercial tomó un curso tal que dió origen a nuevas necesidades y en consecuencia a la creación de oficios que antes no existían simplemente porque no tenían razón de ser, así los mercaderes, artesanos especializados y aún los escribas vinieron a integrar una clase social aparte y de alguna manera privilegiada.

Los medios por los cuales se hacían llegar las mercancías de un lugar a otro eran diversos y constituían una verdadera organización ya que en algunos casos los mercaderes poseían su propia flota que les permitía llevar a través del mar gran cantidad de productos sobre todo los griegos y fenicios, otros los hacían llegar a sus consumidores transportándolos por vía terrestre valiéndose para ello de animales de carga. Pero no solamente los fenicios y griegos se dedicaron al comercio marítimo y terrestre en forma importante, ya que en su oportunidad y posteriormente a ellos, los romanos también se destacaron por sus actividades



comerciales. Por lo que a Grecia se refiere, después de sus luchas contra los persas hacia el año 490, aprovecharon el poder que habían obtenido a través de las alianzas hechas con ciudades e islas del mar Egeo con el fin de protegerse mutuamente de los invasores y crearon un imperio marítimo pues ante el mal estado de los caminos el comercio por vía terrestre no resultaba la mejor elección, situación que para Grecia resultaba de tal manera benéfica que Atenas se convirtió en una ciudad rica, centro del comercio del Mediterráneo, lo que además propició el desarrollo de otras actividades internas como la explotación de minas y la acuñación de moneda, así como el establecimiento de fuertes impuestos no sólo a los propios atenienses sino también a los extranjeros que llegaban a comerciar en su territorio. En general, la sociedad ateniense, estableció un sistema comercial con diversas ciudades, sin embargo se dice que hacia finales del siglo V su capacidad de producción se vio disminuida por diversos factores y aunque de una u otra forma continuaron realizando una gran actividad comercial la cantidad de productos que se veían obligados a importar de otras tierras para su propio consumo se había incrementado notablemente, sobre todo, al aumentar la demanda de metales para la acuñación de moneda, con los cuales Grecia no contaba y que generalmente eran llevados de Chipre, o de lugares más lejanos.

## **MESOPOTAMIA.**

Sin embargo, hasta el surgimiento de las civilizaciones de Grecia y Roma las sociedades más avanzadas vivieron en Oriente Medio, región cuyo corazón era Mesopotamia, los reinos

que la formaban extendieron su poder y entraron en contacto con regiones vecinas que pasaron a formar parte importante de dicha civilización en distintos períodos, durante los cuales llegaron a constituir la primera civilización conocida. Se dice al respecto que mucho antes del período conocido como Neolítico, acerámico o precerámico, que inicia aproximadamente en el año 8500 a. C. y concluye hacia el año 7000, ya se practicaba el comercio, especialmente la importación de bienes pues aunque las planicies de Mesopotamia proveían a sus habitantes de tierras fértiles y agua en abundancia, situación perfecta para el desarrollo de la agricultura que constituyó una gran fuente de riqueza; faltaban muchos materiales, objetos y productos que debían ser importados, entre ellos se encontraban las vigas de madera y piedras necesarias para la construcción, metales de diversos tipos, piedras preciosas y hasta simples piedras de moler que eran muy útiles para hacer harina; existen además vestigios de mercancías encontradas a más de cien kilómetros de su lugar de origen en el Mar Rojo y el Mediterráneo, y la obsidiana, cristal volcánico con gran capacidad cortante, que se usaba para la fabricación de utensilios, era llevada al primitivo oriente Medio desde Asia Central y Anatolia, en Turquía, lo cual ha permitido a los arqueólogos deducir la existencia de amplias redes comerciales que la hacían llegar a lugares situados a más de ochocientos kilómetros de su lugar de origen, además se ha concluido que otros bienes tales como; sal, tejidos, pieles, y otros productos vegetales o animales también eran comercializados. Existen también vestigios de vínculos comerciales entre el sur de Mesopotamia y el sudoeste de Irán, así mismo, en Irak se han encontrado turquesas, cristal de

roca, obsidiana y conchas marinas que vienen a confirmar la existencia del comercio con Oriente medio.

Posteriormente al período precerámico, esto es, durante la tercera dinastía de Ur iniciada hacia el año 2112 a. C. la antigua ciudad fundada a principio del período Ubaid' en el año 5900 a. C. aproximadamente; y que fue completamente reconstruida por los reyes UrNammu, su hijo Shulgi y Amar-Sin se convirtió en la ciudad de entrada del comercio mesopotámico con los países del Golfo Pérsico y otros hasta el siglo XVIII a. C. Finalmente, el imperio de Ur se dividió en varios reinos independientes, surgiendo así ciudades importantes como Isin, Yamhad, Eshnunna, Susa y Babilonia por lo que el comercio se expandió extraordinariamente, de lo cual existen archivos hechos en tablillas, pues para entonces existía ya la escritura cuneiforme; algunas de las cuales muestran registros de comerciantes procedentes de Anatolia que comerciaban con Asiria; los arqueólogos han encontrado en esas tablillas una invaluable fuente de conocimiento acerca de diversos temas entre los que se encuentra el comercio; actividad por demás importante si se considera que los vínculos que se extendían desde Anatolia hasta el Golfo Pérsico eran establecidos precisamente por las caravanas de mercaderes. A partir de entonces el comercio se ve estrechamente relacionado con la guerra por el afán de adquirir el control de las rutas comerciales y en general de la actividad comercial en el Golfo Pérsico y que para el año 2017 aproximadamente, durante y posteriormente al reinado de Isin, habla cobrado gran importancia convirtiéndose en una actividad muy intensa en esa región; ciudades como Dilmun que ya durante el período dinástico temprano sostenía un fuerte comercio con Ur

suministrándole madera de construcción, empezó entonces a proporcionar también mineral de cobre, como lo demuestran los escritos de dinastías posteriores, Ur por su parte se dedicó a la exportación de mercancías como lana, tela, plata, sebo y resina también recibían cobre, diorita y madera de magán con quien se establecía la mayor parte del comercio"; madera de construcción, oro, estaño, lapízlázuli y cornalina de Meluha. Algunas de las inscripciones encontradas en Ur muestran que los mercaderes eran financiados por el templo de Nanna, dios de la Luna, que era la deidad principal de la ciudad; a Isin le sucedió Shu-Ilishu quien fue derrotado por Zabaya que después de un tiempo en el poder fue sucedido por su hermano Gungunum aproximadamente en el año 1932 a.C., siendo en ésta época cuando el comercio deja de estar controlado por una administración central como lo era el templo de Nanna, dicho control era ahora ejercido por algunos ciudadanos ricos que a portaban cierto capital para financiamiento de las actividades comerciales a cambio de un interés fijo, el principal puerto comercial para entónces era Dilmun por lo que a los mercaderes se les conocía con el nombre de ali dilmun, en ése lugar eran transbordadas las mercancías que llegaban del Lejano Oriente.

Sin embargo, aunque los mesopotámicos comerciaban con diversas mercancías, se dedicaban básicamente a la importación de cobre; no obstante, también se importaban artículos de lujo como oro, lapislázuli, cuentas, y marfil y exportaban principalmente plata, aceite, tejidos y cebada; así mismo se han encontrado ciertos artículos característicos tanto en la ciudad de Susa en Irán, el sur de Mesopotamia y en la India, lo cual ha permitido establecer la extensión alcanzada por el comercio en esa época.

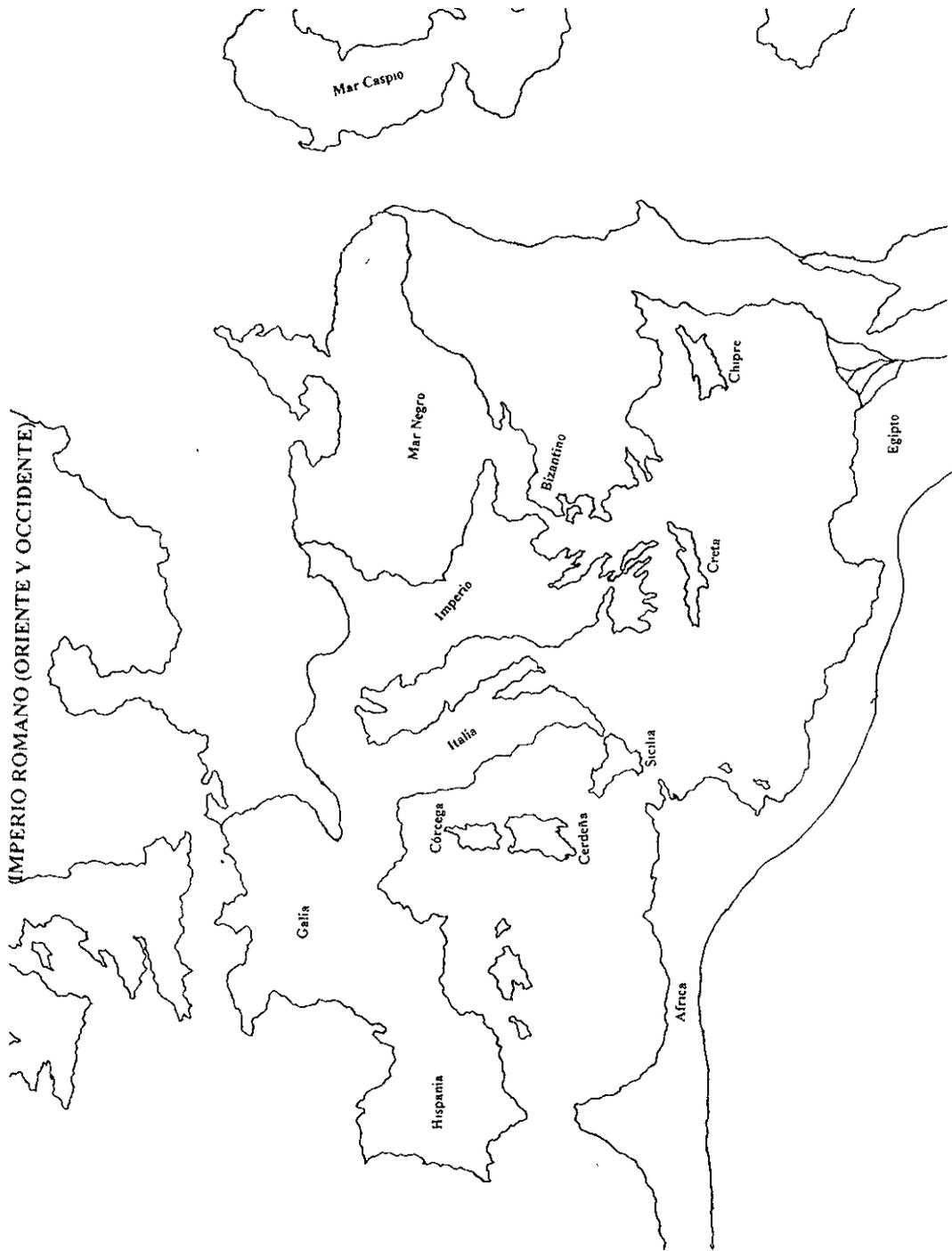
Existió también una extensa red comercial con Anatolia que comenzaba en Asur, seguía a través del Tauro hasta Kanesh, notable ciudad de Anatolia, en donde se encontraba establecida una importante colonia comercial o karum, como se les conocía, relaciones comerciales que se mantuvieron durante un período aproximado que va de 1800 a 1740 a C.; las mercancías eran llevadas generalmente en burro a través de la región montañosa del Tauro hasta las colonias comerciales que funcionaban como centros de distribución hacia otros puestos comerciales de menor importancia llamados wabartum, llevando principalmente estaño al que conocían como annakum y que probablemente era llevado desde Irán o incluso Afganistán. Sin embargo, la intensa actividad comercial alcanzada entonces dio origen al cobro de impuestos, existían por lo tanto, ciertos pagos que debían hacerse para transportar las mercancías desde su lugar de origen, así; por cada carga de estaño y tela se llevaba otro tanto de estaño suelto, que no formaba parte de la carga para dichos gastos pues, para que las mercancías salieran de Asur debía pagarse un centésimo del valor de las mercancías al funcionario limmu y para entrar a Kanesh la tasa aplicada era de  $2/65$  que debían pagarse al soberano local, y aunque el contrabando era ya una actividad conocida no parece haber causado grandes estragos a las caravanas de mercaderes ya que no se encuentran así asentados en las tablillas encontradas en Anatolia. Asur, a su vez, se dedicaba al comercio de oro y plata principalmente.

A diferencia del comercio durante la tercera dinastía, el comercio asirio estaba en manos de las propias familias de comerciantes; el cabeza de familia vivía en Asur y uno de los

miembros más jóvenes se establecía en el karum de Kanesh para fungir como una especie de agente comercial ya que era el encargado de recibir las mercancías y pagar los impuestos al príncipe local pues aunque Kanesh era el centro de comercio por excelencia en Anatolia, existían otras nueve karum o colonias comerciales en otras ciudades y diez establecimientos comerciales menores o wabartum, los cuales gozaban de autonomía. Por lo tanto el comercio era financiado por cada familia aunque en ocasiones se formaban asociaciones para reunir el capital necesario ya sea para importar o exportar mercancías; los asirios comerciaban además con otros pueblos como los hurritas, indoeuropeos, hititas y luvitas y aunque los karum de Anatolia no sólo estaban habitados por asirios sino también por anatólios nativos, los mercaderes asirios podían participar tanto en el comercio local como en la importación y exportación.

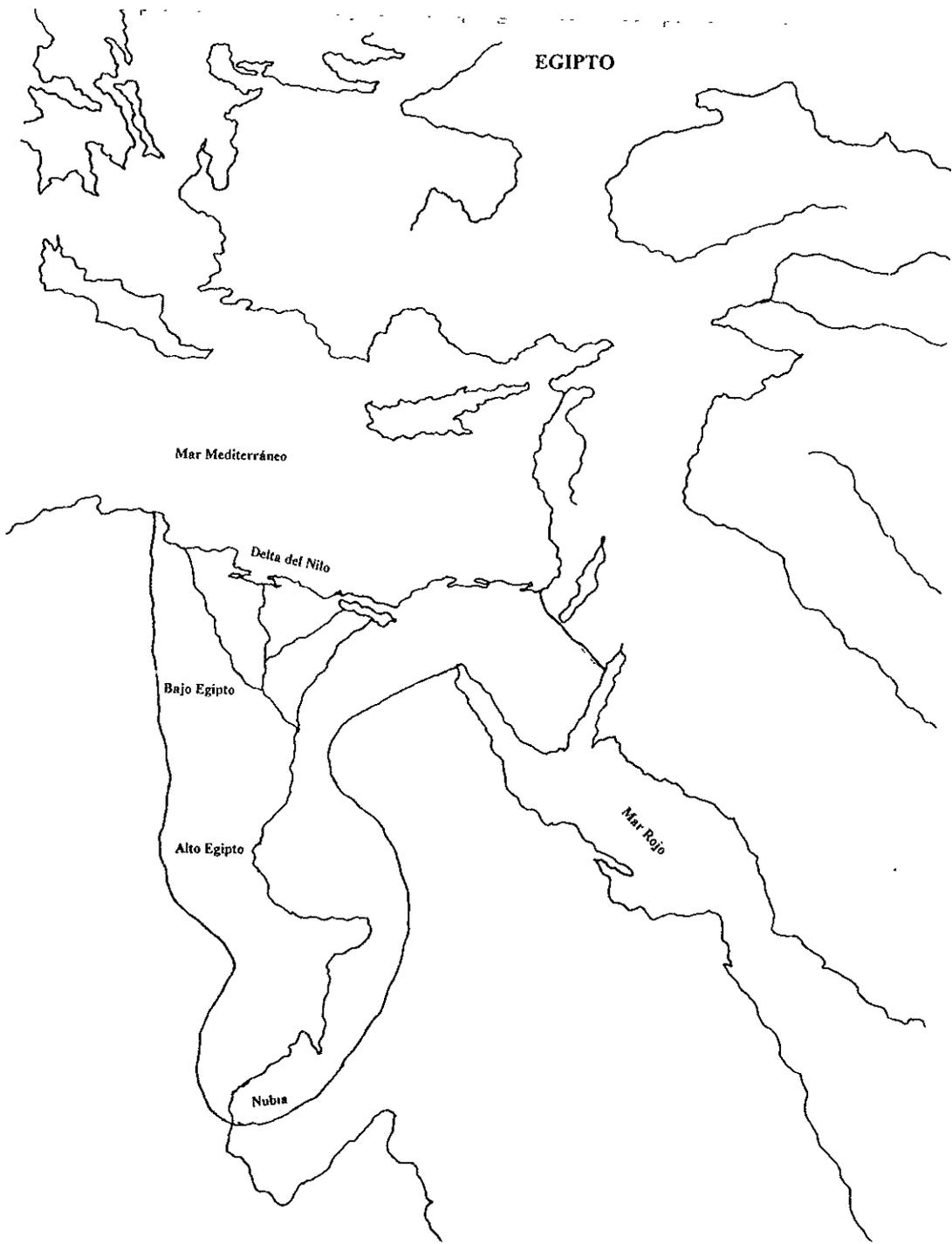
En general, las mercancías eran transportadas a través de una red de ríos y canales por la que era posible llegar a todos los lugares de Mesopotamia utilizando botes movidos por remos, y barcos que las transportaban por el Golfo Pérsico y el Mediterráneo; de los cuales se han encontrado réplicas de arcilla que datan del año 4000 a. C. aproximadamente. Para el transporte terrestre, los asnos y mulas eran de gran ayuda en un principio, después del 2000 a. C. las mercancías empezaron a ser transportadas en caballos lo que permitía a los mercaderes llevar y traer productos de diversas ciudades con mayor rapidez, siendo hasta el año 1000 a. C. que empezaron a utilizar el camello como medio de transporte debido a que las llanuras de Mesopotamia hacían difícil la utilización de vehículos de ruedas que ya se conocían en Medio Oriente desde el 3500 a. C.

(IMPERIO ROMANO (ORIENTE Y OCCIDENTE))



## ROMA.

Por otro lado, en Roma, también existían bien estructuradas vías de comunicación que en un principio obedecieron a necesidades de carácter militar, pero que sirvieron también en gran medida para el comercio y aunque en la navegación no superaron a los fenicios, supieron aprovechar muy bien las vías navegables con que contaban para comerciar sus productos, recorriendo ríos como el Danubio y el Rin; utilizando en principio lingotes de bronce como moneda, los cuales fueron sustituidos posteriormente por piezas también de bronce pero de forma redonda que a su vez fueron sustituidas por otras hechas de plata; sin embargo, era necesario aprovechar también las vías terrestres, por lo que construyeron una extensa red de carreteras cubiertas de lozas con lo que el comercio se intensificó en gran medida convirtiendo rápidamente a Roma en un centro comercial muy importante ya que los barcos que solían atracar en sus muelles eran tantos y llevaban tal diversidad de mercancías que hacía de Roma una especie de mercado gigante en el que podía encontrarse casi cualquier cosa; exóticos perfumes, piedras preciosas, sedas y especias provenientes de Oriente, trigo de Alejandría, marfil de África y la "mercancía por excelencia" remesas de esclavos que llegaban también de África. Dichos caminos recibían el nombre de calzadas que se extendían desde Escocia hasta el desierto de Siria y aunque en principio fueron construidas con fines militares llegaron a tener un magnífico comercio por lo que el pago de impuestos en las fronteras entre las diferentes provincias empezó a ser exigido durante el imperio y hacia el final fueron designados funcionarios públicos pagados en parte por las mismas provincias por



las que atravesaban las calzadas, para que inspeccionaran los vehículos que transportaban las mercancías y así evitar sobrecargas. Sin embargo, el transporte por éstas vías era muy lento y costoso.

Italia contaba con metales, cerámicas, aceite de oliva y vino que también comerciaba en la capital y aunque los autores afirman que Roma no exportaba producto alguno ya que más bien producía para su propio consumo, su actividad comercial era enorme debido a la cercanía de ésta capital con el puerto de Ostia, nombre de una aldea situada junto a la desembocadura del Tíber, el cual alcanzó su máximo desarrollo comercial durante el siglo II y cuya capacidad no fue suficiente para hacer frente al creciente tráfico marítimo de tal manera que el puerto fue trasladado a Portus donde se construyó de manera artificial en el año 350 d. C. aproximadamente, con el retroceso que esto trajo en el comercio, la ciudad decayó gradualmente.

Los arqueólogos sostienen que el máximo nivel de comercio marítimo en el Mediterráneo fue alcanzado entre el año 1 y el 150 d. C., basándose para ello en los vestigios encontrados de antiguos naufragios correspondientes a esa época que constituyen indicios de la intensidad de la actividad comercial desarrollada.

## **EGIPTO.**

En Egipto, durante la tercera dinastía de Menes hacia 2770-2723, se iniciaron los intercambios comerciales con Siria y otros países mediterráneos, motivo por el cual

abandonaron la capital que había sido establecida en Tinis durante el reinado de Menes en el año 3000, con quien se considera que comienza la historia propiamente y cuya dinastía gobernó durante quinientos años, posteriormente, durante la XII dinastía fundada por Amenemet I, los faraones procuraron una expansión que les proporcionara puertos propicios para el comercio con otros pueblos así lograron someter la costa siria, ideal para el tráfico comercial con Creta y Chipre. Aún con anterioridad, durante el período predinástico, en el valle del Nilo se cultivaba de manera importante papiro y lino, que además de ser utilizados en gran medida para el consumo interno, ya que con él se hacían todo tipo de vestidos, velas y cuerdas; se destinaba buena parte a la exportación

Los minerales también constituyeron un elemento importante en la vida de Egipto ya que en la parte este existían numerosas e importantes fuentes de minerales yacimientos como el del Sinaí, que proveía de turquesas, fue explotado por los egipcios desde la tercera dinastía a hasta finales del Imperio Nuevo, el Sinaí también tenía grandes yacimientos de cobre y es posible que también hayan comerciado éstos productos en Oriente Medio, aparte del comercio que se practicaba con la población local. Los egipcios dominaban las tres rutas principales hacia el Mar Rojo, además de otra al sur del Cairo que llegaba hasta el golfo de Suez y que se cree fue utilizada para el comercio con el mar Rojo desde finales del Período predinástico. Durante esa época, no solamente floreció el comercio de lapislázuli que importaban de Afganistán, sino además Egipto era gran importador de metales provenientes de Asia.

Durante el Imperio Antiguo se establecieron relaciones comerciales entre Egipto y Biblos, localizado en el Líbano, de donde importaban madera para construcción; además del cobre, estaño, plata, vino, aceite y piedras preciosas que también importaban del Próximo oriente; los egipcios a su vez, exportaban principalmente oro, papiro, y lino. Algunos autores consideran, incluso, que ya durante el período predinástico temprano el comercio estaba tan extendido sobre todo con Mesopotamia, que constituyó el medio de transmisión cultural entre países.

Así mismo, se han encontrado evidencias del comercio efectuado entre Egipto, el Sinaí y Palestina meridional durante el Período dinástico temprano que inicia con la dinastía de Menes.

Para los egipcios era de gran importancia asegurarse la libre utilización de las rutas comerciales, por lo que en general, trataban de dominar los Estados estratégicos ligándolos al faraón a través del tributo y conservando su gobierno autónomo o administrándolos directamente en calidad de colonias como en el caso de Nubia, cuyo oro y comercio representaron un papel importante en el enriquecimiento y poderío egipcio de manera que las rutas de comercio a larga distancia y el acceso directo a las materias primas eran asuntos de gran importancia.

Posteriormente, los asentamientos de Quseir y Berenice eran utilizados como puertos para el comercio con África Oriental y la India durante el período romano ya que no existen indicios de que los egipcios hayan mantenido contacto comercial con territorios tan lejanos, sin embargo, se dice que los artículos que llegaban de África por una ruta que

atravesaba el territorio de la Baja Nubia, eran de los más cotizados por los egipcios, tales como especias, marfil, ébano, plumas de avestruz, mandriles y esclavos pigmeos. No obstante, si es probable que dichos puertos fueran utilizados por ellos para el comercio con los semitas en el territorio de Punt que los arqueólogos creen se encontraba ubicado en el actual territorio de Eritrea o Somalia, región importante para los egipcios ya que de ese lugar era importado el incienso, además de otros artículos de lujo que hacían se mantuviera una intensa actividad comercial entre Egipto y Punt, por lo que el mar Rojo fue constantemente transitado por sus embarcaciones. Una de sus ciudades importantes fue Elefantina, situada en la región del Alto Egipto, aunque su agricultura era prácticamente nula se convirtió en un centro de comercio, estratégico debido a sus grandes yacimientos de minerales y a su necesidad de importar alimentos, principalmente de las ciudades del norte.

El maestro Javier Basaldúa menciona que la mercancías que se transportaban a través de Egipto pagaban además de los derechos de entrada y salida un derecho de circulación por los caminos y canales, así como un derecho de paso en las puertas de las ciudades que llevaban a lo mercados en que se podían comerciar los diversos productos<sup>69</sup>, así mismo, llegaron a establecerse algunas restricciones a la exportación desiertos productos ya sea prohibiéndola expresamente o estableciendo elevados impuestos.

# GRECIA



## GRECIA.

Para los griegos como para otras civilizaciones, los impuestos al comercio exterior representaron una importante fuente de ingresos ya que, por las mercancías que entraban o salían de las ciudades debía ser pagado un tributo, así mismo por el acceso a los mercados en los que se comercializaban diferentes productos o por el acceso a los puertos. En cada uno de esos lugares se encontraba establecida una oficina en la que se debían pagar los tributos correspondientes a los cuales se les denominaba telonio".

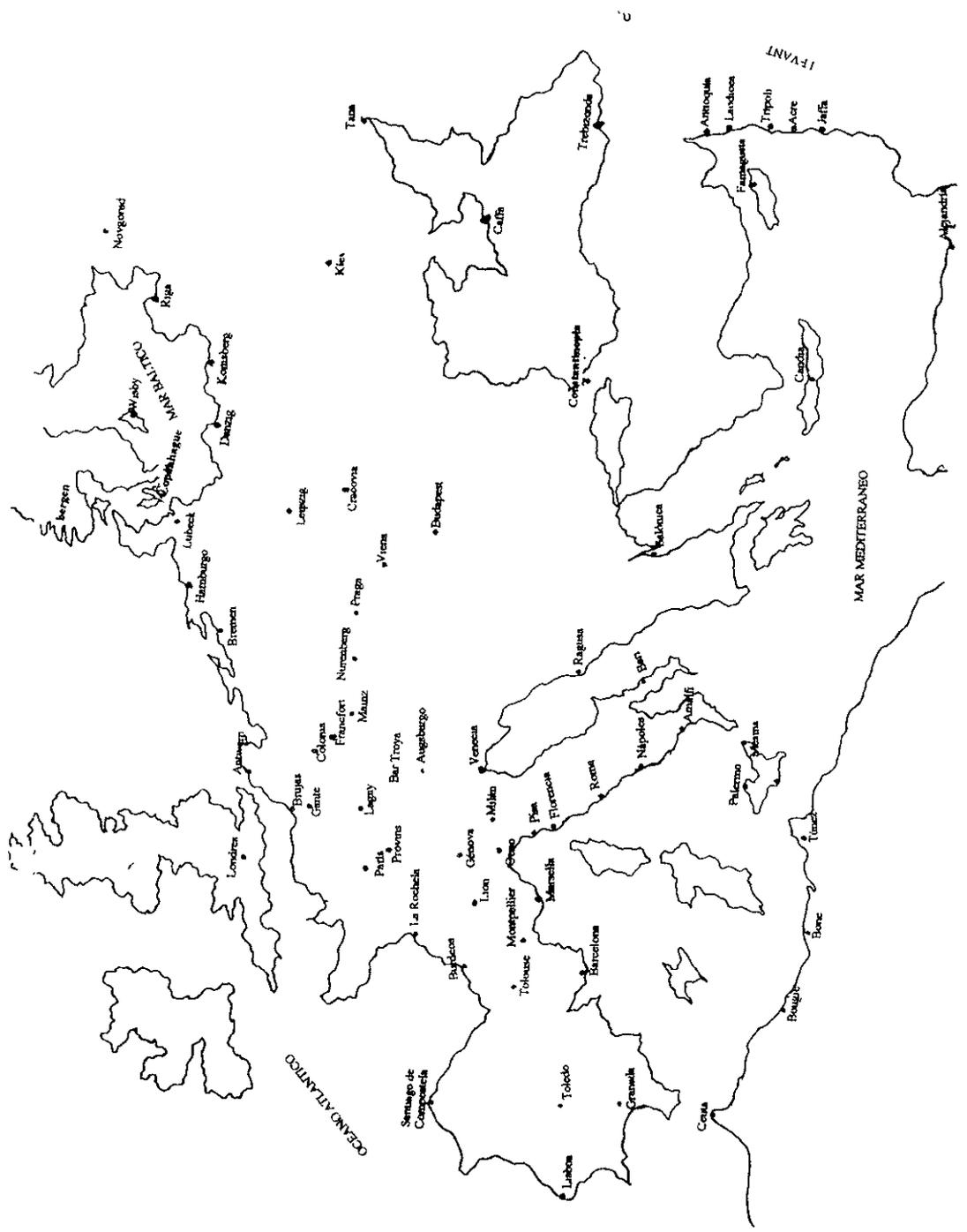
En Grecia, como en otros lugares, se establecieron también diversas prohibiciones a las exportaciones o importaciones en su caso, con alguna ciudad o país dependiendo de la situación específica que se estuviera viviendo en Grecia o de la política comercial del gobernante en turno, de manera que la exportación de productos tales como aceite, trigo y pescado quedaba prohibida so pena de ser castigados con el pago de multas. Sin embargo, las importaciones se vieron incrementadas notablemente ya que, ante el crecimiento de la población su producción resultaba insuficiente por lo que, entre otras cosas, se vieron obligados a importar trigo, cuyo pago se hacía con la plata que extraían de sus minas a manera de moneda.

---

<sup>69</sup> Basaldúa, Ricardo Javier. Introducción al Derecho Aduanero. Editorial Abeledo-Perrot Argentina. P 27

Principales rutas comerciales durante los siglos XII y XIII, que unieron a Europa occidental con el Oriente. Los centros más importantes para el comercio internacional se localizaron al norte de Italia.





Novgorod

Riga

Königsberg

Lübeck

Hamburg

Bremen

London

Bruges

Cologne

Frankfurt

Mainz

Leigny

Paris

Provins

Bar Troyes

Angers

Lyon

Gênes

Milano

Venezia

Padua

Mantova

Ferrara

Pavia

Piacenza

Parma

Bologna

Roma

Napoli

Anagni

Palermo

Messina

Trapani

Bari

Brindisi

Reggio Calabria

Catanzaro

Cosenza

Salerno

Benevento

Avellino

Frosinone

Cassino

Albano Laziale

Novgorod

Riga

Königsberg

Lübeck

Hamburg

Bremen

London

Bruges

Cologne

Frankfurt

Mainz

Leigny

Paris

Provins

Bar Troyes

Angers

Lyon

Gênes

Milano

Venezia

Padua

Mantova

Ferrara

Pavia

Piacenza

Parma

Bologna

Roma

Napoli

Anagni

Palermo

Messina

Trapani

Bari

Brindisi

Reggio Calabria

Catanzaro

Cosenza

Salerno

Benevento

Avellino

Frosinone

Cassino

Albano Laziale

Novgorod

Riga

Königsberg

Lübeck

Hamburg

Bremen

London

Bruges

Cologne

Frankfurt

Mainz

Leigny

Paris

Provins

Bar Troyes

Angers

Lyon

Gênes

Milano

Venezia

Padua

Mantova

Ferrara

Pavia

Piacenza

Parma

Bologna

Roma

Napoli

Anagni

Palermo

Messina

Trapani

Bari

Brindisi

Reggio Calabria

Catanzaro

Cosenza

Salerno

Benevento

Avellino

Frosinone

Cassino

Albano Laziale

Novgorod

Riga

Königsberg

Lübeck

Hamburg

Bremen

London

Bruges

Cologne

Frankfurt

Mainz

Leigny

Paris

Provins

Bar Troyes

Angers

Lyon

Gênes

Milano

Venezia

Padua

Mantova

Ferrara

Pavia

Piacenza

Parma

Bologna

Roma

Napoli

Anagni

Palermo

Messina

Trapani

Bari

Brindisi

Reggio Calabria

Catanzaro

Cosenza

Salerno

Benevento

Avellino

Frosinone

Cassino

Albano Laziale

Novgorod

Riga

Königsberg

Lübeck

Hamburg

Bremen

London

Bruges

Cologne

Frankfurt

Mainz

Leigny

Paris

Provins

Bar Troyes

Angers

Lyon

Gênes

Milano

Venezia

Padua

Mantova

Ferrara

Pavia

Piacenza

Parma

Bologna

Roma

Napoli

Anagni

Palermo

Messina

Trapani

Bari

Brindisi

Reggio Calabria

Catanzaro

Cosenza

Salerno

Benevento

Avellino

Frosinone

Cassino

Albano Laziale

Novgorod

Riga

Königsberg

Lübeck

Hamburg

Bremen

London

Bruges

Cologne

Frankfurt

Mainz

Leigny

Paris

Provins

Bar Troyes

Angers

Lyon

Gênes

Milano

Venezia

Padua

Mantova

Ferrara

Pavia

Piacenza

Parma

Bologna

Roma

Napoli

Anagni

Palermo

Messina

Trapani

Bari

Brindisi

Reggio Calabria

Catanzaro

Cosenza

Salerno

Benevento

Avellino

Frosinone

Cassino

Albano Laziale

Novgorod

Riga

Königsberg

Lübeck

Hamburg

Bremen

London

Bruges

Cologne

Frankfurt

Mainz

Leigny

Paris

Provins

Bar Troyes

Angers

Lyon

Gênes

Milano

Venezia

Padua

Mantova

Ferrara

Pavia

Piacenza

Parma

Bologna

Roma

Napoli

Anagni

Palermo

Messina

Trapani

Bari

Brindisi

Reggio Calabria

Catanzaro

Cosenza

Salerno

Benevento

Avellino

Frosinone

Cassino

Albano Laziale

Novgorod

Riga

Königsberg

Lübeck

Hamburg

Bremen

London

Bruges

Cologne

Frankfurt

Mainz

Leigny

## **EDAD MEDIA.**

Durante la Edad Media, después de una grave crisis provocada por las guerras y epidemias, la organización feudal llegó a sufrir un declive definitivo y el comercio que durante el siglo X había sido practicado en poca escala debido a que la mayoría de los bienes manufacturados se hacían en el mismo feudo, ahora cobraba un renovado auge, los comerciantes buscaron nuevas rutas y productos, de tal manera que se considera que a finales del siglo XIV la riqueza se encuentra en manos de los comerciantes, surgiendo la burguesía como una clase social que no solo detenta el poder económico sino que además va ocupando progresivamente el campo de la política. Sin embargo, las cuestiones tributarias continuaban sobre un patrón de arbitrariedad impositiva y el tráfico comercial no era ninguna excepción, los señores feudales gravaban el paso de las mercancías por caminos, puentes, ríos y puertas de las poblaciones, el pago Podía hacerse en dinero o en especie, la cantidad, era determinada dependiendo de la persona de quien se tratara y de la naturaleza de las mercancías y aunque para entonces ya se intentaba la reducción en el número de los impuestos, aún subsistían gran cantidad de ellos.

Flores Zavala señala que, los señores podían además, abastecerse de los productos que necesitaban al precio que ellos mismos determinaran.

En realidad, el estancamiento que los diferentes autores atribuyen al comercio de ésta época, o por lo menos en los primeros siglos parece no ser más que otra consecuencia de

la organización política, y social, de la forma de vida en que se desarrollaban los Estados en éste período de la historia, pues la organización feudal limitaba las operaciones comerciales y por tanto la vida económica a un determinado feudo cuyos habitantes estaban también limitados y sus alcances no iban más allá de la voluntad del señor feudal. Además, el tráfico comercial por vía terrestre se había tornado especialmente difícil, máxime tratándose de largas distancias y el comercio marítimo no representaba una excepción ya que la piratería había alcanzado su expresión máxima. Aunque, sin embargo; el feudalismo es también considerado más que causa, consecuencia de la situación que se había vivido hasta entonces en Europa ya que las constantes invasiones de pueblos procedentes del medio y lejano Oriente y el clima de inseguridad que prevalecía, además del choque cultural que representaban habla llevado a los habitantes en general a buscar su propia seguridad y la protección de alguien a quien llamarían señor estableciéndose así relaciones de poder y obediencia absolutas, independientemente de la lealtad que todos debían al rey.

Y así mismo se considera, que el comercio existente se debió, por lo menos a partir del siglo XI a las ciudades italianas en que las actividades comerciales empezaron a desarrollarse, principalmente en Venecia, Pisa y Génova, que hasta el siglo XVI fungieron como ciudades-puertos impulsando el comercio medieval y cuya expansión se debió a la reducción del comercio a través del Mar Mediterráneo que estaba dominado por los musulmanes. Siendo por lo tanto, que a partir del siglo XI empieza una etapa de prosperidad y un gran auge en lo que al comercio se refiere y la figura de los mercaderes empieza a cobrar importancia

económica y social y a regularse la actividad comercial que cada vez se hace más compleja pues llevan sus productos a lugares más apartados.

No obstante, es lógico pensar que, aún cuando la actividad comercial se vio paulatinamente disminuido a la caída del Imperio Romano de Occidente en el año 476 d. C., no desapareció del todo, al respecto, el maestro Basaldúa<sup>70</sup> puntualiza que la organización financiera de dicho Imperio permanece y con ella la aplicación de tributos aduaneros conocidos como tonlieu y de otros tributos, principalmente en el periodo merovingio en el que se conservó cierto auge comercial hasta el siglo VII y cuyos visos romanos se pierden bajo el dominio de Carlomagno quien reglamenta la percepción de los impuestos sobre las mercaderías y regula el paso por las fronteras terrestres y marítimas manteniendo, en ellas un antiguo impuesto de origen romano aplicado al transporte de mercaderías por tierra o agua, de hecho se considera que durante el feudalismo, posterior al Imperio de Carlomagno también se conservaron los impuestos de aduanas aunque no con el mismo nombre ya que de la denominación general de tonlieu pasaron a tomar diversos nombres como derechos de puente, de puerta, etc. Por lo que se confundieron con los diferentes impuestos establecidos por los señores feudales, no obstante que ya para entonces la transición de una organización política a otra había afectado el comercio notablemente, lo cual, aunado a las prohibiciones que respecto de las exportaciones establecieron los señores feudales con el fin de asegurar la alimentación para los habitantes del feudo y ya que todos los feudos ejercían la misma política comercial se considera que en las primeras etapas del feudalismo no hubo derechos de salida o entrada de mercancías; dado que simplemente no había intercambio de productos. Con posterioridad, el

establecimiento de ferias y mercados vuelve a intensificar el tráfico comercial y con ello los impuestos al comercio se perciben nuevamente, estableciéndose no sólo en las fronteras del reino sino también de las mismas provincias, así como en los puertos, hacia los siglos X y XI.

Génova y Venecia que se habían beneficiado con el establecimiento de las redes comerciales con el Oriente que las cruzadas habían dejado, establecieron a su vez, una fuerte distribución comercial de productos como cereales, vino, madera, telas y artículos de hierro así como todo tipo de artículos de lujo entre las diferentes regiones de Europa y aunque las vías terrestres seguían siendo malas e inseguras los caminos se multiplicaron, las ciudades se desarrollaron y con ellas las actividades industriales, privilegiada relación que las ciudades italianas sostenían con Bizancio les permitió comerciar libremente con el oriente, cuyas mercancías llegaban a través de Constantinopla y Alejandría; ya que gozaban de no pagar tributos por su paso a través de los puertos del Imperio, a cambio del apoyo que sus flotas significaban para la defensa de Bizancio que también realizaba una actividad comercial relevante, sus exportaciones de joyas, artículos de metal y objetos de lujo en general aunadas a las importaciones de mercancías provenientes de Rusia, Asia, Arabia, Siria y por supuesto el Lejano Oriente, además de su privilegiada posición geográfica hizo de Bizancio, después llamada Constantinopla al convertirse en capital del Imperio Romano de Orienté, el rico e importante Imperio que fue, gracias a lo cual pudo mantenerse a pesar del constante acoso de los pueblos enemigos y sobrevivir 1000 años a la desaparición del Imperio Romano de Occidente. Sin embargo, hacia el siglo XV la caída del Imperio Mongol volvió a dificultar el comercio con el oriente, además el pueblo turco se había fortalecido y finalmente en 1453 se

apoderaron de Constantinopla, que en adelante se llamaría Estambul, cerrando así la principal vía de acceso entre Europa y Oriente dificultando el comercio con la India y China. Iniciándose agita búsqueda de nuevas rutas de acceso que permitieran un comercio más fluido entre ambas regiones resultando en el descubrimiento de un nuevo continente, el cual, más que un mercado o fuente de abastecimiento de productos de importación, representó para quienes tuvieron la suerte de encontrarlo, una fuente de riqueza de tal magnitud que constituyó y consolidó la importancia Y Poderío de los reinos del viejo mundo; inicia se así la época colonial.

De manera que, a pesar de que la Edad Media es por muchos considerada una época en la que el nivel cultural decae notablemente, otros tantos autores le reconocen además de la formación de un derecho propio de los comerciantes notables aportaciones en materia fiscal. Constituye un período histórico importante, ya que es considerada la época en que de una u otra forma se originan los sistemas tributarios de la actualidad; la transformación que sufrieron los impuestos en el transcurso de dicho periodo, los sufridos posteriormente y las circunstancias que fueron marcando el rumbo de la historia sentaron las bases de lo que son los sistemas impositivos en la actualidad y aún de lo que en teoría deberían ser.

## 2. ANTECEDENTES EN MEXICO.

### a) Epoca Prehispánica.

Durante ésta época, los indios tenían como actividad principal el comercio; los mayas, por ejemplo, intercambiaban sal, ropa y es clavos por cacao y cuentas de piedra ya que no conocían la moneda como tal; cambiando a su vez éstos artículos por otros como piedras preciosas o semipreciosas como el jade. No obstante el desconocimiento de un sistema monetario, los granos de cacao tenían cierto valor fijo por lo que eran muy utilizados para hacer cambios por otras mercancías desempeñando una función similar a la de la moneda. Al respecto, Francisco Javier Clavijero afirma que el cacao era considerado por xiquipiles de ocho mil piezas cada uno o bien, cargas de veinticuatro mil, además de pequeñas mantas hechas de algodón y oro en grano o en polvo, así como piezas de cobre en forma de "T" y otras de estaño que también eran utilizados como una especie de moneda para la adquisición de mercancías<sup>71</sup>

Como en la mayoría de las civilizaciones el comercio tuvo gran importancia entre las tribus indígenas de nuestro país no sólo a nivel local, de hecho constituía el vínculo que enlazaba a diferentes grupos étnicos, se dice que los aztecas a través de los pochtecas o

---

<sup>71</sup> León-Portilla, Miguel. De Teotihuacán a los Aztecas. Antología. Colección, Lecturas Universitarias, tomo 11, artículo Clavijero, Francisco Javier, p. 407 UNAM 1983

comerciantes llegaron a establecer relaciones comerciales incluso con otros pueblos que habitaban regiones apartadas<sup>72</sup>.

Aunque las primeras tribus se dedicaban a la agricultura comunal tratando de evitar el contacto con otros pueblos; se cree que en un principio, las civilizaciones posteriores establecieron vínculos, además de los religiosos y culturales, de carácter comercial. Desde los primeros tiempos del Preclásico se practicaba en gran medida el comercio por lo que ya en la época de los aztecas los comerciantes eran considerados una clase especial.

Se dice que el comercio entre los aztecas se inició desde el momento en que se establecieron en el lago por primera vez, el cual se extendió paulatinamente en la medida que se incrementaba el número de provincias del imperio y aunque en todo el Anáhuac había mercados, el de Tlatelolco parece haber tenido gran importancia debido a su magnitud y a la intensa actividad comercial que ahí se desarrollaba ya que no sólo llegaban toda clase de productos de las provincias sino también de otros reinos por lo que de todo lo que se introducía al mercado, debía pagarse tributo al rey.

No se sabe que haya existido algún tipo de comercio marítimo, ya que sólo contaban con barcas de pesca, el único comercio por agua era el que se realizaba a través de la laguna de México con ciudades como Texcoco, Xochimilco, Cuitláhuac, Chalco y algunas otras, de hecho, la laguna y los lagos que conectaban las diferentes ciudades constituían la vía de transporte más cómoda ya que al no contar con animales de carga, las mercancías para el comercio terrestre debían ser llevadas a cuestas por los mismos comerciantes

---

<sup>72</sup> Autores Varios. Historia Documental de México tomo I. UNAM, 1984 P 10

Pero aún entre los mismos comerciantes existían ciertos niveles, uno de ellos estaba constituido por quienes no se dedicaban al comercio como actividad principal, sino que siendo campesinos iban a los mercados a cambiar el excedente de sus cosechas por otros artículos o bien eran artesanos que vendían sus artículos principalmente a personas de clase superior. Por otro lado estaban aquéllos a los que López Rosado denomina, “comerciantes profesionales,”<sup>73</sup> que eran los conocidos como pochtecas, los que tenían el monopolio del comercio exterior, constituyendo una clase social con ciertos privilegios ya que no era posible llegar a ser pochteca si no era de forma hereditaria y aún tenían sus propios cultos religiosos que celebraban durante sus largos viajes. También formaron grupos organizados de comerciantes en varias aldeas del centro que organizaban las caravanas de cargadores que se dirigían a provincias muy lejanas a vender sus mercancías. Se considera que en la última etapa del imperio las relaciones comerciales que se habían establecido llegaban hasta América central, reconociendo dos rutas principales Anáhuac-Xicalango, que seguía por el Golfo hasta Campeche y Yucatán y Anáhuac-Ayotla que pasaba por Oaxaca y llegaba hasta las regiones de América Central, lo cual convertía a Tenochtitlan en una región prácticamente exportadora ya que debido a los diversos tributos que recibían su necesidad de importar productos era reducida, de modo que muchas de las materias primas que eran tributadas por las diferentes provincias eran manufacturadas y llevadas a vender por los pochtecas.

En realidad, son los incas y los aztecas quienes constituyen las civilizaciones a las que se les reconoce un desarrollo importante del comercio y la aplicación de impuestos aduaneros,

---

<sup>73</sup> López Rosado, Diego Op Cit p 47

por lo que se refiere a los aztecas, se sabe que establecían cierto tipo de guardas en las entradas de la ciudad en los sitios de descarga de las canoas, quienes se encargaban de cobrar por el paso de las mercancías; así mismo, los incas establecían el cobro de tributos por las mercancías que entraban o salían de la ciudad. En suma, se considera, inclusive que aún antes de la época medieval, en que la burguesía cobró gran importancia; los pochtecas ya constituían una clase social aparte, pues como ya se mencionó, el comercio exterior era ejercido por poderosas agrupaciones de comerciantes que llegaban incluso al territorio de la actual Costa Rica y Panamá. Aunque autores como Piedad Peniche señalan que entre los pochtecas y los itzaes de Yucatán<sup>74</sup> conformaron un bloque comercial importante, y menciona la existencia de puertos de intercambio, que aunque no se situaban necesariamente en el mar, eran lugares comercialmente estratégicos, fuera de su propio territorio, con base en la celebración de tratados, en donde los comerciantes almacenaban mercancías y las vendían al mayoreo a los mercaderes que aún de lejanas tierras llegaban a comprar ahí.

De modo tal, se puede observar que aún desde tiempos remotos el hombre ha llevado sus mercancías más allá de los límites de su propio territorio

De tal modo puede observarse que el afán de llevar mercancías más allá de los límites del propio territorio a acompañado al hombre desde tiempos remotos, primero con el deseo inherente de almacenar riquezas y tener un status en la sociedad, después por todo lo que las relaciones comerciales pueden llevar consigo, el cobro de impuestos, la interrelación con otras culturas, e incluso aprovechándolas con fines de conquista militar como en el caso de

---

<sup>74</sup> Peniche Rivero, Piedad. Sacerdotes y Comerciantes. Fondo de Cultura Económica, México, 1993 P 98

los aztecas, lo cierto es que el comercio en general, con las características propias de cada época es casi tan antiguo como el hombre mismo.

## **2.Epoca Colonial.**

Muchos autores consideran al respecto que durante éste período de la historia no es posible considerar la existencia del comercio exterior como tal debido al monopolio comercial ejercido por España en los territorios colonizados que le ofrecían además de un excelente abastecimiento de innumerables productos entre los que destacaban los metales preciosos; un mercado cautivo, consumidores potenciales de las mercancías que llegaban a los puertos de las colonias procedentes de la península ibérica, cuyo centro comercial era la ciudad de Sevilla, posteriormente fue el puerto de Cádiz el único en el que el intercambio comercial podía llevarse a cabo y aunque existe cierta discordancia en las fechas se considera que dicho puerto conservó ese monopolio de 1717 a 1778 o incluso hasta 1790. Siendo la Casa de Contratación de Sevilla la que jugara un papel muy importante en el desarrollo de tales actividades comerciales, ya que era la institución encargada de administrar el comercio entre España y la colonia ya que estaba facultada para reglamentar el tráfico marítimo, imponer y recabar los impuestos correspondientes, vigilar que los comerciantes respetaran las disposiciones legales existentes para regular el comercio con América y disponer todo lo

relativo a las facilidades que debían proveerse a los comerciantes para realizar su actividad en la Nueva España, esto es, la construcción de caminos, puentes, etc.

Para lo cual, según afirma Ortiz Wadymar, se había resuelto prohibir el comercio con otros países estableciendo diversas medidas proteccionistas. Sin embargo esto provocó, entre otras cosas, que en buena medida los comerciantes de Sevilla fungieran sólo como intermediarios de comerciantes de otros países como Inglaterra y Francia que así podían hacer llegar sus productos a la colonia. De ésta forma España se encontraba en posibilidades de cobrar impuestos por todas las mercancías que salieran de su puerto aunque no hubieran sido elaboradas o producidas en España. La piratería, hacía que los barcos cargados de los productos enviados a la Nueva España o los metales preciosos que constituían su cargamento al regresar a España viajaran en flota ya que debían ser custodiados para evitar a los piratas ingleses que acechaban los ricos cargamentos de metales, lo que hacía que los productos fueran importados por las colonias a precios muy elevados por lo que solamente los comerciantes que podían hacerlo adquirían las mercancías en grandes cantidades monopolizando a su vez el mercado interno ya que dichas flotas sólo realizaban un viaje al año. En términos generales todo el comercio exterior durante la época colonial y todo lo que éste implicaba giraba en torno al afán proteccionista del gobierno español que además de asegurarse la obtención de la mayor cantidad posible de oro y plata proveniente de las colonias y los ingresos que le representaba el cobro de los impuestos también deseaba asegurar los beneficios que representaba el comerciar grandes cantidades de sus productos a precios muy altos en las colonias protegiendo así los intereses de los comerciantes españoles

Tanto que se había prohibido a las colonias aún comerciar entre sí. Guillermo Prieto, considerado entre los más grandes pensadores del siglo pasado, resume en pocas líneas lo que era el comercio exterior de ésta época y las circunstancias en que se desarrollaba, al decir que "la colonia se encontraba dominada por un espíritu de explotación codiciosa que limitaba severamente la producción de los artículo que pudieran hacer sombra de concurrencia a las especulaciones españolas, el monopolio, el arbitrio del alza y baja de precios en determinadas manos y la especulación caracterizaron al comercio exterior"<sup>75</sup>

Siendo hasta el siglo XVII cuando Carlos III intenta liberar el comercio y así adoptó una política en la que sin dejar completamente de lado el monopolio comercial, permitió que otros puertos además de Cádiz pudieran realizar las actividades que hasta entonces le habían sido reservadas sólo a éste, sin embargo, su proyecto, muy benéfico en teoría no resultó todo lo bueno que se esperaba, o por lo menos no de forma inmediata ya que no fue llevado a la práctica íntegramente, de cualquier forma, la muerte de Carlos III en 1778 significó también el final de su política comercial y la consecuente disminución de la actividad comercial.

Así las cosas, la realidad fue que, ante las grandes posibilidades de explotación monopolizada que la Corona española reconoció en las nuevas colonias, hubo necesidad de establecer un organismo que sirviera de conducto para ello, siendo así que se constituyó la Casa de Contratación de Sevilla a través de la cual se realizó el comercio exterior más que de América de España con las colonias y cuyos oficiales eran los encargados de recibir las mercancías provenientes de la Nueva España, controlando así mismo las que habrían de ser

---

<sup>75</sup> Prieto, Guillermo *Lecciones Elementales de Economía Política*. Colección, Biblioteca Mexicana de Clásicos Financieros. Ed Porrúa, 1990 P 244.

enviadas desde la Península, también se encargaban de otorgar permisos para la navegación, establecer el monto de los gravámenes y regular la intensidad del comercio, en cuanto a tales gravámenes, estos eran tan fuertes que llegaban a constituir incluso un 100 o 200% sobre el valor de la mercancías que entre otras cosas cubría el costo de la protección necesaria para el viaje, lo cual, lógicamente, orillaba a los comerciantes a preferir viajar sin la escolta que proveía la corona española a lo buques de carga arriesgándose a caer en manos de lo piratas ya que aún eso significaba una pérdida menor al pago de lo propios impuestos, además siempre existía la posibilidad de que las mercancía llegaran a salvo, en cuyo caso la ganancias les resarcirían de las pérdidas ocasionadas por los cargamentos que hubieren caído en manos de los piratas. Lo que propició que la piratería se conociera como una práctica no sólo común sino auspiciada además por países como Inglaterra. Respecto de las mercancías que llegaban a Veracruz se estableció un impuesto del 71 2% sobre su valor por derecho de portazgo, y del 2 1 2% a las que llegaban a Sevilla, mismos que aumentaban o disminuían de acuerdo a la necesidades de España, siendo el vino, el vinagre el aceite de los productos más gravados, impuestos a los que se sumaba el de primera venta que se cobraba a las mercancías llegadas a Cádiz o Sevilla. Al respecto, cabe mencionar que para establecer el valor e las mercancías a efecto de determinar lo impuestos correspondientes, debía, por orden real, tomarse en cuenta el valor contenido en la factura.

Ambos factores afectaron no solamente a los comerciantes, además restringieron el comercio y el desarrollo de las colonias. A pesar de esas limitaciones, el poco comercio que se desarrolló bajo el monopolio de ciertos comerciantes fue el que se efectuó a través de los

puertos de Acapulco y Veracruz hasta donde llegaban los cargamentos de productos europeos y asiáticos y desde donde partían los barcos con cargamentos consistentes en productos de plata y oro principalmente. No obstante las prohibiciones y restricciones impuestas a la industria se logró cierto desarrollo de la producción artesanal, de objetos de lujo, orfebrería, cerámica, talabartería y herrería.

### **C) México Independiente.**

Una vez obtenida la tan anhelada independencia de México, hubo de iniciarse una reorganización política, social y económica, el comercio, base principal de dicha economía, *no podía escapar a los nuevos cauces de la vida independiente, aunque en realidad,* eran los asuntos políticos los que acaparaban la atención de los nuevos gobernantes en esos momentos en que las dificultades existentes entre los diferentes grupos habían salido a flote en la recién nacida República.

El tráfico mercantil interior y exterior había disminuido notablemente en los años de guerra, la producción minera se redujo a menos de la cuarta parte y la agrícola e industrial no eran la excepción; las reglas aplicadas hasta ese momento habían dejado de dirigir la actividad económica por lo que era necesario elaborar todo un sistema jurídico que regulara el tráfico comercial, cuyo esquema fuera estructurado sobre las bases de una política de libre comercio, sin embargo no existía probablemente, una idea preconcebida de cómo lograrlo, de cierta forma, se hacía necesario decidir sobre la marcha y aprender en el proceso, así que

como una de las primeras medidas tomadas al respecto, se estableció una apertura comercial aunque no fue sino hasta 1824 que el Congreso aprobó un tratado de comercio entre México y Colombia y posteriormente con Inglaterra durante el gobierno del General Guadalupe Victoria, con lo cual se puso fin a la piratería y el contrabando que hasta ese momento habían realizado los ingleses; en 1826 se inicia también el intercambio comercial con Estados Unidos. En 1827 fue aprobado un arancel con el que se pretendió frenar las importaciones, además de que en 1829, bajo el gobierno de Vicente Guerrero se prohibió expresamente la importación de productos tales como: espuelas de hierro o cualquier otro metal, aguardiente, candados, chapas, cerraduras de hierro y en herramienta en general.<sup>76</sup>

Paulatinamente en los años subsecuentes se fueron tomando medidas respecto de los diferentes productos que eran objeto de importación, en las cuales se determinaba, además de los géneros permitidos, los derechos que habrían de ser pagados con motivo de su introducción al país, así como disposiciones para reorganizar el cobro de esos ingresos. Problema aparte era controlar el comercio terrestre ya que las fronteras, principalmente la frontera norte no contaba con la vigilancia debida, de hecho ni siquiera contaba con suficiente población mexicana por lo que el territorio de Texas fue rápidamente colonizado por familias provenientes de Estados Unidos que consiguieron su separación de México en 1836 hasta que finalmente, en 1845 se anexan a Estados Unidos los territorios de Texas, Nuevo México y California, lo cual, además de la gran Pérdida que significó para México, trajo como consecuencia la pérdida de puertos importantes en el norte como Corpus Christi y San Francisco y la necesidad de establecer nuevas aduanas en lo que ahora constituía la nueva

---

<sup>76</sup> Quintano Adriano, Elvia Arcelia. Op. Cit p 33.

frontera Durante la llamada época de la Reforma fue promulgado el primer Código de Comercio por Santa Anna y se decretaron diversos privilegios para la construcción de vías más rápidas de comunicación que procedían de los puertos y ciudades más importantes del momento, ferrocarriles, bajo el gobierno de Ignacio Comonfort y con la todavía existente secretaría de Fomento, Colonización, Industria y Comercio fundado por Lucas Alamán en 1853

Así mismo se expidieron y derogaron diversos decretos en los que se establecían retracciones a la importación y exportación de determinadas mercancías entre ellos se encontraban; el que prohibía la exportación de maderas de construcción y el decreto que restringía la importación de libros impresos, disposición que sería modificada posteriormente, en 1864 por Benito Juárez al determinar que todos los libros o impresos importados estarían libres de derechos. Siendo en la Constitución de 1857 que se faculta al Congreso de la Unión para el establecimiento de aranceles además de darle a la nación una estructura jurídica más consistente, aunque el período que los autores califican de constructivo para el país iniciaría tiempo después, hacia 1870. En general, se tomaron medidas para desarrollar la industria y reducir el consumo de productos provenientes del extranjero, pero, a pesar de ello existía una creciente necesidad de importar la mayoría de los artículos que se consumían debido al retraso que en materia de producción había heredado la Colonia. En 1861 se prohibió la exportación de metales preciosos tales como el oro y la plata.

Con el advenimiento de los problemas entre México, España, Francia e Inglaterra y la subsecuente invasión del territorio nacional, Juárez tuvo que cerrar al comercio exterior, que

aunque posteriormente se restableció, significó en ese momento un serio detrimento de sus relaciones comerciales y de los ingresos que dicha actividad podía producir.

Las disposiciones y medidas tomadas por Benito Juárez en lo relativo al comercio internacional fueron encaminadas a la búsqueda de un justo y equitativo establecimiento de los impuestos cuya recaudación procurara un ingreso considerable para la nación.

Ya bajo el gobierno de Lerdo de Tejada se inició una etapa en la que se buscaría la proyección hacia el exterior, para ello fue nombrada una comisión que se encargaría de proponer las medidas a tomar con respecto a los impuestos que beneficiaran tanto los ingresos del país como el desarrollo del comercio exterior fomentando las exportaciones y cultivando las buenas relaciones con el extranjero. Con la derrota de Lerdo de Tejada llega por primera vez al poder Porfirio Díaz bajo cuyo gobierno la actividad comercial cobra nuevo auge, e incrementaron las importaciones y con ellas los ingresos por concepto de impuestos, en general, las relaciones con el extranjero ocuparon un lugar importante, centro de las prioridades del Ejecutivo, así mismo fueron tomadas diversas medidas para reducir el contrabando tales como el establecimiento de nuevas aduanas y se realizó la celebración de tratados de comercio con otros países como Noruega y Suecia en 1885, con Francia al año siguiente, con Italia en 1890, con Holanda y China en 1899.

Se facilitaron las exportaciones con el fin de estimular la industria nacional y fomentar el comercio, se favorecieron las importaciones en las poblaciones fronterizas y que se realizaban

para el consumo de sus habitantes declarando ésa área como "zona libre", aunque los privilegios en ese sentido fueron suprimidos en 1905

Con la revolución, que terminaría con el largo gobierno de Díaz, también se vió afectado el comercio de manera paulatina, aun cuando en ciertos momentos los impuestos al comercio exterior significaron una fuente considerable de ingresos, mismos que reclamaban los gastos inherentes a la revolución y a los consiguientes intentos de pacificación y que resultaban finalmente insuficientes

Aunque la idea de Venustiano Carranza era continuar con la política de facilitar el comercio y propiciar su desarrollo y extensión aunque la situación bélica que vivían algunos países que originó el establecimiento de restricciones haya llevado a asumir medidas como la reducción de los derechos de importación de ciertas mercancías de consumo indispensable y cuya producción en el país fuera insuficiente de manera que la actividad comercial se viera afectada lo menos posible ofreciendo un mercado atractivo para los países en que no hubieran sido establecidas restricciones sobre el comercio exterior.

Los gobiernos subsecuentes continuaron tratando de establecer nuevas relaciones comerciales con el exterior y conservar las ya existentes, intentando sobrellevar, de una u otra forma, las consecuencias de las guerras sobre el comercio en el mundo, tomando al mismo tiempo, medidas que ayudaran al desarrollo de la industria y al incremento' n las exportaciones, siendo durante el gobierno de Plutarco Elías Calles que se expide la Ley Aduanal, en 1928. En 1930 entró en vigor la tarifa de importación y se inició la preparación la tarifa de exportación, adoptándose una política proteccionista para la producción nacional, logrando

así que la industria obtuviera un mayor nivel de desarrollo. En 1931 se creó la Comisión Nacional de Exportación, que con base en el estudio de la producción nacional y los mercados externos tenía por objeto organizar e incrementar las exportaciones.

La política gubernamental de Lázaro Cárdenas, cuyo sexenio inició en 1934 giró sobre el eje de una solución de los problemas del país en su conjunto, atacándolos con bajo un enfoque económico, político y social, ya que consideraba que tales problemas se encontraban conectados entre sí por lo que su solución no podía ni debía darse aisladamente, el apoyo a los sectores productivos del país debía ser otorgado de inmediato para que obreros y campesinos pudieran trabajar ordenada y eficazmente in descuidar la minería y la industria para, por un lado, evitar monopolios y por otro, lograr niveles de producción no sólo más altos sino también mas amplios, lo cual; directamente relacionado con el comercio, reclamaba disposiciones al respecto, tales como el mejoramiento de vías de comunicación.

Las zonas fronterizas continuaron siendo un punto importante en la política de desarrollo, por lo que una vez más fueron declaradas zonas libres, de manera que, mercancías como materiales de construcción maquinaria agrícola estaban exentos del pago de impuestos de importación.

Para 1937 se crea el Banco Mexicano de comercio Exterior con el fin de facilitar el acceso de los productos mexicanos a los mercados internacionales, asesorando a los productores para que pudieran lograr un nivel de calidad que les permitiera competir en los mercados extranjeros y comercializar sus productos; así como otorgando los créditos pertinentes.

Al año siguiente es decretada la expropiación petrolera, industria hasta entonces explotada por compañías extranjeras, con fundamento en la Ley de expropiación aprobada en 1936, y con base en la cual se había realizado también la expropiación de los ferrocarriles. Sin embargo, tales medidas no fueron tomadas sin consecuencias ya que las ventas de petróleo al extranjero se vieron afectadas, lo cual aunado a la situación general que prevalecía en el mundo y que repercutió también en la venta de productos nacionales, ocasionaron un desequilibrio en la balanza comercial que desembocaría finalmente en una devaluación que fue precedida por otra al año siguiente, lo cual originó un aumento considerable en las exportaciones, lo que para entonces hacía pensar o prefería tomarse como una apertura de los mercados extranjeros a los productos nacionales por lo que se esperaba un nuevo incremento en las exportaciones de petróleo, lo cual no fue del todo correcto. Sin embargo ante la falta de mercados europeos debida a diversos motivos, el gobierno se dio a la tarea de buscar nuevos mercados en América Latina y se limitaron las importaciones de ciertos productos, específicamente de aquellos que se producían en el país, permitiendo solamente la importación de productos cuya elaboración resultara más costosa que su importación y aún en ese caso se trataba que fueran adquiridos directamente del país productor. También se incrementó la adquisición de materias primas para la elaboración de productos altamente demandados así como de maquinaria necesaria para aumentar la producción nacional y se limitó la exportación de ciertos productos aumentando los impuestos respectivos.

En general, el Ejecutivo tenía entre sus prioridades el aumento y mejoramiento de la producción nacional a través del perfeccionamiento en las técnicas de producción que

permitiera cierto grado de competitividad en los mercados internacionales protegiendo la industria nacional al mismo tiempo que se fomentaba el desarrollo.

Durante el sexenio posterior, el presidente Avila Camacho, además de retomar de cierta forma la política de desarrollo practicada por el Gral. Cárdenas creó el Consejo Superior del Comercio Exterior a través del cual se lograron algunos acuerdos comerciales, como el celebrado con los Estados Unidos, el cual, se procuró fuera lo más benéfico posible para México. Se buscó también el establecimiento y fomento de las relaciones comerciales con los países de centro y Sudamérica.

Ya para 1946 y habiendo terminado la guerra, la balanza comercial volvió a verse afectada, las importaciones aumentaban al tiempo que las exportaciones disminuían y una vez desaparecidas las restricciones que con motivo de la guerra habían establecido algunos países los mercados internacionales se modificaron nuevamente; las nuevas circunstancias reclamaban medidas que disminuyeran los costos de producción, redujeran los precios y permitieran una disminución de las importaciones y cierto equilibrio en la balanza comercial para lo cual se redujeron los impuestos de exportación de productos industriales se prohibió la importación de artículos determinados y se incrementaron los impuestos por la importación de otros, intentando equilibrar la balanza y proteger la industria nacional y estimular la producción agrícola; aunque funcionó, pronto volvería a haber un desequilibrio que obligaría a la imposición de nuevas restricciones y tarifas a la importación de, algunos bienes y productos, lo que volvería a mover el tipo de cambio. Siguió fomentándose el desarrollo de

la industria disminuyendo las cuotas de las tarifas de los impuestos de importación para la adquisición de maquinaria y materia primas.

En suma, la política económica de los primeros años de independencia estaba dirigida a proteger los recursos del país estimulando la producción nacional y restringiendo las importaciones, fomentando el desarrollo de la industria, aunque al mismo tiempo propiciando una apertura comercial ya que México como país independiente iniciaba la extensión de sus relaciones de intercambio comercial con otros países. Desde la independencia hasta el período de Reforma, las circunstancias en que debió desarrollarse el comercio, los conflictos internos y los bajos niveles de producción fueron guiando el curso de las disposiciones relativas al comercio internacional, el establecimiento de aranceles, la reducción o aumento de los impuestos, el establecimiento de aduanas, incluso la construcción de líneas ferroviarias y en general las disposiciones fiscales que en un momento determinado fomentaban o restringían el comercio exterior de acuerdo a las necesidades del país en cada momento de su vida independiente.

Posteriormente se inicia una etapa en la que, aún cuando subsisten tal vez, las mismas o muy similares necesidades para cuya satisfacción deben tomarse medidas un tanto parecidas se hace sobre bases más firmes tanto jurídicas como políticas y sociales.

Actualmente, los planteamientos del Ejecutivo en cuanto al comercio exterior se refiere, no dejan lugar a dudas de cuáles son las deficiencias; fortalecimiento y ampliación de canales de comercialización, procurar la introducción de mayores volúmenes de productos nacionales no sólo en el mercado externo sino también en el nacional, la

negociación de nuevos acuerdos comerciales con diferentes países que permitan una mayor apertura; evitar el contrabando, facilitar la realización del comercio a través de vías de comunicación medios de transporte en óptimas condiciones. Promover las exportaciones, vigilar el cumplimiento de los acuerdos comerciales, apoyo a los empresarios con asesoría, formación técnica y financiamiento, estímulos fiscales y la aplicación de cuotas compensatorias a las importaciones constituyeron la plataforma electoral para el presente sexenio en lo que al comercio exterior se refiere

En realidad, los objetivos no han sido ni son tan diferentes a lo largo de la historia, con más o menos intensidad y urgencia, a corto o mediano plazo en medio de circunstancias diversas, las prioridades económicas para un país aún en vías de desarrollo se mantienen de cierta forma constantes, el incremento en la producción, la disminución de las importaciones no sólo de artículos manufacturados sino también de materias primas que elevan los costos de producción por tanto los costos de comercialización de los productos, el aumento de las exportaciones de algunos productos y la disminución de otros, en general el equilibrio de la balanza comercial, así como la protección de la industria nacional, el logro de un nivel y calidad de producción que permita una competitividad razonable en los mercados internacionales, un crecimiento sostenido de la planta productiva y el incremento del poder adquisitivo de la población van marcando el camino de la política fiscal y financiera de cada Gobierno y la medidas pertinentes para el logro de tales objetivos.

## II. CONCEPTO DE COMERCIO EXTERIOR.

### 1. Definición Doctrinal.

El vocablo "comercio" se deriva de la voz latina *commercium*, que a su vez se deriva de *cum-con* y de *merx*, *mercis-mercanc'la*, siendo su asepección más común la que lo define como la negociación que se hace comprando, vendiendo o permutando unas cosas por otras; sin embargo, también se le ha definido como la comunicación y trato de unos pueblos con otros, ahora bien, dejando a un lado su definición etimológica el comercio es definido generalmente como la actividad lucrativa que consiste en intermediar directa o indirectamente, entre productores y consumidores con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza<sup>77</sup>

El comercio también ha sido objeto de diversas clasificaciones, ya sea por su volumen, por el lugar en que sea realiza, por la época, etc. una de ellas es la que lo divide en comercio interno y *comercio exterior*.

No obstante la existencia de diversas definiciones de lo que debe entenderse por comercio exterior, no es posible variar su naturaleza, es decir, el intercambio de mercancías entre diferentes países. Una de tales definiciones es la del maestro Jorge Witker, quien considera al comercio exterior como una variable de todo sistema económico que trata de la

---

<sup>77</sup> Enciclopedia Jurídica Omeba Editorial De Palma, Buenos Aires, Argentina. Tomo III P 875

inserción de un país como comprador y vendedor de bienes y servicios en los mercados externos.

La Cámara Nacional de Comercio lo define simplemente con una ampliación del comercio interior que se origina en la necesidad que tiene cualquier país de obtener los bienes y servicios que no produce, por lo que está constituido por transacciones de importación y exportación que realiza un país con el resto del mundo

Para Salvador Mercado el comercio exterior es la introducción de productos extranjeros a un país y la salida de éstos a otros países, el cual constituye las dos fases del comercio internacional es decir, las importaciones y las exportaciones.<sup>78</sup>

Para Elvia Arcelia Quintana el comercio exterior es una actividad lucrativa de intermediación directa o indirecta entre productores y consumidores de diferentes países con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza.<sup>79</sup>

Arturo Puente<sup>80</sup> dice al respecto, que aun cuando a simple vista parece un concepto que sólo involucre la idea de cambio, de un recíproco dar y recibir, la realidad es mucho más que eso, algo mucho más amplio ya que además envuelve la idea de poner al alcance de alguien una cosa o producto, una aproximación del que adquiere o produce hacia el consumidor, finalmente implica un intercambio pero un intercambio con un objetivo muy específico, esto es, obtener una ganancia, de manera que, en su definición, el comercio exterior es un intercambio o intermediación con propósito de lucro entre personas de diferentes países.

---

<sup>78</sup> Mercado H., Salvador. Comercio Internacional. Editorial Limusa México, 1996 P. 21.

<sup>79</sup> Quintana Adriano, Elvia Arcelia Op. Cit p 2

Un conjunto de transacciones comerciales que realizan los diferentes países del mundo entre sí, consistente en importaciones y exportaciones es otra de las definiciones más generalizadas.

Para Adam Smith, el comercio internacional es el medio para exportar el sobrante de la producción que intensifica la división del trabajo del país exportador y su capacidad productora, dicho cambio beneficia a los negociantes de los dos países co-cambistas.

La mayoría de las definiciones hablan básicamente de un intercambio lucrativo de productos, sin embargo, es de tomarse en cuenta la existencia del comercio de servicios; al respecto, el maestro Witker profundiza y considera que el dinamismo inherente al comercio ha hecho que las solas mercancías no sean suficientes por sí mismas para competir en los mercados internacionales ya que es, no sólo conveniente sino necesario tener en cuenta las necesidades de los consumidores, las cuales, además de diversas son por naturaleza cambiantes, de manera que servicios tales como formas de pago, momentos de entrega, garantías y una gran lista de etcéteras, son connaturales a los ya bien conocidos objetos de comercio. Así mismo señala que el comercio internacional de servicios puede configurarse de tres formas; esto es; cuando el consumidor es quien se traslada al país en el que se presta el servicio que requiere; por el contrario, cuando es el prestador del servicio en cuestión quien se traslada al país en el que tal servicio es solicitado, el cual le provee de un mercado apropiado y, finalmente el establecimiento del servicio en un país determinado para lo cual se requiere de cierta infraestructura, dependiendo del servicio de que se trate y por lo tanto requieren de ciertas garantías que brinde seguridad jurídica su inversión y los define como

---

<sup>80</sup> Puente, Arturo Derecho Mercantil. Editorial Porrúa P. 17

"aquéllos intangibles que vinculados a la producción de mercancías generan ingresos y empleos distinguiéndose en servicios al consumidor y servicios al productor, y público"<sup>81</sup>

Los servicios al consumidor como su nombre lo indica son los que se prestan directamente al público consumidor y son los más conocidos, tales como reparación, restaurantes, etc. Los servicios al productor se caracterizan porque se encuentran presentes en todo el proceso productivo, aún antes y después, por ejemplo los servicios de asesoría y financiamiento. Por otro lado, los servicios públicos son aquéllos prestados por organismos gubernamentales como los de salud y educación.

En suma, aunque algunos autores consideran que el comercio exterior es una ampliación del comercio interior, con sus propias características, para otros implica más que eso, ya que la complejidad de su propia naturaleza y de los sujetos que lo realizan hace que el tipo de relaciones que se establecen sean por completo diferentes a aquéllas propias del comercio interior debido a los entes que participan; algunas definiciones sólo hablan de un intercambio de bienes, de cosas tangibles como objeto de comercialización mientras que otras incluyen también a los servicios, de manera que; en general, el comercio exterior consiste, conciliadoramente, en un intercambio de bienes y o servicios, cuyos sujetos pertenecen a diferentes países, con fines de lucro y cuya realización se sujeta a la disposiciones legales relativas vigente en ambos países o a los tratados internacionales de los cuales sean miembros.

Finalmente, la Ley Aduanera en su artículo primero hace referencia al comercio exterior como la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías.

---

<sup>81</sup> Witker, Jorge Op Cit p 171

## **2. CONCEPTO DE IMPORTACION.**

La doctrina en general define la importación como una operación a través de la cual determinado producto de procedencia extranjera, destinado al comercio interior de un territorio aduanero es introducido a un país, siguiendo la doctrina, un territorio aduanero, es decir, aquél en el que los productos procedentes del exterior pueden ser comercializados libremente en virtud de haber cumplido con ciertos requisitos, formalidades y haber hecho los pagos respectivos. Sin embargo, en cuanto al concepto de lo que debe entenderse por importación, existen también diversas definiciones, una de las mas claras y concisas es la que considera que es una operación a través de la cual una mercancía extranjera es sometida a la regulación de un sistema fiscal para posteriormente ser destinada a una actividad económica de uso producción o consumo.

La Ley Aduanera dice de la importación, que es la entrada de mercancías de procedencia extranjera al territorio nacional ya sea por tiempo limitado o ilimitado, clasificando así las importaciones en general, en importación definitiva e importación temporal.

## 2. CLASES DE IMPORTACION.

### a) Importación Definitiva.

De acuerdo a lo establecido en la Ley Aduanera, existen dos clases, tanto de las importaciones como de exportaciones, es decir, temporales y definitivas.

La importación definitiva consiste, de acuerdo a lo establecido en el artículo 96 en la entrada al territorio nacional de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en él por tiempo ¡limitado, esto es, están destinadas a una función específica dentro del territorio nacional, al respecto, algunos autores agregan que tal actividad puede ser de uso, producción o consumo, sin que deban ser regresadas a su, lugar de origen dentro de un tiempo determinado, a menos que tales mercancías resulten defectuosas u ocurra alguna otra circunstancia de las especificadas en el art. 97 de la Ley Aduanera, es decir, las mercancías podrán regresar al extranjero sin el pago del impuesto general de exportación dentro de los tres meses siguientes al día posterior del despacho para su importación siempre que se compruebe que resultaron defectuosas o eran diferentes a las convenidas, y serán retornadas al extranjero con el propósito de que sean sustituidas por otras de la misma clase o sea subsanado el defecto dentro de un plazo de seis meses y en cuanto al impuesto de importación, sólo deberá ser pagada la diferencia, si fuera el caso de que la mercancía sustituida o retornada causara un impuesto mayor. Pudiéndose prorrogar los plazos en los casos que así lo ameriten.

## **b) Importación Temporal.**

El artículo 106 de la misma Ley Aduanera define lo que debe entenderse por importación temporal, en el que, a diferencia del régimen de importación definitiva las mercancías que entran al territorio nacional están destinadas a permanecer en él por tiempo limitado en función de una finalidad específica, debiendo regresar a su lugar de origen en el mismo estado en que fueron ingresadas al país o se sujeten a procesos de elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación, para lo cual la misma ley dispone ciertos plazos de acuerdo a los productos de que se trate y las personas que realicen la operación, tratándose de remolques y semirremolques el plazo es hasta de un mes, hasta por seis meses si se trata de importaciones que realicen los residentes en el extranjero siempre que sean utilizados por ellos mismo o por gente a sus servicio, las de envases de mercancías siempre que estando en territorio nacional aún contengan la mercancías que en ellos se introdujeron al país así como muestras y muestrarios destinados a dar a conocer las mercancías, incluida la de vehículos siempre que la importación sea efectuada por mexicanos residentes en el extranjero. El plazo será hasta por un año cuando las mercancías sean destinadas a convenciones, congresos, eventos culturales o deportivos, etc. (art. 106)

En el art. 90 se establece la sub-clasificación en importación temporal que se hace con la intención de que los productos regresen a su lugar de origen en el mismo estado en el que fueron ingresadas al país, y por otro lado, aquella que se realiza para la elaboración, transformación o reparación en programas de maquila. De acuerdo al art. 108 las

maquiladoras y las empresas con programas de exportación autorizadas por SECOFI podrán efectuar la importación temporal de mercancías para retornar al extranjero después de haberse destinado a un proceso de elaboración, transformación o reparación y sus obligaciones se encuentran establecidas en el artículo siguiente. Por otro lado, el art 104 establece que las importaciones temporales no estarán sujetas al pago de impuestos al comercio exterior ni de cuotas compensatorias. Aunque los productos transformados o reformados que retornen al extranjero darán lugar al pago del impuesto general de exportación en los términos del art. 111 que establece la obligación de pagar dicho impuesto por lo que corresponde a las materias primas o mercancías nacionales que se les hubiere incorporado a los productos tomando en cuenta la clasificación arancelaria del producto terminado ya que se determinará con el porcentaje que del peso y valor del producto terminado corresponda a las materias primas anexadas.

### **III. CONCEPTO DE EXPORTACION.**

La doctrina define la exportación como la fabricación de productos destinados a ser vendidos fuera del país de origen, la cual obedece dos causas principales, la primera consistente en la ventaja que representa la venta al exterior de productos cuya fabricación es de cierto modo más fácil para de esta forma estar en posición de obtener aquéllos que no pueden ser fácilmente producidos en el país o su fabricación resulta más costosa que su importación. Sin embargo, la doctrina considera que la causa principal que lleva a la práctica

de operaciones de importación es la necesidad de ampliar el mercado en el que se puedan colocar los productos, esto en el caso de que un país cuente con un avance tecnológico suficiente para que su capacidad de producción cubra sus necesidades a nivel interno y exista además un excedente que permita el comercio con el exterior. Sin embargo, la exportación no se limita solamente a bienes ya que autores como Jorge Witker consideran que los servicios también pueden ser objeto de ella.

Respecto de las exportaciones la Ley Aduanera también establece una sub-clasificación que las separa en temporal y definitiva.

#### **a) Exportación Definitiva.**

El artículo 102 de la mencionada Ley dispone que el régimen de exportación definitiva consiste en la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado, al igual que en el régimen de importación definitiva, la ley autoriza que las mercancías objeto de tal régimen regresen al país porque hayan resultado defectuosas o de especificaciones diferentes a las que se convinieron sin que al regresar deba ser pagado el impuesto general de importación para lo cual establece un año contado a partir del momento en que salió del territorio nacional, además de que no hayan sido modificadas en el extranjero.

De acuerdo a lo establecido en el art. 103 las mercancías exportadas definitivamente podrán retornar al país sin el pago del impuesto general de importación siempre que no haya sido

modificada en el extranjero ni transcurrido más de un año desde su salida del territorio nacional. Aunque dicho plazo puede prorrogarse existiendo causas justificadas y a petición del interesado. La Ley también dispone que cuando las mercancías regresen al país por haber resultado defectuosas o diferentes a las convenidas le será devuelto al interesado el impuesto general de exportación que hubiera pagado. En virtud de lo establecido en el art. 95, el régimen de exportación definitiva se sujetará al pago de los impuestos al comercio exterior, cuotas compensatorias así como a las restricciones no arancelarias y a las formalidades que se establezcan para su despacho

#### **b) Exportación Temporal.**

Las mercancías objeto de exportación temporal están destinadas a permanecer en el extranjero por tiempo limitado con una finalidad específica, debiendo regresar al país en el mismo estado, aunque aquí existen también dos modalidades, la primera es precisamente que las mercancías regresen al país en el mismo estado y la segunda modalidad tiene como objetivo que las mercancías exportadas para elaboración, transformación o reparación regresen al país en el plazo establecido por la ley en el artículo 117 y que podrá ser hasta por dos años o podrá ser ampliado en los términos del mismo artículo.

El artículo 116 establece los diferentes plazos a que se sujetarán las mercancías que sean exportadas bajo éste régimen y que deban regresar al país sin modificaciones; los cuales pueden ser de tres meses cuando se trate de remolques y semirremolques; por seis meses

cuando se trate de envases de mercancías, sean realizadas por residentes en México sin residencia permanente en el extranjero; o se trate de muestrarios que tengan como objeto dar a conocer mercancías, o equipo necesario para la industria cinematográfica; y por un año cuando se trate de mercancías destinadas a exposiciones, congresos, o en general eventos culturales o deportivos.

Las reglas generales a las que deberán sujetarse las exportaciones temporales se encuentran establecidas en el art. 113, en el cual se dispone que no se pagarán los impuestos al comercio exterior y sólo deberán ser observadas las regulaciones y restricciones no arancelarias así como las formalidades para el despacho de los mercancías

Este régimen presenta dos variantes, la primera consiste en la exportación temporal para retornar al país en el mismo estado, el cual, consiste en la salida de las mercancías nacionales para permanecer en el extranjero por tiempo limitado, con una finalidad específica debiendo regresar al país sin modificaciones.(artículo 115); lo plazo por lo que se autoriza éste régimen se encuentran establecidos en la Ley y van, generalmente de tres meses a un año pudiendo ser ampliados mediante la autorización respectiva de SECOFI. La segunda variación consiste en la exportación temporal de mercancías para la elaboración, transformación o reparación por un plazo hasta de dos años, el cual podrá ampliarse por un lapso igual mediante pedimento del exportador; o por un lapso mayor en los términos del Reglamento. Al regresar las mercancías se estará obligado al pago del impuesto general de importación correspondiente al valor de las materias primas o mercancías extranjeras incorporada a lo productos, así como el

precio de los servicios prestados en el extranjero para su transformación, elaboración o reparación conforme a la clasificación arancelaria de las mercancías retornadas

Además de los regímenes de importación y exportación temporal y definitiva, la Ley contempla el depósito fiscal que consiste en el almacenamiento de mercancías ya sea procedentes del extranjero o nacionales en almacenes generales de depósito debidamente autorizados por las autoridades aduaneras

Dicho régimen se realiza una vez que se han determinado los impuestos respectivo, lo cual se establece en el art. 119, así como los requisitos con los que deben cumplir los almacenes generales de depósito autorizados, las mercancías en depósito fiscal podrán ser retiradas al realizarse el despacho aduanero, esto es al importarse o exportarse definitivamente, al retornar al extranjero las que se hayan importado temporalmente, se reincorporen al mercado las de origen nacional o se importen temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación y previo pago de los impuestos correspondientes así como los derechos de trámite aduanero

Por otro lado, el régimen de tránsito de mercancías consiste en el traslado de una a otra aduana nacional de las mercancías que se encuentren bajo control fiscal y que a través de la creación de las aduanas interiores permite que se agilice el despacho aduanero. La Ley clasifica éste régimen en tránsito interno y tránsito internacional, de acuerdo a lo establecido en el art. 125 se considera que el tránsito de mercancías es interno cuando la aduana de entrada envíe las mercancías de procedencia extranjera a la aduana que se encargará del despacho para su importación o cuando la aduana de despacho envíe las mercancías

nacionales a la aduana de salida para su exportación, el tránsito interno deberá efectuarse en los términos del art. 128 deberá efectuarse dentro de los plazos establecidos por SECOFI. En cuanto al tránsito internacional de mercancías se considera como tal cuando la aduana de entrada envíe a la aduana de salida las anclas de procedencia extranjera que lleguen al territorio nacional con destino al extranjero o las mercancías nacionales se trasladen por territorio extranjero para su reingreso al territorio nacional

Finalmente, la Ley contempla el régimen de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado consistente en la introducción de mercancías a recintos autorizados por la autoridad aduanera y que pueden ser las misma fábricas o instalaciones industriales del interesado para que en ellos se realice la elaboración, transformación o reparación de las mercancías para ser retornadas al extranjero o para ser exportadas. Las mercancías bajo éste régimen sólo pueden ser retiradas del recinto fiscalizado para su *retorno al extranjero o exportación*, las mercancías nacionales se consideran exportadas al momento de ser destinadas a éste régimen, (art. 135).

#### **IV. CONCEPTO DE IMPUESTO EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR.**

La obligación tributaria en el comercio internacional, surge en principio, del mismo precepto del cual emana la obligación tributaria en general para los contribuyentes, esto es, se origina en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, el cual, establece como

obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos la Federación, Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; al respecto la Ley de Ingresos de la Federación dispone dentro del primer rubro, el de los impuestos sobre aquéllos por concepto de importaciones y exportaciones, que se encuentran contemplados en el presupuesto de ingresos de cada ejercicio fiscal, por lo cual tienen el carácter de ingresos ordinarios; los cuales se especifican en la Ley Aduanera que en su artículo 2o fracción V dispone que los impuestos al comercio exterior son el impuesto general-- de importación y el de exportación los cuales se determinan conforme a las tarifas de las leyes respectivas y a cuyo pago están obligados quienes se encuentren en alguna de las hipótesis del artículo 1º de la misma Ley; esa obligación de pagar los impuestos respectivos al tráfico de mercancías que surge para el sujeto pasivo de la relación tributaria es definida por Jorge Witker como una obligación que conmina al importador o exportador a entregar al Estado una suma de dinero por concepto de impuesto por haberse colocado en la hipótesis normativa que da origen a dicha obligación.<sup>82</sup>

De tal manera que el impuesto será aquella cantidad que el sujeto pasivo se ve legalmente obligado a pagar al Estado en virtud de su actividad y de acuerdo a lo dispuesto en las leyes y tarifas aplicables respectivas con base en las cuales habrán de ser determinados. Son impuestos indirectos en virtud de que su monto es trasladado finalmente al consumidor.

---

<sup>82</sup> Witker, Jorge Op. Cit. p 27.

## IV. CLASIFICACION.

### 1. Clasificación doctrinal.

De acuerdo con la doctrina existen diversas clasificaciones de los impuestos aduaneros que los agrupan en diversos rubros atendiendo a diferentes aspectos o puntos de vista, aunque no todos los autores consideran las mismas clasificaciones; una de ellas es la que los clasifica en impuestos específicos, impuestos ad valorem y mixtos.

- Los impuestos específicos son aquéllos que gravan las mercancías en virtud de su peso, medida, volumen, longitud o unidad de medida, por ejemplo docenas, cientos, millares, etc. y se caracterizan por estar representados por cifras expresadas en moneda nacional.

- Los impuestos ad valorem se caracterizan por estar representado en porcentajes que se aplican a la base representada por el valor de las mercancías.

- Los impuestos mixtos, se presentan cuando las mercancías se gravan tanto con el impuesto específico como con el ad valorem.

Existen otras clasificaciones que parten de su finalidad, base de aplicación, etc. y que los divide en impuestos fiscales y económicos, mínimos y máximos, o convencionales diferenciales, sin embargo, la clasificación más difundida es la que los divide en específicos, ad valorem y mixto en virtud de que son los ad valorem los que se aplican en el comercio internacional en la actualidad por lo que la valoración de las mercancías es de suma importancia en la determinación de los impuestos.

## **2. Clasificación Legal.**

Al respecto, la Ley Aduanera hace referencia a dos tipos de impuesto, el impuesto general de importación y el impuesto general de exportación, cuyas tarifas se encuentran comprendidas en las Leyes respectivas, es decir, en la Ley del impuesto General de importación y la Ley del Impuesto General de Exportación en que se contienen básicamente una fracción arancelaria, seguida de la descripción de la mercancía, la unidad de medida respectiva y el impuesto ad valorem, aplicable al valor de transacción de las mercancías, de ahí que la valoración aduanera sea de gran importancia, a que la adecuada recaudación de los impuestos al comercio exterior depende en gran medida de la correcta valoración de las mercancías, para lo cual la propia Ley Aduanera establece ciertas reglas para la realización de dicha valoración en aduanas y dispone que la base gravable del impuesto general de importación sea el valor de transacción de las mercancías

## **VI. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.**

El artículo 31 constitucional establece como obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos del lugar en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, precepto que da nacimiento a la obligación tributaria en general que es retomada por las Leyes Fiscales respectivas las que además deben cumplir con

una serie de principios en que se materializa dicha forma proporcional y equitativa de contribuir, así mismo, faculta el Estado para ejercer su potestad tributaria; el art. 73 otorga facultades al Congreso de la Unión en su fracción VII para imponer las contribuciones que cubran el presupuesto de egresos y aprobar la Ley de Ingresos cada año, cuya iniciativa habrá de ser presentada por el Ejecutivo Federal; en la cual se incluyen dentro del rubro de los impuestos los de importación y exportación; por otro lado el mismo art. 73 en su fracción XXIX Faculta al Congreso para establecer contribuciones al comercio exterior. Los cuales, atendiendo al principio de legalidad, esto es que todo impuesto debe estar contenido en una ley; se encuentran detallados en las Leyes y reglamentos respectivos. Y siendo a través del art 131 que se otorga como facultad exclusiva a la Federación el gravar la importación o exportación de mercancías.

Por lo tanto, teniendo como base los principios establecidos en el art. 31, el Congreso tiene la facultad de establecer en leyes las obligaciones tributaras, para lo cual es la misma Carta Magna en su art. 73 la que señala las actividades que pueden ser gravadas mediante las contribuciones con objeto de cubrir el presupuesto, actividades entre las que se encuentran las referentes al comercio exterior.

## **VII. NATURALEZA JURIDICA DEL IMPUESTO DE IMPORTACION Y EXPORTACION.**

Partiendo de la clasificación de los ingresos del Estado, los impuestos al comercio exterior pertenecen, por supuesto, al grupo de ingresos tributarios que constituye una de las fuentes de recursos económicos para el Fisco Federal y dentro de ellos ocupan los impuestos un lugar preponderante; atendiendo a la clasificación de los ingresos en ordinarios y extraordinarios, los impuestos al comercio exterior tendrían localización de impuestos ordinarios en virtud de que pertenecen al grupo de ingresos que el Estado percibe regularmente y que por lo tanto se encuentran contemplados cada año en la Ley de Ingresos de la Federación; son ingresos federales ya que en los términos del art. 117 constitucional es la Federación la que está facultada para su percepción; y finalmente tendrían la calidad de ingresos derivados ya que no se originan en el patrimonio del Estado sino que son consecuencia de la imposición de su soberanía fiscal por otro lado, dentro de la clasificación que la doctrina hace de los impuestos, los impuestos al comercio exterior se sitúan dentro de los considerados impuestos reales ya que el objeto de gravamen son las mercancías (de acuerdo con los autores que la consideran una clasificación aplicable a todos los impuestos en general, ya que algunos la consideran subclasificación de los directos), sin que sea trascendente la situación del sujeto del impuesto; son indirectos si se toma en cuenta la definición que de ellos hace cierta parte de la doctrina ó directos que gravan situaciones normales y permanentes, aunque otra parte considera que los impuestos indirectos lo son

porque no se grava al contribuyente de manera "directa sino por repercusión con la resulta de que el sujeto del impuesto y el pagador son personas diferentes, en todo caso la mayoría coincide en señalar que los impuestos a la importación y exportación corresponden al grupo de impuestos indirectos y dentro de éstos se encuadran en la sub-clasificación de los impuestos indirectos sobre los actos. Por lo anterior, los impuestos al comercio exterior son ingresos ordinarios, derivados o de derecho público que se caracterizan por ser impuestos indirectos que recaen sobre los actos y por lo tanto reales.

## **VIII. SUJETOS DEL IMPUESTO.**

En toda relación jurídico-tributaria existe cierta vinculación entre personas, esto es, un sujeto activo y uno pasivo representados por el Estado y los contribuyentes respectivamente y que constituyen una parte de los elementos necesarios para la existencia de la obligación fiscal, u obligación tributaria como la llaman la mayoría de los autores. En tratándose de la materia aduanera existe también, obviamente una relación jurídica entre el Estado y los particulares y algunos autores consideran que es ésta relación la que origina la obligación fiscal propiamente dicha en la que uno tiene el carácter de sujeto activo y el otro de sujeto pasivo; existiendo también la figura del responsable solidario.

## **I. Sujeto Activo.**

De acuerdo a lo previsto en el artículo 131 constitucional es facultad exclusiva de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, así, el Estado es el único sujeto activo de la relación tributaria a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al efecto, el art. 144 de la Ley Aduanera le reconoce una larga lista de atribuciones, entre ellas, de acuerdo a la segunda fracción se encuentra el comprobar que la importación o exportación de mercancías, la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos, declaraciones o manifestaciones y el pago correcto de los impuestos al comercio exterior, cuotas compensatorias y derechos causados, se realicen conforme a lo establecido en la Ley, así mismo la fracción XV, dispone que corresponde a la Secretaría determinar los impuestos al comercio exterior, las cuotas compensatorias y los derechos omitidos por los contribuyentes o responsables solidarios; por otro lado, la fracc. XVII la faculta para exigir el pago de los impuestos al comercio exterior, derechos y cuotas compensatorias y en su caso realizar el procedimiento administrativo de ejecución para hacerlos efectivos. En general la redacción de dicho artículo contiene una serie de disposiciones relativas al procedimiento de importación y exportación, que otorgan a la SHCP diversas facultades. A su vez, las aduanas fungen como unidades administrativas de la Secretaría ya que son las que directamente controlan la entrada o salida de mercancías al territorio nacional, pues están autorizadas para realizar las formalidades relacionadas con el despacho de las mercancías, independientemente del tipo de aduana de que se trate; es decir, de una aduana fronteriza, marítima, aeroportuaria

o interior como se les ha denominado por la doctrina, siendo la aduana del despacho la que se encarga de la determinación, cálculo y pago de los impuestos respectivos por lo que son consideradas parte integrante del Fisco Federal, para tal efecto, el art. 143 de la Ley aduanera reconoce como facultad del Ejecutivo Federal, el establecimiento o supresión de aduanas fronterizas, interiores y de tráfico aéreo o marítimo, designar su ubicación y funciones y el ya citado art. 144 en su fracción primera dispone respecto de la facultad que tiene la Secretaría para señalar la circunscripción territorial de las aduanas, el lugar en el que se encuentren sus oficinas administrativas así como establecer la coordinación con otras dependencias y organismos que lleven al cabo sus funciones en los aeropuertos, puestos marítimos y cruces fronterizos autorizados para el tráfico internacional, así como determinar, en ciertos casos en que aduanas debe hacerse el despacho de ciertas mercancías.

Al respecto, el capítulo VIII del Reglamento Interior de la SHCP en su artículo 93 dispone el establecimiento de aduanas como unidades administrativas regionales otorgando a los administradores regionales de aduanas entre otras facultades la de ordenar y practicar inspecciones, vigilancias y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y en general, los obligados al pago de impuestos al comercio exterior con referencia a las aduanas que se encuentren dentro de su circunscripción territorial. El art. 96 establece la competencia de las aduanas dentro de su circunscripción territorial, la cual, en términos del mismo Reglamento será señalada por el secretario de Hacienda Crédito Público, de conformidad con la Ley Aduanera, estando cada aduana a cargo de un administrador del que

dependerán los sub-administradores inspectores, verificadores, notificadores, policía fiscal y en general el personal que el servicio requiera.

## **2. Sujeto Pasivo.**

El artículo 10 de la Ley Aduanera dispone que serán sujetos del impuesto quienes introduzcan o extraigan mercancías del territorio nacional; pudiendo ser sus propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualquier persona que tenga intervención en la intervención, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías o intervengan en transporte, despacho aduanero y los actos que de ellos deriven.

Por otro lado, el artículo 52 de la misma Ley dispone que se encuentran obligados al pago de impuestos al comercio exterior quienes introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan de él ya sea que se trate de personas físicas o morales y que de acuerdo al mismo artículo pueden ser el propietario o tenedor de las mercancías; el remitente si se trata de una exportación o el destinatario en el caso de que sea una importación o el mandante por los actos que haya autorizado. Sin embargo, no solamente los particulares son susceptibles de adquirir la calidad de sujetos pasivos de los impuestos al comercio exterior ya que también la Federación o sus integrantes, esto es, estados, municipios o D. F. Están obligados al pago de tales impuestos; así como las instituciones de beneficencia privada.

Por lo tanto serán sujetos pasivos aquellos contribuyentes que se sitúen en alguna de las hipótesis establecidas en la segunda fracción del artículo 10 de la Ley Aduanera, es decir al realizar el hecho generador que da nacimiento a la obligación tributaria. Al respecto el maestro Jorge Witker<sup>83</sup> aclara que la calidad de sujeto pasivo no se identifica necesariamente con la de propietario o poseedor en virtud de que el importador o exportador en su caso no tienen que detentar la calidad de poseedores o propietarios de las mercancías, basta con que se realice el hecho generador para dar nacimiento a la obligación tributaria, de ahí que no sólo quien realiza tal hecho adecuándose a la hipótesis normativa, adquiere la calidad de sujeto pasivo; sino que existe también el responsable solidario que en estricto sentido es también un sujeto pasivo aunque como afirma Witker el grado de responsabilidad marque cierta diferencia.

### **3. Responsable Solidario.**

La Ley Aduanera dispone en lo referente a los responsables solidarios indicando quienes pueden adquirir tal calidad y respecto de que obligaciones tendrán dicha responsabilidad, de manera que de acuerdo al art. 53 los responsables solidarios lo serán respecto de los impuestos al comercio exterior, las demás contribuciones, las cuotas compensatorias excepto las multas y podrán ser responsables solidarios, los mandatarios respecto de los actos que personalmente realicen de acuerdo al mandato; los agentes

---

<sup>83</sup> Witker, Jorge Op. Cit p 61

aduanales por los actos que se originen con motivo de las importaciones o exportaciones y en cuyo despacho aduanero participen personalmente o a través de sus empleados autorizados. Al respecto, es de tomar en cuenta que de acuerdo al criterio vertido por algunos autores, la figura del mandatario y del agente aduanal se identifican ya que si el particular, llámese importador o exportador y en virtud de la falta de conocimiento de la materia, ha de recurrir a una persona que se encargue de los asuntos relacionados con el despacho de sus mercancías en calidad de mandatario, recurrirá a quien mejor conozca del asunto, esto es, habrá de recurrir a un agente aduanal, estableciéndose entre ambos un vínculo jurídico que es precisamente un mandato, ahora que si a dicho mandato como figura jurídica habrá de serle dado un calificativo que lo identifique con la materia específica es una cuestión en la que la doctrina aún tiene sus diferencias ya que algunos autores lo han llamado mandato aduanero y otros simplemente mandato; lo cierto es que para efectos prácticos coinciden en considerar que la relación que se establece entre el importador o exportador y el agente aduanal corresponde generalmente a un mandato.

III. Los propietarios y empresarios de medios de transporte, los pilotos, capitanes y en general los conductores de dichos medios de transporte son también responsables solidarios por los actos que causen las mercancías que transporten.

IV. Los remitentes de mercancías de la franja o región fronteriza al resto del país, por las diferencias de contribuciones que por tal motivo deban pagarse En virtud de que las mercancías destinadas al tráfico en las zonas fronterizas se encuentran exentas de los impuestos al comercio exterior es necesario realizar el pedimento de importación y cubrir los

impuestos respectivos para que tales mercancías puedan, en su caso, ser introducidas al resto del país, e incluso cubrir las cuotas compensatorias si fuera necesario; a lo cual la Ley denomina como reexpedición y establece los requisitos para su realización en el art. 138 que la define como la internación al resto del país de mercancías de procedencia extranjera importadas a la franja o región fronteriza. Así, el art. 139 determina los requisitos que deben cubrir los contribuyentes para efectuar la reexpedición, entre los que se encuentran cubrir las diferencias que correspondan al impuesto general de importación y demás contribuciones que se causen conforme a las leyes respectivas así como los requisitos en materia de regulaciones o restricciones no arancelarias a la importación aplicables en el resto del territorio nacional. El art. 136 de la Ley Aduanera determina lo que debe entenderse por franja fronteriza estableciendo que es el territorio comprendido entre la línea divisoria internacional y la línea paralela ubicada a una distancia de veinte kilómetros hacia el interior del país; dicha demarcación se debe a la política de exención de impuestos al comercio exterior de que gozan casi la totalidad de las mercancías que se importan con destino a esa zona; el art. 137 dispone que la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, previa opinión de la Secretaría de Hacienda determinará por medio de disposiciones de carácter general, las mercancías que estarán, total o parcialmente desgravadas de los impuestos al comercio exterior en la franja fronteriza; el mismo artículo reconoce a SECOFI la facultad de determinar las mercancías cuya importación o exportación a la franja quedarán sujetas a restricciones; el último párrafo del mencionado artículo exceptúa expresamente de tales privilegios a las bebidas alcohólicas, el tabaco labrado en cigarrillos o puros y los caballos de

carreras, los cuales causarán el impuesto general de importación sin reducciones. V. Los que enajenen las mercancías materia de importación o exportación en los casos de subrogación establecidos por la Ley Aduanera serán también responsables solidarios por los actos que originen dichas mercancías; al respecto el art 55 de la misma Ley dispone que en los casos de subrogación el adquirente de las mercancías asume las obligaciones que se deriven de la importación o exportación establecidas en las leyes y el enajenante adquiere entonces el carácter de responsable solidario.

VI. Los almacenes generales de depósito o el titular del local destinado a exposiciones internacionales es responsable solidario por las mercancías no arribadas o por las mercancías faltantes o sobrantes cuando no presenten los avisos a la Secretaría de Hacienda de tales sobrantes o faltantes de las mercancías manifestadas en el impedimento con respecto a las realmente recibidas en sus instalaciones en los términos del último párrafo del artículo 119.

## **IX. OBJETO DEL IMPUESTO.**

El objeto del impuesto en general es definido por Flores Zavala como la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal y en la cual coinciden la mayoría de los autores; es a lo que Dino Jarach llama hecho imponible y que Mayolo Sánchez<sup>84</sup> define como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico-

tributaria; y resume diciendo que es equivalente a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo. Así que el objeto de los impuestos al comercio exterior será la entrada o salida de mercancías del territorio nacional, lo cual constituye el hecho generador de la relación tributario; aún pese a que la Ley Aduanera no establece expresamente lo que deberá entenderse por objeto del impuesto de la redacción del segundo párrafo del artículo primero se desprende que es la introducción o salida de mercancías la hipótesis normativa que una vez realizada obliga al sujeto al pago de los impuestos adquiriendo la calidad de sujeto pasivo. Por supuesto, no basta con que la ley lo diga para que nazca la obligación tributaria, es además necesario que la situación prevista sea materializada, es decir, que sea realizada en la práctica.

Por otro lado, respecto del mencionado hecho generador la doctrina reconoce diversos elementos que no deben faltar en la redacción legal; tales como el elemento objetivo, subjetivo, espacial, temporal y cuantitativo

El elemento material u objetivo es la descripción que del hecho generador hace la Ley, el presupuesto de hecho o hipótesis normativa, el elemento subjetivo o sujeto pasivo va generalmente ligada al elemento material, pero no en materia aduanera ya que la descripción legal no hace mención del sujeto pasivo, no le otorga una calidad específica; en cuanto al elemento temporal su importancia radica en que marca el momento a partir de cual se empiezan a producir los efectos el momento en que nace la obligación tributaria, el elemento espacial está así mismo relacionado con la producción de los efectos, los cuales dependen del lugar donde nace la obligación tributaria, finalmente, el elemento cuantitativo

se encuentra muy ligado al hecho generador de dicha obligación aunque no se encuentre contenido en las mismas disposiciones toda obligación en materia tributario debe ser debidamente cuantificada.

## **X. DETERMINACION DEL IMPUESTO.**

De acuerdo a lo establecido en el art. 80 de la Ley Aduanera, los impuestos al comercio exterior se determinan aplicando a la base gravable la cuota que corresponda tomando en cuenta la clasificación arancelaria de las mercancías de que se trate, a efecto de establecer la base gravable deben tomarse en cuenta una serie de disposiciones contenidas en el capítulo tercero de la misma ley, ya que la determinación de éstos impuestos se realiza aplicando al valor de las mercancías las tarifas porcentuales correspondientes a las fracciones arancelarias.

### **1. Base Imponible.**

En general, la base imponible suele definirse como la cuantía sobre la que se determina el impuesto, la característica en tratándose de la base imponible de los impuestos al

comercio exterior sea tal vez el concepto por el que se determina tal cuantía y la forma en que habrá de determinarse, esto es, el valor de las mercancías, de tal manera que dicho valor constituye en realidad un elemento fundamental en la determinación de los impuestos y aún cuando no parece ser una tarea fácil debido a las constantes fluctuaciones en los precios de las mercancías, ya de por sí presentes en toda actividad comercial en general, máxime tratándose del comercio a nivel internacional; la Ley aduanera establece una serie de reglas a seguir para la justa valoración de las mercancías. El artículo 64 dispone que' la base gravable del impuesto general de importación será el valor en aduanas de las mercancías, esto es, de acuerdo al mismo artículo, el valor de transacción, que la ley define como el valor pagado por las mercancías, o sea, el pago total que por ellas efectúe el importador, aunque en la doctrina; un tanto más explícita, se dice que el valor de transacción es el que se fija con base en las leyes de la oferta y a demanda y en el cual han convenido las partes en cuestión, es decir, comprador y vendedor. Ahora bien, dicho artículo remite al artículo 67 que establece una serie de circunstancias que deben concurrir para que el valor de transacción pueda ser considerado como valor en aduana, tales como:

- Que no existan restricciones para que el importador enajene o utilice las mercancías, salvo que se trate de las que impongan las leyes vigentes en el territorio nacional; las que limiten el territorio geográfico en donde las mercancías puedan ser vendidas con posterioridad y las que no afecten el valor de las mercancías.

- Que la venta para la importación con destino al territorio nacional o el precio de las mercancías no dependan de alguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda ser determinado con relación a las mercancías que se van a valorar.

- Que ninguna parte de la enajenación posterior de las mercancías efectuada por el importador revierta, ya sea de manera directa o indirecta al vendedor a menos de que se trate del valor de cualquier parte del producto de la enajenación, cesión o utilización posterior de dichas mercancías que este comprendido dentro del valor de las mercancías como lo establece el artículo 65.

- Que no existan vínculos entre el vendedor y el importador, que influyan en el valor de transacción. Todas son circunstancias que deben concurrir para que la base gravable del impuesto pueda ser establecida en función del valor en aduana de las mercancías, esto es, del valor de transacción; sin embargo, de no ser reunidas en su totalidad, la Ley prevé otros mecanismos para su determinación, los cuales se encuentran comprendidos en el artículo 71. En primer lugar se tomará en cuenta el valor de transacción de mercancías idénticas a las que vayan a ser valoradas y siempre que en los términos del art. 72 se trate de mercancías que hayan sido vendidas para la exportación con destino a territorio nacional, y ambas hayan sido importadas en el mismo momento o en uno aproximado y además hayan sido vendidas al mismo nivel comercial y exista similitud en las cantidades vendidas; aplicando el valor de transacción más bajo en caso de que haya varios con éstas características; y efectuando además un ajuste de la diferencia en los gastos de transporte, seguros y otros gastos que relacionados con dicho transporte, tales como

manejo, carga y descarga, como lo establece el art. 65. De no ser posible fijar el valor de transacción de ésta forma, por no existir una venta en esas condiciones, se tomara en cuenta el valor de transacción de mercancías vendidas a nivel comercial y en cantidades diferentes aunque deberán efectuarse los ajustes necesarios con base en datos comerciales comprobados que avalen un posible aumento o disminución del valor de unas mercancías respecto a otras. De acuerdo con el mismo art. 72 para que las mercancías sean consideradas idénticas deben producirse en el mismo país que las mercancías que van a ser valoradas; además, de tener iguales características físicas y ser de la misma calidad, marca y prestigio comercial.

En segundo lugar, la base gravable podrá determinarse conforme al valor de transacción de mercancías similares a las que se pretende valorar, siempre que se ajusten a los términos del art. 73; es decir, que las mercancías similares hayan sido vendidas para la exportación con destino al territorio nacional y ambas hayan sido importadas en el mismo momento o por lo menos en uno aproximado y al igual que en el supuesto anterior hayan sido vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes; y siguiendo en lo demás las mismas disposiciones también contenidas en éste art. Serán consideradas mercancías similares las que se produzcan en el mismo país en que fueron producidas las mercancías por valorarse, tengan características y composición semejantes que les permita cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables, se debe tomar en cuenta la calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial, así mismo deberán, en su caso,

haberse realizado los antes mencionados ajustes comprendidos en la fracción II inciso d) del artículo 65, ya que de lo contrario, las mercancías no podrán ser consideradas similares.

El valor de precio unitario de venta, también puede ser tomado en cuenta para determinar la base gravable, al respecto el art. 74 contiene algunas disposiciones para determinar dicho valor, lo define como el precio a que se venda el mayor número de unidades en las ventas a personas no vinculadas con los vendedores de las mercancías al primer nivel comercial, después de la importación. Restando las comisiones pagadas o convenidas relacionadas con las ventas en territorio nacional de mercancías importadas de la misma especie o clase, los gastos habituales de transporte, seguros y otros gastos como manejo carga y descarga posteriores a los supuestos establecidos en el art. 56 fracción I y las contribuciones Y cuotas compensatorias exigibles en territorio nacional por la importación o venta de las mercancías.

La siguiente fracción del artículo 71 establece el valor reconstruido de las mercancías como otro de los métodos para determinar la base gravable, por lo que hace a su definición, el art. 77 dispone que será considerado como tal el valor que resulte de sumar el costo o valor de los materiales, el de fabricación y otras operaciones realizadas en la producción de las mercancías importadas, lo cual se determinará a su vez, tomando como base la contabilidad comercial del productor, que debe mantenerse bajo los principios de contabilidad aplicables en el país de producción. Por otro lado el costo de los materiales está constituido por el costo de los envases o embalajes inherentes a las mercancías de que se

trate, así como los gastos de material y mano de obra relacionados con dicho embalaje; los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas, las herramientas utilizadas y los materiales consumidos en su producción y finalmente todos los trabajos realizados fuera del país relacionados con el diseño de las mercancías importadas necesarios para su producción y en la medida que corran a cargo del productor; así mismo los gastos de transporte, seguros manejo, carga, y descarga.

Finalmente el art. 78 establece que, cuando el valor no haya podido ser determinado aplicando sucesivamente y por exclusión los métodos señalados en los artículos 64 y 71 hasta la fracción IV; la valoración será realizada de manera más flexible y de acuerdo a criterios razonables y compatibles con los principios y disposiciones legales, teniendo como base los datos disponibles en el territorio nacional, no obstante, los criterios pueden por naturaleza ser muy subjetivos, aún a pesar de que deban ser razonables y compatibles con las disposiciones legales, además de la flexibilidad que en sus líneas establece éste artículo da la pauta para cierto alejamiento de la objetividad determinación de la base gravable, después de todo qué tan flexible se puede ser en la realización de tal valoración, por un lado, el dinamismo del comercio, y especialmente del comercio internacional no permite o hace muy difícil que la ley pueda prever todos los casos y circunstancias que envuelve la valoración de las mercancías y por tanto, la determinación de la base gravable; por otro, los principios sobre cuyas bases deben establecerse los impuestos no permiten que en materia fiscal se deje algo al arbitrio de alguien, sino que todo debe encontrar su fundamento en las disposiciones legales respectivas, de ahí que en ocasiones la

determinación de la base gravable y todo lo que implica no resulte del todo sencilla, ha decir de quienes han llevado su experiencia a los talleres de imprenta, y se opte por procedimientos más prácticos que permitan la eficiente realización del despacho

En realidad, el precio de transacción se considera fundamental en la valoración de las mercancías, pues de la justa determinación de su valor depende una fuente importante de ingresos para el Estado, de manera que es la misma Ley la que determina además de las reglas o métodos para su determinación, los elementos que lo constituyen, además del precio pagado, tales como las comisiones y gastos de corretaje, con excepción de las comisiones de compra, el costo de los envases o embalajes, los gastos de mano de obra y materiales necesarios para dicho embalaje, así como los gastos de transporte y seguros; siempre que no estén incluidos en el precio pagado por las mercancías y corran a cargo del importador. También formarán parte del valor de transacción, el valor de los materiales, piezas, partes incorporados a las mercancías importadas, las herramientas, moldes o similares, así como los materiales utilizados en la producción de las mercancías, y los trabajos de ingeniería, creación, perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis necesarios para producir las mercancías y que hayan sido realizados fuera del territorio nacional; siempre que el importador ya sea directa o indirectamente los haya suministrado de manera gratuita o a bajo costo, para su utilización en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas; y siempre que tal valor no haya sido concluido en el precio pagado.

Las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que como condición de su venta, estén a cargo del importador ya sea directa o indirectamente,

cuando no estén incluido en el precio pagado, así como el valor de cualquier parte del producto de la enajenación posterior, o cesión de las mercancías importadas que se revierta directa o indirectamente al vendedor también estarán comprendidos dentro del concepto de valor de transacción, siempre que de todo lo anterior existan datos objetos y cuantificables como lo señala la Ley.

Por el contrario, no serán comprendidos en el precio de transacción por disposición legal, art. 66, los gastos que por cuenta propia haga el importador aunque puedan beneficiar al vendedor, con excepción de los comprendidos en el art 65; los gastos de construcción, instalación, armado, montaje, mantenimiento o asistencia técnica relacionados con las mercancías importadas, realizados con posterioridad a su importación, los gastos de transporte y seguros que se realicen con posterioridad a la entrada de las mercancías al país, las contribuciones y cuotas compensatorias; y los pagos que haga el importador al vendedor por conceptos no relacionados directamente con las mercancías importadas

En efecto, la ley pretende que la valoración de las mercancías sea lo más exacta y justa posible, de ahí que las disposiciones que en ella se contienen al respecto vayan encaminadas a dicho objetivo, por ello, tales disposiciones comprenden una serie de requisitos que deben tomarse en cuenta y prevé circunstancias que puedan afectar dicha valoración, tal como la vinculación entre el importador y el vendedor, que no debe influir en el valor de transacción, para que éste pueda ser considerado como el valor en aduana, de tal manera que se considera que existe vinculación entre personas cuando, según lo dispuesto en el artículo 68 una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otras si tienen relación de

patrón y trabajador, si están asociados en negocios legalmente reconocidos, si una de ellas tiene directa o indirectamente la propiedad, control o posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación, si existe control directo o indirecto de una sobre otra, de un tercero sobre ambas, o de ambas sobre una tercera persona, finalmente, si se trata de personas de la misma familia.

Sin embargo podrá aceptarse el valor de transacción entre personas vinculadas, siempre que dicho vínculo no haya influido en el precio, en los términos de los artículos 69 y 70

Por lo que hace al impuesto general de exportación, su base gravable será el valor comercial de las mercancías en el lugar de venta, que deberá consignarle en la factura o en otro documento comercial, sin incluir fletes ni seguros, de acuerdo a lo establecido en el artículo 79

## **EXENCIONES AL PAGO DE IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR.**

La Ley Aduanera prevé respecto de las mercancías exentas del pago de los impuestos al comercio exterior, de manera que el artículo 61 determina cuáles son las mercancías cuya entrada o salida del territorio nacional no es gravada con el pago de los impuestos respectivos, tales como las mercancías que de acuerdo a las leyes de los impuestos generales de importación y exportación y los tratados internacionales están exentas de tales impuestos; las mercancías cuya importación se haga para destinarlas a la defensa nacional o seguridad pública; así mismo los metales, aleaciones y billetes; los

vehículos destinados a servicios internacionales ya sea para el transporte de carga o de personas y sus equipos propios e indispensables; las mercancías destinadas al mantenimiento de aeronaves de empresas nacionales de aviación que presten servicios internacionales; los equipajes de pasajeros en viajes internacionales, sin embargo, de acuerdo al concepto de mercancías que considera la doctrina, éstos no tendrían esa calidad; las mercancías nacionales indispensables para el abastecimiento de los medios de transporte que realicen servicios internacionales y las de rancho para tripulantes y pasajeros a excepción de los combustibles, los menajes de casa propiedad de inmigrantes o nacionales repatriados o deportados que hayan usado durante su residencia en el extranjero, así como instrumentos científicos y herramientas de profesionales, obreros y artesanos respectivamente que no rebasen el número y valor que al respecto determine el Reglamento, con excepción de los vehículos y las mercancías que dichas personas hayan destinado en el extranjero a actividades comerciales o industriales; también están exentas las mercancías importadas por los habitantes de la franja fronteriza para su consumo y siempre que sean de la clase y en el valor y cantidad dispuestos en el Reglamento; las mercancías donadas para fines culturales de enseñanza, investigación, salud pública, servicio social, importados por organismos públicos, personas morales no contribuyentes autorizadas para recibir, Donativos deducibles en el impuesto sobre la renta, siempre que formen parte de su matrimonio, sean donados por una institución no lucrativa o entidad pública extranjera, que sean autorizados por la Secretaría y se observen las regulaciones y restricciones no

arancelarias. El material didáctico que reciban estudiantes inscritos en planteles del extranjero con excepción de aparatos y equipos; las remitidas por Jefes de Estado o gobiernos extranjeros a la Federación, estados, municipios y establecimientos de beneficencia y educación; las obras de arte destinadas a formar parte de las colecciones permanentes de los museos abiertos al público, autorizadas por la Secretaría; las destinadas a instituciones de salud pública; los vehículos especiales o adaptados y demás mercancías importadas por las personas con discapacidad que sean para su uso personal, así como las que sean importadas por personas morales que se dediquen a su atención y sean necesarias para su bienestar desarrollo. Por otro lado, el artículo 137 le reconoce a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial la facultad de determinar respecto de las mercancías que estarán exentas del pago de impuestos en la franja fronteriza, ya sea total o parcialmente.

Con relación a las mercancías que pueden ser importadas sin pago de impuestos por pasajeros internacionales residentes en el país o en el extranjero, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dispone que podrán serlo las de uso personal del pasajero, en cantidad acorde a la duración del viaje; una cámara fotográfica, cinematográfica o de videograbación, fuente de poder, rollos fotográficos y videocassettes, libros, Desvistas, un artículo deportivo o equipo individual de deporte, si los pasajeros son mayores de edad, hasta veinte cajetillas de cigarrillos, cincuenta puros o doscientos cincuenta gramos de tabaco y hasta tres litros de vino o licor. También están considerados los medicamentos de uso personal, los belices, petacas o baúles que contengan la mercancía.

Los pasajeros residentes en el extranjero, pueden introducir al país, además de las mercancías anteriores; un binocular y una cámara fotográfica adicional, un televisor y un aparato de radio portátiles, hasta veinte discos o cassettes, una máquina de escribir o equipo de cómputo portátil, un instrumento musical, una tienda de campaña y un equipo para acampar, hasta cinco juguetes usados si se trata de pasajeros menores de edad, un equipo de pesca, un par de esquís y dos raquetas de tenis, un bote sin motor de menos de cinco metros y medio de largo o un deslizador acuático con o sin vela, una videocassettera, una bicicleta o motocicleta, ropa de casa-habitación, utensilios y muebles de cocina, estancia y alcoba

## **XII. TARIFAS.**

Para determinar los impuestos al comercio exterior, se cuenta con la Ley del Impuesto General de Importación y la Ley del impuesto General de Exportación, las cuales contienen una clasificación lo más amplia posible de las mercancías susceptibles de ser importadas o exportadas, de acuerdo a la cual se aplican la tasa que corresponda de acuerdo a la naturaleza y características de las mercancías de que se trate, las cuales van del cinco al veinte por ciento sobre el valor de tales mercancías, así mismo se indica específicamente, cuáles son las mercancías exentas de pago.

La Ley del Impuesto General de importación consta de veintidos secciones, cada una de las cuales se refiere a cierto tipo de mercancías tales como:

- Animales vivos y productos del reino animal;
  - Productos del reino vegetal;
  - Grasas y aceites animales y vegetales, productos de su desdoblamiento, grasas alimenticias elaboradas, ceras de origen animal o vegetal;
  - Productos de las industrias alimentarias, bebidas, líquidos alcohólicos, vinagre, tabaco y sucedáneos del tabaco elaborado;
  - Productos minerales;
  - Productos de las industrias químicas o industrias conexas;
  - Plástico, caucho y sus manufacturas;
  - Pielés, cueros, peletería y sus manufacturas, artículos de talabartería o guarnicionería, de viaje, bolsos de mano y similares,
  - Madera, carbón vegetal, corcho y sus manufacturas, así como manufacturas de cestería;
  - Pasta de madera u otras materias fibrosas celulósicas,, papel o cartón para reciclar, papel o cartón y sus aplicaciones;
  - Materias textiles y sus manufacturas;
- Calzado, sombreros, tocados, paraguas, sombrillas, bastones, látigos, fustas, plumas preparadas, artículos de plumas, flores artificiales y manufacturas de cabello;

- Manufacturas de piedra, yeso fraguable, cemento, asbesto, mica, productos cerámicas, vidrio y manufacturas de vidrio;

- Perlas naturales o cultivadas, piedras preciosas o semipreciosas, metales preciosos, chapados de metal precioso y sus manufacturas, bisutería y monedas;

- Metales comunes y sus productos manufacturados;

- Máquinas y aparatos, material eléctrico, aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido en televisión, así como sus partes y accesorios;

- Material de transporte;

- Instrumentos y aparatos de óptica, fotografía o cinematografía, de medida, control o precisión, instrumentos y aparatos médico-quirúrgicos; aparatos de relojería, instrumentos musicales, así como sus partes y accesorios;

- Armas y municiones, así como sus partes y accesorios;

- Mercancías y productos diversos;

- Objetos de arte o colección y antigüedades;

Cada sección se encuentra divididos en capítulos, haciendo un total de noventa y ocho.

Por otro lado, cada capítulo está dividido en partidas y sub-partidas que a su vez siguen un lógico orden numérico que inicia con el número del capítulo en el que se encuentra incluida cada mercancía, seguido del número que le corresponda de acuerdo a la Posición que ocupa dentro de ese capítulo, ambos números o claves forman el número e la partida correspondiente; las sub-partidas están indicadas con uno o dos guiones dependiendo de que se trate de una derivación de la partida o una subclasificación de la sub-partida. De

manera que, por ejemplo; la primera sección corresponde a los animales vivos y productos del reino animal; de la cual, el primer capítulo se refiere a los animales vivos específicamente correspondiéndole el código 01; la tercera partida de dicho capítulo comprenderlos animales vivos de la especie porcina por lo cual le corresponde la clave 01.03, de dicha partida se derivan subpartidas como la 01.03 que corresponde a los animales vivos de la especie porcina clasificados dentro de los reproductores de raza pura.

De acuerdo con lo establecido en las reglas complementarias, cuya explicación pretende esclarecer la conformación de las claves contenidas en la Tarifa, las subpartidas adicionan a los números iniciales de cada partida hasta un quinto o sexto dígito, además de caracterizarse por encontrarse ordenadas en niveles, primero y segundo, de acuerdo a los cuales les corresponderán uno o dos guiones, así mismo, se consideran sub-partidas de primer nivel aquéllas cuyo sexto dígito es cero y de segundo nivel las que tengan como sexto dígito cualquier otro número.

La última sección comprende la clasificación de mercancías que por algún motivo, ya sea presentación, denominación, naturaleza o composición deban ser clasificadas en otros capítulos de la Nomenclatura.

Finalmente la Ley establece tanto reglas generales, de acuerdo a las cuales se registrará la clasificación de las mercancías; como reglas complementarias para la aplicación de la Tarifa General de Importación, siendo éstas últimas las aplicables para la interpretación de la Tarifa, estableciendo la forma en que se compone la codificación de las fracciones.

La Ley comprende además notas para cada sección y capítulo, la descripción de cada mercancía y la unidad de cantidad en que se mide de acuerdo a su naturaleza.

Dichas reglas también incluyen, además de la aclaración de las abreviaturas utilizadas en la Ley, la explicación de los artículos que no se consideran mercancías, lo que se considera producto terminado, así como otras aclaraciones que en general tienden a facilitar la aplicación de la Ley; cuya estructura, en términos generales está compuesta por una fracción arancelaria representada con ciertos números, una descripción de las mercancías iniciando por lo más genérico, la unidad de medida que corresponda a la naturaleza de la mercancía de que se trate y el impuesto ad valorem aplicable, o sea. el porcentaje con cuya aplicación a la base gravable habrá de ser determinado el impuesto correspondiente.

Por lo que toca a la Tarifa del Impuesto General de Exportación, ésta prácticamente no dispone gravámenes para las mercancías que en ella se comprenden, siendo solamente algunas mercancías entre las que se encuentran ciertos productos de origen animal como las conchas, el aceite de tortuga, sangre humana, plasma, suero, algunas raíces los que se encuentran gravados con una tasa que va del 25 al 50% de acuerdo al tipo de mercancía de que se trate, así mismo determina cuáles son las mercancías cuya exportación está prohibida, entre las que se encuentran alguno animales y plantas. Esta Ley comprende también reglas generales y complementarias que sirven de guía para su aplicación e interpretación, siguiendo prácticamente la misma estructura de la Ley del Impuesto General de importación.

**CAPITULO IV**  
**IMPUESTOS ADICIONALES AL IMPUESTO GENERAL DE**  
**IMPORTACION Y EXPORTACION**

## **I. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

Existen además del Impuesto General de Importación y Exportación, otras disposiciones de naturaleza fiscal que atañen al comercio exterior, obligando al pago de otros impuestos, tal es el caso del conocido Impuesto al Valor Agregado, IVA.

El impuesto al valor agregado es uno de los impuestos más importantes, representando una de las principales fuentes de ingreso para el erario público. Este impuesto fue implantado en 1980; entrando en vigor el 1º de enero de ese año la Ley respectiva, aún cuando fue publicada el 29 de diciembre de 1978. Es clasificado dentro del grupo de los impuestos indirectos ya que su pago no recae directamente en el contribuyente, o contribuyente original como lo denominan algunos autores sino en el consumidor final, quien consume los bienes o a quien le es prestado un servicio y que en realidad absorbe su pago, generalmente incluido en el precio de dichos bienes o servicios por lo que el índice de evasión fiscal se ve notablemente disminuido; sin embargo, de una u otra forma afecta el consumo de los mismos ya que significa un monto adicional que encarece los productos y servicios. Así mismo se considera, un impuesto real debido a que el hecho imponible no considera la situación de los sujetos sino la naturaleza de las actividades económicas. Dentro del objeto de tal impuesto se encuentran las actividades de comercio exterior, en realidad sólo las importaciones se encuentran sujetas al pago del IVA ya que, aun cuando las exportaciones se encuentran contempladas en la Ley respectiva, se les aplica la tasa del 0%

## **1.Sujetos obligados al Pago del Impuesto.**

Al respecto, la Ley de IVA dispone en su artículo lo que están obligados al pago del IVA tanto las personas físicas como las personas morales que realicen los actos o actividades, que la misma Ley enumera, dentro del territorio nacional, una de esas actividades consiste en la importación de bienes o servicios.

Artículo 1º:

Están obligadas al pago del IVA las personas físicas y morales que:

- I. Enajenen bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios.

Respecto a la cuarta fracción, la misma Ley en el artículo 24 establece lo que debe entenderse por importación de bienes o servicios, esto es:

- La introducción de bienes al país;
- La adquisición de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país, efectuadas por personas que sí sean residentes;

- El uso o goce temporal en territorio nacional de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país;

- El uso o goce temporal en territorio nacional de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero;

- Así como el aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el art. 14 de la misma Ley, tales como, seguro, transporte, afianzamiento, mandato, comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución, asistencia técnica, transferencia de tecnología y en general la prestación de obligaciones de hacer, de no hacer, de dar o de permitir; realizada o asumida por una persona en beneficio de otra, cualquiera que sea el acto que le de origen y siempre que la ley no la considere como enajenación, uso o goce temporal de bienes y además sean prestadas por no residentes en el país, al respecto, el art. 8 dispone que por enajenación se entiende toda transmisión de propiedad, las adjudicaciones a favor del acreedor, la aportación a una sociedad o asociación, la que se realiza a través del arrendamiento financiero, la que se realiza a través del fideicomiso (art. 14 CFF); así como el faltante de bienes en los inventarios de las empresas.

Sin embargo, cabe mencionar que no todas las importaciones se graban con el impuesto a valor agregado, de acuerdo a la Ley se encuentran exentas del impuesto las importaciones que no lleguen a consumarse o sean temporales, los equipajes y menajes de casa, los bienes cuya enajenación en el país no causen el pago del IVA, así como los servicios cuya prestación en el territorio nacional no de lugar al pago del impuesto o sean de los

comprendidos en el art. 2-A de la Ley; los bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o cualquier otra persona autorizada por la SHCP; así mismo las obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes destinadas a exhibición permanente, así como las obras de arte creadas por mexicanos en el extranjero por mexicanos o residentes en el territorio nacional que sean importados por su autor y; tratándose de oro, aquél cuya aleación contenga de dicho metal un 80%.

De manera que los sujetos obligados al pago del IVA serán los mismos obligados al pago del impuesto general de importación, esto es, de acuerdo al art. 10 de la Ley aduanera, quienes introduzcan mercancías al territorio nacional, ya sea personas físicas o morales, pudiendo ser el propietario o poseedor de las mercancías, el remitente o destinatario, el mandante por los actos que haya autorizado y los agentes aduanales ya sea directamente o de forma solidaria. El art. 52 de la misma Ley también dispone respecto de las personas obligadas al pago de los impuestos al comercio exterior.

## **2.Base del Impuesto para las Importaciones.**

La base gravable para realizar el cálculo del impuesto al valor agregado es, de acuerdo a la Ley respectiva, el mismo valor sobre el que se determine el impuesto general de importación, es decir, el valor de transacción más el monto total de éste y de todos los

demás impuestos que sean causados con motivo de la importación, en otras palabras la base gravable del IVA será el monto total que se derive de todos los impuestos con los que se haya gravado una importación determinada y el valor de transacción en éste caso solamente sería la base original.

Por otro lado, tratándose de uso o goce temporal de bienes la base gravable será el valor de la contraprestación pactada en favor de quien otorga los bienes mas la cantidad que haya de pagar quien use o goce los bienes por concepto de otros impuestos, derechos, mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses, etc.

Esto por lo que se refiere a bienes, o bienes tangibles como los denomina la Ley, en cuanto a la importación de servicios o bienes intangibles, la base gravable será el valor que corresponda a la prestación de servicios en el territorio nacional que en los términos del art. 18 será el valor total de la contraprestación pactada más las cantidades que haya de pagar, quien reciba el servicio por concepto de otros impuestos generados por su prestación ya sea derechos, viáticos, gastos en general, reembolsos, intereses, etc. En tanto a los bienes exportados temporalmente cuyo valor haya sido incrementado al regresar a su país de origen la base del impuesto será precisamente el valor aumentado en virtud de que es éste mismo valor el que se toma en cuenta para efecto de determinar el impuesto general de importación más el valor de los demás gravámenes que genere la importación.

### **a) Pago del IVA Tratándose de importaciones.**

El pago del impuesto al valor agregado con que son gravadas las importaciones de bienes tangibles, la Ley dispone que éste tenga el carácter de provisional y se haga conjuntamente con el pago del impuesto general de importación, esto es, en el pedimento de importación correspondiente Sin que las mercancías puedan ser retiradas de la aduana o el recinto fiscal o fiscalizado antes de haberse efectuado el pago correspondiente.

Ahora bien, tratándose de bienes por los que no haya de pagarse el impuesto general de importación, el pago del IVA se hará mediante declaración ante la aduana, para lo cual el art 41 del Reglamento respectivo dispone que se haga utilizando la misma forma por medio de la cual se efectúa el pago del impuesto general de importación, aún cuando éste no deba pagarse. El art. 5o establece lo que se entiende por bienes tangibles de acuerdo al cual son aquéllas que se pueden tocar, pesar o medir, por otro lado los intangibles son los que no presentan dichas características.

### **b) Casos de Exención al Pago del IVA.**

El artículo 5 de la Ley del IVA establece los casos de las importaciones por las que no se pagará el impuesto; esto es, cuando se trate de importaciones temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente, sean objeto de tránsito o transbordo o no lleguen a consumarse.

- Cuando se trate de equipajes y menajes de casa dispuestos

en la Ley aduanera;

- Cuando se trate de bienes o servicios por cuya enajenación o prestación en el país no haya que pagar el IVA, y que se encuentran determinados en el art. 2-A de la misma Ley;

- Cuando se trate de bienes donados a la Federación, entidades federativas, municipios o a cualquier persona que autorice la Secretaría de Hacienda por residentes en el extranjero;

- Cuando se trate de obras de arte reconocidas, destinadas a ser exhibidas permanentemente;

- Cuando se trate de obras de arte reconocidas que hayan sido creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional y sean importadas por su autor;

- Cuando se trate de oro con un contenido mínimo del 80%.

### **c) Aplicación de la tasa del 0% en la Exportación de Bienes.**

El art. 1º de la Ley del IVA establece una tasa general aplicable para calcular el impuesto, la cual será del 15% sobre la base gravable. Aunque tratándose de importaciones en la región fronteriza la tasa aplicable será del 10% cuando sean realizadas por residentes de dicha región fronteriza y la entrega de los bienes importados o la prestación de los

servicios se realiza ahí mismo, lo cual, en atención al régimen fiscal, que se ha calificado como privilegiado, prevaleciente en dichas áreas coadyuva al desarrollo en virtud de que facilita las actividades comerciales.

Además el art. 4 establece la obligación para el contribuyente de estar en la posibilidad de comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados efectivamente en la región fronteriza para el efecto de acreditamiento del impuesto.

Por otro lado, la Ley también dispone la aplicación de una tasa del 0% tratándose de exportaciones de bienes o servicios que de acuerdo al art. 29, corresponderá a las empresas residentes en el país aplicar dicha tasa al valor de enajenación de los bienes o servicios que se exporten, el mismo artículo determina lo que se considera como exportación de bienes o servicios, esto es;

- Las exportaciones que tengan el carácter de definitivas, es decir, las mercancías que salgan del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado;

- La enajenación de bienes intangibles realizada por personas residentes en el país, a una persona residente en el extranjero; para cuyo efecto se consideran residentes en el país además de los dispuestos en el CFF, las personas físicas o morales que aún residiendo en el extranjero tengan uno o varios establecimientos en el país por todos los actos o actividades que en ellos realicen en los términos del artículo 3o de la Ley del IVA.

- El uso o goce temporal en el extranjero de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país, al respecto, el art 19 define el concepto de uso o goce

temporal de bienes; el arrendamiento, usufructo y cualquier otro acto por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente de bienes tangibles a cambio de una contraprestación y el art. 20 establece que no se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional. El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país por:

a)Asistencia técnica;

b)Operaciones de maquila para exportación;

c)Publicidad;

d)Comisiones y mediaciones;

e)Seguros u afianzamientos;

f)Operaciones de financiamiento;

g)La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país y los servicios portuarios de carga, descarga, almacenaje, custodia, estiba y acarreo dentro de los puertos e instalaciones portuarias siempre que se presten en maniobras necesarias para la exportación de mercancías;

h)La transportación aérea de personas prestada por residentes en el país por la parte del servicio que no se considera prestada en territorio nacional;

i)La enajenación de bienes importados temporalmente que hagan las empresas maquiladoras de exportación o a otras empresas del mismo tipo, siempre que los bienes no cambien de régimen aduanero.

## **II. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS.**

### **1. Sujetos Obligados al Pago del IESPS.**

La Ley respectiva dispone que se encuentran obligados al pago de éste impuesto las personas físicas y morales que realicen la importación de los bienes dispuestos en la misma Ley, tales como:

- Alcohol desnaturalizado;
- Cerveza y otras bebidas cuya graduación alcohólica sea hasta de un 6 G. L.;
- Bebidas alcohólicas con graduación hasta de 20
- Aguardiente y otras bebidas alcohólicas con una graduación de 20 a 55 G.L. 20 a 55 G. L. y sus concentrados;
- Tabacos labrados;
- Cigarros;
- Gasolina ya sea nova o magna sin;
- Diesel y gas natural.

A cada uno de los cuales les corresponderá una tasa diferente. Así mismo estarán obligados a su pago quienes realicen la prestación de los servicios comprendidos en la fracción II del art. 2o, esto es, servicios de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución generados con motivo de la importación de bienes.

Y en la exportación definitiva de los bienes dispuestos en la fracción I siempre que se efectúa a países con una tasa del impuesto sobre la renta aplicable a personas morales, superior al 30%, así como en la importación temporal realizada por personas residentes en el país a empresas de comercio exterior.

## **2. Tasa Aplicable.**

A efecto de determinar el impuesto especial sobre producción y servicios la Ley dispone que a la base gravable le sean aplicadas las tasas establecidas en el art. 2o de la Ley respectiva, de acuerdo a la mercancía de que se trate:

- Para el alcohol desnaturalizado que se enajene en ventas al menudeo al público en general se aplicará una tasa del 0%;

- A la cerveza y bebidas refrescantes con una graduación alcohólica hasta de 6 G. L. se aplicará una tasa del 19%, al respecto, el art. 3o en su fracción III define lo que se entiende por bebidas refrescantes, las cuales son básicamente producidas por fermentación o destilación;

- A las bebidas alcohólicas cuya graduación sea hasta de 13.5 G. L. le corresponderá la tasa del 21.5% y a las que contengan una graduación de 13.5 a 20 G. L. se aplicará la tasa del 30%

- Por lo que se refiere al aguardiente y demás bebidas alcohólicas con una graduación de entre 20 y 55 G. L., así como a sus concentrados la tasa aplicable será del 44.5%. Cuando la graduación sea de más de 55 la tasa será del 60%;

- Para los tabacos y cigarros la tasa será de 85% a menos que se trate de cigarros sin filtro que la Ley califica como cigarros populares elaborados con tabacos oscuros, en cuyo caso la tasa será del, 20.9%.

- A las gasolinas les será aplicada la tasa que resulte para el mes de que se trate de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 2-A y 2-B de la Ley correspondiente, los cuales establecen ciertas reglas para su determinación, así mismo contempla que la tasa aplicable para la importación de gasolinas o diesel sea la menor de la que resulten para su enajenación y que se encuentre vigente en el mes en que sea realizada dicha importación.

- Al gas natural para combustión automotriz se le aplicará la tasa del 60%.

Por otro lado, cabe mencionar que se considera que la importación, es decir, la intriducción de bienes al país se realiza en el momento en que sea presentado el pedimento tratándose de importación temporal, en el momento en que e convierte en definitiva, de acuerdo a lo establecido por el art. 12.

Por lo que se refiere a las exportaciones, la tasa aplicable será del 0% siempre que se trate de importaciones definitivas de acuerdo a lo dispuesto en la fracción III del artículo 2º de la Ley del IESPS.

### **3. Base del IESPS en las Importaciones.**

En este caso la base gravable será el mismo valor sobre el que se calcule el impuesto general de importación, es decir, el valor de transacción más las contribuciones que se generen con motivo de la importación, excepto el monto del impuesto al valor agregado, aún tratándose de bienes cuya importación se calcule el impuesto general con una tasa menor a la general vigente será ésta la que se tenga en cuenta para la determinación del IESPS (artículo 14).

En cuanto a la base gravable para el cálculo del impuesto correspondiente a la prestación de servicios generados con motivo de la importación de los bienes a que se refiere el art. 2º estará constituido por el valor total de la contraprestación pactada más las cantidades a cargo de quien reciba el servicio por concepto de intereses u otros impuestos, de acuerdo a lo establecido en el art. 18 de la Ley del IESPS.

### **3 a ) Pago del IESPS.**

El pago del IESPS tratándose de importaciones se hará junto con el del impuesto general de importación en el pedimento respectivo; tratándose de bebidas alcohólicas el pago del impuesto se efectuará en el momento en que se adquieran los marbetes a que se refiere la fracción IV del artículo 19. Respecto, a las mercancías sobre las que no haya que pagar el impuesto general de importación la Ley dispone que el pago del IESPS se haga mediante declaración en la aduana.

### **4. Exenciones al Pago del IESPS para la Importación de Bienes.**

La Ley dispone que el impuesto especial sobre producción y servicios no se pagará cuando se trate de importaciones que no lleguen a consumarse, sean temporales, sean regresadas al extranjero después de haberse importado temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo.

De acuerdo al art. 12 la importación se considera efectuada al presentar el pedimento correspondiente o cuando la importación temporal se haga definitiva.

También están exentas las importaciones realizadas por pasajeros, por diplomáticos acreditados en México. Así como el aguamiel y los productos derivados de su fermentación.

### **III. IMPUESTO SOBRE AUTOMOVILES NUEVOS.**

#### **I. Sujetos Obligados al pago del ISAN.**

La enajenación de automóviles nuevos de producción nacional y la importación definitiva de automóviles obligan a las personas físicas y morales que las realicen al pago del impuesto sobre automóviles nuevos entendiendo por automóviles nuevos los que sean enajenados por primera vez, es decir, del fabricante o distribuidor al consumidor. La Ley no considera automóviles nuevos aquéllos por los que ya se hubiera pagado el ISAN y se devuelvan al enajenante.

Los automóviles por cuya importación deberá pagarse el impuesto respectivo son aquéllos modelos correspondientes al año en que se efectúe la importación o a los 10 años inmediato anteriores.

Para efectos de ésta Ley se considera importación la que en los términos de la Ley Aduanera tenga el Carácter de definitiva.

## **2. Base Gravable.**

La base del impuesto sobre automóviles nuevos será el precio neto en que el automóvil sea enajenado al consumidor, ya sea modelo austero o de lujo, incluyendo el costo del equipo opcional, esto es, sin que se tomen en cuenta las bonificaciones, descuentos o rebajas; exceptuando además, el monto del IVA.

Tratándose de importaciones la base gravable estará constituida por el precio de enajenación más el monto del impuesto general de importación y los gravámenes que se generen con motivo de la importación del automóvil, exceptuando así mismo el monto por concepto de IVA; incluyendo en éste rubro lo automóviles destinados a permanecer definitivamente en la franja fronteriza y en los Estados de Baja California Sur, la región parcial de Sonora, la cual, de acuerdo a la Ley es la que se encuentra entre la línea divisoria internacional y Puerto Peñasco; así como en el municipio fronterizo de Cananea.

En caso de tratarse de automóviles por cuya importación se pague el impuesto general de importación aplicando una tasa menor a la general vigente, se considerará el monto que hubiera tenido dicho impuesto de haberse aplicado la tasa general para efecto de determinar el monto del ISAN

Tratándose de camiones con capacidad de carga de hasta 3,100 kg., incluyendo los tipo panel, remolques y semirremolques tipo vivienda la base gravable será el precio de enajenación al consumidor por el fabricante, ensamblador distribuidor autorizado o importador.

### **3. TASA APLICABLE.**

La tarifa del impuesto sobre automóviles nuevos aplicable al precio de enajenación de automóviles y camiones con capacidad hasta de diez pasajeros establece un límite inferior y un límite superior dentro de los cuales fluctúa el precio del vehículo, para el cual establece una cuota fija, si el precio no se ajusta a los límites la misma ley establece las tasas que habrán de ser aplicadas al excedente del límite inferior, las cantidades establecidas para cada uno de los límites de la tarifa son actualizadas en los meses de enero, mayo y septiembre de cada año con un factor de actualización que será publicado por la Secretaría de Hacienda dentro de los tres primeros días de dichos meses.

Tratándose de automóviles cuyo precio exceda la cantidad de \$207,373.49, se aplicará el 7% sobre la diferencia entre dicha cantidad y el precio de la unidad, reduciendo la cantidad que resulte al monto del impuesto.

Respecto a los camiones con capacidad de carga de hasta 3,100 kilogramos, al precio de enajenación se aplicará la tasa del 5% Incluyendo dentro del rubro de camiones los tipo panel, remolques y semirremolques tipo vivienda.

### **3. PAGO.**

La Ley respectiva establece que tratándose de automóviles bajo el régimen de importación definitiva, realizada por personas distintas al fabricante, ensamblador, a sus

distribuidores autorizados o a importadores de automóviles que cuenten con registro ante SECOFI como empresa comercial para importar autos usados; el impuesto deberá pagarse en la aduana mediante declaración junto con el impuesto general de importación. Los automóviles no podrán ser retirados de la aduana, recinto fiscal o fiscalizado sin que dicho pago haya sido realizado.

Se entiende por recinto fiscal el lugar en el que el manejo, almacenaje, custodia, carga y descarga de la mercancías de comercio exterior, así como su fiscalización y despacho es realizado por la autoridades aduaneras. Recinto fiscalizado es el inmueble en el que los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías es prestado por determinados particulares autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.<sup>85</sup>

#### **4. EXENCIONES AL PAGO DEL ISAN.**

La Ley dispone que no se pagará el ISAN, cuando se trate de exportación definitiva de vehículos, así como en la enajenación al público en general de automóviles compactos de consumo popular que son aquéllos cuyo precio de enajenación, incluyendo el IVA no exceda la cantidad de \$65,000.00, tengan motor de fabricación nacional y capacidad hasta para cinco personas; precio que será actualizado en enero de cada año con un factor que publicará la Secretaría dentro de los tres primeros días.

#### IV. DERECHOS.

En cuanto al los derechos la Ley respectiva especifica cuáles son los que deberán ser pagados por los servicios aduaneros De manera que, tales derechos son los siguientes:

- Por el tránsito internacional de mercancías de procedencia extranjera a través del territorio nacional o rumbo al extranjero, la cuota será de \$4,33 por cada mil kilogramos o fracción de peso;

- Por la autorización a particulares para el manejo, almacenaje, custodia de las mercancías sujetas a trámite aduanero se debe pagar un derecho de custodia de mercancías cuya cuota anual es de \$8,780.74, según lo establecido en el art. 40

- Por el almacenaje de mercancía en depósito ante la aduana de acuerdo a ciertos plazos establecidos en el art. 41 Y cuyas cuotas de almacenaje en recintos fiscales son:

a) Los primeros quince días naturales \$2.82 diarios;

b) Los treinta días naturales siguientes \$5.47 diarios y después de esos treinta días \$8.82 diarios.

Cuando se trate de mercancías contenidas en cajas, contenedores, rejas, etc. con más de 5 mts. de volumen, que ameriten custodia especial, sean explosivas, inflamables, radioactivas, corrosivas, contaminantes, las que deban ser conservadas en refrigeración, en cuartos

---

<sup>85</sup> Arriola Vizcaino, Adolfo Op Cit P 409

estériles o en condiciones especiales dentro de los recintos fiscales o sean animales vivos la cuota será doble por cada día de almacenaje; considerando como mercancías aún los contenedores vacíos. En cuanto a los equipajes o efectos personales de pasajeros la cuota será de \$4.55 por cada 100 Kg o fracción diarios en virtud de lo establecido en el art. 42.

Para la aplicación del derecho de almacenaje la Ley dispone que las cuotas respectivas sean aplicadas en su totalidad cuando las mercancías se encuentren depositadas en almacenes, cobertizos, carros o camiones que estén en el recinto fiscal y en un 50% cuando las mercancías de que se trate se encuentren a la intemperie

Los derechos de almacenaje no se pagarán tratándose de mercancías destinadas a la Administración Pública Federal y a los Poderes Legislativo y Judicial Federales, los que pertenezcan a embajadas y consulados extranjeros, a sus funcionarios acreditados en el país o las pertenecientes a organismos internacionales de los que México sea miembro o a sus funcionarios. Los menajes y efectos personales pertenecientes a diplomáticos nacionales acreditados en el extranjero; así como los restos de medios de transporte accidentado! mientras la autoridad competente resuelve sobre ellos y las mercancías que no sean retiradas de los recintos por caso fortuito o fuerza mayor, causas imputables a la autoridad aduanera y en general por causas no imputables al dueño o responsable de ellas en los términos del art. 45. De manera que las mercancías no serán entregadas sin que los derechos de almacenaje hayan sido pagados.

- Por el derecho de trámite aduanero las cuotas se aplicarán sobre el valor de los bienes que se haya tomado en cuenta a efecto de determinar el impuesto general de importación, o bien sobre el valor que tengan las mercancías tratándose de importaciones temporales, en cuyos casos las cuotas aplicables serán distintas y siempre que dicha importación temporal sea de maquinaria y equipo destinados al régimen de elaboración, transformación o reparación en recintos fiscalizados o bienes de activo fijo cuya importación sea realizada por empresas maquiladoras con programas de exportación autorizados por SECOFI ya que para la importación temporal de otro tipo de bienes también con destino a programas de maquila o exportación la cuota aplicable es así mismo diferente; en los términos del artículo 49.

En las operaciones de exportación la cuota será de \$72.00

- La cuota respectiva al derecho por la expedición de autorización para el establecimiento de depósitos fiscales para la venta e mercancías ya sea extranjeras o nacionales, a pasajeros que salgan del país directamente al extranjero será del 5% de los ingresos brutos obtenidos por su venta en el mes inmediato anterior como lo dispone en el art. 50-C.

- Por los servicios que se presten a los aspirantes a obtener patente de agente aduanal o dictaminador aduanero las cuotas a pagar serán de acuerdo al servicio de que se trate:

a)Por el examen para aspirante a agente aduanal, apoderado aduanal o dictaminador aduanero \$2,773.00;

b)Por la autorización de apoderado aduanal o dictaminador aduanero \$100;

c)Por la expedición de la patente de agente aduanal la cuota será de \$4,478.18;

d)Por el estudio y aprobación de las escrituras constitutivas de las sociedades que exploten la patente de agente aduanal \$4,403.00;

e)Por los análisis de laboratorio la cuota será de \$987.79 por cada muestra analizada

## **PAGO.**

Por lo que se refiere al pago de los derechos de almacenaje de mercancías extranjeras que se encuentren de paso en territorio con destino al extranjero la Ley dispone que sea hecho en la aduana ante la que se solicite el régimen de tránsito previo a la autorización de envío de las mercancías. El pago de los derechos de trámite aduanero deberá hacerse de acuerdo a lo establecido en el art. 49 junto con el pago del impuesto general de importación o exportación; en el caso de mercancías por las que no haya que pagar tales impuestos el pago de los derechos se hará antes de que las mercancías sean retiradas del recinto fiscal.

En general cuando no sea necesario pagar el impuesto general de importación, la Lc dispone que los derechos de trámite aduanero se determinará sobre el valor en aduana de las mercancías.

## **V. CUOTAS COMPENSATORIAS.**

La Ley de Comercio Exterior define las cuotas compensatorias como aquéllas que se aplican a las mercancías importadas en condiciones de discriminación de precios o de subvención en su país de origen. Y se establecen principalmente para desalentar la importación de mercancías en condiciones que pongan en desventaja el comercio de productos nacionales; de manera que, las cuotas compensatorias son una medida de regulación de las importaciones. La importación en condiciones de discriminación de precios consiste en la introducción de mercancías a territorio nacional a un precio inferior a su valor normal, entendiéndose por valor normal el precio comparable de una mercadería idéntica o similar que e destine al mercado interno del país de origen en el curso de operaciones comerciales normales; en caso de que el valor normal no pueda ser determinado de ésta forma, la Ley dispone que sea tomado como tal, el precio comparable de una mercadería idéntica o similar exportada del país de origen a un tercer país en el curso de operaciones comerciales normales o bien, el valor reconstruido en el país de origen, el cual se obtiene de

la suma del costo de producción, gastos generales y una utilidad razonable en el país de origen. se consideran operaciones comerciales normales las que reflejen condiciones de mercado en el país de origen y que se hayan realizado habitualmente o dentro de un periodo representativo, entre compradores y vendedores independientes.

La Ley define también lo que debe entenderse por subvenciones, siendo el beneficio que otorga un gobierno extranjero, sus organismos públicos o mixtos o sus entidades ya sea directa o indirectamente, a los productores, transformadores, comercializadores o exportadores de mercancías, las cuales pueden consistir en estímulos, incentivos o cualquier otra clase de ayuda para fortalecer inequitativamente su competitividad internacional, a menos que se trate de prácticas internacionalmente aceptadas.

Al respecto, el Licenciado Velázquez Elizarrarás<sup>86</sup> menciona que el Acuerdo de Subvenciones y Medidas Compensatorias como organismo encargado de conocer al respecto ha declarado prohibidas las subvenciones que estén sujetas a los resultados de exportación cuando esté supeditada al empleo de productos nacionales sobre los importados. La misma Ley señala que habrán de ser determinadas por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial; tratándose de discriminación de precios, dichas cuotas serán equivalentes a la diferencia entre el valor normal y el precio de exportación, en el caso de subvenciones serán iguales al monto del beneficio.

83 Velázquez Elizarrarás Miguel Angel. Ley de Comercio Exterior (análisis y comentarios) Ed Themis, 1996.

## **V. a) NATURALEZA DE LAS CUOTAS COMPENSATORIAS.**

En realidad, la naturaleza de las cuotas compensatorias no es la de un impuesto ya que la propia Ley de Comercio Exterior les confiere el carácter de aprovechamientos en su artículo 63; los cuales son definidos por el Código Fiscal de la Federación como los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público, distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos, de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, siendo la SHCP el organismo facultado para realizar su cobro de acuerdo a lo establecido en el artículo 65.

Su establecimiento, más que obedecer a una fuente de ingresos para el Estado, se debe a un afán proteccionista cuyo objetivo principal es equilibrar las desventajas en que podrían ser colocadas las mercancías nacionales con respecto de las mercancías importadas en condiciones ventajosas, protegiendo así la industria nacional.

## **1.CLASIFICACION.**

Las cuotas compensatorias se clasifican en provisionales y definitivas.

### **a)Cuotas Compensatorias Definitivas.**

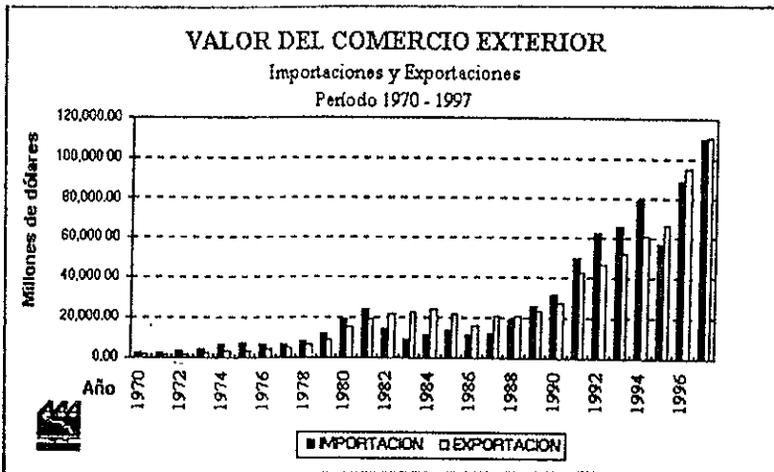
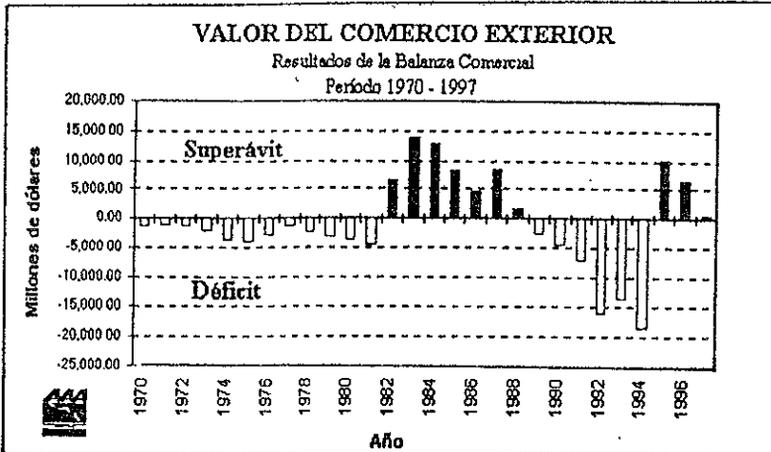
Son aquéllas que se establecen cuando se acredite que la importación causa o puede causar perjuicio a la producción nacional, las cuales, por disposición legal estarán vigentes durante el tiempo y en la medida necesarios para contrarrestar la práctica desleal que esté causando tal daño.

Deberán también ser revisadas anualmente a petición de parte interesada o de oficio por SECOFI en cualquier momento ya sea que las confirme, modifique o revoque.

Estas cuotas serán eliminadas cuando en un plazo de cinco años contados a partir de su entrada en vigor, ninguna de las partes interesadas haya solicitado su revisión ni se haya realizado de oficio. Considerando que el concepto legal de daño para efecto del comercio exterior es la pérdida o menoscabo patrimonial o la privación de cualquier ganancia lícita y normal que sufre o pueda sufrir la producción nacional de las mercancías de que se trate, o el obstáculo al establecimiento de nuevas industrias. La amenaza de daño se define como el peligro inminente y claramente previsto de daño a la producción nacional, basado en hechos fehacientes, en los términos del artículo 39 de la Ley de Comercio Exterior.

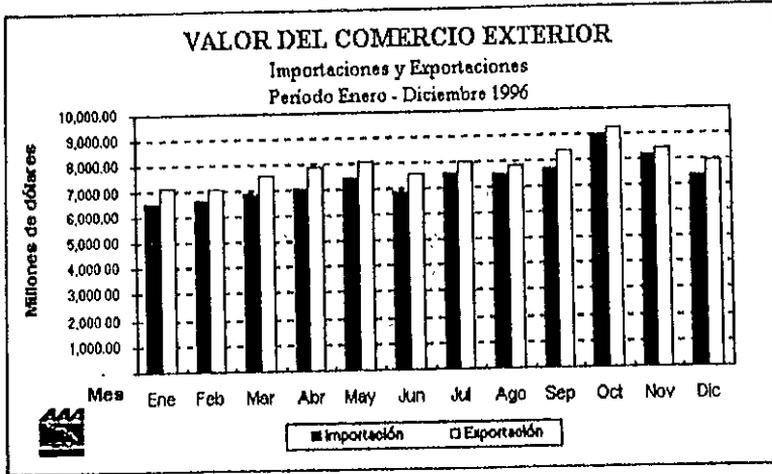
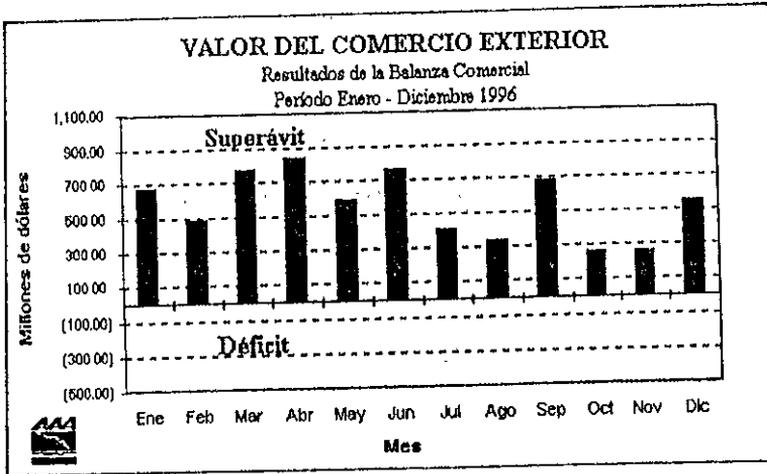
# Balanza Comercial

## 1970 - 1997



# Balanza Comercial

## 1996



# Balanza Comercial

---

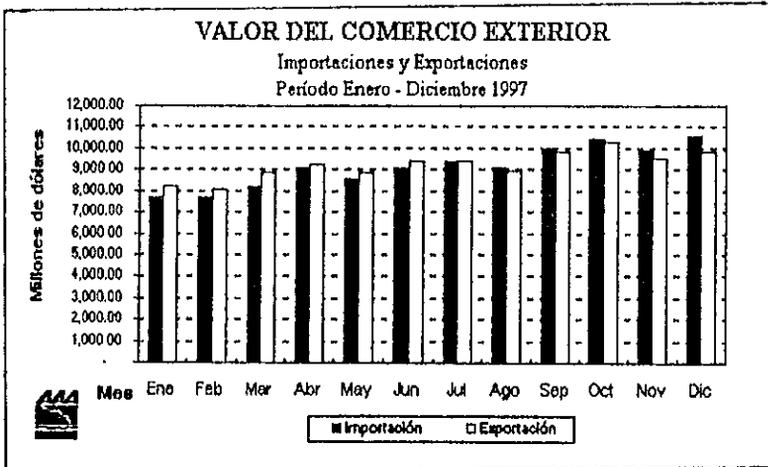
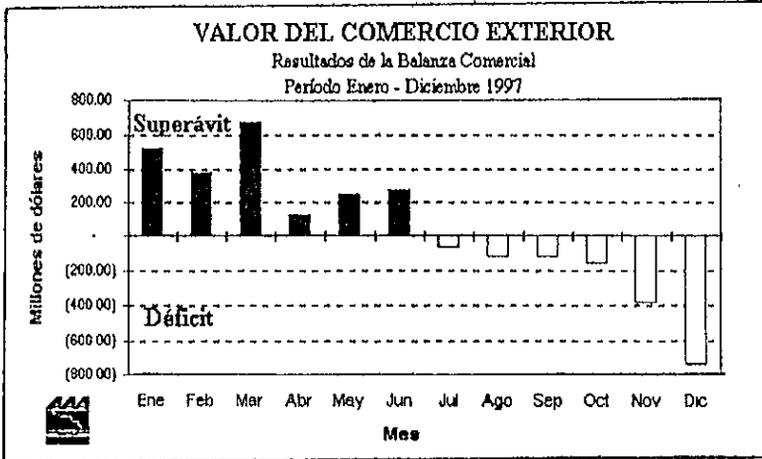
## 1996

Periodo	Exportación	Importación	Saldo
Enero	8,184.5	7,664.8	519.7
Febrero	8,068.3	7,685.7	382.6
Marzo	8,789.7	8,178.5	611.3
Abril	9,146.1	9,096.1	50.0
Mayo	8,811.1	8,591.1	220.0
Junio	7,615.9	6,849.6	776.3
Julio	8,003.3	7,617.6	385.7
Agosto	7,857.7	7,526.4	331.3
Septiembre	8,386.1	7,691.2	695.0
Octubre	9,299.1	9,031.3	267.8
Noviembre	8,467.3	8,258.3	209.1
Diciembre	8,509.0	7,998.5	510.5

Valor: Millones de Dólares.

# Balanza Comercial

## 1997



# Balanza Comercial

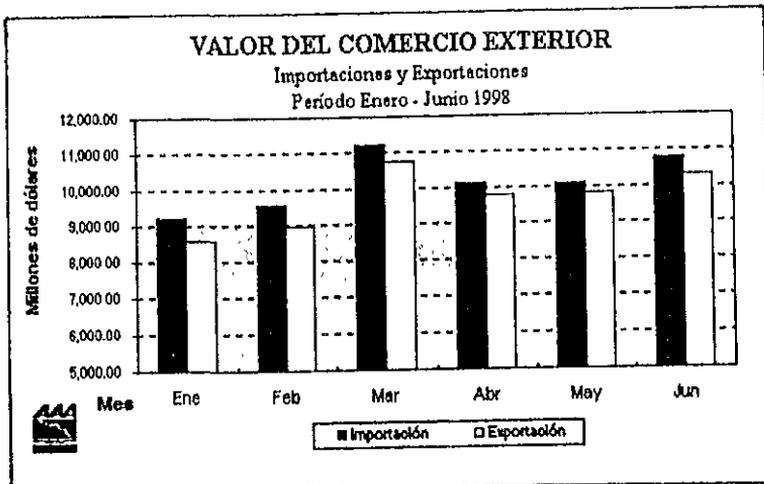
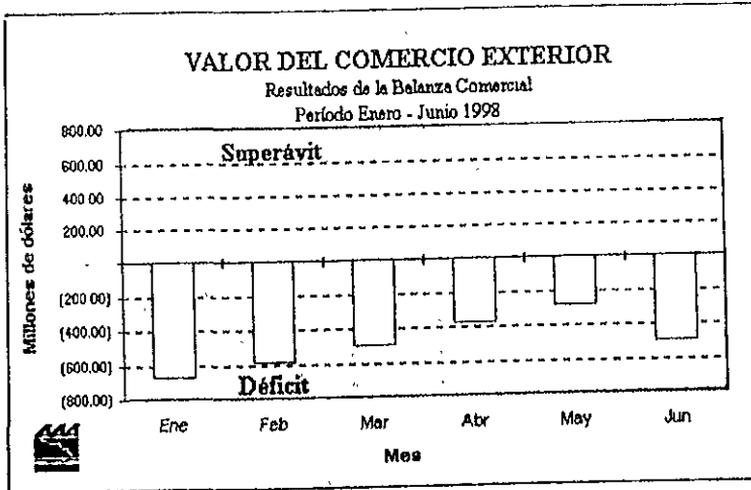
## 1997

Periodo	Exportación	Importación	Saldo
Enero	8,182.0	7,664.8	517.2
Febrero	8,068.3	7,685.7	382.6
Marzo	8,848.3	8,178.5	669.8
Abril	9,220.5	9,096.1	124.4
Mayo	8,835.7	8,591.1	244.6
Junio	9,384.2	9,112.3	271.9
Julio	9,361.0	9,422.3	-61.3
Agosto	8,950.1	9,074.4	-124.3
Septiembre	9,865.0	9,988.0	-123.0
Octubre	10,289.0	10,448.0	-159.0
Noviembre	9,559.0	9,945.0	-386.0
Diciembre	9,868.0	10,601.0	-733.0

Valor: Millones de Dólares.

# Balanza Comercial

## 1998



# Balanza Comercial

---

## 1998

Periodo	Exportación	Importación	Saldo
Enero	8,543.7	9,215.9	-672.2
Febrero	8,962.7	9,546.3	-583.6
Marzo	10,719.8	11,209.9	-490.2
Abril	9,784.1	10,151.9	-367.8
Mayo	9,806.0	10,089.0	-283.0
Junio	10,295.9	10,789.7	-493.8

Valor: Millones de Dólares.

## BALANZA COMERCIAL.

Desde hace veinticinco años la balanza comercial del país ha presentado largos periodos de déficit, en los cuales las exportaciones no sólo han sido menores a las importaciones sino que además no han alcanzado los niveles esperados. Con la participación de México en la política internacional de apertura comercial se intento asegurar o por lo menos promover la vinculación de su estructura productiva a la economía mundial y por supuesto un nivel de competencia justa y equitativa para los productores nacionales en relación con sus competidores extranjeros, así como la apertura de los mercados internacionales, de manera que en el marco de los Acuerdos internacionales se liberaron las restricciones para la importación de productos extranjeros y aunque se promovieron las exportaciones, para 1994 había un crecimiento de más de cuatro veces en las importaciones y un nuevo déficit en la balanza comercial, aún cuando los cuadros estadísticos muestran un crecimiento en las exportaciones con respecto a 1988, período en el que la apertura comercial en la que México empezaba a tomar parte comenzaba a manifestarse a través de la reducción y eliminación de restricciones a las importaciones, situación que fue modificada por la fuerte devaluación que sufrió el peso hacia finales de ese mismo año, 1994, por lo que el nivel de importaciones se vio reducido y la balanza comercial volvía a presentar resultados positivos y aunque en 1996 los márgenes de diferencia entre importaciones y exportaciones no fueron muy significativos el resultado general fue de superávit, hasta la primera mitad de 1997 en que la balanza comercial

continúa presentando un superávit variable fluctuaba entre los 200 y 700 millones de dólares, cayendo nuevamente en un déficit progresivo a partir del mes de julio mismo que se ha mantenido en lo que va del presente año.

La tabla general muestra los diferentes períodos de déficit o superávit de la balanza comercial a partir de 1970 y se puede observar que, aún a partir de la adhesión al GATT, en 1986, los períodos de déficit han sido más prolongados y con niveles superiores en millones de dólares ya que el índice en el déficit de 1994 llegó a casi -200000 millones y el nivel más alto en el superávit sólo a 140 000 millones de dólares en 1983. De manera que, al parecer, el libre comercio, la apertura comercial entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, parece convertir a éstos últimos más en un mercado que en países capaces de producir y exportar a un nivel similar que los países desarrollados. Se dice que es hasta cierto punto lógico, el hecho de que países en desarrollo, cuyos niveles de producción no alcanzan el nivel de competencia internacional óptimo, presenten una balanza comercial en déficit ya que se ven en la necesidad de importar grandes cantidades de bienes de capital, esto es, maquinaria, equipos, etc. ya sea para coadyuvar al desarrollo de la industria, de los procesos productivos, o bien transformar insumos intermedios incorporándoles valor agregado y de ésta forma alcanzar los índices de producción que les permitan competir en los mercados internacionales, como meta a cierto plazo. Sin embargo, hasta dónde han sido éstos los resultados obtenidos y a que nivel se desarrolla en realidad la industria nacional para poder afirmar que es una meta a corto plazo? O tal

vez sea el efecto contrario, el que se logra, es decir, un exceso en las importaciones de ciertos productos y la aniquilación de algunos sectores de la industria para quienes el producir se vuelve incosteable. Ciertamente es que cada nueva devaluación del peso frente al dólar trae consigo una disminución en las importaciones, pero eso no significa que el país esté produciendo más, que la economía se encuentre en franca mejoría o que los procesos productivos hayan alcanzado los niveles deseables, sino que simplemente resulta más caro importar los productos, e incluso a los consumidores les es más difícil adquirirlos y aún cuando sea precisamente en esos períodos que la balanza comercial presenta un superávit resulta una mejoría aparente porque la reducción de las importaciones se basa en una devaluación, es sólo que no se pueden pagar no significa que ya no se necesiten.

## **MEDIOS DE DEFENSA DE LOS PARTICULARES EN MATERIA DE IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR.**

Los actos de la administración pública deben, por supuesto, estar fundados en leyes, con lo cual se cumple el principio de legalidad, de no ser así, significa que las autoridades están violando los derechos de los particulares ante lo cual proceden los

recursos administrativos, a través de los cuales los actos de autoridad pueden ser modificados, revocados o nulificados.

## **CONCEPTO.**

De acuerdo con el maestro Emilio Margain , el recurso administrativo es todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados, en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida.<sup>66</sup>

## **ELEMENTOS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.**

Los elementos del recurso administrativo se clasifican en esenciales y secundarios , los esenciales son aquellos in cuya presencia no puede hacerse valer un recurso administrativo y los secundarios son aquellos que no son indispensables para la existencia del recurso. Son dos los elementos esenciales,, que el recurso administrativo esté establecido por el ordenamiento legal correspondiente y que exista una resolución administrativa.

---

<sup>66</sup> Margain Manatou, Emilio Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano P 160,ed Porrúa

Los elementos secundarios son , el término dentro del cual ha de hacerse valer, la autoridad ante la cual se hará valer, el período de admisión de pruebas, el plazo se habrá de resolver el recurso después de desahogadas las pruebas y la posibilidad de impugnar la nueva resolución ante los tribunales.

En materia de comercio exterior , la Ley Aduanera dispone en su artículo 203 respecto de los recursos administrativos.

Art. 203. En contra de todas las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederá el recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación. Y establece que la interposición de éste recurso será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación .

El Código Fiscal de la Federación dispone en su artículo 116 que contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal se podrá interponer el recurso de revocación; el cual procede, según lo dispuesto en el artículo 117, contra las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
- Dicten las autoridades aduaneras.
- Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal

También procede contra los actos de autoridades fiscales federales que:

- Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución.

- Se dicte en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.

- Afecte el interés jurídico de terceros cuando en los términos del artículo 128 afirme ser propietario de los bienes o titular de los derechos embargados  
De acuerdo con lo establecido en el artículo 120 la interposición del recurso de revocación es optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación, tal como ahora lo establece también la Ley Aduanera.

Y debe ser presentado en los términos del artículo 121 ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante quien emitió o ejecutó el acto impugnado dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, con excepción de los casos establecidos en los artículo 127 y 175 del mismo Código Fiscal de la Federación. Y debe señalar, además de los requisitos establecidos en el artículo 18; la resolución o acto que se impugna , los agravios que éstos causen y las pruebas o hechos controvertidos de que se trate (art. 122 CFF)

**CAPITULO V**  
**DISPOSICIONES RELATIVAS CONTENIDAS EN ACUERDOS**  
**INTERNACIONALES**

Después de la Segunda Guerra Mundial, siguiendo una política internacional de reconstrucción ante la gran devastación sufrida principalmente por Europa Occidental se crearon organismos que coadyuvaran al logro de éste propósito, tal fue el caso del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, creado en 1947, cuyo propósito principal era reducir aranceles y eliminar restricciones que hicieran difícil el libre flujo de mercancías entre los países, lo cual se considera, fue logrado en buena medida ya que los principios del trato nacional y de nación más favorecida significaron avances importantes para los países participantes. Sin embargo, sus alcances eran limitados y pronto se hizo necesario crear otro organismo que siguiendo en esencia, los mismos principios o bases se adecuara más a las necesidades del comercio internacional y contemplara incluso, temas que no habían sido incluidos en el GATT, tales como la elaboración de reglas en sectores como agricultura y textiles que no habían sido incluidos en los principios generales del GATT, dando paso finalmente, después de muchas negociaciones a la Organización Mundial de Comercio teniendo como objetivo contribuir al crecimiento y desarrollo económico de los países miembros y a su vez de la economía mundial a través de la administración y aplicación de los acuerdos comerciales multilaterales, la administración de los procedimientos de solución de diferencias comerciales, la supervisión de las políticas comerciales; además, por supuesto, de ser un foro para las negociaciones comerciales multilaterales y servir de marco para la aplicación de sus resultados, además de que se incluyeron disposiciones relativas al comercio de servicios y la protección de los derechos de propiedad intelectual

## 1. ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE COMERCIO.

Aunque la Organización Mundial de Comercio es un organismo de reciente creación, en realidad, su novedad es hasta cierto punto relativa ya que sus antecedentes se inician con lo que constituyó el Acuerdo General Sobre Aranceles y Comercio, el GATT. Dicho acuerdo parecía ser, a primeras luces y dentro del marco de la postguerra, la vía más adecuada para impulsar el comercio y la economía mundial. Sin embargo, pronto rendiría cuenta de su poco alcance, en virtud de que su origen no fue una idea del todo preconcebida, que le diera forma y consistencia, sino el resultado de un plan aún mayor, cuyo objetivo sería el establecimiento de la Organización Internacional de Comercio, el cual, a su vez, fue el resultado de la necesidad de la existencia de un conjunto de normas que asegurara el cumplimiento de lo que en materia de reducción de gravámenes y barreras aduaneras se había logrado en el marco de la Conferencia Mundial que a instancias de los Estados Unidos, fue realizada en 1945 y bajo la aprobación del Comité Preparatorio nombrado por el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, siendo precisamente durante la reunión celebrada en Ginebra en 1947, que las negociaciones arancelarias que se pretendían fueron materializadas a través del Acta Final, iniciándose su aplicación en 1948; al tiempo que en la Conferencia Mundial de Comercio y Empleo, celebrada durante el período de 1947-48 se acordaba el texto de la llamada Carta de la Habana, por el que se pretendía la creación de la mencionada Organización Internacional de Comercio como una

Institución que integrara el desarrollo, las prácticas comerciales restrictivas, el desempleo, los convenios sobre productos básicos como un todo interrelacionado dentro del ámbito del intercambio comercial y que quedaba instituido en el texto de dicha Carta; pretensión que hubo de mantenerse como tal en virtud de que tal documento no sería ratificado, dejando temas como el del empleo y las prácticas comerciales restrictivas un tanto a la deriva.

El GATT, surgido así de la reunión de Ginebra en la que los países establecían la necesidad de una reducción de gravámenes y barreras aduaneras que facilitaran el comercio, condujo a una serie de negociaciones que a su vez reclamaban el establecimiento de un mecanismo normativo que evitara su desconocimiento por parte de alguno de los países participantes, de ahí que el Acta Final de la reunión abarcara el Acuerdo General de Aranceles y Comercio que aseguraba el cumplimiento de las concesiones negociadas en materia de aranceles, iniciándose así la aplicación del GATT hacia 1948, lo que al mismo tiempo constituía el principio del fin, que aún cuando llevaría un proceso por demás prolongado y difícil, era ya inminente.

Dicho Acuerdo, que había sido establecido como una solución temporal a la problemática que planteaba el desarrollo del comercio en esa época, se convertía repentinamente en el único conjunto de disposiciones y normas capaces de regular la actividad comercial en el plano internacional.

Sin embargo, no parecía ser suficiente, en virtud de que, dejaba de lado algunos aspectos importantes relacionados con el comercio, por lo que organismos tales como la

Organización de las Naciones Unidas, el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional ampliaban sus funciones, encargándose de los asuntos cuya regulación no había sido contemplada dentro del contexto del GATT y que a su vez habrían sido materia de la malograda Organización Internacional de Comercio ya que en el marco de su objeto de regulación se había concebido el tema del intercambio comercial internacional como un todo dentro de cuyo contexto converge una gran diversidad de temas, diferencias e incluso circunstancias dignos de tratamiento especial, entre ellos el nivel de desarrollo de cada país miembro, las prácticas comerciales restrictivas y el desempleo constituían el motivo que más de una vez daría lugar a álgidas discusiones. Como es lógico, la dispersión de los temas a tratar y el cargo de su discusión y deliberación asumido por Organismos diferentes al GATT, provocó que no se llegara a soluciones concretas, lo que a su vez atrajo el descontento de los países en desarrollo, cuya justificada preocupación tenía como base la necesidad de crear condiciones de comercialización apropiadas para sus productos en los mercados internacionales, tomando en cuenta su nivel de desarrollo. De modo que, conscientes de que los acuerdos que constituían el GATT no cubrían las necesidades ni llenaban las expectativas de los países miembros y ante la diversa amplitud de los aspectos inherentes al comercio, se realizó la Conferencia de las Naciones Unidas Sobre Comercio y Desarrollo hacia 1964, en la que se abordaron en buena medida los temas que inquietaban a los países en desarrollo, misma que fue establecida de manera permanente dentro del ámbito de la ONU.

De hecho, la aplicación del GATT tal como había sido realizado, y aún con todas sus deficiencias se adecuaba a las más urgentes necesidades surgidas de una realidad que por su propia naturaleza no podía ser duradera ya que el desarrollo de la economía mundial y con ella el del comercio, debían retomar con mayor fuerza los causes que habían perdido o bien disminuido con motivo de la, entonces, reciente guerra; siendo ése mismo desarrollo, que aún cuando no era igual para todos los países, si les generaba necesidades, que aunque distintas harían que la falta de respuestas a sus demandas lo fueran encasillando en el papel de algo que ya no se ajustaba a las diversas necesidades de los diferentes países; quienes lo redactaron lo sabían perfectamente y contaban por ello, con que se dieran las condiciones para que a corto plazo fuera substituido por la OIC.

Aunque en 1966 le fueron anexados tres artículos que contenían disposiciones respecto a las necesidades de los países en desarrollo estableciendo obligaciones a los países desarrollados de reducir o eliminar las medidas que constituyeran trabas a la importación de productos provenientes de dichos países , así como facilitar e incrementar el acceso a los mercados de los productos manufacturados o procesados que le fueran convenientes a los países en desarrollo; eran medidas que no se cumplían, o por lo menos no del todo por lo que no dejaban de existir cierta inconformidad

En 1973 se efectuó la Ronda de Tokio, durante un período que duró hasta 1979 y en la que se tomaron algunos acuerdo que versaban sobre temas tales como los procedimientos para

la obtención de licencias de importación, el comercio de aviones civiles, así como la aplicación de algunos artículos ya comprendidos en el GATT.

Hacia 1982, los ministros de gobierno de los países adheridos al Acuerdo se reunieron con el propósito de evaluar los resultados de las negociaciones resultantes de la Ronda de Tokio de 1973, así como la situación de los países en desarrollo y las posibles perspectivas para el comercio. Existían dos aspectos preocupantes los cuales estaban constituidos por el comercio de mercancías falsificadas y el comercio de servicios; sobre los que debía determinarse la conveniencia de tomar medidas. Los acuerdos tomados entonces solamente consiguieron que el mundo se diera cuenta de la necesidad de realizar una nueva ronda de negociaciones, ya que dada su ineficacia, los países empezaban a aplicar medidas que violaban los convenios establecidos en el GATT. El hecho de que se incluyeran los servicios y derechos de propiedad industrial como tema preponderante atraía a otros países e iba conformando un proyecto que culminaría con la creación de la que finalmente sería llamada Organización Mundial de Comercio.

Ya para 1978, la Reunión de Ministros elaboraba un balance de los resultados obtenidos con la aplicación de los acuerdos negociados durante la Ronda de Tokio y coincidían en que aspectos como la inflación, el creciente desempleo y los inconstantes tipos de cambio, así como los bajos índices de producción; afectaban seriamente a los países en desarrollo ya que tales situaciones dificultaban su ingreso a los mercados internacionales con lo que se contravenían los propósitos del Acuerdo, en virtud de que los países empezaban a

incrementar sus restricciones a la importación, así que una vez más se finalizó reiterando el compromiso de fomentar la expansión del comercio, disminuir las medidas proteccionistas y apoyar el cumplimiento de las disposiciones respectivas contenidas en el GATT; tomando en cuenta así mismo, por primera vez, temas como el del comercio de mercancías falsificadas y los servicios.

No obstante, las declaraciones y determinaciones surgidas de la Reunión de Ministros , las posibles soluciones no se llevaron a cabo en la práctica, y a medida que transcurría el tiempo, las disposiciones del Acuerdo seguían siendo contrariadas por las prácticas comerciales aplicadas por los diferentes países, de ahí que entonces se decidiera dar el paso más viable, es decir, iniciar una nueva ronda de negociaciones que pusiera freno al creciente proteccionismo y coadyuvara al mejoramiento de la actividad comercial a través de una liberalización gradual del comercio, para los países en desarrollo las expectativas se resumían en el logro de un mayor acceso a los mercados para sus mercancías de exportación. Dicha ronda de negociaciones no se llevaría a cabo de forma inmediata pues mientras que para unos países era de absoluta necesidad el replanteamiento y discusión de los nuevos temas surgidos en la Reunión de Ministros de 1978, para otros, especialmente los países en desarrollo, lo importante era hacer cumplir los acuerdos tomados en tal reunión antes de decidir realizar otra ronda de negociaciones o por lo menos antes de darle inicio, lo que en su concepto no tenía ningún sentido. En suma, pretendían el cumplimiento de los acuerdos anteriores, no obstante, aceptaron su realización , en virtud de que

consideraban que era la vía más corta y factible para tratar de retomar e incluir los temas motivo de preocupación. Así que durante las negociaciones efectuadas por el Comité Preparatorio al efecto nombrado, Uruguay se propuso como sede de la inminente Ronda; candidatura que apoyada por los países latinoamericanos, culminó en una decisión positiva en su favor, de manera que sería Punta del Este donde finalmente se llevaría a cabo la Ronda, contando con la participación de 24 países en desarrollo. Se establecieron ciertos objetivos tales como liberalizar el comercio y restablecer un sistema comercial multilateral solvente y digno de confianza, iniciándose así los trabajos de la Ronda, ya para 1987 se habían establecido catorce grupos de negociación constituidos por:

- Aranceles;

- Medidas no arancelarias,

- Productos tropicales;

- Artículos del Acuerdo General;

- Acuerdos de las Negociaciones Comerciales Multilaterales de la Ronda de Tokio,

- Salvaguardias;

- Subvenciones y medidas compensatorias;

- Aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio, incluyendo el comercio de mercancías falsificadas;

- Medidas en materia de inversiones relacionadas con el comercio;

-Solución de diferencias.

-Funcionamiento del sistema del GATT;

estableciendo así mismo un Comité de Negociaciones sobre Mercancías y otro sobre Servicios<sup>84</sup>

Así, después de una serie de debates en los que los diferentes países defendían y trataban de imponer su postura, determinaron que la liberalización del acceso a los mercados y la supresión de las subvenciones debían ser incluidas como tema a tratar en la Ronda. Finalmente se llegó a un anteproyecto de Declaración que sería considerado, discutido, y en su caso aprobado por la Reunión de Ministros que así mismo habría de efectuarse en Punta del Este, y en cuya declaración quedaron incluidos los objetivos por lograr, esto es, la liberalización y expansión del comercio mundial, el fortalecimiento del contenido del GATT y en general, el logro de mejores condiciones para el comercio, así como el ataque al proteccionismo dejó satisfechos a la mayoría de los países, lo cual dio paso al inicio de las negociaciones de la Ronda, en la que pronto quedarían establecidos los grupos de negociación, tales fueron: medidas arancelarias, productos obtenidos de la explotación de recursos naturales, textiles y vestido, agricultura, productos tropicales, artículos del Acuerdo General, acuerdo de la Ronda de Tokio, salvaguardas, subvenciones, medidas compensatorias, aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio, dentro de los que se incluía el comercio de mercancías falsificadas, solución de

---

<sup>84</sup> Lancarte Muró, Julio. La Globalización del Comercio Mundial, Ed. Fondo de Cult Universitaria Méx 1994 P. 77

diferencias y funcionamiento del sistema del GATT, todo lo cual constituyó la estructura de las negociaciones de la Ronda y estableció las generalidades y la importancia de los temas de negociación.

De tal modo había quedado establecido que los objetivos principales eran en términos generales, lograr una mayor liberalización del comercio mundial, así como revisar las normas del GATT vigentes hasta entonces y extender su aplicación a otras áreas del comercio, de tal manera que los mercados y condiciones de comercialización de los productos resultaran benéficos para todos los países miembros, tanto los desarrollados como aquéllos en vías de desarrollo. De ahí que se retomara el proyecto de creación de la Organización Internacional de Comercio cuya formulación había obedecido precisamente a la necesidad de un organismo con las facultades para regular el intercambio de servicios y mercancías en todos sus aspectos.

A medida que se desarrollaban las negociaciones de la Ronda, sesionaban también diferentes grupos de países, tal era el caso del Grupo Latinoamericano y del Caribe y el Grupo de países Africanos, de manera que en mucho se apoyaron mutuamente durante las deliberaciones, pero no sólo los países en vías de desarrollo se coordinaron y pusieron de acuerdo en sus posiciones, también los países desarrollados formaron grupos de trabajo, tales como la Cumbre de los Siete integrada por los Estados Unidos, Japón, Canadá, Francia, Alemania, Italia y Gran Bretaña,; la cual tomó parte importante en las negociaciones de la Ronda. Además del llamado Grupo de la Paz cuyos integrantes eran

tanto países desarrollados como en vías de desarrollo que tenían como principal objetivo lograr que las negociaciones resultaran benéficas para todos, de modo que, el rumbo que iba tomando la Ronda iba siendo marcado en gran medida por las diferentes agrupaciones de países cuyos miembros trataban de obtener el máximo beneficio de las negociaciones , mismas que se prolongaron por ocho años

A finales de 1988 fue convocada en Montreal, una conferencia con objeto de evaluar lo acordado hasta entonces, determinar lo que estaba pendiente de discusión y establecer el rumbo a tomar al respecto para finalizar la Ronda, siendo tal el caso de temas como el de las subvenciones del que sólo se determinó que sería tratado posteriormente

Ya para 1989 se planeaba la última reunión de ministros de la Ronda, en la que los esfuerzos de los países negociadores se vieron incrementados a través de sus anteproyectos de acuerdos finales con los que se daría por terminada ; sin embargo las deliberaciones se dificultaron en virtud de las polarizadas opiniones que los diferentes grupos de países sostenían con relación a los temas en discusión, además de que la mecánica de las deliberaciones no había dejado satisfechos a todos los participantes pues transcurrió básicamente a través de sesiones plenarias en las que participaban alrededor de veinticinco países por tema a discutir, elegidos con base en la mayor o menor aportación que pudieran hacer<sup>85</sup>, los temas seguían siendo los mismos, en general, el acceso a los mercados, las subvenciones y el excesivo proteccionismo continuaban siendo la preocupación de la

---

<sup>85</sup> Lancarte Muró, Julio A. Op cit. P 170

mayoría de los países que ante la imposibilidad de llegar a resultados concretos y convincentes para todos decidieron dar por terminada la Reunión de Ministros, encausando los objetivos que originalmente habían motivado la Reunión a través de consultas que se pretendía llevaran al logro de acuerdos en cada uno de los grupos de negociación en que seguían existiendo discordancias, así mismo retomar el proyecto de Acta Final que había sido presentado en la recién cancelada Reunión de Ministros. Una vez más, las consultas fueron la vía que serviría para que cada delegación dejara establecidos los motivos de incomformidad, intenciones y posición con respecto a las negociaciones y sus planes de defensa de los temas que más les afectaban y constituían por tanto el núcleo de su interés, así por ejemplo, el grupo de países en desarrollo dejó claro que no permitirían la imposición de acuerdos que no fueran tomados por la mayoría y que los temas que desde el principio los habían conducido a la Ronda debían ser resueltos en su totalidad, por otro lado los países desarrollados mantenían una actitud renuente a ceder en ciertas negociaciones, tales como la de la aplicación de políticas proteccionistas, reiniciando las negociaciones a finales de 1991, no sin antes haber tenido que conciliar intereses y posiciones entre los diferentes grupos de negociación, una vez que se intensificaron los trabajos el nuevo proyecto de Acta Final fue presentado a finales de 1992 por el Director General del GATT, Arthur Dunkel, con el apoyo de los presidentes de los grupos de negociación, con la que se pretendía finalizar la Ronda de Uruguay y que en términos generales era aceptado por la mayoría de los países, a pesar de que habían sido marcadas las deficiencias que a su juicio existían en

su contenido, se aceptó tomar el Anteproyecto como base para la conclusión de las negociaciones; ante lo que el Director General adoptó la política de aceptar la posibilidad de enmiendas a dicho documento, pero procurando al mismo tiempo que esto no diera lugar a que volvieran a sumergirse en negociaciones que retardarían más el fin de la Ronda; de modo que, finalmente, se decidió continuar con su desarrollo con base en el Anteproyecto de Acta Final, intensificando los trabajos a principios de 1992, entrando así en un período de estira y afloja en lo referente a los temas que desde un principio habían causado controversia y respecto de los cuales no se habían logrado acuerdos convincentes, sin embargo, una vez más los esfuerzos se vieron entorpecidos por las diferencias existentes entre los Estados Unidos y las Comunidades Europeas, por un lado, ya que deseaban aumentar su proporción de productos agrícolas en los mercados mundiales; y la falta de confianza en el cumplimiento de los acuerdos, por otro, sobre todo por parte de los países en desarrollo, lo cual volvió a dificultar la culminación de las negociaciones; lo que aunado a las, en ése momento, próximas elecciones presidenciales a efectuarse en los Estados Unidos hacía que los países de una u otra forma trataran de postergar la toma de decisiones hasta saber su resultado ya que no querían arriesgarse a asumir compromisos bajo el ya corto período de la administración Bush pues existía la posibilidad de que el candidato que resultara electo hiciera demandas adicionales a lo acordado. Todo lo anterior, además de que una vez logrado el triunfo de Bill Clinton, el anuncio de que los Estados Unidos impondrían un arancel ad valorem del 200 por ciento sobre las importaciones de ciertos

productos procedentes de los países miembros de la Comunidad Europea vino a retardar nuevamente el proceso y no parecía vislumbrarse una pronta conclusión de la Ronda. No obstante, hacia finales del mismo año se logro que el diálogo entre los Estados Unidos y las Comunidades Europeas fuera reanudado estableciéndose el compromiso de coadyuvar al término de la Ronda en los mejores términos para los participantes, retomando el Anteproyecto de Acta Final; con lo que se esperaba agilizar los acuerdos y dar por concluida la Ronda en los primeros meses de 1994. Dentro de ese marco de negociaciones, el proyecto de la organización mundial de comercio era otro tema a discusión, con el que algunos países como Estados Unidos no solo estaban en desacuerdo, sino que además había manifestado que no apoyaría su creación, presentando además un Protocolo con el que pretendía se sustituyera y que no fue aceptado ya que no cumplía con los objetivos que se perseguía alcanzar al crear dicha organización, es decir, establecer una organización intergubernamental de carácter permanente encargada de administrar el sistema de relaciones comerciales entre los diferentes países. Para 1993 los representantes de las dos fuerzas principales de negociación habían sido sustituidos , poco después el hasta entonces director del GATT se retiró dejando en su lugar al irlandés Peter Sutherland y como legado el largamente gestionado anteproyecto de Acta Final. Ese mismo año la Cumbre de los siete,( Estados Unidos, Canadá, Japón y los países miembros de la CEE), se reunía en Tokio con el propósito de terminar de establecer las bases sobre las que habría de llegarse al término de la Ronda, ponderar los acuerdos logrados hasta el momento y concertar

soluciones sobre los temas que aún estaban en discusión, intentando llegar a resultados que equilibraran las expectativas de los participantes en materia de acceso a los mercados a través de la eliminación o disminución de medidas arancelarias, la liberalización del comercio de servicios incluyendo la mayor gama posible de ellos de acuerdo a los diferentes sectores, y aunque no se cumplieron la totalidad de los objetivos planteados en un principio, la Cumbre de Tokio significó un gran avance para la culminación de la Ronda y aunque seguían y seguirían quedando puntos pendientes en el ánimo de los negociadores, lo cierto era que para entonces todos coincidían en que la Ronda debía ser concluida lo más pronto posible y estaban conscientes de las consecuencias que acarrearía su fracaso, lo cual sin duda representaba un ambiente propicio para el logro de acuerdos concretos, fijándose como límite para finalizar las negociaciones el 15 de diciembre.

Una vez iniciada la etapa final se incrementaron las propuestas de acceso a los mercados para mercancías y servicios, además de que se retomó el tema de la creación de la Organización Mundial de Comercio que pronto quedaría resuelto al igual que el sistema de solución de diferencias para lo cual fueron realizados sendos textos que lograrían el consenso de los participantes.

Sin embargo, las negociaciones no se reducían a la aprobación de un sistema de solución de diferencias y la creación de un organismo internacional de comercio, lo cual sin duda era un aspecto medular de la Ronda, pero no constituía el único tema de preocupación ya que por otro lado, cada país concedía el acceso a su mercado en la misma medida que lo obtenía de

otros para sus propios productos, de modo que, mientras Estados Unidos y la Comunidad Económica Europea no definieran su oferta definitiva de concesiones, los demás países no verían claros los beneficios que habrían de obtener y su flexibilidad en cuanto a las concesiones seguiría siendo limitada, en espera de una lógica reciprocidad que en momentos parecía no vislumbrarse. Así mismo, ni los Estados Unidos ni las Comunidades Europeas deseaban quedar en desventaja con respecto al otro por lo que trataban de no conceder ni más ni menos y sólo en la medida de los beneficios recibidos, de manera que no lograban llegar a un acuerdo concreto en sus negociaciones bilaterales, lo cual sucedió, o por lo menos así lo comunicaron, apenas un par de días antes del final de la Ronda.

Mientras tanto, se había iniciado un proceso de evaluación en el que los participantes dejaron claras sus posiciones respecto a los acuerdos alcanzados ya que mientras para unos constituían un avance significativo, otros se sentían excluidos puesto que o no les reportaban ningún beneficio o éstos no llenaban sus expectativas. Al respecto, países como la India, Pakistán y Hong Kong manifestaban su desacuerdo pues consideraban que el acceso a los mercados que buscaban para su producción de textiles y ropa no había sido, en mucho, lo que esperaban por lo que tampoco se consideraban con la obligación de otorgar un gran acceso a sus mercados; acordando entonces por la vía de la disminución de los derechos de aduana y la disminución de barreras no arancelarias para tales mercancías, con el compromiso de agilizar su aplicación y la salvedad de que las negociaciones al respecto quedarían abiertas hasta lograr una solución que conviniera a todos. De todos modos,

durante la Reunión de Ministros efectuada en Marrakech se reconoció expresamente la situación de éstos y otros países en vías de desarrollo por lo que se convino que estarían obligados a asumir compromisos en la medida en que no se vieran afectados de acuerdo a sus diferentes niveles de desarrollo financiero y comercial. Por otro lado, en cuanto a la controversia en torno a los productos audio-visuales, que para los Estados Unidos tenía gran importancia en virtud de su abundante producción filmica, su deseo de llegar a un acuerdo que le permitiera el libre acceso a los mercados de las Comunidades Europeas suprimiendo los gravámenes tuvo que limitarse ya que, finalmente, los países europeos no cedieron en virtud de que Francia continuaba con su posición de protección a su propia industria filmica esgrimiendo el argumento de que en esa forma también se garantizaba la conservación de su cultura nacional. En realidad, independientemente de los logros obtenidos a lo largo de la Ronda, su culminación parece haber llegado más que por haber logrado un consenso y una solución a las diferencias, por un ánimo generalizado de darle conclusión, pero después de todo, es imposible pensar que ante una gran diversidad de necesidades comerciales, cuyo grado de intensidad o importancia también es diferente; la diversidad de países caracterizados por sostener posiciones y guardar expectativas acordes a su sistema económico y grado de competitividad en los mercados mundiales, así como una serie de intereses y opiniones encontradas, los asuntos quedarían absoluta y totalmente resueltos llegando a un consenso generalizado.

Así las cosas, al año siguiente durante la Reunión de Ministros de Marrakech se llevaría a cabo un proceso en el que habría de verificarse que todas las listas de compromisos de acceso a los mercados de cada uno de los participantes incluyeran los acuerdos de la Ronda en su totalidad, mismas que serían reunidas en lo que se llamó el Protocolo de Marrakech; de manera que la clausura formal de la Ronda tendría lugar en abril de ese año, con la firma del Acta Final en la que quedaban incluidos los acuerdos comerciales multilaterales que se habían logrado, así como el Acuerdo por el que se establecía la Organización Mundial de Comercio.

De modo que, como resultado de las negociaciones de la Ronda Uruguay se obtuvieron 28 Acuerdos contenidos en dicha Acta Final, para que entrara en vigor el 1º de enero de 1995. Para ello se estableció, dentro del marco de la Reunión de Marrakech, lo que se llamó Comité Preparatorio de la Organización Mundial de Comercio el 15 de abril de 1994; el cual dejaría de existir una vez entrado en vigor el Acuerdo sobre la OMC, el cual se había derivado del proyecto presentado por la CEE en 1990 y cuyos objetivos eran, entre otros, realizar la transición ordenada del GATT a la OMC, lo cual sería determinado en la Conferencia de Aplicación que debía ser convocada por el Comité; procurar su eficiente funcionamiento y examinar las propuestas que surgieran sobre nuevos temas para ser incluidos en futuros programas de trabajo. Durante dicha Reunión también se decidió acerca de la adhesión a la OMC tomando en cuenta la diferente situación de los países que deseaban su integración para la que se establecía la adhesión al GATT como etapa previa.

Y aunque, efectivamente el Acuerdo de la OMC, originado de la iniciativa presentada por la CEE en 1990, es diferente GATT, la temática en términos generales es la misma, pero ampliada. Quedando firmada el Acta Final por los participantes en la Reunión de Marrakech, formalizando la culminación de la Ronda Uruguay con la participación de 125 países.

Así, y a pesar de casi ocho años de engorrosos diálogos e intentos de negociación la Ronda culminó en la fecha prevista. Previendo el establecimiento de la OMC dentro de los acuerdos alcanzados, la cual abarcaría, a su vez, tanto los resultados de la Ronda Uruguay como lo que ya se encontraba establecido en el GATT. De la Ronda habían surgido acuerdos sobre:

-Comercio de mercancías, dentro de los cuales se incluyeron los aspectos relativos a las subvenciones y medidas compensatorias, estableciéndose tres clases de subvenciones; prohibidas, recurribles y no recurribles, refiriéndose así mismo a la aplicación de medidas compensatorias a los productos importados subvencionados así como los procedimientos para su importación.

Así mismo, se incluyeron disposiciones sobre aspectos tales como barreras técnicas al comercio, normas de origen, inspección previa a la expedición de salvaguardias, inversiones relacionadas con el comercio, interpretación de algunos artículos del GATT y por supuesto, el acceso a los mercados.

En realidad, en dicho Acuerdo se establecen el mejoramiento de los niveles de vida, el incremento en los niveles de producción , el mejoramiento de las condiciones de comercialización de bienes y servicios en los mercados internacionales sin olvidar los diferentes niveles de desarrollo de los países e innovando en la introducción de temas como la preservación del medio ambiente, dentro de un marco de reciprocidad, quedaron establecidos como los objetivos básicos cuyo cumplimiento motivó establecimiento de la OMC, objetivos para cuya consecución fueron acordadas diversas resoluciones en cada uno de los temas a tratar, de modo que se constituyera en el Organismo que coadyuvara a la realización de las negociaciones entre sus Miembros.

Al respecto, el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias establece que existe subvención cuando haya una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público en el territorio de un país miembro o cuando haya alguna forma de sostenimiento de los ingresos o de los precios con los que se otorgue un beneficio (tales como donaciones, préstamos, desgravación fiscal, etc.) y establece una lista de ellas, haciendo referencia también a las subvenciones prohibidas estableciéndolas como aquéllas que se encuentran supeditadas tanto a los resultados de exportación como al empleo de productos nacionales con preferencia sobre los importados, estableciendo el mecanismo de solución para tales casos, el cual se inicia con la celebración de consultas entre los miembros involucrados, si no se logra llegar a una solución, cualquiera de los miembros involucrados podrá acudir al Organo de Solución de Diferencias para que se establezca un

grupo especial que deberá entender del asunto, el cual podrá solicitar la asistencia del Grupo de Expertos para determinar si efectivamente se trata de una subvención prohibida.

De las subvenciones recurribles dispone que no deberán causar daño a la rama de producción nacional de otro Miembro, ni perjuicio grave a sus intereses, esto es, cuando desplace u obstaculice las importaciones de un producto similar de un país miembro en el mercado del Miembro que la concede o en el mercado de un tercer país, o incluso, de lugar al aumento de la participación en el mercado mundial del país miembro que otorga la subvención, con respecto a un determinado producto básico subvencionado, excepto cuando se trate de la aplicación de medidas específicas acordadas multilateralmente

Por otro lado, se consideran subvenciones no recurribles las que no sean específicas para una empresa o rama de producción o grupo de ellas. Estableciendo la existencia del Comité de Subvenciones y Medidas Compensatorias que se encargará de revisar los programas de subvenciones no recurribles en caso de que ocasionen perjuicios en alguna rama de producción nacional de un país miembro, éste podrá solicitar la realización de consultas con el Miembro que otorgue la subvención, de no llegar a una solución podrán someter el problema a la consideración del Comité, si éste determina que en realidad existen consecuencias derivadas de la subvención otorgada que afecten a algún Miembro, podrá recomendar modificaciones al programa, tendientes a solucionar la situación, las cuales deberán ser tomadas en un plazo de seis meses, de otro modo, el Comité autorizará al país afectado para que adopte las medidas necesarias..

Por lo que se refiere a las medidas compensatorias, se estableció que sólo podrían ser aplicadas tras una investigación cuyos resultados justificaran su establecimiento; investigación que podrá ser iniciada mediante solicitud escrita de la rama de producción nacional afectada que represente una proporción adecuada de los productores, debiendo también los interesados presentar pruebas para determinar la existencia del daño, pudiendo aplicarse medidas provisionales sujetas al avance de la investigación, y siempre que se haya determinado de manera preliminar la existencia de una subvención, un daño a la rama de producción nacional respectiva y que el Comité de Subvenciones y Medidas Compensatorias considere que tales medidas son necesarias para impedir el daño durante el tiempo que dure la investigación correspondiente. Si el país miembro estima necesaria la imposición de derechos compensatorios deberá fijar la cuantía del gravamen a un nivel igual o inferior al de la subvención, el cual sólo permanecerá durante el tiempo y en la medida necesaria para contrarrestar la subvención motivo del procedimiento, pudiendo, por lo tanto, ser suprimido de inmediato mediante análisis realizado por la autoridad correspondiente, previa solicitud de cualquier parte interesada.

Estableciendo también que su vigencia estará determinada por el tiempo y en la medida necesarios para contrarrestar los perjuicios de la subvención, creando así mismo, un Comité de Subvenciones y Medidas Compensatorias además del grupo permanente de expertos.

La solicitud para iniciar la investigación que se lleva a cabo para determinar la existencia y efectos de una subvención debe contener información acerca de la identidad del solicitante,

la descripción del volumen y valor de la producción nacional del producto similar y una descripción del producto subvencionado, el nombre o nombres del país o países de exportación, la identidad de los exportadores o productores conocidos, una lista de las personas que importan el producto de que se trate , pruebas acerca de la existencia, naturaleza y cuantía de la supuesta subvención; así como pruebas de lo que consideran el daño causado a la rama de producción nacional de que se trate por la importación de productos subvencionados tales como los efectos de esas importaciones en los precios del producto similar en el mercado interno y sus repercusiones en la producción nacional. De tal modo, previo análisis de la solicitud la autoridad decidirá si hay elementos suficientes para dar inicio a una investigación. En tal caso las autoridades lo notificarán tanto al Miembro o Miembros cuyos productos vayan a ser investigados como a los otros Miembros interesados en la investigación y se publicará un aviso en el que se incluyan el nombre del país o países exportadores, el producto de que se trate , la fecha de iniciación de la investigación, una descripción de la subvención a investigar, el planteamiento del daño que se dice está siendo causado, así como los plazos con que cuentan las partes interesadas para emitir opiniones al respecto.

Una vez iniciada, la autoridad dará a todos los Miembros y partes interesadas la oportunidad de que presenten por escrito todas las pruebas necesarias; las partes interesadas pueden ser los exportadores, productores extranjeros o importadores de un producto objeto de investigación, así como las asociaciones mercantiles , gremiales o empresariales cuyos

miembros, en su mayoría sean productores, exportadores o importadores del producto en cuestión y los productores del producto similar en el país importador o las asociaciones mercantiles, gremiales o empresariales en las que la mayoría de los miembros lo produzcan en el país importador.

Las consultas podrán celebrarse una vez admitida la solicitud aún antes de dar inicio a la investigación, para lo cual, los Miembros cuyos productos sean objeto de investigación serán invitados para discutir acerca de los efectos de la subvención.

Por otro lado, para determinar si en realidad existe un daño causado por la subvención deben ser examinados tanto el volumen de las importaciones subvencionadas con el efecto que tienen sobre los precios de productos similares en el mercado interno así como sus efectos sobre los productores nacionales de dichos productos, ya sea que las importaciones subvencionadas tengan un precio sensiblemente por debajo del precio de un producto nacional similar del Miembro importador, o sea de los productos que sean iguales en todos los aspectos al producto importado o por lo menos tengan características muy parecidas; o bien hayan ocasionado una reducción anormal del precio de los productos similares o se haya evitado su incremento normal.

Una vez que han sido examinadas las pruebas y los diversos factores involucrados y se haya demostrado la existencia de importaciones subvencionadas, de un daño causado a la producción nacional o su inminencia y la relación causal entre ambos; se examinará la aplicación de medidas compensatorias; siendo posible la aplicación de medidas

provisionales mientras dura la investigación, es decir de derechos compensatorios provisionales garantizados por depósitos en efectivo o fianzas iguales al importe de la cuantía que corresponde aproximadamente a la subvención, el Acuerdo define los derechos compensatorios como derechos especiales percibidos para contrarrestar cualquier subvención concedida directa o indirectamente a la fabricación, producción o exportación de un producto. De modo que si se determina definitivamente la existencia de la subvención, su cuantía y el daño que está causado el producto importado se podrá imponer un derecho compensatorio, definitivo, decisión que junto con la cuantía del derecho deberá ser adoptada por las autoridades del Miembro importador, ya sea igual o inferior a la cuantía de la subvención, calculada por unidad del producto subvencionado y siempre que sea suficiente para eliminar el daño; a menos que la subvención sea retirada. También serán publicados avisos respecto de la imposición de medidas provisionales en los que se indicarán los nombres de los proveedores o países abastecedores de que se trate, una descripción del producto, la base tomada para determinar la existencia de la subvención, su cuantía, la determinación de la existencia del daño causado por la subvención y las razones para ello.

Por otro lado, podrán darse por terminados los procedimientos sin que se impongan derechos compensatorios si el gobierno del país exportador se compromete a eliminar limitar la subvención, si el exportador se compromete a revisar sus precios para eliminar los efectos causados por la subvención a través de un aumento que sea suficiente para

compensar la cuantía de la subvención, ya sea en un monto igual o inferior a ella, tales compromisos podrán o no ser aceptados por las autoridades del país importador, previa exposición de motivos y aún siendo aceptados la investigación puede ser llevada hasta su conclusión si así lo desea el país importador o el exportador y si resultara que de la investigación se concluye que no hay daño o amenaza de daño, los compromisos asumidos se extinguen automáticamente, a menos que dichos compromisos sea la causa de la no existencia del daño.

En cuanto a la duración, los derechos compensatorios definitivos establecidos sólo estarán en vigor durante el tiempo necesario para contrarrestar la subvención, que no podrá exceder de cinco años a menos que antes de ése término se inicie un examen, en cuyo caso el derecho puede mantenerse hasta obtener el resultado. Las partes pueden solicitar a la autoridad que examine si es necesario que continúe la aplicación del derecho que se suprime si del examen resulta que ya no es necesario.

El Comité de Subvenciones y Medidas Compensatorias está compuesto por representantes de cada uno de los Miembros, reuniéndose por lo menos dos veces al año o cuando los solicite alguno de los Miembros; el Grupo Permanente de Expertos, establecido por el Comité, se compone de cinco personas que conocen perfectamente el ámbito de las subvenciones, elegidos por el Comité, cualquier Miembro puede solicitar su opinión acerca de la naturaleza de alguna subvención que desee establecer o haya establecido ya, el

Comité también puede pedir su opinión sobre la existencia y naturaleza de las subvenciones

En cuanto al comercio de servicios, se estableció un Acuerdo en el que se incluyen las obligaciones básicas aplicables a todos los países miembros, las listas nacionales de compromisos específicos y anexos relativos a los distintos sectores de servicios. Y lo define como el suministro de un servicio del territorio de un Miembro a otro Miembro; en el territorio de un Miembro a un consumidor de servicios de otro Miembro; por un proveedor de servicios de un Miembro mediante presencia comercial en el territorio de otro Miembro o bien por un proveedor de servicios de un Miembro mediante la presencia comercial de personas físicas de un Miembro en el territorio de otro Miembro, es decir, mediante un establecimiento comercial o profesional a través de la construcción, adquisición o mantenimiento de una persona jurídica o la creación o mantenimiento de una sucursal u oficina de representación dentro del territorio de un Miembro con el fin de suministrar un servicio. Comprendidos todos los servicios de cualquier sector con excepción de los que se suministran en ejercicio de facultades gubernamentales, es decir, aquéllos que no sean suministrados con fines y en condiciones comerciales o en competencia con varios proveedores de servicios tales como las actividades realizadas por un banco central o una autoridad monetaria, las que formen parte de un sistema legal de seguridad social y en general las realizadas por una entidad pública por cuenta o con

garantía del Estado; abarcando con el término suministro tanto la producción, distribución, comercialización, venta y prestación de los servicios.

El Acuerdo sobre los derechos de propiedad intelectual trata de la aplicabilidad de los principios básicos del Acuerdo General y de los acuerdos internacionales sobre propiedad intelectual.

Acordándose también recortes arancelarios del 40%

En general, la competencia de la Organización Mundial de Comercio comprende el comercio de bienes, de servicios, la propiedad intelectual, solución de controversias y examen de políticas comerciales; teniendo como objetivos elevar los ingresos, así como los niveles de vida, de empleo, la producción y el comercio de bienes y servicios así como lograr la óptima utilización de los recursos mundiales para obtener un desarrollo sostenible.

Sus principales funciones son:

Facilitar la puesta en práctica de los acuerdos e instrumentos jurídicos negociados en el marco de la Ronda Uruguay; ser un foro de negociaciones comerciales entre sus miembros, tanto en los asuntos relativos a los acuerdos tomados en la Ronda, como en las negociaciones sobre sus relaciones comerciales; siendo así mismo el marco de aplicación de tales negociaciones, el órgano administrador de las normas y procedimientos para la solución de diferencias y el mecanismo de examen de las políticas comerciales.

En términos generales, la estructura de la OMC está integrada por el órgano supremo que es la Conferencia Ministerial, compuesta por representantes de todos los Miembros y que

habrá de reunirse cada dos años como mínimo encargándose de las funciones propias de la OMC, estando facultada para tomar decisiones sobre todos los asuntos que se encuentren dentro del marco de cualquiera de los Acuerdos

Y además, según lo establecido en el mismo artículo IV se dispone el establecimiento del Comité de Comercio y Desarrollo, el Comité de Restricciones por Balanza de Pagos así como el Comité de Asuntos Presupuestarios, Financieros y Administrativos, entre las facultades de la Conferencia Ministerial también se encuentra la de nombrar Director General, quien tendrá a su cargo la dirección de la Secretaría y nombrará a su personal. Las funciones de la Conferencia Ministerial funciones son asumidas por el Consejo General cuando la Conferencia no se encuentre sesionando; dicho Consejo es un órgano permanente de negociación con capacidad para conocer y resolver respecto de una amplia variedad de asuntos incluyendo la solución de diferencias, así mismo podrá cumplir funciones como Organismo de Mecanismo de Revisión de las Políticas Comerciales, rubro bajo el cual habrá de procurar la mayor adhesión posible de los miembros a las normas y disciplinas establecidas en los Acuerdos Comerciales Multilaterales procurando al mismo tiempo que sus políticas y prácticas comerciales sean realizadas de forma transparente; aunque sus funciones son meramente de apreciación y evaluación ya que no fue constituido con el propósito de hacer cumplir obligaciones específicas a través de él o establecer nuevos compromisos o solucionar diferencias. Y al igual que la Conferencia Ministerial, el Consejo General está

compuesto por representantes de todos los Miembros. Se establece también la existencia del Consejo del Comercio de Mercancías, el Consejo para el Comercio de Servicios, el Consejo para los Derechos de la Propiedad Intelectual relacionados con el comercio que así mismo forman parte de la estructura y funcionan bajo la supervisión del Consejo General, pudiendo todos éstos establecer órganos subsidiarios y comités, así como los órganos previstos por los Acuerdos Comerciales Multilaterales y se encuentran integrados por representantes de todos los Miembros. Por otro lado, el Órgano de Examen de las Políticas Comerciales está encargado de la realización de exámenes cuya periodicidad dependerá de la mayor o menor participación de cada Miembro en el comercio mundial, siendo cada dos años el lapso más corto; estando a cargo también de la evaluación del funcionamiento del MRPC al cumplirse cinco años de la entrada en vigor del Acuerdo sobre la OMC, así como de la revisión de los sucesos acaecidos en el plano internacional que puedan constituirse en factores de consideración para el sistema multilateral de comercio.

Para el Comité de Comercio y Desarrollo, el Comité del Presupuesto Finanzas y Administración, ya mencionados, así como el Comité de Comercio y Medio Ambiente, el cual también quedó establecido junto con la OMC se designó como sede la ciudad de Ginebra, Suiza. En cuanto al sistema general de operación, se retomó de cierta forma el consenso a partir del cual se tomaban las decisiones en el GATT, cuando se tratara de decisiones tomadas por el Consejo General en su calidad de Órgano de Solución de Diferencias; considerando como tal el hecho de que ningún miembro presente en la reunión

de que se trate se oponga formalmente a la decisión, esto es, no son consideradas las objeciones que se susciten en el transcurso de la discusión, lo que importa en realidad para efectos del resultado final es la posición que adopte cada Miembro en el momento de emitir su voto, ya que si ninguno se manifiesta en contra se considera que existe consenso. Quedando establecido, en principio, que las decisiones de la OMC serán tomadas por consenso salvo disposición en contrario, cuando en consenso no es posible se dispone que las decisiones sean tomadas por votación, así mismo, el art. VII del Acuerdo señala que las decisiones de la Conferencia Ministerial y el Consejo General sean tomadas por mayoría de votos correspondiéndole a la Conferencia entre sus atribuciones la de aprobar los acuerdos sobre las condiciones de adhesión por mayoría de dos tercios de los miembros de la OMC; así como eximir de las obligaciones contenidas en los Acuerdos a los Miembros que así lo soliciten previo análisis de la solicitud presentada.

## **II. VALORACION DE LAS MERCANCIAS.**

El valor de las mercancías en aduana, es decir, el valor de transacción, constituye un factor primordial para el cálculo de los impuestos, al respecto, el Acuerdo respectivo dispone ciertas normas y especificaciones, definiéndolo como el precio realmente pagado o por pagar al país de importación por las mercancías de que se trate más las comisiones y gastos de corretaje exceptuando las comisiones de compra (o sea la

retribución pagada por un importador a su agente por sus servicios de representación en el extranjero para la compra de las mercancías objeto de valoración), el costo de los envases y embalajes así como los gastos de mano de obra y materiales requeridos para el embalaje de las mercancías, por supuesto, siempre que no se encuentren ya incluidos en el precio realmente pagado o por pagar. Así como el valor repartido de los materiales, piezas, elementos y partes incorporados a las mercancías importadas, los utensilios necesarios para su producción, de los trabajos artísticos e intelectuales efectuados para su creación; siempre que hayan sido suministrados por el comprador ya sea de forma gratuita o a bajo costo.

En cuanto al precio realmente pagado o por pagar, consiste en el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste.

Para que el valor en aduana sea determinado de ésta forma deben concurrir determinadas circunstancias establecidas en el mismo artículo 1; es decir, que no existan restricciones para que el comprador utilice las mercancías, con excepción de las impuestas por las Leyes del país de importación, las que limiten el territorio geográfico en el que puedan revenderse las mercancías o las que no afecten sensiblemente su valor; además que la venta o el precio de venta no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda ser determinado con relación a la mercancías a valorar; que el producto de la reventa o cualquier utilización ulterior de las mercancías, hecha por el comprador no sea revertido ya sea directa o indirectamente al vendedor a menos que puedan hacerse los ajustes

necesarios como lo establece el artículo 8, inciso d y pueda ser agregado al precio realmente pagado o por pagar y; finalmente, que no exista algún vínculo entre el comprador y el vendedor que influya en el precio haciéndolo así inaceptable ya que si la Administración de Aduanas tiene motivos para suponer que tal vinculación a tenido influencia alguna sobre el precio de las mercancías se lo comunicará al importador quien tendrá oportunidad de contestar.

En los casos en que no sea posible determinar el valor en aduana siguiendo el criterio establecido en el art. I, el Acuerdo dispone que será tomado el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas en las mismas cantidades y al mismo nivel comercial y sean importadas al mismo país y aproximadamente al mismo tiempo que las mercancías a valorar si no se dan dichas circunstancias el valor que se considerará será el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial o en cantidades diferentes ajustando las diferencias, aplicando, por otro lado el valor de transacción más bajo en el caso de que hubiera varios. Entendiendo por mercancías idénticas, aquéllas que sean iguales, no sólo físicamente sino en calidad y prestigio comercial, salvo pequeñas diferencias de aspecto. Aún si no se diera la condición de que se trate de mercancías idénticas el valor en aduana será determinado tomando el valor de transacción de mercancías similares, ya sean vendidas al mismo nivel comercial y en las mismas cantidades o no. Para ello se dispone la celebración de consultas entre la Administración de Aduanas y el importador para establecer la base de valoración que habrá de tomarse

considerando lo dispuesto por los artículos II y III ; ya que si alguna de ambas partes tiene conocimiento del valor en aduana de mercancías idénticas o similares importadas, el intercambio de información coadyuva a la determinación del valor de las mercancías de que se trate. Siendo consideradas mercancías similares las que tengan características y composición semejantes, sean realizadas en el mismo país que las mercancías a ser valoradas, cumplan las mismas funciones y sean comercialmente intercambiables, considerando calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial y sin que se tomen en cuenta las adiciones, transformaciones o perfeccionamientos realizados en el país de importación

Existen además disposiciones para el caso de que no sea posible determinar el valor en aduana a través tales sistemas ya que podrá tomarse en consideración el valor unitario en el son vendidas las mercancías en el país importador siempre que se vendan en el mismo estado en el que fueron importadas ya sea que se trate de las mercancías importadas sujetas a valoración u otras idénticas o similares y dentro de los noventa días siguientes a la importación de las mercancías a valorar o antes, en el momento en que se haya vendido una cantidad suficiente para determinar el precio unitario, ya sea de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares importadas, deduciendo las comisiones que hayan sido convenidas, los gastos de transporte y seguros que haga el país importador, y los gravámenes pagaderos en el país importador por la importación de las mercancías. Se considera precio unitario el precio a que se venda la mayor parte de las mercancías en las

ventas a personas con las que no haya ningún vínculo respecto al vendedor y al primer nivel comercial posterior a la importación.

Si dichas mercancías no se venden en el mismo estado en que son importadas, se tomará el precio unitario al que se vendan después de su transformación efectuando las deducciones establecidas en el párrafo 2 del artículo 8, esto es, las comisiones pagadas o convenidas usualmente, los suplementos por beneficios y gastos generales, o sea, los gastos directos e indirectos de comercialización de las mercancías cargados habitualmente en relación con las ventas en el país de importación de mercancías de la misma especie o clase, lo cual deberá ser determinado caso por caso teniendo en cuenta las circunstancias, los gastos habituales de transporte y seguros así como los gastos conexos en que se incurra en el país importador, los impuestos nacionales pagaderos en el país importador por la importación o venta de las mercancías y cuando sea procedente, los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación y el costo de seguro. Siendo posible, en éste caso, que se trate o no de mercancías importadas del mismo país que las mercancías objeto de valoración

El artículo VI del Acuerdo señala la determinación del valor en aduana conforme al valor reconstruido, el cual está formado por a) el valor de los materiales y la fabricación de las mercancías, que será determinado con la información al respecto que sea proporcionada por el productor de las mercancías; b) más una cantidad por concepto de

beneficios y gastos generales constituidos por los costos directos e indirectos de producción y venta para la exportación de las mercancías. c) más el valor de los materiales o piezas incorporados a las mercancías importadas, así como el valor de las herramientas y de los servicios de diseño, perfeccionamiento, ingeniería etc. necesarios para producir las mercancías, además de los derechos de licencia que el comprador deba pagar por la venta de las mercancías tales como los pagos de patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Y el valor del producto de la reventa o utilización posterior de las mercancías, que revierta en el vendedor.

Sin embargo, el mismo Acuerdo aclara que la determinación del valor en aduana a través del sistema del valor reconstruido se encuentra limitada, en general, a los casos en que exista vinculación entre el comprador y el vendedor y que el productor esté dispuesto a proporcionar a las autoridades del país de importación la información necesaria sobre los costos que hayan de ser considerados para su determinación.

Finalmente, si con el valor reconstruido tampoco es posible determinar el valor en aduana, el artículo VII dispone que podrá llegarse a él a través de criterios razonables compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994; que según el anexo

1 A comprende las disposiciones del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio del 30 de octubre de 1947, las rectificaciones, enmiendas o modificaciones que

se hayan hecho a través de los instrumentos jurídicos que entraron en vigor con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del Acuerdo por el que se establece la OMC.

El mismo artículo aclara que la determinación del valor en aduana de acuerdo a criterios razonables no deberá basarse en el precio de venta de mercancías producidas en el país de importación vendidas en él, en el más alto de los valores posibles, en el precio que tengan las mercancías en el mercado nacional del país exportador, en un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que hayan sido determinados para mercancías idénticas como lo dispone el artículo 6, en el precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación, es decir, del país en el que se efectúe la importación, en valores de aduana mínimos ni en valores arbitrarios o ficticios.

Al valor en aduana de las mercancías no le serán agregados los gastos de construcción, armado, montaje o asistencia técnica realizados después de la importación de mercancías tales como instalaciones, maquinaria o equipo industrial; ni el costo del transporte ulterior a la importación.

En los diferentes sistemas para la valoración de las mercancías establecidos en el Acuerdo se hace referencia a la no existencia de una vinculación entre el comprador y el vendedor o en caso de existir, que no afecte o influya en el precio real para que pueda ser considerado aceptable: sin embargo, establece que tratándose de una venta entre personas vinculadas existe, para que el valor de transacción pueda ser aceptado, la posibilidad de que el importador demuestre que el valor de transacción de sus mercancías es muy aproximado al

valor de transacción de mercancías idénticas o similares vendidas a compradores que no estén vinculados con el vendedor , al mismo país importador o al valor en aduana de mercancías idénticas o similares determinado bajo el sistema del valor reconstruido, dispuesto en el artículo 6 o al valor de las que se vendan en el mismo estado en que son importadas o posteriormente a su transformación, de acuerdo a lo establecido en el artículo 5. Debiendo además considerarse las diferencias en cantidades y niveles comerciales, las comisiones y gastos de corretaje, el costo de materiales y mano de obra necesarios para embalajes, el costo de los envases y demás elementos enumerados en el artículo 8 del Acuerdo, además de los costos a cargo del vendedor en las ventas a compradores con los que no tenga vínculo alguno y que no deba soportar en tratándose de ventas a compradores con los que sí existe vinculación. Además, diversos factores tales como, la naturaleza de las mercancías importadas, la naturaleza de la rama de producción, la temporada durante la cual se importan las mercancías y qué tan significativa es la diferencia en el valor desde el punto de vista comercial deberán ser considerados para determinar si un valor es muy aproximado a otro.

Se entiende que existe vinculación entre comprador y vendedor cuando, según lo establecido en el artículo 15 del Acuerdo; uno de ellos ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa del otro, si están legalmente reconocidos como asociados en negocios, si tienen una relación laboral, si uno de ellos tiene directa o indirectamente

control sobre el otro, si ambos están controlados directa o indirectamente por un tercero o juntos controlan directa o indirectamente a un tercero o bien si son de la misma familia.

De tal forma, quedó finalmente establecida la Organización Mundial de Comercio, que aún cuando su origen se remonta a casi cuatro décadas es indudable que los fines para los que ha sido establecida, ahora son diferentes, pues se trata de cometidos acordes al proceso que se ha venido generando en todo el mundo, en diversos aspectos no sólo el económico, la globalización ha entrado a formar parte del vertiginoso desarrollo de la humanidad. Proceso por de más lógico si se considera que el progreso tecnológico y científico ha reducido cada vez más las distancias facilitando la interrelación entre países; satélites, computadoras, fibra óptica, etc han facilitado y agilizado el acceso a la información, el traslado de capitales, las vías de comunicación, la creación de productos nuevos y cada vez más elaborados. Constituyendo elementos que junto con los cambios sociales y políticos registrados en el plano internacional han no sólo permitido sino hecho necesaria una nueva forma de colaboración y cooperación entre países, y en materia económica la aplicación de medidas tendientes a la integración a través del ejercicio de la actividad comercial bajo mejores condiciones que beneficien a las partes involucradas y coadyuven a su desarrollo. Pero corresponde a cada país hacer que su política comercial interna concuerde con la política internacional evitando en lo posible que su propia economía, esto es los niveles de producción, el poder adquisitivo de la población, la

balanza comercial, etc. sean absorbidos y frene tal desarrollo en vez de propiciarlo. Actualmente se lleva a cabo una nueva Conferencia de la Organización Mundial de Comercio

De manera que, los principios generales de la OMC son:

Implementar un sistema de comercio más abierto y con base en normas justas.

Liberalizar y suprimir de manera progresiva los obstáculos al comercio

Rechazar el proteccionismo

Suprimir el trato discriminatorio en las relaciones comerciales internacionales

Buscar la integración de los países en desarrollo y los países menos adelantados en el sistema multilateral.

Obtener el máximo nivel de transparencia en los procedimientos de importación .

Para México, que se integró a lo que era el GATT desde noviembre de 1986, ahora como miembro de la Organización Mundial de Comercio, goza del trato de nación más favorecida consistente en la flexibilidad en la determinación de los períodos en que deben aplicarse las disposiciones de los acuerdos lo cual le permite aplazar o ampliar dicha aplicación

Entre las actividades de México en la OMC se pueden mencionar las siguientes:

Defender la compatibilidad de los acuerdos de libre comercio con las reglas de la OMC.

Evitar la utilización de medidas ambientales con fines proteccionistas.

Defender las exportaciones mexicanas contra prácticas desleales de comercio

Buscar reciprocidad en el proceso de apertura comercial que sigue México.

Apoyar la diversificación de su comercio exterior.

Aprovechar las oportunidades de acceso a los mercados de Europa, Japón y el Sudeste Asiático, por medio de una adecuada difusión de las concesiones otorgadas en esos países entre las cámaras y asociaciones de exportadores nacionales

Finalizar negociaciones cuyo objetivo el logro de un mayor acceso a los mercados de China, Taiwan, Arabia Saudita y Rusia, así como de otros países en proceso de adhesión.

Lograr una mayor participación de la pequeña y mediana empresa en el comercio internacional.

Analizar las políticas comerciales de los miembros de la Organización y cuidar que sean compatibles con sus reglas.

Coordinar la posición de México en la OMC y en la OCDE en temas complementarios

Así mismo, fueron publicadas en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1994, diversas decisiones, declaraciones y entendimientos ministeriales, tales como.

- Decisión relativa a las medidas a favor de los países menos adelantados.
- Declaración sobre la contribución de la Organización Mundial de Comercio con el Fondo Monetario Internacional.

- Decisión relativa a la notificación de la primera integración en virtud del párrafo 6 del artículo 2 del Acuerdo sobre los textiles y el vestido.
- Decisión sobre las medidas contra la elusión.
- Declaración relativa a la solución de diferencias de conformidad con el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio o con la parte V del Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias
- Decisión relativa a los casos en que las administraciones de aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado.
- Decisión sobre los textos relativos a los valores mínimos y a las importaciones efectuadas por agentes exclusivos, distribuidores exclusivos y concesionarios exclusivos.
- Decisión relativa a las disposiciones institucionales para el acuerdo general sobre el comercio de servicios.
- Decisión relativa a determinados procedimientos de solución de diferencias para el Acuerdo General sobre Comercio de Servicios.
- Decisión sobre el comercio de servicios y medio ambiente.
- Decisión relativa a las negociaciones sobre el movimiento de personas físicas.
- Decisión relativa a los servicios financieros.
- Decisión relativa a las negociaciones sobre servicios de transporte marítimo.
- Decisión relativa a las negociaciones sobre telecomunicaciones básicas
- Decisión relativa a los servicios profesionales.

- Decisión sobre la adhesión al acuerdo sobre contratación pública.
- Decisión sobre aplicación y examen del Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias
- Entendimiento relativo a los compromisos en materia de servicios financieros.

### **TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMERICA DEL NORTE.**

Uno de los pasos más importantes que ha dado México en su camino hacia una economía globalizada es sin duda el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, celebrado con Canadá y los Estados Unidos el 17 de diciembre de 1992 y aprobado por el Senado de la República el 22 de noviembre del año siguiente, entrando en vigor el 1º de enero de 1994

Consiste en general, en una serie de reglas encaminadas a fomentar el intercambio comercial y los flujos de inversión entre los tres países. Con la firma de éste documento quedó establecida una zona de libre comercio entre los tres países, teniendo como objetivos la eliminación de barreras al comercio, la creación de condiciones de competencia comercial justa, promover el desarrollo, fomentar la inversión, lograr una mayor eficiencia productiva y competitiva sin olvidar la protección a los derechos de propiedad intelectual. En dicho documento se contienen diversas disposiciones respecto a la materia impositiva aduanera, al respecto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitió una Resolución en la que se establecen las reglas generales para la aplicación de las

disposiciones relacionadas con la materia aduanera, contenidas en el texto del TLC, la cual fue publicada en el Diario Oficial el 15 de septiembre de 1995. Tales como:

#### Reglas de Origen.

El Tratado de Libre Comercio prevé la eliminación de las tasas arancelarias sobre los bienes que sean originarios de México, Canadá y Estados Unidos las que se refieren al trato arancelario preferencial a los bienes importados que cumplan con las reglas de origen en los términos del Tratado, de acuerdo al cual para determinar la tasa arancelaria aplicable a un bien originario las cuales se establecen con el objetivo de asegurar que éstas ventajas sea otorgadas solamente a los bienes producidos en los países participantes del Tratado y no a otros que sean elaborados en su mayor parte o totalmente en otros países, así como para reducir los obstáculos administrativos para los importadores y exportadores y productores que realicen actividades comerciales en el marco del TLC. Así, los bienes se considerarán originarios de la región cuando se produzcan en su totalidad en los países de América del Norte, aún cuando contengan materiales que no provengan de la zona siempre que tales materiales sean transformados en cualquier país socio del TLC, en cuyo caso también se aplican las disposiciones al respecto contenidas en el propio TLC. Además de las medidas que en materia de administración aduanera establece con objeto de asegurar que sólo sea otorgado un trato arancelario preferencial a los bienes que cumplan con las reglas de origen. En relación con el trato arancelario preferencial también son aplicables las reglas

contenidas en el título II de la Resolución que se refiere al Trato Nacional y Acceso de Bienes al Mercado importado a territorio nacional.

Restricciones.

En el TLC también se dispone la eliminación de prohibiciones y restricciones tales como cuotas o permisos de importación en frontera, aunque cada país se reserva el derecho de imponer restricciones para la protección de la vida, la salud humana, animal o vegetal e incluso para la protección al medio ambiente

Devolución de aranceles “Drawback”.

En el TLC se establecen reglas para la devolución de aranceles , o programas de devolución o exención de aranceles, en los materiales que sean utilizados en la producción de bienes que subsecuentemente se exporten a otro país miembro del Tratado y establece reglas para ello. Los programas de devolución de aranceles habrán de quedar sin efecto el 1º de enero del año 2001 para el comercio entre México y Estados Unidos, tratándose del comercio entre México y Canadá el plazo será hasta el año 2003, entonces cada país atenderá que adopte un sistema para evitar la doble tributación en el pago de impuestos en los dos países, en el caso de bienes que aún se encuentren sujetos a impuestos en el área de libre comercio.

Derechos de trámite aduanero.

Al respecto, los tres países acordaron no aplicar nuevos cargos como los derechos por procesamiento de mercancías” de Estados Unidos o los “derechos de trámite aduanero” de

México, los cuales serán eliminados con respecto a los bienes originarios de América del Norte a más tardar el 30 de junio de 1999, del mismo modo, Estados Unidos eliminará los que aplica a los bienes originarios de México, ya que respecto de los bienes de Canadá los derechos quedaron eliminados en 1994 bajo las disposiciones del Acuerdo de Libre Comercio entre Canadá y Estados Unidos.

Impuestos a la exportación.

El Tratado de Libre Comercio prohíbe fijar impuestos a la exportación, excepto cuando se apliquen también a los bienes destinados al consumo interno. Y se prevén además excepciones que permiten a México aplicar impuestos a la exportación para hacer frente a una escasez grave de alimentos y bienes de consumo básico.

Importación temporal de bienes.

El tratado permite también a las personas de negocios sujetas a las disposiciones sobre entrada temporal del TLC, introducir a territorio de los países miembros, sin pago de arancel y por un período limitado equipo profesional e instrumentos de trabajo. Aplicando éstas reglas también a la importación de muestras comerciales, cierta clase de películas publicitarias y a los bienes que se importen con fines deportivos, exhibición y demostración.

Trato nacional

En el TLC se incorpora también el principio de trato nacional. Esto es, los bienes importados a un país miembro del TLC, de otro de ellos no serán objeto de discriminación.

### Acceso a mercados.

Estas disposiciones establecen las reglas relativas a los aranceles y otros cargos, así como a restricciones cuantitativas como cuotas, licencias y permisos que regirán el comercio de bienes. Además mejoran y hacen más seguro el acceso a los mercados de los bienes que se produzcan y comercien en América del Norte.

### Eliminación de aranceles.

Se dispone también la eliminación progresiva de las tasas arancelarias sobre bienes que sean considerados provenientes de América del Norte conforme a las reglas de origen. Eliminándose inmediatamente las tasas arancelarias para la mayoría de los bienes, o bien de forma gradual o en cinco diez etapas anuales iguales.

Así mismo se establece en el Tratado, un mecanismo para que tribunales arbitrales de integración binacional, revisen soluciones definitivas en materia de antidumping y cuotas compensatorias que hayan sido dictadas por las autoridades competentes de los países miembros del TLC. Estos tribunales se integrarán a petición de una persona que, conforme al derecho del país importador, tenga derecho a la revisión judicial de una resolución, y estarán formados por cinco personas calificadas de los países involucrados, seleccionados de una lista elaborada por los tres países, cada país seleccionará dos árbitros y el quinto se escogerá por acuerdo de los árbitros seleccionados, o bien al azar.

Con América Latina, también se han celebrado tratados y acuerdos importantes, tales como..El Tratado de Libre Comercio entre México y Costa Rica , que entró en vigor el 1º de enero de 1995 y cuyos objetivos son, en términos generales, promover el comercio de bienes y servicios, fomentar las inversiones. Estableciendo un periodo de desgravación para las importaciones mexicanas no agropecuarias de diez años, esto es, el 70% quedaron exentas de aranceles a partir de la entrada en vigor del tratado, 20% está programado para el 1º de enero de 1999 y 10% el 1o de enero del año 2004.

- El Acuerdo de Complementación Económica entre México y Chile, que entró en vigor el 1º de enero de 1992, establece un programa de liberalización aplicable a casi todos los productos con excepción de algunos como: petróleo, gasolina, ciertos lácteos, manzana, trigo, cigarros, azúcar y algunos mariscos. Tiene como objetivos, en general, intensificar las relaciones económicas y comerciales entre ambos países, a través de una liberalización total de gravámenes y restricciones a las importaciones originarias de las partes., así como aumentar y diversificar el comercio entre ellas y estimular las inversiones.

- El Tratado de Libre Comercio entre México y Bolivia, que entró en vigor el 1º de enero de 1995, establece una rápida apertura en el comercio de bienes ya que a partir de su entrada en vigor, quedaron exentas el 97% de las exportaciones mexicanas y el 99% de las exportaciones de Bolivia a México.

- El Tratado de Libre Comercio del Grupo de los Tres, integrado por México, Colombia y Venezuela, fue firmado en junio de 1994 y entró en vigor el 1º de enero del año siguiente.

Tiene como objetivo la eliminación gradual de aranceles, evitar las prácticas desleales del comercio así como asegurar la protección a la salud y la vida humana, animal y vegetal. Y permite la integración de otros países latinoamericanos. En su artículo 1-01 establece los siguientes objetivos específicos:

- a) Estimular la expansión y diversificación del comercio entre las partes.
- b) Eliminar las barreras al comercio y facilitar la circulación de bienes y servicios entre las partes.
- c) Promover condiciones de competencia leal en el comercio entre las partes.
- d) Aumentar sustancialmente las oportunidades de inversión en los territorios de las partes.
- e) Proteger y hacer valer los derechos de la propiedad intelectual.

Otros organismos internacionales de los que México es parte son:

La Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI)

Mecanismo de Cooperación Económica Asia Pacífico (APEC).

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

La Asociación Latinoamericana de Integración, se creó en 1980, sus miembros son: Bolivia, México, Brasil, Argentina, Uruguay, Venezuela, Ecuador, Paraguay, Perú, Chile y Colombia. Quienes se comprometen a otorgar condiciones favorables a los países de menor desarrollo económico de entre los mismos miembros, como podrían ser Ecuador o Paraguay; a reducir en un 20% sus aranceles para los productos importados de otro país

miembro, así mismo pueden pactar liberaciones comerciales por sectores o productos específicos. En el marco de ésta Asociación han sido firmados 109 Acuerdos .

El Mecanismo de Cooperación Económica Asia Pacífico se formó en 1989 como un foro de consulta y cooperación económica y constituye el organismo más importante para la promoción del comercio, la inversión y la cooperación económica de la región. Siendo su objetivo central precisamente impulsar el crecimiento y desarrollo de las economías de la región Asia Pacífico, incrementar los flujos de bienes, tecnología, servicios y capital, desarrollar y fortalecer un sistema comercial abierto reduciendo las barreras al intercambio de bienes, tecnología y servicios entre los miembros.

Entre los países fundadores estuvieron. Malasia, Nueva Zelanda, Filipinas, Canadá, Corea, Indonesia, Japón, Estados Unidos, Tailandia y Singapur, China, Hong Kong y Taiwan se adhirieron en 1991, en 1993 México y Nueva Guinea y Chile en 1994.

## CONCLUSIONES

1. Es finalmente, dentro de todo este contexto de la actividad financiera del Estado, dentro de la cual se encuentran los ingresos ordinarios y dentro de ellos los impuestos como parte del presupuesto nacional, que se encuentran no sólo los impuestos al comercio exterior sino todo un sistema fiscal aduanero en el que el Derecho juega un papel preponderante en el desarrollo de una política comercial en la que los fines proteccionistas han dejado paso a la apertura comercial, en un moderno afán por lograr una integración dentro de la globalización. Sin embargo, cabe preguntarse hasta dónde es conveniente para un país en desarrollo establecer acuerdos de intercambio comercial que representen una gran apertura comercial, hasta dónde está un país en desarrollo preparado para hacer frente al proceso de globalización y aprovecharlo para coadyuvar al mejoramiento de sus procesos productivos y la comercialización de sus productos, y si en este marco son los impuestos la vía idónea para fomentar el comercio a través de exenciones o debería ser la herramienta de protección de la industria nacional.

2. Ciertamente es que ningún país debe mantenerse al margen del desarrollo y evolución de las relaciones económicas a nivel internacional, la cooperación internacional no es sólo un asunto de política exterior sino que se ha convertido en una necesidad mundial en la que debe hacerse frente a situaciones y problemáticas no sólo en lo que se refiere al comercio sino también en otros campos que han cobrado gran importancia para el

mundo ya que en virtud de sus dimensiones no se limitan al ámbito de un Estado; además el surgimiento de objetos de comercio como los servicios o la propiedad intelectual, así como la tecnología aplicada a los procesos de comercialización demandan del Estado una adecuación de la política comercial y a su vez dirigen dicha política hacia una apertura en la que se hacen necesarias nuevas formas de regulación de todos los factores que convergen el proceso comercial y alejándola de un enfoque meramente proteccionista, pero podría ser que el resultado no fuera el esperado, que el desarrollo de la industria y los procesos productivos del país a través de la importación de tecnología no suceda al nivel esperado y convirtiéndose en un mercado para los productos de países desarrollados.

3. No obstante la gran cantidad de definiciones que existen respecto de la actividad financiera, parece ser que lo más aceptable es concebirla como una actividad que desarrolla el Estado en cumplimiento de las funciones que le son conferidas por la ley, y de los fines que le son propios, e través de la cual se avoca a la obtención de los recursos necesarios para ello y a su adecuada aplicación

4. Entre los fines del Estado se encuentra la satisfacción de las necesidades de la población, aún cuando algunos autores las consideran necesidades públicas identificando al público con la población en general, y otros prefieren llamarlas necesidades generales, reservando el término público para referirse a las necesidades propias de los órganos de gobierno; parece preferible decir que son las necesidades colectivas las que deben ser

cubiertas por el Estado utilizando los recursos que en su mayoría obtiene de los particulares por diferentes conceptos entre los que se encuentran los impuestos.

5. En cuanto a la rama del Derecho que regula la actividad financiera, si se considera el concepto de autonomía elaborado por Giuliani Fonrouge, es posible aceptar la posición doctrinal que le confiere plena autonomía en virtud de que dispone de un conjunto de normas que le son propias, un cuerpo jurídico constituido por el Código Financiero, aplicables a un área específica de la realidad y su interrelación con otras ramas o disciplinas jurídicas no va más allá de la interrelación lógica y necesaria que tienen todas las ramas del Derecho entre sí.

6 En cuanto a la naturaleza jurídica de la actividad financiera, por qué debemos encuadrarla bajo un solo aspecto, ya sea jurídico, económico, político o sociológico si dada la diversidad de los elementos que confluyen en su desarrollo, la propia naturaleza de éstos y sus propias características, bien se puede conceptualizar como la aplicación de medios económicos, dentro de un marco jurídico establecido, a la consecución de fines en beneficio de la sociedad, elegidos a través de un proceso de discernimiento político.

De la rama del Derecho que regula la obtención de los recursos de origen contributivo, esto es, el Derecho Fiscal, se puede decir precisamente que está constituido por el conjunto de normas que regulan la recaudación de cierto tipo de ingresos llámense impuestos, derechos o contribuciones, su establecimiento y las relaciones que en virtud de ello se generan entre

los contribuyentes o sujetos pasivos y la Administración Pública. Por lo tanto la distinción que se hace entre Derecho Fiscal y Derecho Tributario y la discusión que se hace respecto de si tal disciplina debe ser llamada de una u otra forma no tiene razón de ser ya que si el Derecho Tributario se considera el conjunto de normas que regula la obtención de los tributos identificando el término con el de impuestos y no son éstos los únicos ingresos que el Estado obtiene de los particulares, resulta que el término de Derecho Fiscal es el más adecuado en virtud de sus alcances, pues no se limita a hacer referencia sólo a uno de tales ingresos.

7. Por lo que se refiere a los principios que deben sustentar todo establecimiento de un impuesto, si bien es cierto que de acuerdo a la Ley deben ser establecidos sobre las bases de la proporcionalidad y equidad, y así lo son de hecho; también es cierto que algunos de los impuestos que el contribuyente se ve obligado a pagar no se justifican ya que se basan en indicadores muy subjetivos y relativos de la capacidad contributiva del sujeto, tal es el caso del impuesto de tenencia de vehículos y el impuesto sobre automóviles nuevos, en lo que se refiere a su adquisición dentro del país, ya que, aún cuando la legislación tributaria parece estar basada en los principios doctrinales, lo cierto es que algunas cargas tributarias resultan ser injustas para el contribuyente pues atienden a una capacidad contributiva que la mayoría de ellos no tiene en realidad, eso, aunado al aumento de cuotas y tarifas y la pérdida del valor adquisitivo de la población, hace que ciertos impuestos redunden en un perjuicio de la economía del contribuyente y se tornen

por lo tanto injustos. En tratándose del comercio exterior, los principios se cumplen virtud de que su imposición o exención obedece más al deseo de impulsar las exportaciones, el desarrollo de la industria, la adopción de tecnología, el mejoramiento de los procesos productivos, etc. que al logro de una fuente importante de ingresos para el país ya que si bien es significativa no es la principal, por lo que justicia, equidad y en general, la serie de principios rectores de la materia impositiva han sido plasmados en la legislación aplicable al comercio exterior

8. En cuanto al concepto de comercio exterior, pese a las diferentes consideraciones doctrinales que existen al respecto, no puede tomarse sólo como una ampliación del comercio interior, ya que la naturaleza de los sujetos que intervienen y las relaciones que entre ellos se establecen son esencialmente diferentes y objeto de regulación específica, por lo que finalmente puede considerarse como el intercambio de bienes o servicios entre personas de diferentes países, cuyo fin es eminentemente lucrativo, siendo además objeto de regulación específica. Siendo la propia Ley de Comercio Exterior, que en su artículo 1º establece los objetivos de la política exterior seguida por el país en materia de comercio.

9. Uno de los rubros más importantes de la Ley de Ingresos está constituido por los impuestos y entre ellos los impuestos al comercio exterior, no sólo el impuesto general de importación y el de exportación contenidos en la Ley Aduanera, sino además los accesorios como el IVA o el IESPS, constituyen, tal vez después del impuesto

sobre la renta, una parte muy significativa de los ingresos estimados para cada ejercicio fiscal. Sin embargo, a pesar de los estímulos fiscales a las exportaciones y del propósito de mantener en equilibrio la balanza comercial; las cifras, por lo menos en la primera mitad del presente año parecen denotar una diferencia de crecimiento del 8% aproximadamente en detrimento de las exportaciones, esto hace pensar que los objetivos establecidos por el Gobierno, no están siendo alcanzados del todo, y aunque hubo quienes aseguraron que no era motivo de preocupación en virtud de que el aumento de las importaciones fue en insumos principalmente, aún hay sectores de producción para los que el aumento en las importaciones aunado a otras situaciones tales como el contrabando representa un peligro para el crecimiento tal es el caso de la industria textil y la del juguete. De manera que, si bien es cierto que el intercambio comercial internacional es importante para el desarrollo económico del país, la diversificación y desarrollo de la industria y que la legislación respectiva tiene como base tales objetivos; también es cierto que un exceso en las importaciones, lejos de cumplir con ellos produce el efecto contrario ya que existen ramas de producción que no se encuentran en condiciones que les permitan entrar en la competencia internacional, máxime si resulta más barato importar los productos que producirlos en el país y es ahí precisamente donde los impuestos, cuotas compensatorias, estímulos, restricciones, etc. juegan un papel esencial ya sea en una faceta de apertura o protección.

10 Cierto es que la política de ingresos es de vital importancia para el desarrollo de un país y como parte de ellos los impuestos, lo cual conduce a que sean tomadas las medidas necesarias que aseguren tanto la obtención de los recursos suficientes para hacer frente al gasto público como una mayor recaudación, o dicho de otra forma, el menor índice de evasión, lo que ha motivado reformas fiscales. Sin embargo, tal vez valdría la pena preguntarse en qué medida afectan realmente a los particulares las reformas fiscales tendientes a la ampliación de bases gravables que hace mayor a su vez, el número de contribuyentes y que tanto tiene caso en beneficio del contribuyente, por un lado, la reducción de tasas impositivas aplicables y por otro, la ampliación de las bases; o incluso, el aumento de las mismas tasas en impuestos como el IVA; hasta donde se corre el riesgo de sobrepasar el límite que separa la recaudación necesaria de la recaudación excesiva.

11. La actividad comercial en la actualidad representa, sin duda, una de las actividades más importantes del hombre tanto a nivel interior como exterior, además de una buena fuente de ingresos para los países, de ahí que la tendencia a la globalización sea uno de los temas principales de la economía de finales del siglo XX; el mayor acceso a los mercados internacionales y en mejores condiciones ha motivado a los países a celebrar tratados que le aseguren tales condiciones favorables de comercialización para sus productos, no sólo tratándose de países desarrollados sino de países en desarrollo, de ahí la importancia del establecimiento de una política comercial adecuada, que equilibre los intereses nacionales y extranjeros convergentes en el tráfico internacional, ya que a decir de

algunos analistas financieros las expectativas no son muy buenas pues se espera que el crecimiento económico sufra una disminución motivada por una reducción en las exportaciones para el próximo año, independientemente de que la balanza comercial ha presentado niveles de déficit en lo que va del presente año, además de la expectativa de una devaluación aún mayor considerada desde hace varios meses y que de hecho se ha venido observando en la realidad. En efecto, un déficit sostenido de la balanza comercial desde la segunda mitad de 1997, la desaparición de algunas industrias, hacen pensar en un exceso en las importaciones; la apertura comercial, la desgravación de las mercancías no es sólo un camino para la globalización dejando completamente de lado su papel proteccionista, debe ser también un medio para proteger las pequeñas y medianas industrias que aún no han alcanzado un nivel de desarrollo y competitividad que les permita entrar a los mercados internacionales.

12. La globalización mundial ha originado toda una serie de relaciones políticas, económicas y por supuesto jurídicas entre los diferentes países, tanto desarrollados como aquellos aún en vías de desarrollo, en virtud de que tales relaciones deben ser reguladas por cuerpos legales que garanticen su correcto funcionamiento, originándose así la celebración de tratados internacionales, que aseguren y faciliten la creación de circunstancias propicias para el incremento en la competitividad de las empresas de cada país participante ; eliminando restricciones, procurando una competencia comercial justa y equitativa, bien,

pero hasta dónde es posible para un país en vías de desarrollo cuya industria se encuentra en un proceso de crecimiento, diversificación y desarrollo, alcanzar el nivel de competitividad de los países desarrollados, que son parte en los mismos tratados u organizaciones?, y cuánto tiempo habrá de transcurrir para ello?, es en realidad una meta a corto plazo? mientras los productos procedentes de tales países encuentran en los países en desarrollo más mercados y en mejores condiciones debido a la apertura comercial, tal vez sea necesario conservar, hasta cierto punto, una mentalidad proteccionista, apoyar fiscalmente a las empresas jóvenes a través de excenciones, coadyuvando así a su desarrollo para que sus productos estén en posición de competir dentro del mismo país con los productos procedentes del extranjero tanto en calidad como en precio, facilitando su consumo, primero en el comercio interno, pero con miras al logro de la comercialización de sus productos en los mercados internacionales.

Esto independientemente de los decretos existentes, para tal efecto, tales como aquéllos por los que se establecen los programas PITEX, ECEX, ALTEX, DRAW BACK,ETC.

13.-Por lo tanto, hasta qué punto es conveniente para un país en vías de desarrollo la celebración de tratados de libre comercio? Es la pregunta que tal vez muchos se han hecho desde la firma del tratado de libre comercio (NAFTA). Los analistas sostienen que han significado pasos benéficos para la economía del país, en virtud de su impulso al desarrollo de la industria, la creación de empleos, el uso de tecnología, etc. y enarbolan su

efecto positivo en los índices de la balanza comercial, en los periodos en los que ha habido superávit, sin embargo, tales resultados no son, por diversos motivos, lo que se desearía, los periodos de déficit superan aquéllos de superávit no sólo por su duración sino también en tratándose de montos totales. Por otro lado, es indudable que sería una tontería decir que el beneficio del desarrollo económico de un país radica en el rechazo a la política de apertura internacional, al establecimiento de gravámenes excesivos o numerosas restricciones que impidan el consumo de productos extranjeros ya que es precisamente esa política de apertura el medio para ampliar la gama de bienes y servicios destinados al consumo de los habitantes de un país que no se encuentra en posibilidad de producirlos ya sea por la diferencia de costos o porque simplemente no cuenta con los materiales necesarios, es decir, no cuenta con los recursos necesarios, ya sea naturales, tecnológicos, etc., y que de otro modo no estarán al alcance de la población. Esto sin mencionar que los procedimientos de producción se perfeccionan en la medida que se aprovecha la tecnología procedente del exterior para abastecer el mercado nacional como el internacional, se compite con otros productores y se aprovechan mejor los propios recursos productivos; todo con el objetivo de mejorar la calidad de tales productos y por supuesto, lograr precios que hagan posible cierto nivel de competitividad en los mercados internacionales. El asunto es, en realidad lograr un el eterno justo medio, que no anule la interacción comercial con el exterior, pero que no ahogue a las pequeñas y medianas industrias.

14 Aún cuando la importación de equipos, tecnologías, servicios, etc. es sin duda necesaria; el crecimiento de un país depende en gran medida de sus exportaciones, las cuales deben fomentarse no sólo mediante la exención de impuestos de exportación, sino también a través de programas en materia fiscal que apoyen a las empresas productoras de bienes de exportación ya que existe la marcada tendencia a incrementar el volumen de importaciones en los períodos en que el crecimiento económico empieza a acelerarse, lo cual conduce a nuevos déficits en la balanza comercial. Por lo que es precisamente en esos períodos de crecimiento económico que se debe intentar mantener un superávit

## BIBLIOGRAFIA

1. Adam Adam, Alfredo/ Becerril Lozada, Guillermo. La Fiscalización en México. Universidad Nacional Autónoma de México México, 1996.
2. Arellano García, Carlos. La Diplomacia y el Comercio Internacional. Ed. Porrúa México, 1980.
3. Arilla Villa, Manuel. Derecho Fiscal y Económico de la Empresa Vol I. Cárdenas Editor y Distribuidor
4. Arilla Villa, Manuel. Derecho Fiscal y Económico de la Empresa Vol II. Cárdenas Editor y Distribuidor.
5. Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Ed. Themis. México, 1996.
6. Astudillo Ursúa, Pedro. Lecciones de Historia del Pensamiento Económico. Ed. Porrúa México, 199 .
7. Autores varios. Esplendor del México Antiguo Tomo II. Editorial del Valle de México.
8. Avalos Lira, Eduardo/Jara Castillo, Emilia. Disposiciones en Materia Aduanera de los Tratados de Libre Comercio. IPN. México, 1996.
9. B. Harrison, John/Sullivan E., Richard. Estudio de las Civilizaciones Occidentales. Tomo I. McGraw-Hill. México, 1991.
10. Baines, John/Málek, Jaromír. Egipto. Dioses, Faraones y Templos. Vol. I. Editorial Folio. España

11. B. Villegas, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ed Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1993.
12. Basaldúa, Ricardo Xavier. Introducción al Derecho Aduanero. Abeledo-perrot. Buenos Aires, Argentina.
13. Berliri, Antonio. Principios de Derecho Tributario Vol. II. Madrid, España.
14. Berliri, Antonio. Tratado de Derecho Financiero y Hacienda Pública.. Madrid, 1971
15. Bodin, Charles Principios de Ciencia Económica (Curso Elemental de Economía Simple). Ed. Jus. México, 1946.
16. Briseño Sierra, Humberto. Derecho Procesal Fiscal. Ed. Porrúa. México, 1990.
17. C. Valliant, George. La Civilización Azteca. Fondo de Cultura Económica. México, 1995.
18. Cárdenas, Enrique. Historia Económica de México. Fondo de Cultura Económica. México, 1995.
19. Carmona López, José Manuel. Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (Apuntes para su Comprensión, Interpretación y Aplicación).
20. Carvajal Contreras, Máximo. Derecho Aduanero. Ed. Porrúa. México, 1997.
21. Cornell, Tim/Matthews John. Roma, Legado de un Imperio. Vol. I. Editorial Folio. España.
22. Cornell, Tim/Matthews, John. Roma, Legado de un Imperio. Vol. II. Editorial Folio. España

23. Cortina, Alfonso. Curso de Política de Finanzas Públicas de México. Ed. Porrúa. México, 1977
24. Cosciani, Cesare. Principios de Ciencia de la Hacienda. Madrid, 1960.
25. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. Finanzas Nacionales y Finanzas Estatales. Universidad Nacional Autónoma de México. Mexico, 1992
26. David Ricardo. Notas a los Principios de Economía Política de Malthus. Fondo de Cultura Económica. México
27. Davies, Nigel. Los Antiguos Reinos de México. Fondo de Cultura Económica. México, 1995.
28. Delgadillo, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Ed. Limusa. México, 1991.
29. Díaz del Castillo, Bernal. Historia de la Conquista de la Nueva España. Ed. Porrúa. México, 1960.
30. Etcheverry, Raúl Anibal. Derecho Comercial y Económico. Editorial Astrea. Buenos Aires, Argentina, 1987.
31. Faya Viesca, Jacinto. Finanzas Públicas. Ed. Porrúa, 1996.
32. Fernández Lalanne, Pedro. Derecho Aduanero Vol. I. Ed. Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1966
33. Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Ed. McGraw-Hill. 1998.
34. Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa. México, 1995

35. Finley, M. I. La Economía en la Antigüedad. Fondo de Cultura Económica. México.
36. Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa. México, 1990.
37. Garza, Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa. México, 1994.
38. Giannini, A. D. Instituciones de Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1957.
39. Gil Valdivia, Gerardo. Aspectos Jurídicos del Financiamiento Público. Ed. Porrúa. México.
40. Giorgetti, Armando. La Evasión Tributaria. Ed. Depalma Buenos Aires, Argentina 1967.
41. Gladen E. N. Una Historia de la Administración Pública. INAP. Fondo de Cultura Económica. México, 1972.
42. Gómez Piedrahita, Hernán. Derecho Aduanero. Ediciones Librería del Profesional. Colombia.
43. Gómez, Oliver, Antonio. Desarrollo Financiero y Crecimiento Económico. Fondo de Cultura Económica. México, 1982
44. Gonnard, René. Historia de las Doctrinas Económicas. 1947.
45. Guiliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero Vol. I. Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1990.

46. Isselín Cardona, José Alfredo Nueva Ley Aduanera.(Confrontada y Comentada). Impresión y Servicios Gráficos S. A. De C. V. México, 1996
47. J. Godoy, Norberto. Teoría General del Derecho Tributario. Ed. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina.
48. Jarach, Dino. El Hecho Imponible (Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo). Ed. Abeledo-Perrot Buenos Aires, Argentina. 1971
49. Kozolchic, Boris. El Derecho Comercial Ante el Libre Comercio y el Desarrollo Económico. Ed McGraw Hill. México, 1996
50. Lancarte Muró, Julio A Ronda Uruguay del GATT, La Globalización del Comercio Mundial. Fundación de Cultura Universitaria. 1994.
51. León-Portilla, Miguel. De Teotihuacán a los Aztecas. Lecturas Universitarias #11. Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1983.
52. León-Portilla, Miguel. Historia Documental de México Tomo I. Universidad Nacional Autónoma de México. México,1984.
53. León-Portilla, Miguel. Visión de los Vencidos. Universidad Nacional Autónoma de México.México, 1984.
54. Levi, Peter. Grecia, Cuna de Occidente. Vol. I. Editorial Folio. España.
55. Levi, Peter. Grecia, Cuna de Occidente. Vol. II. Editorial Folio. España
56. López Reyes, Amalia/ Lozano Fuentes, José Manuel. Historia Universal. Compañía Editorial Continental. México, 1986.
57. López Rosado, Diego G. Curso de Historia Económica de México. Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1981.

58. López Ruiz, Miguel. Elementos para la Investigación. Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1992.
59. Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Financiero Público. Ed. McGraw Hill. México, 1995.
60. Mantilla Molina, Roberto. Derecho Mercantil. Ed. Porrúa. México, 1992.
61. Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa. México, 1996.
62. Margáin Manautou, Emilio. Nociones de Política Fiscal. Ed. Porrúa. México, 1994.
63. Martín, José María. Introducción a las Finanzas Públicas. Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1987.
64. Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Ediciones Contables y Administrativas. México, 1880
65. Mercado H Salvador. Comercio Internacional I. Ed. Limusa. México, 1996.
66. Micheli Gian, Antonio. Curso de Derecho Tributario. 1974.
67. Miranda Amador, Candelario. Análisis Práctico de los Impuestos Ed. Themis. México, 1997.
68. Miranda, José. El Tributo Indígena en la Nueva España Durante el Siglo XVI. Editado por el Colegio de México. México, 1980.
69. Olivera Toro, Jorge. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, 1994.
70. Ortiz Wadgymer, Arturo. Manual de Comercio Exterior de México. UNAM. Instituto de Investigaciones Económicas. México.

71. Peniche Rivero, Piedad. Sacerdotes y Comerciantes. Fondo de Cultura Económica. México, 1993.
72. Perrules, Juan José. Manual de Derecho Fiscal. Librería Bosch. Barcelona, España, 1961.
73. Piña Chan, Román. Chichén Itzá. La Ciudad de los Brujos del Agua. Fondo de Cultura Económica. México, 1993.
74. Prieto, Guillermo. Lecciones Elementales de Economía Política. Ed. Porrúa. México, 1990
75. Puente Flores, Arturo/Calvo Marroquín, Octavio. Derecho Mercantil. Editorial Banca y Comercio. México, vigésima sexta edición.
76. Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Ed. Porrúa. México, 1976.
77. Quintana Valtierra, Jesús. Derecho Tributario Mexicano. Ed. Trillas México, 1988.
78. Quintana Adriano, Elvia Arcelia. El Comercio Exterior de México (Marco jurídico, estructura y política). Ed. Porrúa. México, 1989
79. Rangel Couto, Hugo. El Derecho Económico. Ed. Porrúa. México, 1982.
80. Ramírez Valenzuela, Alejandro. Derecho Mercantil y Fiscal. Ed. Limusa. México, 1994.
81. Reséndez Muñoz, Eduardo. Política e Impuestos (Visión Histórica). Ed. Porrúa. México, 1989.

82. Retchkiman K., Benjamín. Teoría de las Finanzas Públicas II. Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1987.
83. Retchkiman K., Benjamín. Política Fiscal Mexicana. Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1983.
84. Roaf, Michael Mesopotamia y El Antiguo Oriente Medio. Vol. I Editorial Folio España
85. Rogerson, John. La Biblia. Vol. I. Editorial Folio. España
86. Sainz de Bujanda, Fernando. Sistema de Derecho Financiero I. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid, 1985.
87. Sainz de Bujanda, Fernando Sistema de Derecho Financiero II. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid, 1985.
88. Sánchez Bella, Ismael. La Organización Financiera de las Indias. Grupo Editorial Miguel Angel Porrúa. México, 1990.
89. Sánchez H. Mayolo. Derecho Tributario. Cárdenas Editor y Distribuidor México, 1988.
90. Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1980.
91. Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1991
92. Santis, G. de. Il Diritto Finanziario. Editrice Torinese. Nápoles, 1919.
93. Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, 1992.

94. Smith, Adam. Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones. Fondo de Cultura Económica. México.
95. Soustelle, Jacques. La Vida Cotidiana de los Aztecas en Vísperas de la Conquista. Fondo de Cultura Económica México, 1996.
96. Tardiff, Guillermo. Historia General del Comercio Exterior Mexicano Tomo I. México, 1970
97. Tardiff, Guillermo. Historia General del Comercio Exterior Mexicano. Tomo II. México, 1970.
98. Torre Villar, Ernesto de la/González Navarro, Moisés. Historia Documental de México Tomo II. Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1984.
99. Turner, Ralph Las Grandes Culturas de la Humanidad I. Fondo De Cultura Económica. México, 1996.
100. Turner, Ralph. Las Grandes Culturas de la Humanidad II. Fondo De Cultura Económica. México, 1996.
101. Villegas H. Eduardo/Ortega O. Rosa María. El Nuevo Sistema Financiero Mexicano. Editorial PAC. México, 1995
102. Wallbank, Walter/M. Taylor. Historia Universal y de la Civilización Tomo II. Editorial Hispano Europea. Barcelona, España, 1975.
103. Witker, Jorge. Como Elaborar una Tesis de Grado en Derecho. Ed. Pac. 2ª edición.
104. Witker, Jorge. Derecho Tributario Aduanero. Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1995.

105. Witker, Jorge/Jaramillo, Gerardo. Comercio Exterior de México, Marco Jurídico y Operativo. Ed. McGraw Hill. México, 1996.
106. Witker, Jorge/Preznieto, Leonel. Aspectos Jurídicos del Comercio Exterior de México. Ed. Nueva Imagen. México, 1980.
107. Revista Comercio Exterior. Banco Nacional de Comercio Exterior.
108. Enciclopedia Metódica Larousse. Tomo 1. Colombia, 1991
109. Enciclopedia Salvat del Estudiante. Tomo 1 México, 1984.
110. Enciclopedia Salvat del Estudiante Tomo 2 México, 1984
111. Enciclopedia Salvat del Estudiante. Tomo 3. México, 1984.
112. Enciclopedia Metódica Larousse. Tomo 2. Colombia, 1991.
113. Acta Final del Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial de Comercio.
114. Diario Oficial del 30 de Diciembre de 1994. Decreto de Promulgación del Acta Final de la Ronda Uruguay.

#### LEYES Y CODIGOS.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Financiero.

Código Fiscal Federal.

Ley del Impuesto General de Importación (Diario Oficial 18 de diciembre de

1995)

Ley del Impuesto General de Importación (Diario Oficial 22 de diciembre de 1995)

Ley Aduanera.

Ley de Comercio Exterior.

Ley de Ingresos de la Federación (LOAPF).

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.

Ley Federal de Derechos.

Presupuesto de Egresos (LOAPF).

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda.