



**TESIS**

**Elusiones al comercio exterior**

**PRESENTA:**

**Leonardo Daniel Anaya Nieves**

**PARA OBTENER EL GRADO DE:**

**Contador Público**

**ASESOR:**

**Héctor Fabián Gutiérrez Rangel**

# ÍNDICE

CAPÍTULO I.....	1
DERECHO FISCAL.....	1
1.1 ANTECEDENTES .....	1
1.1.1 Justificación de la Relación Jurídico-Tributaria .....	3
1.1.2 Definición del Derecho Fiscal.....	5
1.2 BASE CONSTITUCIONAL .....	7
1.3 PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.....	9
1.4 PRINCIPIOS TEORICOS DE ADAM SMITH Y ADOLFO WAGNER .....	11
1.5 CLASES DE INGRESOS PARA EL ESTADO .....	13
1.5.1 Ingresos tributarios .....	17
1.5.2. Ingresos financieros.....	18
CAPÍTULO II.....	23
CONTRIBUCIÓN COMO INGRESO DEL ESTADO .....	23
2.1 DEFINICIÓN DE CONTRIBUCIÓN.....	23
2.1.1 Definición adoptada por el Código Fiscal de la Federación.....	25
2.1.2 Sujeto Activo y Sujeto Pasivo.....	26
2.1.3 Nacimiento del Tributo.....	27
2.1.4 Determinación de Cantidad Líquida.....	31
2.1.5 Plazo para el Pago.....	33
2.1.6 Exigibilidad .....	34
2.1.7 Irretroactividad de la Ley Fiscal .....	36
2.2 ELEMENTOS DEL IMPUESTO .....	39
2.2.1 Sujeto .....	39
2.2.2 Crédito Fiscal y Objeto .....	40
Objeto del impuesto .....	40
2.2.3 Unidad Fiscal o Unidad del Impuesto .....	41
2.2.4 La cuota del impuesto .....	41

2.2.5 Base el impuesto.....	43
2.2.6 Tarifas .....	43
2.2.7 Catastro tributario o padrón.....	43
2.2.8 Procedimiento tributario .....	43
2.2.9 Causa o fundamento del impuesto.....	44
Fuente del impuesto .....	44
2.3 FINES Y EFECTOS DE LOS IMPUESTOS.....	45
2.3.1 Función de los impuestos. ....	45
2.3.2 Efectos de los impuestos. ....	46
I. Repercusión.....	46
II. Difusión.....	47
III. Absorción. ....	47
IV. Evasión. ....	48
2.4 CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS. ....	48
CAPÍTULO III .....	53
CONTRIBUCIONES AL COMERCIO EXTERIOR .....	53
3.1 CONCEPTOS BASICOS EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR .....	53
3.2 IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR .....	61
3.3 Aranceles.....	62
3.3.1 Arancel única protección industrial.....	63
3.4 Valoración Aduanera .....	65
Antecedentes de los Métodos de Valoración Aduanera según Acuerdo de la Organización Mundial de Comercio .....	66
Principio Básico: Valor de transacción.....	68
Métodos de Valoración en Aduana .....	68
1. Valor de Transacción.....	69
2. Valor de transacción de mercancías idénticas .....	74
3. Valor de transacción de mercancías similares .....	75
4. Valor Deductivo.....	76
5. Valor Reconstruido.....	78

6. Método de última instancia .....	80
3.5 Clasificación Arancelaria.....	81
3.6 Regímenes Aduaneros.....	85
3.6.1 Definiciones de Regímenes Aduaneros .....	87
Importación Temporal.....	87
Importación Definitiva .....	88
Exportación Temporal .....	88
Exportación Definitiva.....	88
Depósito Fiscal .....	89
Tránsito de Mercancías.....	89
CAPITULO IV .....	92
PRÁCTICAS DESLEALES DE COMERCIO INTERNACIONAL .....	92
4.1 Aspectos generales .....	92
4.2 Práctica desleal del <i>Dumping</i> .....	97
4.2.1 Definición de <i>dumping</i> .....	97
4.2.2. Tipos de <i>Dumping</i> .....	98
4.3 Subvención a la industria y agricultura .....	101
4.3.1 Definición de subvención .....	102
4.3.2 Clasificación de las Subvenciones .....	102
Subvenciones prohibidas.....	103
Subvenciones recurribles.....	104
4.4 Daño importante, amenaza de daño importante o retraso importante y causalidad, por <i>dumping</i> y subvenciones .....	104
4.4.1 Prueba de daño importante .....	106
4.4.2 Prueba de amenaza de daño importante .....	107
4.4.3 Prueba de retraso importante en la creación de una rama de producción nacional.....	110
4.5 Procedimiento común de investigación por <i>Dumping</i> y subvenciones .....	112
4.6 CUOTAS COMPENSATORIAS .....	113
4.6.1 Aplicación de las cuotas compensatorias .....	114

4.6.2 Naturaleza jurídica de las cuotas compensatorias .....	115
CAPÍTULO V .....	118
AHORRO Y ELUSION FISCAL.....	118
5.1 AHORRO FISCAL.....	118
5.2 ECONOMIA DE OPCIÓN .....	122
5.3 SHOPPINGS TRIBUTARIOS.....	124
5.4 TAX SHELTERS.....	126
5.5 BENEFICIARIO EFECTIVO Y SOCIEDADES INTERPUESTAS ( <i>CONDUIT COMPANY</i> ).....	128
5.5.1 Paraísos Fiscales .....	129
CAPÍTULO VI.....	133
MEDIDAS ANTIELUSIVAS Y SU APLICABILIDAD EN MEXICO .....	133
6.1 ELUSIÓN EN LAS IMPORTACIONES EN MEXICO .....	133
6.2 RESPUESTAS ANTE ABUSOS .....	136
6.2.1 Teoría del Levantamiento del Velo.....	138
6.2.2 Sustancia versus Forma .....	141
6.2.2.1 Legal substance over form .....	142
6.2.2.2 Economic substance over form .....	144
6.2.2.2.1 Norma de Información Financiera A-2 .....	145
6.2.2.2.3 Propósito negocio ( <i>business purpose</i> ).....	146
6.2.2.2.4 Operaciones Fraccionadas (Step transaction).....	147
6.3 MEDIDAS ANTIELUSIVAS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA ESPAÑOLA ..	148
6.3.1 Calificación .....	149
6.3.2 Conflicto en la Aplicación.....	150
6.3.3 Simulación .....	152
6.4 Criterios jurisdiccionales españoles .....	154
6.4.1 Economía de opción .....	154
6.4.2 Fraude de ley .....	155
6.4.3 Simulación y prueba .....	157
6.5 ILICITOS ATÍPICOS .....	161

6.5.1 Abuso del Derecho.....	163
6.5.2 Fraude de Ley.....	164
METODOLOGIA.....	167
RESULTADOS.....	169
CONCLUSIONES.....	171
BIBLIOGRAFIA.....	173

## RESUMEN

La falta de cultura contributiva, el incremento de las contribuciones y obligaciones fiscales y demás factores contribuyen a que el sujeto obligado al pago del impuesto se encuentre en constante búsqueda de métodos y artilugios para eludir sus obligaciones fiscales.

Al ser la evasión fiscal un delito, el contribuyente busca la manera de obtener un ahorro fiscal sin violar las Leyes, Reglamentos y Tratados a los que está sujeto.

Aunque estas prácticas no se consideran delitos, están provocando una disminución a la percepción de ingresos del Estado, y por lo tanto una desigualdad entre los contribuyentes que están apegados a las normas y los que se aprovechan de estas para eludir.

## INTRODUCCIÓN

El siguiente trabajo aborda como tema medular la elusión fiscal en el comercio exterior, es decir, la practicada por empresas que tienen presencia y relación comercial entre dos o más países.

Al estar sujetas dichas empresas a regulaciones locales, extranjeras e internacionales, cuentan con un entorno mayor al compararse con una empresa que solo realiza operaciones locales, por lo que tienen a su disposición mayores métodos para eludir sus obligaciones fiscales.

El marco teórico se conforma de seis capítulos, en el primero se titula “Derecho Fiscal” comenzando por los antecedentes, la relación jurídico-tributaria, definición del Derecho Fiscal, la base constitucional, principio de legalidad tributaria, principios teóricos de Adam Smith y Adolfo Wagner, clases de ingresos del Estado y como subtemas del anterior los ingresos tributarios e ingresos financieros. Con este capítulo se pretende poner la base sobre la que recae la percepción de ingresos del Estado.

El segundo capítulo se enfoca en los ingresos tributarios y se titula “Contribución como ingreso del Estado”, trata la definición de la contribución, los elementos que la componen como: sujeto, objeto, cuota del impuesto, base, tarifa, unidad, padrón, procedimiento tributario, causa o fundamento del impuesto. De igual manera se trata el plazo para el pago del impuesto, la exigibilidad, la función de los impuestos y la clasificación de los impuestos.



El capítulo tercero se titula “Contribución al Comercio Exterior”, contiene los temas conceptos básicos en materia de comercio exterior, impuestos al comercio exterior, valoración aduanera, clasificación arancelaria y regímenes aduaneros. En este capítulo se busca centrar el tema anterior a las contribuciones de comercio exterior.

El capítulo cuarto denominado “Prácticas desleales de Comercio Internacional” trata del dumping y de las subvenciones, las cuales son consideradas prácticas desleales y las importaciones que provengan en alguna de estas situaciones están sujetas al pago de cuotas compensatorias. Los temas abordados son: aspectos generales, práctica desleal del dumping, subvención a la industria y la agricultura, daño importante, amenaza de daño importante o retraso importante, prueba de retraso importante en la creación de una rama de producción nacional, procedimiento común de investigación por dumping y subvenciones, y las cuotas compensatorias.

El capítulo quinto titulado “Elusión fiscal” trata de prácticas en busca de un ahorro fiscal a través de métodos o formas que no se consideraran ilegales, los temas tratados son: el ahorro fiscal, la economía de opción, shoppings tributarios, tax shelters y el beneficiario efectivo y sociedades interpuestas.

El sexto y último capítulo lleva el título “Medidas antielusivas y su aplicabilidad en México” en el cual se muestra hacia dónde van las regulaciones, criterios y jurisprudencia de otros países, contiene: elusión en las importaciones en México, respuestas ante abusos, medidas antielusivas

de la Ley General Tributaria Española, criterios jurisdiccionales españoles e ilícitos atípicos.

# **CAPÍTULO I**

## **DERECHO FISCAL**

Como preámbulo, para entender el tema central que se abordará a lo largo de este trabajo, se debe explicar qué es en sí el Derecho Fiscal, cuáles son los antecedentes que originaron la existencia y justificación de las contribuciones, así como los principios mediante los cuales se deben regir los impuestos y las clases de ingresos que sirven de sustento para sufragar todos y cada uno de los emolumentos fijados en el gasto público.

### **1.1 ANTECEDENTES**

El Estado y sus dependencias requieren de una fuente de ingresos para poder llevar a cabo sus actividades, la cual proviene en su mayoría de los ciudadanos, ya que ellos son los que se benefician directamente con las obras y servicios de interés público.

Las Actividades o Funciones Públicas del Estado, son servicios imprescindibles para la Sociedad, como son la justicia, la seguridad, defensa nacional, transportes, vías de comunicación, vías de transporte, educación, entre otras.

Esto origina una relación de interdependencia entre el Estado y sus gobernados, ya que el Estado depende de las aportaciones de los gobernados para poder ejercer sus funciones y los gobernados necesitan los

servicios anteriormente mencionados para satisfacer necesidades que mejoren su nivel de vida, y por lo tanto se logra un bienestar colectivo.

En los últimos años las actividades del Estado se han incrementado, lo cual ocasiona controversias acerca de que tan extensas deben de ser estas. Se han creado más programas sociales como el Seguro Popular, becas a nivel federal y estatal, ayuda económica mensual a personas de bajos recursos y a personas en edad avanzada; lo cual ocasiona que los ingresos que el Estado necesita para solventar sus gastos sean cada vez mayores.

La relación recíproca entre el Estado y sus gobernados debe de estar regulada de manera jurídica y es lo que conocemos como Derecho Fiscal. Ya que si no estuviera regulada esta relación se caería en la arbitrariedad del Estado para exigir bienes y recursos de los particulares.

La historia ofrece ejemplos de la arbitrariedad de los gobernantes, uno de ellos se originó en Francia en el periodo Absolutista a mediados del siglo XVI por el año de 1548, en la cual se le exigía a los habitantes que no pertenecían a la nobleza comprar 100 libras de sal por cada grupo de 14 personas de más de ocho años de edad para que la Hacienda Pública percibiera invariablemente los ingresos por “Impuesto sobre la Sal”. (Los caminos de la Sal, Pierre Lazlo, Editorial Complutense, Pagina 63)

De modo que la única manera de garantizar la equidad, proporcionalidad, equilibrio y armonía entre el Estado y sus gobernados es mediante un marco jurídico donde se especifiquen las facultades y atribuciones del Estado, las obligaciones a cargo de los particulares, hasta donde llega la potestad del

poder público y cuáles son los derechos de los particulares. (Arrijoa Vizcaíno, 2007, págs. 3-8).

### **1.1.1 Justificación de la Relación Jurídico-Tributaria**

#### **A. Justificación Histórica**

Se basa en que el hombre es un ser social, el cual necesita a sus semejantes para poder subsistir y progresar.

En el nomadismo se tuvieron que implementar normas de convivencia y designar a un líder al que se le dotó de poder y autoridad. Pero los mayores cambios vienen en el sedentarismo, en el cual se establecieron de manera fija en determinado lugar y esto ocasionó la necesidad de realizar tareas y actividades para cubrir necesidades básicas de la vida en comunidad.

Lo que antes eran actividades bastante simples, con el tiempo y el crecimiento demográfico se convirtieron en tareas bastante complejas como: servicios de comunicación y transporte, educación, seguridad social, salubridad, suministro de agua, energía, regulación bancaria, entre otras.

Por lo tanto, la Justificación Histórica de la Relación Jurídico-Tributaria recae en que los gobernados para poder dedicarse exclusivamente a actividades lucrativas, deben sacrificar una porción del lucro obtenido para allegar de Recursos Económicos al Estado, para así satisfacer sus necesidades colectivas, sin las cuales ninguna sociedad pudiera subsistir.

## B. Justificación Doctrinaria

Teoría de la Relación de Sujeción. Constituye una tesis sostenida y defendida por tratadistas alemanes de Derecho Público, según los cuales la relación jurídica tributaria se justifica por la existencia de súbditos en un Estado. La potestad de exigir el pago para cubrir el gasto público nace del sometimiento a la soberanía de los representantes del Poder Público.

Basta con que existan gobernados para que exista la obligación de contribuir al gasto público, independientemente si la acción que realice el Estado con las aportaciones le beneficie o no.

Por otra parte, resulta imperativa y absolutista esta teoría, ya que si con las aportaciones otorgadas por los particulares no se realizaran actividades que beneficien a los particulares, estas aportaciones no tenían ninguna razón de subsistir y se perdería el objeto de solventar gastos públicos.

Teoría del Beneficio Equivalente. Sostenida por la Escuela Anglosajona de Derecho Público y de la Economía Política, principalmente por Hugh Dalton y Simon Kuznets. Explica que los beneficios que perciba el contribuyente deben de ser equivalentes a las contribuciones que otorgue al Estado.

La principal crítica a esta teoría es que el Estado no solo sufraga el costo de servicios públicos, sino que también tiene actividades de interés social relacionadas con el crecimiento y desarrollo del Estado.

Pero también es cierto que en países donde los ciudadanos disfrutan de mejores servicios públicos o ven de mejor manera reflejados en obras públicas sus contribuciones, se paga con mayor regularidad y de manera más oportuna, en comparación con aquellos que perciben servicios escasos o deficientes. (Arrijo Vizcaíno, 2007, págs. 9-13)

### **1.1.2 Definición del Derecho Fiscal**

Existen diversas definiciones de concepto, una de estas publicada Margain Manautou (2004, pág. 22), el cual define al Derecho Fiscal como: “Un conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad económica del Estado como fisco”.

Análisis de Conceptos que la configuran:

1. Al ser una rama de la Ciencia Jurídica su contenido se integra a través de un conjunto de normas jurídicas. La característica de la norma jurídica es la bilateralidad, esto significa que al mismo tiempo que otorga derechos impone obligaciones.
2. El Derecho se divide en Derecho Privado y Derecho Público, siendo el Derecho Fiscal parte integrante del Derecho Público.

La Teoría de Jellinek, conocida como “de la naturaleza de la relación jurídica”, menciona que se trata de Derecho Público si se establece entre un particular y el Estado o si los sujetos son dos órganos del poder público.

3. El Derecho Fiscal no solo está basado en normas, sino también en principios como son: el principio de legalidad, constitucionalidad, justicia, proporcionalidad y equidad, certeza, comodidad, economía, vinculación con el gasto público, y otros. Estos representan la base sobre la que se desarrolla el Derecho Fiscal.

3.5 Principio de proporcionalidad y equidad: El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. **La proporcionalidad radica**, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este 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 cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. **El principio de equidad radica**, medularmente, 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 que concierne a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente 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 lo regula. (

<https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/389/389728.pdf>)



4. Al final de la definición habla de regular la actividad económica del Estado como fisco, se establece la relación jurídico-tributaria anteriormente mencionada. El concepto Fisco, se refiere al órgano estatal encargado de determinar, calcular, liquidar y administrar los tributos.

Otra definición expuesta por Manuel Andreozzi define al Derecho Fiscal como “la rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos, y determinan la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos”. Citado por Arrijo Vizcaíno (2007, pág. 23)

## **1.2 BASE CONSTITUCIONAL**

La Constitución es la principal fuente del Derecho, ya que determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, derechos y obligaciones de los ciudadanos, entre otros.

Fernando Lasalle menciona: “ la Constitución, como norma fundamental del Estado, ocupa el vértice del orden jurídico, a manera de premisa mayor de la que derivan su razón de ser y su contenido en otras leyes”. (Serra Rojas, 1974, pág. 194)

El Artículo 31 Constitucional trata las obligaciones de los mexicanos y la Fracción IV menciona como obligación:

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

De tal manera que en la Ley Suprema aparece este principio rector del orden jurídico-fiscal, el cual marca como obligación el contribuir con el gasto público, pero a la vez que las leyes creadas sean proporcionales y equitativas para los mexicanos.

En cuanto a los extranjeros, no hay artículo en la Constitución que mencione su obligación a contribuir al gasto público o al pago de impuestos. Por lo que la interpretación que se toma para ser sujetos obligados los extranjeros en leyes como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es que la Constitución no prohíbe que la legislación ordinaria tome en consideración a los extranjeros como sujetos obligados al pago de impuestos.

Flores Zavala (1991, pág. 202) en su obra Finanzas Publicas Mexicanas, señala que en la Constitución de 1857 establecía en el artículo 33 la obligación de los extranjeros al pago de impuestos, pero en la Constitución de 1917 se omitió agregar esta disposición.

La iniciativa de Ley puede presentarse por cualquier Cámara, ya sea la de Diputados o Senadores, pero la Ley Suprema establece que:

“La formación de leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, sobre el reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados”.

Por lo cual, la Cámara de Origen en iniciativas relacionadas con contribuciones e impuestos siempre será la Cámara de Diputados y por consiguiente la Cámara Revisora será la de Senadores.

Para puntualizar lo anterior, se menciona la Tesis jurisprudencial No. 51/2002 con fecha 19 de Noviembre de 2002, en la cual el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación declara inconstitucional el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2002, el cual establece un Impuesto a la venta de servicios suntuarios. Se declaró inconstitucional porque en la aprobación de dicha Ley, la Cámara de Senadores actuó como Cámara de Origen.

### **1.3 PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA**

Es considerado la piedra angular del Derecho Tributario.

Cabe destacar que este principio obedece a un doble enunciado. El primero se relaciona con el Fisco, y el segundo se refiere a los particulares. Así que se afirma:

1. La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una Ley aplicable al caso.
2. Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables, y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas Leyes le confieren.

El principio de legalidad actúa como una importante limitación al ejercicio del poder público y como protector de los derechos de los particulares; para evitar el abuso de la autoridad es necesario que exista una legislación previa que delimite hasta donde llega la función recaudadora de la Hacienda Pública.

Por otra parte, este principio de legalidad permite a los particulares conocer con anticipación cual es la naturaleza y cuáles son los alcances de sus obligaciones ante el Fisco, así como también los derechos de los cuales gozan para evitar que la autoridad sobrepase sus facultades o exceda sus límites que le proporciona el marco jurídico.

Adolfo Carretero Pérez (1968, pág. 30) afirma: “Las potestades públicas que deben ejercerse en la actividad financiera están conformadas por la Ley y el ordenamiento jurídico en virtud del principio de legalidad, que por un lado define su actuación y por otro limita su esfera...”

De tal manera que el principio de legalidad tributaria opera como una balanza que busca el justo y adecuado equilibrio entre dos sujetos que normalmente

intervienen en la relación jurídico-fiscal, al sujetar la acción tanto del Fisco como de los causantes al cumplimiento de un régimen legal específico, cuyo contenido debe de ser equitativo.

#### **1.4 PRINCIPIOS TEORICOS DE ADAM SMITH Y ADOLFO WAGNER**

A lo largo de los años varios tratadistas han establecido principios en los que se deben basar los impuestos. Entre estos tratadistas se encuentran Adam Smith y Adolfo Wagner.

En el libro V de su obra La Riqueza de las Naciones, Adam Smith formulo cuatro principios fundamentales, que por su acierto aún continúan comentándose. Estos principios son:

- a) Principio de Justicia.- Consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas y de la observancia o menosprecio de esta máxima depende de lo que se llama equidad o falta de equidad en la imposición.
- b) El Principio de Certidumbre.- Consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son: objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones.
- c) El Principio de comodidad.- Consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en las formas más probable que convenga su pago al contribuyente. Es decir, se deben escoger fechas o periodos que sean convenientes para los contribuyentes.

d) El Principio de Economía.- Consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa, es decir, que la diferencia entre la suma de lo que se recaude y lo que realmente entra a las arcas de la Nación deberá ser la menor posible.

Cuando el costo de recaudación de un impuesto supera el 2% de lo percibido, dicho impuesto se vuelve incosteable.

Adolfo Wagner ordena los principios de imposición en cuatro grupos:

a) Principios de política financiera:

Suficiencia en la imposición: Los impuestos deben ser suficientes para cubrir las necesidades financieras de un determinado periodo, en la medida en que otros medios no puedan hacerlo.

Elasticidad de la imposición: Los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera en que en un sistema deben existir uno o varios impuestos que con un simple cambio de tarifa se puedan modificar.

b) Principios de economía pública:

Elección de buenas fuentes de impuestos

Elección de las clases de impuestos

c) Principios de equidad:

Generalidad

Uniformidad

d) Principios de Administración fiscal:

Fijeza de la Imposición

Comodidad en la imposición

Tendencia a reducir los gastos de recaudación de los impuestos  
(Rodríguez Lobato, 1998, págs. 61-63)

## **1.5 CLASES DE INGRESOS PARA EL ESTADO**

La estructura gubernamental del estado requiere para cumplir con las funciones que la ley le otorga de proveerse de los medios económicos necesarios para enfrentar sus obligaciones de proveer los servicios públicos, así como para garantizar su continua existencia.

Así entonces el Estado tiene la necesidad de asignar a la estructura gubernamental una serie de ingresos financieros que se obtienen a gracias a la recaudación tributaria.

La recaudación es una actividad soberana del Estado, en la que se demuestra la potestad de este al imponer inclusive de forma coactiva el

cobro del tributo sobre los ciudadanos e incluso sobre los propios órganos gubernamentales obligados al pago del tributo.

Esta característica coactiva, heterónoma y general, es la que brinda tanto al derecho financiero como al derecho tributario sus características de ramas autónomas del resto del sistema jurídico.

En general el estado obtiene ingresos en dos grandes vías, los que recibe en vía de derecho privado y los que recibe en vía de derecho público. Pero finalmente son los ingresos regulados por las normas de derecho público y que el Estado obtiene ejerciendo su potestad soberana los que conforman el monto de mayor importancia para la existencia del Estado.

Los ingresos por derecho privado son mínimos, generalmente el Estado los recibe en vía de cesiones de derechos privadas, en vía de donaciones o en vía testamentaria o intestamentaria.

Son los ingresos del Estado regulados por el derecho Público los que ocupan el estudio fundamental del Derecho Financiero.

Adolfo Arrijo Vizcaíno (2007, pág. 82) explica que los ingresos del Estado se clasifican en dos grandes rubros: “ingresos tributarios e ingresos financieros”.

Los primeros son aquellos que derivan de aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos o rendimientos, en cambio los segundos, provienen de todas las fuentes de financiamiento



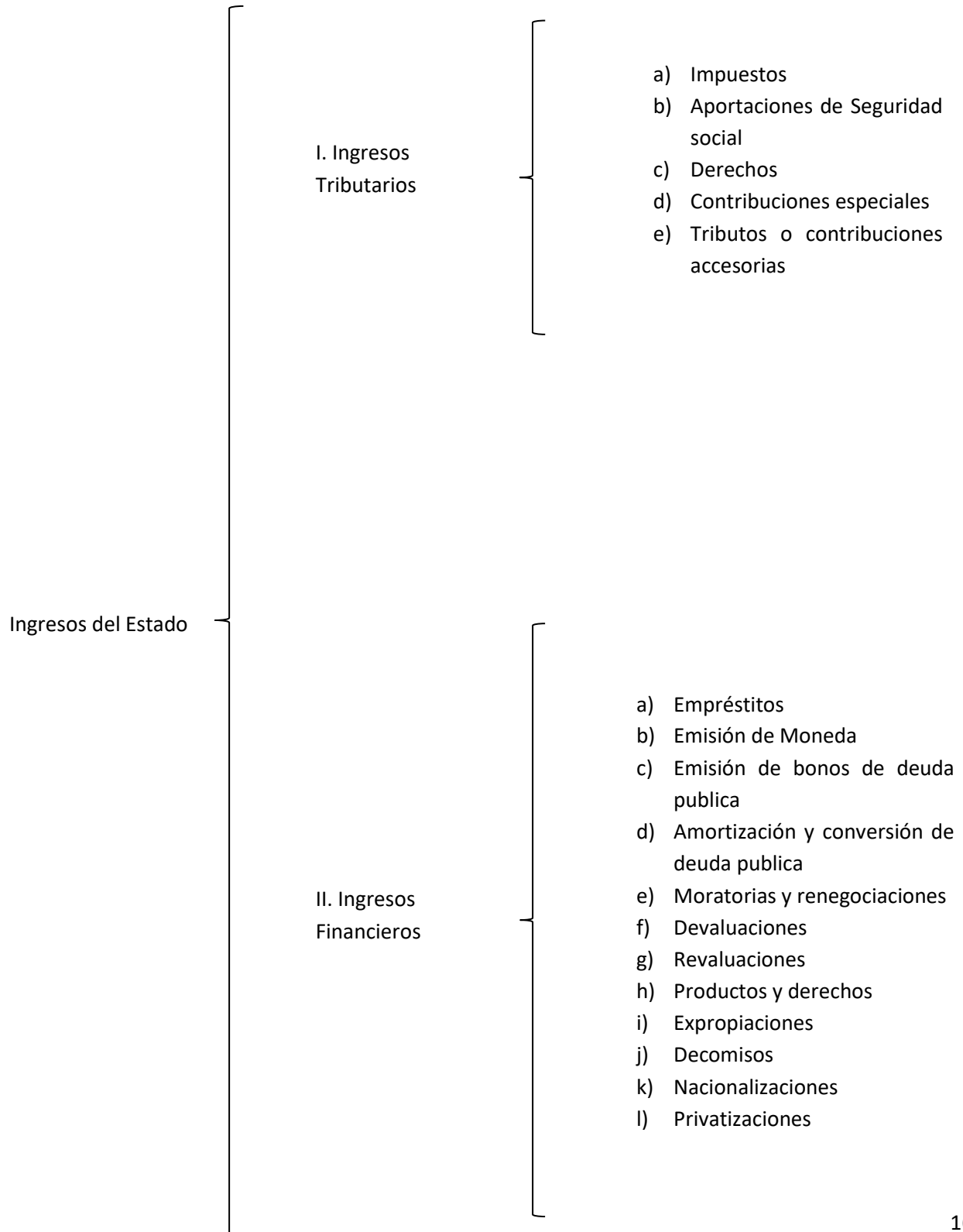
a las que el Estado recurra en adición a las prestaciones tributarias recibidas de sus súbditos para la integración del presupuesto nacional.

Los ingresos tributarios a su vez se dividen en: Impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y tributos o contribuciones accesorias.

Los ingresos financieros también se dividen en: Empréstitos, emisión de moneda, emisión de bonos de deuda pública, amortización y conversión de la deuda pública, moratorias y renegociaciones, devaluaciones, revaluaciones, productos y derechos, expropiaciones, decomisos, nacionalizaciones y privatizaciones.

# CUADRO ESQUEMÁTICO 1

## Clasificación de los Ingresos del Estado



### **1.5.1 Ingresos tributarios**

Los impuestos 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 norma. (Artículo 2, fracción I, del Código Fiscal de la Federación).

Las aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o las que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. (Artículo 2, fracción II, del Código Fiscal de la Federación).

Los Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos.

Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas. (Artículo 2 fracción III del Código Fiscal de la Federación.)

Los tributos o contribuciones accesorias son aquellos que obtiene el Estado pero que no se pueden clasificar como impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos o contribuciones especiales.

De acuerdo al último párrafo del artículo 2 del CFF son accesorios los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por cheque devuelto, esto último conforme al artículo 21 párrafo séptimo del mismo código.

También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. (Artículo 2, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.)

### **1.5.2. Ingresos financieros**

El autor Adolfo Arrijo Vizcaíno (2007, pág. 85) señala que los ingresos financieros son:

Los empréstitos: son los créditos o financiamientos otorgados a un Gobierno por un Estado extranjero, por organismos internacionales, por instituciones privadas o por instituciones nacionales de crédito para la satisfacción de ciertas necesidades presupuestales, que generan para el Gobierno receptor la obligación a un cierto plazo de restituirlos, más una sobre prima por concepto de intereses, la cual forma la deuda pública del país.

Los empréstitos pueden negociarse a corto, mediano o largo plazo, de acuerdo con la capacidad de pago del receptor y con los requerimientos

monetarios. También pueden ser créditos atados y libres. Aquéllos se refieren a que el dinero del préstamo se destina para una determinada obra y para la cual se negoció el crédito; en cambio, en los otros se deja libre para que se destinen según las necesidades del Estado que recibió dicho crédito.

La emisión de moneda: es un elemento para que el Estado obtenga recursos, pero para poder emitir moneda es necesario que ésta se encuentre un respaldo, depósitos de divisas de fuerte cotización en los mercados cambiarios internacionales, generalmente dólares, así como también es necesario tomar en cuenta los principales elementos macroeconómicos. En nuestro país la única institución que tiene la facultad de emisión de moneda es el Banco de México.

La emisión de bonos: de deuda pública son instrumentos negociables que el Estado coloca entre el gran público inversionista, recibiendo a cambio un cierto precio y asumiendo como contraprestación obligaciones de reembolsar su importe más una prima o sobreprecio en un plazo determinado y de garantizar la propia emisión con sus reservas monetarias o con los futuros rendimientos en la explotación de los recursos naturales que por mandato constitucional están bajo su dominio directo.

Por amortización y conversión de la deuda pública se entiende el pago oportuno y a su vencimiento, de las exhibiciones correspondientes a capital e intereses estipuladas en los empréstitos o bonos, contratados y emitidos por el Estado, en tanto, que la conversión implica el pago anticipado de la totalidad o parte de las obligaciones económicas que componen la deuda pública.

Las moratorias consisten en ciertas ampliaciones de los plazos inicialmente convenidos para el pago de las exhibiciones correspondientes a capital e intereses.

Las renegociaciones implican un replanteamiento total de la operación de que se trate, no solamente en lo tocante a capital de intereses, sino en los aspectos relacionados con garantías, programas de inversión, vigilancia de la correcta aplicación de los fondos suministrados.

La diferencia entre una y otras consiste en que mientras aquéllas atienden exclusivamente a las condiciones de pago, éstas se refieren globalmente a las estipulaciones generales de un préstamo.

Las devaluaciones consisten en que toda emisión de moneda se encuentra respaldada por las reservas que tiene un país, por lo que dicha moneda se cotiza en el mercado recibiendo un valor determinado frente a otras monedas, pero en caso de que el Gobierno mande a emitir más moneda sin que encuentre este respaldo, en consecuencia el valor de la moneda en el mercado internacional sufre una baja del precio frente a las otras y también provoca alza generalizada en los precios de los productos.

La revaluación es un incremento de la paridad cambiaria de una moneda en su cotización en los mercados internacionales.

Productos y derechos son los ingresos que obtiene el Estado como consecuencia de la explotación de sus bienes y recursos patrimoniales tanto públicos como privados.

La expropiación es el acto unilateral ejecutado por el Estado con el fin de obtener un bien de un particular para destinarlo, aun sin el consentimiento de éste, a satisfacer intereses públicos mediante una indemnización, es decir, dicho bien está reservado a solucionar una necesidad colectiva que es indispensable y que va a beneficiar a la sociedad, por lo que el Gobierno toma la determinación de segregarlo del patrimonio del individuo y pagarle por este concepto cierta cantidad de dinero.

El decomiso es una sanción que impone el Estado a aquella persona, en el sentido de apropiarse de los objetos o instrumentos utilizados para la comisión de un delito.

La nacionalización es un acto jurídico unilateral mediante la cual se establece que una determina actividad económica queda reservada en forma exclusiva a la acción del Estado y en consecuencia todos los recursos y bienes de los particulares, con los cuales se desarrollaba dicha actividad pasan a formar parte del Gobierno.

La privatización, también, es un acto jurídico unilateral del Estado, por medio del cual éste se desprende de bienes de su propiedad, para venderlos a particulares a cambio del pago de una cierta cantidad de dinero. Esta venta que hace la administración pública por lo regular se origina cuando no puede continuar dando el servicio, porque no se cuenta con la infraestructura,

recurso, tecnología, etc., necesaria y por tal motivo el Gobierno decide desprenderse de la actividad para que los particulares con recursos propios los otorguen.



## **CAPÍTULO II**

### **CONTRIBUCIÓN COMO INGRESO DEL ESTADO**

En el capítulo precedente se abordó el tema de los ingresos del Estado y su clasificación, por lo que este capítulo se enfocará a los ingresos tributarios y, de manera más específica, en las contribuciones, las cuales deben cumplir con ciertos elementos, principios y características.

#### **2.1 DEFINICIÓN DE CONTRIBUCIÓN**

“El tributo, contribución o ingreso tributario, es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”. (Margain Manautou, 2004, pág. 253).

Elementos que la integran:

1.- La existencia de un vínculo jurídico:

Todo tributo debe para su validez y eficacia estar debidamente prevista en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado. De otra forma, el mismo carecerá de toda validez y haciendo elusión a el Derecho Romano: "Nullum tributum sine lege" (no puede existir ningún tributo válido sin una ley que los establezca).

2.- El Estado como sujeto activo:

Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. La entidad estatal es la encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones.

### 3.- Los particulares como sujetos pasivos:

Son los particulares, ciudadanos, gobernados, administradores o mandantes los que, agrupados bajo la denominación común de contribuyentes, tienen a cargo el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar, por lo que deben de contribuir, en los casos señalados por las leyes aplicables, al sostenimiento de los gastos públicos.

### 4.- El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie:

El propósito fundamental perseguido por la relación jurídica tributaria es de dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar los gastos públicos y poder atender así atender las necesidades colectivas de interés general. Por consiguiente, los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico, sin embargo, en ocasiones verdaderamente excepcionales, se admite por la legislación aplicable que ese contenido económico se traduzca en prestaciones en especie, es decir, en la entrega de bienes que poseen un valor económico indiscutible.

Es importante hacer notar que jurídicamente el pago, equivale al cumplimiento de una obligación.

En conclusión, se determina que el tributo viene a constituir, esencialmente la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente.

### **2.1.1 Definición adoptada por el Código Fiscal de la Federación**

La definición que se encuentra en el Código Fiscal de la Federación, establece textualmente que "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran".

Esta definición lo que proporciona un señalamiento sumamente vago e impreciso, de "cuando se causa una contribución" pero no indica "en qué consiste" y cuáles son los "elementos que le dan origen", analizando la definición se concluyen los siguientes aspectos:

- a) En primer término omite mencionar quienes asumen el carácter de sujeto activo y de sujeto pasivo.
  
- b) En segundo lugar, el precepto de referencia olvida aclarar que el contenido económico de las contribuciones debe determinarse preferentemente en numerario y excepcionalmente en especie.

c) En tercer término se incurre en un contrasentido jurídico, puesto que si en materia fiscal por mandato constitucional debe regir el principio de legalidad que significa que no puede causarse ningún tributo o contribución sin una ley que lo establezca, las situaciones de hecho, por definición, no pueden dar origen al nacimiento de contribuciones, ya que estas últimas única y exclusivamente pueden derivar de situaciones jurídicas.

“El estudio o el significado conceptual de la obligación tributaria o como contribución, debe comprender las siguientes facetas: sujeto activo, sujeto pasivo, nacimiento del tributo, determinación de cantidad líquida, plazo para el pago exigibilidad y principio de irretroactividad.” (Arrijo Vizcaíno, 2007, pág. 128)

### **2.1.2 Sujeto Activo y Sujeto Pasivo**

Si se parte del supuesto lógico en el cual el Estado es el sujeto activo de los tributos, por lo tanto dada la estructura política del Estado Mexicano, existen tres titulares de la función tributaria: La Federación, los Estados o Entidades Federativas y los Municipios. Distinción que deriva de la propia Constitución, la que en varios de sus preceptos legales establece reglas competenciales aplicables en materia tributaria entre la Federación, Entidades Federativas y Municipios.

Por otra parte, el Artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, expresa quienes poseen el carácter de ser sujetos pasivos de la obligación tributaria al señalar:

“Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...”. De este precepto se desprende la existencia de dos sujetos pasivos: personas físicas y morales, sean nacionales o extranjeras, y en caso de las personas físicas, cualquiera que sea su edad, sexo, estado civil, ocupación, domicilio, etc.

Por persona física entendemos todo humano dotado de capacidad de goce, es decir de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual amplía enormemente el concepto, pues aun los menores de edad y los incapaces, representados por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo o una contribución.

Mientras que las personas morales se encuentran constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles incluida la sociedad por acciones simplificada, debidamente organizadas conforme a las leyes establecidas en donde tengan establecido su domicilio fiscal.

*La sociedad por acciones simplificada es aquella que se constituye por **una** o más personas físicas que solo están obligadas al pago de sus aportaciones representadas en acciones.* (Ley General de Sociedades Mercantiles, capítulo XIV, artículo 260).

### **2.1.3 Nacimiento del Tributo**

Es un principio de la ciencia jurídica, el que dice que toda norma legal debe redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto (que respectivamente reciben los nombres de hipótesis normativa y supuesto jurídico), por lo que

su aplicación depende de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto.

Por lo que la ley simplemente se concreta a prevenir una hipótesis, a fin de que cuando alguien se coloque en la misma, le sean aplicadas las correspondientes consecuencias.

Para explicar lo anterior, como ejemplo se tiene la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual en su Artículo 1 señala:

“Están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I. Enajenen bienes
- II. Presten servicios independientes
- III. Otorguen uso o goce temporal de bienes
- IV. Importen bienes o servicios”

Esto significa que el Artículo anterior nos señala los supuestos en los que puede caer una persona física o moral para ser sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado. Mientras no recaiga en alguno de los supuestos anteriores no habrá nacido la obligación de pagar esta contribución en específico.

Por lo que con la explicación anterior se puede afirmar que el nacimiento del tributo o de la contribución tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos

realizan un supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa, prevista en ley hacendaria aplicable.

En este sentido se pronuncia el Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación cuando establece: “las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en el que ocurran”.

Algunos autores denominan al momento de nacimiento de los tributos o contribuciones indistintamente, “hecho generador” o “hecho imponible”. Por lo que Lucien Mehl señala: “La existencia de la materia imponible no implica por sí misma, por regla general, ninguna consecuencia fiscal. El crédito del impuesto a provecho del tesoro no puede tomar nacimiento más que las ciertas condiciones que se han realizado. El acontecimiento, el acto o la situación a veces compleja que crea estas condiciones constituye el hecho generador del impuesto”. Citado por Arrijoa Vizcaíno (2007, pág. 132)

Por su parte el Magistrado del Tribunal Español de lo Contencioso Administrativo, Adolfo Carretero Pérez, afirma: “El hecho imponible se define como el presupuesto de la naturaleza jurídica o económica fijado por Ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la realización jurídico-tributaria, por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo”. Citado por Arrijoa Vizcaíno (2007, pág. 132)

Es necesario diferenciar en que el nacimiento del tributo constituye un momento por entero distinto del nacimiento de su determinación liquida. Se

requeriría de la presencia de una serie de consecuencias posteriores al nacimiento de la obligación, para que tanto el Fisco como el causante puedan conocer el monto de cantidad líquida.

Margain Manautou sostiene que: “El momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos”. (2004, págs. 309-310)

Para explicar lo anterior, en el caso de los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en el momento en que se elaboran o se fabrican los artículos a los que la ley hace alusión, en los impuestos al consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas y en los impuestos aduaneros, los actos de causación se realizan en el momento en el que salen del país o entran en él, las mercancías objeto de gravamen, etc.

Aunque el nacimiento del tributo y la determinación de cantidad líquida constituyen dos momentos o etapas diferentes, puede haber ocasiones en las que se realicen de manera simultánea, como es el caso del Impuesto General de Importación, en el cual en el momento en el que el sujeto pasivo introduce a un país un artículo de origen extranjero, las autoridades aduanales están facultadas para proceder de inmediato en la cuantificación de la cantidad líquida.



#### **2.1.4 Determinación de Cantidad Líquida**

“La determinación en cantidad líquida de un tributo se define como la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaría” (Arrijoa Vizcaíno, 2007, pág. 132).

Según Duverger: “Fijar el impuesto, es en primer lugar, determinar cuáles son las bases imponibles y, seguidamente, medir en cada caso la cantidad de base imponible a la que exactamente se le debe aplicar el impuesto”. Citado por Arrijoa Vizcaíno (2007, pág. 134)

La operación de liquidación normalmente es llevada a cabo por el propio contribuyente, ya que la ley fiscal partiendo del principio de buena fe, le permite calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. Aunque, en algunos casos la ley dispone que dicho cálculo sea realizado por la autoridad como es el caso en el que se descubren omisiones y evasiones realizadas por el contribuyente.

La determinación de la cantidad líquida deberá llevarse a cabo, aplicando matemáticamente al hecho generador del tributo la tasa prevista en ley. Tasa que consiste en una unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda de curso legal, del tributo a pagar.

Clases de Tasas Contributivas:

CUOTA FIJA. Consiste en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal. Por

ejemplo, el Impuesto General de Importación suele calcularse aplicando un x por ciento al valor de la factura de la mercancía de procedencia extranjera cuya introducción a territorio nacional es pretendida por el sujeto pasivo.

TARIFA PROGRESIVA. Tiene por objeto establecer tasas cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor decreciendo por el contrario cuando dicho monto resulta menor. Algunos autores lo denominan “tasas escalonadas”, por la característica de progresividad que poseen.

Se considera que las tarifas progresivas son las más justas y equitativas, pues toma en cuenta las diferencias de recursos entre los contribuyentes y mantiene vigente el principio tributario que aconseja que los ciudadanos deben contribuir a las cargas públicas en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades económicas.

CANTIDAD FIJA: En este caso la tasa se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta expresada en monedas de curso legal y no como sucede en las cuotas fijas y las tarifas progresivas que se expresan en porcentajes.

Es una clase de tasa escasa, ya que el continuo incremento inflacionario y la consecuente depreciación de la moneda, no garantizan un incremento en las percepciones de la Hacienda Pública, como lo hacen las tasas porcentuales cuyos rendimientos, sin necesidad de modificar dichos porcentajes aumentan directamente en la proporción en la que lo hacen los ingresos, precios o utilidades gravables.

### **2.1.5 Plazo para el Pago**

Posterior a que el tributo ha nacido y se encuentra determinada la cantidad líquida, surge la obligación de pagarlo o enterarlo al fisco.

El plazo para el pago, representa una tercera etapa o momento dentro del proceso de configuración de los tributos, inmediatamente posterior al nacimiento y liquidación, cuya temporalidad variará según lo disponga la ley aplicable.

La regla general que se menciona en el Artículo 6º. Del Código Fiscal de la Federación, indica que el crédito fiscal debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, pero que a falta de disposición expresa deberá hacerse lo siguiente:

“I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley en los casos de retención o recaudación de las contribuciones, los contribuyentes, retenedores, o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enteraran a más tardar el día 11 del mes calendario inmediato posterior al de terminación del periodo, de la retención o de recaudación, respectivamente.”

“II. En cualquier otro caso dentro de los 5 días siguientes al momento de su causación.”

Para conocer el plazo de pago de un tributo en particular deberá acudir en primer lugar a la ley tributaria aplicable al problema de que se trate y solamente cuando está no contenga ninguna disposición al respecto, será

necesario observar las reglas contenidas en las dos fracciones del Artículo 6º del citado Código Fiscal de la Federación.

Para configurarse la contribución se requiere de tres momentos básicos:

- a) El nacimiento, que tiene lugar cuando el sujeto pasivo se coloca en la hipótesis normativa prevista en ley, realizando el hecho generador del tributo,
- b) La determinación de la cantidad líquida, que se presenta al efectuarse la operación matemática consistente en aplicar a la tasa tributaria al hecho generador o base gravable, en términos establecidos por la ley, y
- c) El plazo para pago, que presupone la existencia de las dos etapas anteriores cuya temporalidad varía según lo que señalen las leyes respectivas, o en su caso el Código Fiscal de la Federación.

### **2.1.6 Exigibilidad**

“Un tributo o contribución se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente” (Arrija Vizcaíno, 2007, pág. 136)

Las consecuencias de la exigibilidad pueden llegar a afectar en forma bastante seria la economía personal de los causantes que se expongan a ella, ya que presupone una actitud de renuncia o negligencia frente al imperativo de tener que cumplir con las obligaciones tributarias y por ende da origen al ejercicio de facultades coactivas por parte del Fisco.

## “Principales consecuencias de la exigibilidad de las Contribuciones:

1. La imposición de recargos y multas. Los recargos suelen definirse como una especie de intereses moratorios que se cobran a los sujetos pasivos en los casos de pago extemporáneo de una contribución, en tanto que las multas son sanciones pecuniarias que la autoridad hacendaria impone a quienes infringen las leyes fiscales.
2. La instauración del procedimiento económico-coactivo o procedimiento administrativo de ejecución fiscal. Se denomina así a la acción que el Fisco lleva a cabo en contra de un contribuyente que no ha pagado uno o varios tributos a su vencimiento, con el objeto de hacer efectivo su importe más el de los dos tributos accesorios (recargos, multas, gastos de ejecución), de manera forzada y aun en contra de la voluntad del afectado, mediante el embargo y remate de bienes de su propiedad en cantidad suficiente para satisfacer el monto total de los adeudos de los que se trate.
3. El cobro de gastos de ejecución. Cuando se instaura el procedimiento económico-coactivo, el fisco incurre en diversas erogaciones (honorarios de ejecutores, publicación de convocatorias, transporte de los bienes embargados, etc.), cuyo monto debe ser cargado al causante remiso que por su incumplimiento da origen a esta situación, en adición a los impuestos, derechos o contribuciones especiales, recargos y multas que adeude, a fin de que la percepción de la Hacienda Pública resulte libre de esta clase de gastos como lo está

cuando el sujeto pasivo entera los tributos voluntariamente dentro del plazo establecido.” (Arrijo Vizcaíno, 2007, págs. 136-137)

La exigibilidad produce una tercera consecuencia que también implica un impacto económico más para el contribuyente moroso. Y como puede apreciarse da paso en forma automática al ejercicio del poder sancionador del Fisco.

La temporalidad con la que cuentan las autoridades hacendarias para hacer efectivo el crédito fiscal es de los 5 años a partir de la fecha en que el mismo se haya convertido en exigible.

### **2.1.7 Irretroactividad de la Ley Fiscal**

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación señala:

“Las contribuciones se determinaran conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad”.

El artículo anterior conduce a la irretroactividad de las leyes fiscales, ya que por una parte desprende que las normas jurídicas relacionadas con el nacimiento y la cuantificación de las obligaciones tributarias no pueden ser objeto de aplicación retroactiva; y por otra parte, las normas de procedimiento quedan exentas del principio de irretroactividad.

El artículo 14 Constitucional, párrafo primero, expresa:

“A ninguna Ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”.

De acuerdo con la teoría clásica desarrollada por Merlin, estima que “una ley es retroactiva cuando afecta derechos adquiridos al amparo de una ley anterior y no lo es cuando afecta simples expectativas de derecho, por derechos adquiridos debe entenderse las facultades regularmente ejercidas y por expectativas como facultades legales que no estaban regularmente ejercidas en el momento en que se verificó el cambio de legislación.” Citado por Arrijo Vizcaíno (2007, pág. 140)

En otras palabras existe retroactividad cuando una nueva ley afecta derechos que ya forman parte del patrimonio de una persona o facultades que ya fueron ejercidas.

Como una crítica opositora a la anterior tesis de Merlin encontramos la postura de Marcel Pianiol que expresa:

“La ley es retroactiva cuando una obra sobre el pasado, ya sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto, o para modificar o suprimir los efectos ya realizados de un derecho”. Citado por Arrijo Vizcaíno (2007, pág. 142)

La anterior crítica surge de la idea de que la tesis de Merlin no se pronunciaba sobre el problema suscitado por los efectos futuros de los derechos adquiridos o de las facultades ejercitadas al amparo de una ley anterior, es decir, la postura de Merlin dejaba amparado un derecho adquirido bajo el imperio de una ley, aun cuando este fuese notoriamente

ilícito a los ojos de una nueva ley, resultando este en una afectación en detrimento del derecho de un tercero.

Para ejemplificar lo anterior:

En tiempos en que la esclavitud fue lícita quien compraba un esclavo adquiriría el legítimo derecho de propiedad sobre este, por lo que al impartirse una nueva legislación que prohibiera la esclavitud de acuerdo con las ideas de Merlín, a esta no se le daría retroactividad resultando esto en que la acción de comprar nuevos esclavos sería ilícita, pero los que se poseían con anterioridad formaban parte de un derecho adquirido que no podía ser tocado. Siendo el anterior ejemplo el fundamento de la crítica de Pianiol.

Observando la postura actual, el máximo Tribunal de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia ha destacado que:

“La retroactividad de las leyes de procedimiento cabe cuando se trata de la forma con arreglo a la cual puede ser ejercido un derecho precedentemente adquirido... la tramitación del juicio debe, desde ese punto, sujetarse a la nueva ley”.

En relación directa con las leyes fiscales la Suprema Corte de Justicia de la Nación postula:

“Las leyes fiscales no deben interpretarse en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, las diferencias que resulten entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en



lo sucesivo, ni menos el recargo causado por la falta de pago de dichas diferencias...”.

De lo anterior se vislumbra que la ley fiscal será siempre irretroactiva en favor del contribuyente, para poder crear certeza en el mismo en cuanto al procedimiento de recaudación y las normativas de fiscalización de la nación.

## **2.2 ELEMENTOS DEL IMPUESTO**

En esencia los Elementos del Impuesto son, Sujeto, Objeto, Base, Tasa o Tarifa, pero para Ernesto Flores Zavala se incluyen más elementos, entre los que se encuentran los siguientes:

### **2.2.1 Sujeto**

Es el primer elemento que interviene en una relación jurídico-tributaria, en esta relación intervienen dos sujetos, un activo y un pasivo.

Dentro de la organización del Estado Mexicano se encuentran como sujetos activos: La federación, Entidades Federativas y los Municipios. Se consideran sujetos activos porque tienen derecho a exigir el pago de los tributos.

Por sujeto pasivo entiende que es la persona que tiene legalmente la obligación de pagar el impuesto.

No se debe manejar al sujeto pasivo y al sujeto pagador como la misma persona, ya que el sujeto pagador es el que paga en realidad el gravamen y en el que se verá reflejado la disminución de su economía. Como es el casi

de los impuestos indirectos, en los cuales los productores incluyen en su precio dicho impuesto y quienes terminan pagando el impuesto son los consumidores finales.

### **2.2.2 Crédito Fiscal y Objeto**

El crédito fiscal lo define el Artículo 4° del Código Fiscal de la Federación cuando dice: “Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena...”

#### **Objeto del impuesto**

Es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Esta definición coincide, en esencia, con los conceptos de Fleiner y Wagner.

Fleiner dice: “El objeto del impuesto estriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar determinado tributo.” Citado por Flores Zavala (1991, pág. 107)

Wagner define el objeto del impuesto como la circunstancia en razón de la cual ha lugar al pago de impuesto. Esta circunstancia puede ser la percepción de utilidades o de una herencia, o de intereses, elaboración de productos o la realización de un acto. Sin embargo es frecuente que se considere como objeto del impuesto la cosa o el acto con el que está ligado el impuesto y que determine el deber real de satisfacerlo.

Generalmente el nombre impuesto permite deducir el objeto, pero esto no siempre es así.

### **2.2.3 Unidad Fiscal o Unidad del Impuesto**

Está constituida por la cosa o cantidad delimitada en medida, numero, peso sobre que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de contribución y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto. (Flores Zavala, 1991, pág. 109)

### **2.2.4 La cuota del impuesto**

Es la cantidad en dinero o especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento.

Las cuotas se clasifican de la siguiente manera:

I) De derrama o contingencia. En primer lugar, se determina el monto que se pretende obtener; segundo, se determina el número de sujetos pasivos que pagarán el impuesto; y una vez determinado el monto a obtener y número de sujetos pasivos se distribuye el monto entre todos los sujetos determinando la cuota que cada uno de ellos debe pagar.

II) Fija. Se establece la cantidad exacta que se debe pagar por unidad tributaria. Por ejemplo \$0.20 por kilo de azúcar.

III) Proporcional. Se establece un tanto por ciento fijo cualquiera que sea el valor de la base.

IV) Progresiva. Esta puede ser de dos tipos: directa e indirecta. En la primera la cuota es proporcional y sólo crece la porción gravable del objeto impuesto. En el segundo caso la proporción de la cuota aumenta a medida que aumenta el valor de la base.

Esta a su vez puede ser de tres tipos: a) progresividad por clases, b) progresividad por grados y, c) progresividad por coeficientes.

V) Degresiva. En ésta se establece una determinada cuota para una cierta base del impuesto, en la cual se ejerce el máximo gravamen, siendo proporcional a partir de ésta hacia arriba y estableciéndose cuotas menores de ésta hacia abajo.

VI) Regresiva. En ésta se establece un porcentaje menor a una base mayor y viceversa. (Flores Zavala, 1991, pág. 109)

### **2.2.5 Base el impuesto**

Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: el monto de la renta percibida, valor de la proporción hereditaria, numero de litros producidos, etc.

### **2.2.6 Tarifas**

Son las listas de unidades y de cuitas correspondientes, par aún determinado objeto tributario, o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

### **2.2.7 Catastro tributario o padrón**

Son las colecciones oficiales de los hechos que sirven para determinar los sujetos y los objetos del impuesto, así como la deuda individual de cada causante.

Se utilizan para llevar el control de los sujetos de los impuestos que se perciben periódicamente, como ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta.

### **2.2.8 Procedimiento tributario**

De acuerdo a Ernesto Flores Zavala puede dividirse en tres fases:

Oficiosa: Se forma por todos los actos de administración encaminados a la determinación y percepción del crédito fiscal; estos actos pueden ser: declaración de que alguien es sujeto a crédito fiscal, fijación de las bases para su liquidación, la liquidación, notificación al causante y su percepción.

Ejecutiva: Se inicia si el sujeto pasivo se rehúsa sin causa legal al cumplimiento de su obligación con la orden de requerimiento de pago y se desarrollara en los siguientes actos: orden de requerimiento de pago, requerimiento, mandamiento de ejecución, la ejecución o embargo, remate, aplicación del producto de remate.

Contenciosa: Se inicia esta fase si el causante tiene objeciones legales que formular con relación a la determinación del crédito o a su cobro. La cual consiste, en esencia, en la controversia que surge entre el fisco y el sujeto pasivo. (Flores Zavala, 1991, págs. 110-111)

### **2.2.9 Causa o fundamento del impuesto**

“El motivo por el que se cobran los impuestos.” (Flores Zavala, 1991, pág. 111)

### **Fuente del impuesto**

Es el monto de los bienes o de la riqueza de donde se obtiene lo necesario para pagar el impuesto, puede ser la renta o el capital.

## **2.3 FINES Y EFECTOS DE LOS IMPUESTOS**

### **2.3.1 Función de los impuestos.**

Las principales funciones de los impuestos. Los impuestos tienen en el sistema económico gran importancia debido a que a través de éstos se pueden alcanzar diversos objetivos.

Originalmente los impuestos servían exclusivamente para que el Estado se allegara de recursos, sin embargo, actualmente se pueden ver que existen varios fines los cuales se mencionan a continuación:

- Redistribución del ingreso. Uno de los puntos fundamentales de un sistema impositivo es lograr redistribuir el ingreso en favor de un sector o grupo social; esto se alcanza cuando se logran reducir todos aquellos efectos negativos que generan los mercados en la economía.

Una vía fundamentalmente poderosa para lograr la redistribución del ingreso es a través de la aplicación de impuestos al ingreso a tasas progresivas, como por ejemplo a través del impuesto sobre la renta.

- Mejorar la eficiencia económica. Otro punto fundamental para el sistema impositivo es lograr la eficiencia económica; esto se logra si se pueden corregir ciertas fallas del mercado como lo son por ejemplo, las externalidades.

- Proteccionistas. Los impuestos, por otra parte, pueden tener fines proteccionistas a fin de proteger a algún sector muy importante de la nación,

como puede ser por ejemplo alguna industria nacional, el comercio exterior o interior, la agricultura, etc.

- De fomento y desarrollo económico. Los impuestos por otra parte tienen un papel fundamental en el desarrollo económico del país o de alguna región en particular. Esto se logra a través de los recursos que se obtienen, los cuales se pueden destinar a fomentar a algún sector económico en particular, por ejemplo a través de un impuesto sobre el consumo de gasolina mediante el cual se pretenda financiar la construcción de carreteras.

Por otra parte los impuestos pueden tener fines fiscales y extra fiscales. Los fines fiscales hacen referencia a la obtención de recursos que el Sector Público necesita para cubrir las necesidades financieras, mientras que los fines extra fiscales se refieren a la producción de ciertos efectos que pueden ser económicos, sociales, culturales, políticos, etc.

### **2.3.2 Efectos de los impuestos.**

En esta sección se revisan algunas de las consecuencias que pueden originar el pago de los impuestos sobre el campo económico. Entre los principales efectos se encuentran la repercusión, la difusión, la absorción y la evasión.

#### **I. Repercusión.**

La repercusión se puede dividir en tres partes: percusión, traslación e incidencia. La percusión se refiere a la obligación legal del sujeto pasivo de



pagar el impuesto. La traslación se refiere al hecho de pasar el impuesto a otras personas, y la incidencia se refiere a la persona que tiene que pagar realmente el impuesto, no importa que ésta no tenga la obligación legal de hacerlo. De esto se desprende que la repercusión es una lucha entre el sujeto que legalmente tiene que pagar el impuesto y terceros, el sujeto trata de trasladar el impuesto y la persona tercera tratará de restringir el consumo de dicho artículo para evitar de esta forma cargar con el impuesto.

## **II. Difusión.**

Una vez que termina el fenómeno de la repercusión se presenta el de la difusión. Este se caracteriza por que la persona que debe pagar finalmente el impuesto ve reducida su capacidad adquisitiva en la misma proporción del impuesto pagado, sin embargo, esto genera un proceso en el que esta persona deja de adquirir ciertos productos o reduce su demanda, por lo tanto sus proveedores se verán afectados por esta reducción en sus ventas y a su vez tendrán que reducir sus compras, y así sucesivamente.

## **III. Absorción.**

Puede existir la posibilidad de que el sujeto pasivo traslade el impuesto, sin embargo, no lo hace porque su idea es pagarlo. No obstante, para que pueda pagarlo decide o bien aumentar la producción, disminuir el capital y el trabajo empleados, o en última instancia implementar algún tipo de innovación tecnológica que permita disminuir los costos.

## **IV. Evasión.**

La evasión es el acto de evitar el pago de un impuesto. A diferencia de lo que sucede con la repercusión en donde el impuesto se traslada, en el caso de la evasión simplemente nunca se paga porque nadie cubre ese pago.

La evasión puede ser de dos tipos: legal e ilegal. La evasión legal consiste en evitar el pago del impuesto mediante procedimientos legales, por ejemplo, al dejar de comprar una mercancía a la cual se le acaba de implementar un impuesto; en este caso el impuesto no se paga porque simplemente se ha dejado de comprar el bien.

La evasión ilegal es aquella en la cual se deja de pagar el impuesto mediante actos violatorios de las normas legales, por ejemplo, la ocultación de ingresos, la omisión en la expedición de facturas, contrabando, etc. (Ayala Espino, 2001, pág. 223)

### **2.4 CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.**

Existen fundamentalmente dos clasificaciones de los impuestos. La primera de ellas los clasifica en directos e indirectos. De acuerdo al criterio administrativo los impuestos directos son aquellos que gravan al ingreso, la riqueza, el capital o el patrimonio y que afectan en forma directa al sujeto del impuesto, por lo tanto no es posible que se presente el fenómeno de la traslación. De acuerdo al criterio de la repercusión, el legislador se propone alcanzar al verdadero contribuyente suprimiendo a todo tipo de intermediarios entre el pagador y el fisco. Un ejemplo de impuestos directos en México es el Impuesto Sobre la Renta.

Éstos impuestos pueden clasificarse a su vez en personales y en reales. Los personales son aquellos que toman en consideración las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos. Los impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella.

Éstos se subdividen en impuestos que gravan a la persona considerándola como un objeto y los que gravan a las cosas.

Ventajas.

- a) Aseguran al Estado una cierta renta conocida y manejada de antemano.
- b) Se puede aplicar mejor una política de redistribución del ingreso.
- c) En tiempo de crisis, aunque su quantum decrece, lo es en un menor grado que los impuestos indirectos.

Desventajas

- a) Son muy sensibles a los contribuyentes.
- b) Son poco elásticos, y por lo tanto aumentan muy poco en épocas de prosperidad.
- c) Se prestan más a la arbitrariedad por parte de los agentes fiscales.
- d) Son poco productivos.
- e) El contribuyente es más estricto al juzgar los gastos del Estado.
- f) Estos impuestos dejan de gravar a un gran sector social.

Los impuestos indirectos son aquellos que recaen sobre los gastos de producción y consumo, por lo tanto su principal característica es que son trasladables hasta el consumidor final. Los impuestos indirectos pueden ser de dos tipos (Arriaga Conchas, 1992, pág. 92):

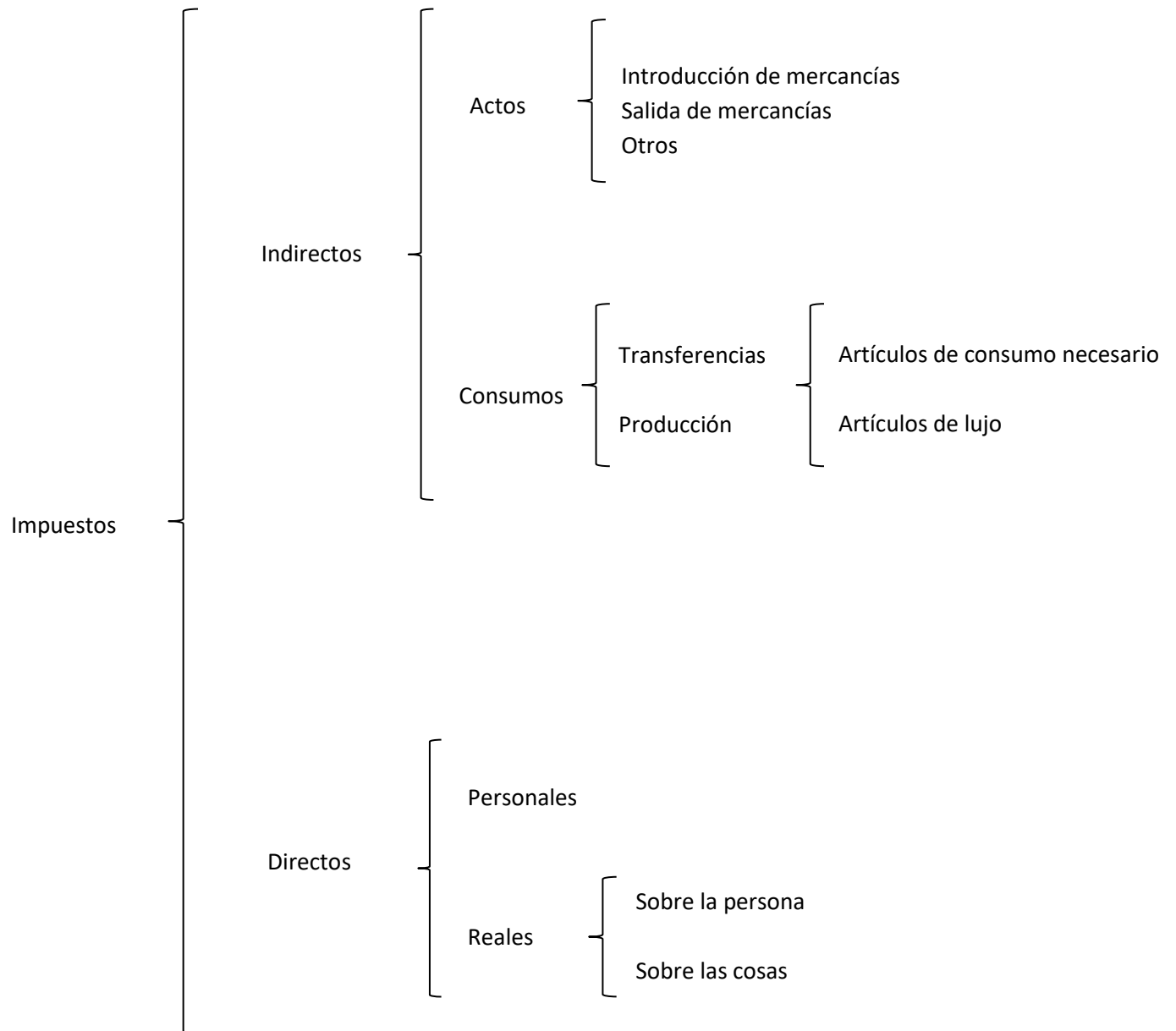
- Multifásicos. Gravan todas las etapas del proceso de compra-venta.
- Monofásicos. Gravan solamente una etapa del proceso. Éstos a su vez se subdividen en impuestos al valor total de las ventas y en impuestos al valor agregado.

Los impuestos indirectos se pueden clasificar también como impuestos sobre los actos e impuestos sobre el consumo. En el primer caso se tiene por ejemplo, los impuestos sobre la importación y la exportación.

Entre los principales impuestos indirectos aplicados en México se encuentran el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

## CUADRO ESQUEMÁTICO 2

### Clasificación de los impuestos



Fuente: Flores Zavala, 1991, pág. 275

## Ventajas

- a) Son poco perceptibles.
- b) Se confunden con el precio de venta.
- c) Gravan a todo el sector poblacional, aún extranjeros.
- d) Son voluntarios en el sentido de que basta con no adquirir el bien para no pagar el impuesto.
- e) El causante paga el impuesto en el momento en el que es más cómodo para él.

## Desventajas

- a) Recaen más sobre las clases pobres.
- b) No tienen la misma fuerza que los directos en tiempos de crisis, crean déficit agravando aún más la crisis.
- c) Los gastos de recaudación son muy elevados.

## **CAPÍTULO III**

### **CONTRIBUCIONES AL COMERCIO EXTERIOR**

En el capítulo anterior se explicó la base de las contribuciones, sus funciones, elementos y características, por lo que en este capítulo se profundizará en las principales disposiciones legales aplicables a las Contribuciones en materia de Comercio Exterior.

#### **3.1 CONCEPTOS BASICOS EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR**

Las contribuciones al comercio exterior están directamente ligadas con el régimen fiscal aplicable a las operaciones de importación y exportación de toda clase de bienes y productos, tradicionalmente se consideran que forman parte integrante del Derecho Aduanero, el que a su vez, puede considerarse una rama especial y, en ciertos aspectos, verdaderamente especializada del Derecho Fiscal.

El Derecho Aduanero al ser una rama especializada posee un lenguaje técnico propio, que amerita un una explicación adecuada. Por lo que no es posible interiorizarse en las contribuciones del comercio exterior, sin entender el significado preciso de los términos que se emplean comúnmente en esta materia.

1. Mercancías.- En materia aduanera todos los productos, artículos y bienes de cualquier índole o naturaleza, que sean susceptibles de importarse a

territorio de la República Mexicana o e exportarse desde dicho territorio, reciben la denominación común y genérica de mercancías.

Las mercancías van a constituir el objeto sobre el cual recaen todas las operaciones aduaneras. La denominación de mercancías, es la única que tiene un significado jurídico propio y adecuado para la debida identificación de las operaciones de importación y exportación, que son las que gravan las contribuciones al comercio exterior.

2. Despacho.- Es el conjunto de actos y formalidades relativos a la entrada de mercancías al territorio nacional y a su salida del mismo que, de acuerdo con los diferentes regímenes aduaneros se deben realizar en la aduana.

Está constituido por todos los trámites que legalmente deben realizarse para poder llevar a cabo las operaciones de importación y exportación de mercancías. Tramites que obviamente deben de ser realizados por los interesados, es decir, los importadores o exportadores, así como, en su caso, por sus agentes y apoderados aduanales, que son las personas autorizadas por las autoridades fiscales para llevar a cabo, a nombre de terceros el despacho aduanero.

Para el caso de las operaciones de importación, solo la realización de todos los actos y formalidades que integran el Despacho Aduanero, se puede acreditar la legal estancia en el país de mercancía de origen extranjero; toda vez que, en caso contrario, quien llegará a tener en su poder las mercancías de esta naturaleza sin poder demostrar que satisfizo



plenamente el respectivo Despacho Aduanero de importación, cometerá un contrabando, el cual, tal y como más adelante se verá, puede dar origen a la imposición de sanciones tanto económicas como corporales, ya que, a juicio de la autoridad hacendaria, el contrabando puede ser indistintamente calificado como infracción administrativa o como delito.

3. Aduana del Despacho.- La Aduana del Despacho es el recinto fiscal, es decir, la dependencia de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, autorizada para llevar a cabo todos los actos y formalidades que integran el despacho de las mercancías tanto de importación como de exportación. Desde luego, se trata de una dependencia oficial que forma parte del fisco federal.

Existen diversos tipos de aduanas, dependiendo del tráfico a través del cual las mercancías arriban o salen del territorio nacional. Así las llamadas aduanas fronterizas se ocupan del despacho de las operaciones del comercio exterior que al realizarse por el tráfico terrestre, arriban o salen del propio territorio nacional a través de las líneas o demarcaciones fronterizas que México tiene con las naciones vecinas, principalmente los Estados Unidos de América.

Las Aduanas Marítimas son las que se encargan del despacho de las mercancías que arriban o salen de los puertos mexicanos habilitados para el tráfico naviero internacional.

Las Aduanas Aeroportuarias son las que se encuentran establecidas en todas aquellas ciudades de país que cuentan con aeropuertos

internacionales, siendo su objetivo el de encargarse del despacho de las importaciones y exportaciones que se realizan a través del tráfico aéreo.

Las Aduanas Interiores son las que se encuentran en diversas ciudades de la República Mexicana, y no son fronteras ni puertos. En este caso, las mercancías son selladas en lugares estratégicos del contenedor al pasar por aduana fronteriza o marítima y se remiten a la aduana interior, la cual deberá realizar el despacho aduanero.

4. Pedimento de Importación o Exportación.- Están constituido por las formas oficiales aprobadas por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, que deben contener los datos referentes al régimen aduanero al que se pretendan destinar las mercancías, así como todos los datos necesarios para la determinación y pago de las contribuciones.

Los pedimentos para poder surtir el efecto deseado de lograr la determinación y el cálculo de las contribuciones al comercio exterior, y de permitir al mismo tiempo el despacho de las mercancías, deben incluir la documentación necesaria para que se permita la realización de los objetivos anteriores.

En el Pedimento de Importación se deben incluir los siguientes documentos:

a) La factura comercial que haya expedido el proveedor extranjero; la cual está sujeta a un proceso de revisión para evitar que este subvalorada la mercancía con la finalidad de que la carga contributiva sea menor.

- b) El conocimiento del embarque en tráfico marítimo o la guía en tráfico aéreo ambos revalidados por la empresa transportista.
- c) En caso de tratarse de Mercancías Restringidas, deberá acompañarse el documento denominado Permiso de Importación.
- d) La comprobación de origen y de la procedencia de la mercancía extranjera cuando corresponda. Esto solo es aplicable para aquellos productos que están sujetos al pago de cuotas compensatorias provisionales o definitivas, que generalmente son productos procedentes de países que llevan a cabo prácticas desleales de comercio internacional, y los que mediante procedimientos ilegales suelen abaratar el precio de las mercancías con el objeto de desplazar de su propio mercado a los productores nacionales de otros países.

En el caso de las mercancías que por Tratados Internacionales reciban alguna clase de beneficio, deberá de comprobarse de igual manera su origen.

- e) En su caso, el documento en el que conste la garantía que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinadas operaciones, como es el caso de aquellas que se sujeten al régimen de importación temporal.

Por otra parte, en lo que respecta a las operaciones de exportación, al Pedimento de Exportación deberá anexársele la factura que exprese el

valor de las mercancías, y los documentos que comprueben el cumplimiento de requisitos especiales.

Los pedimentos tienen como finalidad básica la de constituir los documentos oficiales que acreditan de manera fehaciente el debido despacho de las mercancías de importación y exportación, y en el caso de la importación sirve también para soportar su legal estancia en el país.

El agente aduanal asume una responsabilidad solidaria con el contribuyente directo que es el exportador o importador. De aquí que el Agente Aduanal, necesite de una “patente” emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que se otorga única y exclusivamente a aquellas personas que reúnan determinados requisitos de preparación, capacidad, experiencia y honorabilidad en el medio aduanero.

5. Reconocimiento Aduanero.- Consiste en el examen de las mercancías de importación o exportación, así como de sus muestras, para allegarse de elementos que ayuden a precisar la veracidad de lo declarado en el pedimento correspondiente, respecto de los siguientes conceptos:

a) Las unidades de medida, así como el número de piezas, volumen y otros datos que permitan cuantificarlas.

b) La descripción, naturaleza, estado, origen y demás características de las mercancías

c) Los datos que permitan la identificación de las mercancías.

El reconocimiento es llevado a cabo por las autoridades aduaneras en la aduana de despacho. Por regla general se practica un solo reconocimiento por operación, pero si el interesado o el agente aduanal no están conformes con el resultado podrán solicitar un segundo reconocimiento, en el cual se recurre a los Dictaminadores Aduaneros, quienes también están autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cuando se encuentren irregularidades en un reconocimiento aduanero, se deberá levantar acta circunstanciada. Esta acta puede dar origen a que en forma posterior la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, emita una resolución liquidataria por la cual se determine el cargo de diferencias que a su juicio resulten en materia de contribuciones al comercio exterior, más los recargos de ley y una multa que puede llegar a ser hasta del 150% de las contribuciones que se consideren omitidas.

En caso de que los interesados lo consideren necesario pueden interponer algún medio de defensa contemplado en el Código Fiscal de la Federación tanto en materia de recursos administrativos ante la propia autoridad fiscal, como en lo relativo con el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, cuyas sentencias posteriormente y como última instancia pueden ser revisadas por el Poder Judicial de la Federación, en este caso por los Tribunales Colegiados de Circuito, y en situaciones muy especiales , estrictamente relacionadas con cuestiones de inconstitucionalidad de leyes y reglamentos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

6. Entrega de Mercancías.- Ya que se han llevado a cabo todos los actos y formalidades propias de cada despacho aduanero, y se han pagado las contribuciones al comercio exterior que resulten, la aduana del despacho hará entrega a los interesados o a sus representantes, de las mercancías importadas o exportadas a fin de que puedan disponer libremente de las mismas con el régimen al que estuvieran destinadas.

Particularmente en el caso de las mercancías de importación definitiva, pueden ser retiradas del recinto fiscal e introducidas a territorio nacional para su libre utilización y comercialización.

7. Recinto Fiscal.- Se define como aquel lugar en donde las autoridades aduaneras realizan indistintamente las funciones de manejo, almacenaje, custodia, carga y descarga de las mercancías de comercio exterior, su fiscalización y despacho aduanero de las mismas.

8. Recinto Fiscalizado.- Consiste en el inmueble en el que determinados particulares prestan los servicios de manejo, almacenaje, custodia de mercancías sujetas a operaciones de comercio exterior, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

9. Retención de Mercancías.- La Ley Aduanera otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público facultades especiales para suspender la libre circulación de mercancías de procedencia extranjera, cuando exista una resolución administrativa o judicial en materia de propiedad industrial o de propiedad intelectual. En estos casos la autoridad aduanera deberá poner las mercancías de que se trate a disposición de las autoridades

correspondientes en el lugar que se señalen. (Arrijoa Vizcaíno, 2007, págs. 435-443)

### **3.2 IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR**

En los últimos años se ha observado un desgravamiento importante en lo que a contribuciones de comercio exterior se refiere, esto debido a los Tratados Internacionales que ha firmado México con ciertos países. Lo que provoca un contraste total con las elevadas tarifas arancelarias y restricciones proteccionistas de la industria internacional, que estuvieron vigentes hasta el año de 1988.

En la actualidad existen básicamente dos contribuciones al comercio exterior: el Impuesto General de Importación y el Impuesto General de Exportación. A lo que debe agregarse, que en el caso de una importación, en adición al impuesto general antes mencionado, también se causa el Impuesto al Valor Agregado, por disposición de la ley respectiva, generándose así, el negativo fenómeno de doble tributación, al resultar gravado el mismo objeto, en este caso por dos impuestos federales distintos.

Para efectos de la determinación de los impuestos general a la importación y a la exportación, existen leyes fiscales especiales, denominadas respectivamente Ley del Impuesto General de Importación y Ley del Impuesto General de Exportación.

En estas leyes se contiene una clasificación tarifaria de prácticamente la totalidad de las mercancías susceptibles de importarse y exportarse en

territorio nacional. Cada mercancía se encuentra identificada mediante un concepto que se llama Fracción Arancelaria, el cual es un conjunto de letras y números, y se incluye una descripción pormenorizada de la mercancía que se trate, así como una tasa, cuota o tarifa, que generalmente se fija en razón de un determinado porcentaje sobre el valor de la mercancía que se importe o se exporte. Más adelante se explicará con mayor profundidad la clasificación arancelaria.

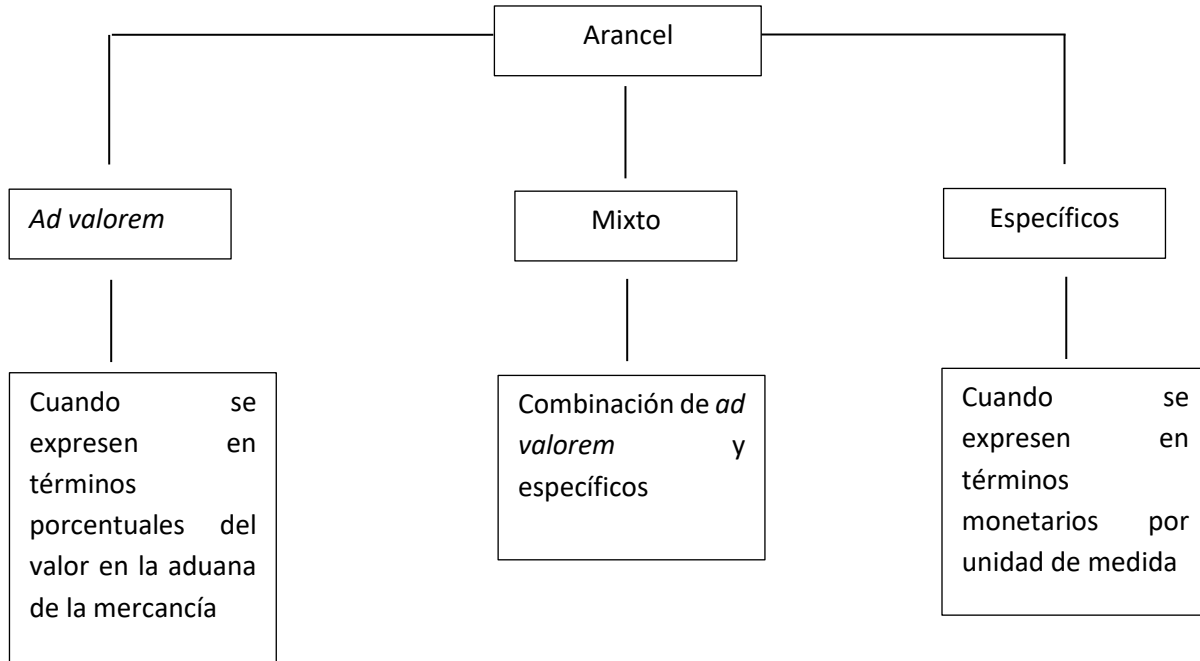
La expedición, reforma y adición de las Leyes de los Impuestos Generales a la Importación y a la Exportación, particularmente en lo que se refiere a la continua modificación y actualización de las fracciones arancelarias, se lleva a cabo mediante la expedición de los llamados Decretos Delegados, los cuales forman parte de las atribuciones del Ejecutivo Federal contempladas en el Artículo 131 Segundo Párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (Arrijo Vizcaíno, 2007, págs. 443-446)

### **3.3 Aranceles**

“Los Aranceles son las tarifas de impuestos generales de exportación e importación.” (Carrasco Iriarte, 2004, pág. 257)



### CUADRO ESQUEMÁTICO 3 Clasificación de Aranceles



Fuente: Carrasco Iriarte, 2004, pág. 257

#### 3.3.1 Arancel única protección industrial

Aunque defiende el comercio liberal, el Acuerdo General sobre Aranceles de Aduanas y Comercio (GATT) reconoce que es natural que los países deseen proteger sus ramas de producción frente a la competencia extranjera.

Se encarece a los países que mantengan esa protección a niveles razonablemente bajos y que lo hagan mediante los aranceles.

El principio de la protección arancelaria queda afianzado por disposiciones que prohíben aplicar restricciones cuantitativas a las importaciones.

Esta regla, sin embargo, tiene excepciones que se indican expresamente. Una excepción importante permite a los países que se enfrentan con dificultades de balanza de pagos (BP) restringir las importaciones para salvaguardar su posición financiera exterior. Esta excepción brinda a los países en desarrollo una flexibilidad mayor de la que tienen los países desarrollados para utilizar las restricciones cuantitativas a la importación si son necesarias a fin de contrarrestar una disminución importante de sus reservas monetarias.

Esta implementación es necesaria cuando entran al país mercancías a muy bajo costo, poniendo en desventaja a los productores nacionales, ya que les resulta imposible competir ante tales precios manejados, por lo que la finalidad de los aranceles y cuotas compensatorias es el balancear los precios de las importaciones con los productos del país.

Solamente se pueden proteger las industrias nacionales mediante arancel aduanero y no con otras medidas comerciales, sin embargo existen cuando menos las siguientes excepciones:

- Las salvaguardas
- Las excepciones propiamente dichas
- Las exenciones
- El Acuerdo Multifibras
- El Sector Agropecuario

- Las reservas del país adherente (Saldaña Perez, 2008, pág. 38)

### **3.4 Valoración Aduanera**

El proceso de estimación del valor de un producto en aduana plantea problemas a los importadores que pueden ser tan graves como el derecho real aplicado.

El Acuerdo de la OMC sobre Valoración en Aduana tiene por objeto establecer un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías: un sistema que se ajusta a las realidades comerciales y que prescribe la utilización de valores arbitrarios o ficticios. El Comité de Valoración en Aduana del Consejo del Comercio de Mercancías se ocupa de la labor realizada en la OMC en la esfera de la valoración en aduana. (Comercio, Valoración en Aduana. Organización Mundial del Comercio, 2011)

La valoración en aduana es el procedimiento aduanero aplicado para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas.

Si se aplica un derecho ad valorem, el valor en aduana es esencial para determinar el derecho pagadero por el producto importado. (Comercio, Información técnica sobre la Valoración Aduanera. Organización Mundial del Comercio, 2011)

Los derechos de aduana pueden ser específicos, ad valorem, o una combinación de ambos. En el primer caso, se recauda una suma concreta

por unidad cuantitativa de la mercancía: por ejemplo, 1 dólar por artículo o por unidad. No hace falta determinar el valor en aduana de la mercancía, ya que el derecho no se basa en ese valor sino en otros criterios. En este caso no se precisan normas sobre valoración en aduana y no es aplicable el Acuerdo sobre Valoración en Aduana.

En cambio, el derecho ad valorem depende del valor de la mercancía. Con arreglo a este régimen, el valor en aduana se multiplica por un tipo de derecho ad valorem (por ejemplo, el 5 por ciento) con el fin de calcular el derecho pagadero por el producto importado.

### **Antecedentes de los Métodos de Valoración Aduanera según Acuerdo de la Organización Mundial de Comercio**

El artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio estableció los principios generales de un sistema internacional de valoración. Se disponía en él que el valor a fines aduaneros de las mercancías importadas debería basarse en el valor real de las mercancías a partir del cual se impone el derecho, o bien de mercancías similares, en lugar de en el valor de las mercancías de origen nacional o en valores ficticios o arbitrarios. Aunque en el artículo VII se recoge también una definición de “valor real”, permitía a los Miembros utilizar métodos muy diferentes para valorar las mercancías. Existían además “cláusulas de anterioridad” que permitían la continuación de viejas normas que ni siquiera satisfacían la nueva y muy general norma.

A partir del decenio de 1950 muchos países calculaban los derechos de aduana según la Definición del Valor de Bruselas (DVB). Con arreglo a este método, para cada producto se determinaba un precio normal de mercado (definido como el precio que se pagaría por el producto en un mercado libre en una transacción entre un comprador y un vendedor independientes entre sí), sobre cuya base se calculaba el derecho. Las desviaciones en la práctica de este precio únicamente se tenían plenamente en cuenta cuando el valor declarado era superior al valor establecido. Las variaciones a la baja sólo se tenían en cuenta hasta el 10 por ciento. Este método no satisfacía en absoluto a los comerciantes, ya que las variaciones de los precios y las ventajas competitivas de las empresas no quedaban reflejadas hasta que la oficina de aduanas ajustaba el precio teórico transcurrido cierto tiempo. Los productos nuevos o raros no figuraban muchas veces en las listas, lo que hacía difícil determinar el “precio normal”. Los Estados Unidos nunca se adhirieron a la DVB; se necesitaba, pues, un método de valoración más flexible y uniforme que armonizase los regímenes de todos los países.

El Código de Valoración de la Ronda de Tokio, o Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del GATT, concluido en 1979, estableció un sistema positivo de valoración en aduana basado en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. El llamado “valor de transacción” tenía por objeto proporcionar un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que se ajustase a las realidades comerciales. Difiere del valor “teórico” utilizado en la Definición del Valor de Bruselas (DVB). En su calidad de acuerdo independiente, el Código de Valoración de la Ronda de Tokio fue firmado por más de 40 partes contratantes.

Tras la conclusión de la Ronda Uruguay, el Código de la Ronda de Tokio fue sustituido por el Acuerdo de la OMC relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994. Este Acuerdo es igual en esencia al Código de Valoración de la Ronda de Tokio y se aplica únicamente a la valoración de las mercancías a efectos de la aplicación de derechos ad valorem a las importaciones. No contiene obligaciones sobre la valoración a efectos de determinar los derechos de exportación o la administración de los contingentes sobre la base del valor de las mercancías, ni establece condiciones para la valoración de las mercancías con fines de aplicación de impuestos internos o control de divisas.

### **Principio Básico: Valor de transacción**

En el Acuerdo se dispone que la valoración en aduana debe basarse, salvo en determinados casos, en el precio real de las mercancías objeto de valoración, que se indica por lo general en la factura. Este precio, más los ajustes correspondientes a determinados elementos enumerados en el artículo 8, equivale al valor de transacción, que constituye el primer y principal método a que se refiere el Acuerdo.

### **Métodos de Valoración en Aduana**

En los casos en que no exista valor de transacción o en que el valor de transacción no sea aceptable como valor en aduana por haberse distorsionado el precio como consecuencia de ciertas condiciones, el Acuerdo establece otros cinco métodos de valoración en aduana, que habrán de aplicarse en el orden prescrito.

El orden de aplicación de los métodos 4 y 5 podrá invertirse a petición del importador (no, en cambio, a discreción del funcionario de aduanas). El Acuerdo contiene también disposiciones sobre trato especial y diferenciado para los países en desarrollo y sobre asistencia técnica. Como este Acuerdo forma parte integrante del todo único de la OMC, todos los Miembros de la OMC son miembros del Acuerdo de la OMC sobre Valoración en Aduana.

En total, en el Acuerdo se consideran los seis métodos siguientes:

### **1. Valor de Transacción**

El precio realmente pagado o por pagar es el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste e incluye todos los pagos hechos como condición de la venta de las mercancías importadas por el comprador al vendedor, o por el comprador a una tercera parte para cumplir una obligación del vendedor.

Condiciones que han de cumplirse

El valor en aduana es el valor de transacción cuando se cumplan las siguientes condiciones:

Prueba de la venta

Debe existir prueba de una venta para la exportación al país de importación (es decir, facturas comerciales, contratos, pedidos, etc.).

## Sin restricciones a la cesión o utilización

No deben existir restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que: - imponga o exija la legislación del país de importación; - se limiten al territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías; - no afecten sustancialmente al valor de las mercancías.

## Sin sujeción a condiciones adicionales

La venta o el precio no deben estar supeditados a condiciones o consideraciones cuyo valor no pueda determinarse con respecto a las mercancías objeto de valoración. En la nota al párrafo 1 b) del artículo 1 que figura en el Anexo I se dan algunos ejemplos: - el vendedor establece el precio de las mercancías importadas a condición de que el comprador adquiera también cierta cantidad de otras mercancías; - el precio de las mercancías importadas depende del precio o precios a que el comprador venda otras mercancías al vendedor; - el precio se establece condicionándolo a una forma de pago ajena a las mercancías importadas.

## Precio absoluto

Excepto cuando no revertirá directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el ajuste del artículo 8.



## Información suficiente a efectos de ajuste

Deberá disponerse de información suficiente para que puedan efectuarse en el precio pagado o por pagar, de conformidad con el artículo 8, determinados ajustes, por ejemplo:

- Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;
- El costo de los envases o embalajes y los gastos correspondientes;
- Determinados servicios;
- Los cánones y derechos de licencia;
- Los beneficios ulteriores;
- El costo del seguro y los gastos de transporte y servicios conexos ocasionados por el transporte hasta el lugar de importación si el Miembro basa la evaluación en el costo integral de financiamiento;
- Los gastos en que se haya incurrido después de la importación (derechos, transporte, construcción o montaje) [Anexo I, párrafo 3 de la nota al artículo 1].

Ausencia de vinculación entre el comprador y el vendedor

No debe existir vinculación entre el comprador y el vendedor, pero, si existiera, la utilización del valor de transacción será aceptable si el importador demuestra:

- Que la relación no ha influido en el precio, o
- Que el valor de transacción se aproxima mucho a un valor que responde a determinados criterios.

### Partes vinculadas

En el artículo 15 del Acuerdo se da la definición de personas vinculadas, según la cual, se considerará que existe vinculación entre las personas únicamente en los casos siguientes:

- Si una de ellas ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra;
- Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios;
- Si están en relación de empleador y empleado;
- Si una persona tiene, directa o indirectamente, la propiedad, el control o la posesión del 5 por ciento o más de las acciones o títulos en circulación y con derecho a voto de ambas;

- Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra (en la nota interpretativa del artículo 15 se dice que, a los efectos del Acuerdo, se entenderá que una persona controla a otra cuando la primera se halle de hecho o de derecho en situación de imponer limitaciones o impartir directivas a la segunda. Se dice también en esa nota que el término “personas” comprende las personas jurídicas, en su caso).

- Ambas están controladas directa o indirectamente por una tercera; o

- Sus familiares.

El valor en aduana basado en el método del valor de transacción depende en gran medida de los documentos presentados por el importador.

En el artículo 17 del Acuerdo se confirma el derecho de las administraciones de aduanas a “comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración”. En una “Decisión relativa a los casos en que las administraciones de aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado”, adoptada por el Comité de Valoración en Aduana en aplicación de una Decisión Ministerial adoptada en Marrakech, se indica el procedimiento que ha de seguirse en esos casos. Como primera medida, la administración de aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria de que el valor declarado representa la cantidad total realmente pagada o por pagar por las mercancías importadas. Si, una vez recibida la información complementaria, la administración de aduanas tiene aún dudas razonables (o si no obtiene respuesta), podrá decidir que el valor en aduana de las mercancías

importadas no puede determinarse con arreglo al método del valor de transacción. Antes de adoptar una decisión definitiva, la administración de aduanas debe comunicar sus motivos de duda al importador, que, a su vez, debe disponer de un plazo razonable para responder. También deben comunicarse al importador, por escrito, los motivos en que se haya inspirado la decisión definitiva.

## **2. Valor de transacción de mercancías idénticas**

El valor de transacción se calcula de la misma manera con respecto a mercancías idénticas, que han de responder a los siguientes criterios:

- Ser iguales en todos los aspectos, con inclusión de sus características físicas, calidad y prestigio comercial;
- Haberse producido en el mismo país que las mercancías objeto de valoración;
- Y que las haya producido el productor de las mercancías objeto de valoración.

Para que pueda aplicarse este método, las mercancías deben haberse vendido al mismo país de importación que las mercancías objeto de valoración. Deben también haberse exportado en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

Excepciones

Se admiten algunas excepciones, en particular:

- Cuando no existan mercancías idénticas producidas por la misma persona en el país de producción de las mercancías objeto de valoración, podrán tenerse en cuenta mercancías idénticas producidas por una persona diferente en el mismo país;
- Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición.

La definición excluye las mercancías importadas que incluyen trabajos de ingeniería, trabajos artísticos, etc. suministrados por el comprador al productor de las mercancías gratis o a precio reducido, realizados en el país de importación y que no hayan sido objeto de un ajuste en virtud del artículo 8.

### **3. Valor de transacción de mercancías similares**

El valor de transacción se calcula de la misma manera con respecto a mercancías similares, que han de responder a los siguientes criterios:

- Que sean muy semejantes a las mercancías objeto de valoración en lo que se refiere a su composición y características;
- Que puedan cumplir las mismas funciones que las mercancías objeto de valoración y ser comercialmente intercambiables;

- Que se hayan producido en el mismo país y por el mismo productor de las mercancías objeto de valoración. Para que pueda utilizarse este método, las mercancías deben haberse vendido al mismo país de importación que las mercancías objeto de valoración. Deben también haberse exportado en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

#### **4. Valor Deductivo**

-Deducción del valor a partir del precio a que se venda la mayor cantidad total

En el Acuerdo se dispone que, cuando no pueda determinarse el valor en aduana sobre la base del valor de transacción de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares, se determinará sobre la base del precio unitario al que se venda a un comprador no vinculado con el vendedor la mayor cantidad total de las mercancías importadas, o de otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, en el país de importación. El comprador y el vendedor en el país importador no deben estar vinculados y la venta debe realizarse en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración o en un momento aproximado. Si no se han realizado ventas en el momento de la importación o en un momento aproximado, podrán utilizarse como base las ventas realizadas hasta 90 días después de la importación de las mercancías objeto de valoración.

-Determinación de la mayor cantidad total vendida

Con arreglo al párrafo 1 del artículo 5, el valor en aduana debe establecerse sobre la base del precio unitario al que se venda la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas. Según la nota interpretativa de ese artículo, el precio unitario a que se venda la mayor cantidad total de las mercancías es el precio a que se venda el mayor número de unidades a personas no vinculadas al primer nivel comercial después de la importación al que se efectúen dichas ventas.

Para determinar esa mayor cantidad total de mercancías, se reúnen todas las ventas realizadas a un precio dado y se compara la suma de todas las unidades de mercancías vendidas a ese precio con la suma de todas las unidades de mercancías vendidas a cualquier otro precio. El mayor número de unidades vendidas a un precio representa la mayor cantidad total.

-Deducciones del precio al que se haya vendido la mayor cantidad total

Como el punto de partida para calcular el valor deductivo es el precio de venta en el país de importación, es preciso efectuar las siguientes deducciones para reducir ese precio al valor en aduana pertinente:

\*Las comisiones pagadas o convenidas usualmente, la suma de los suplementos por beneficios y gastos generales cargados en relación con las ventas;

\*Los gastos habituales de transporte y seguros en que se incurra en el país de importación;

\*Los derechos de aduana y otros gravámenes internos pagaderos en el país importador por la importación o venta de las mercancías;

\*Cuando proceda, el valor añadido por el montaje o ulterior elaboración de las mercancías.

## **5. Valor Reconstruido**

Con arreglo al valor reconstruido, que es el método más difícil y menos utilizado, el valor en aduana se determina sobre la base del costo de producción de las mercancías objeto de valoración más una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la reflejada habitualmente en las ventas de mercancías de la misma especie o clase del país de exportación al país de importación. El valor reconstruido es la suma de los siguientes elementos:

\*Costo de producción = valor de los materiales y de la fabricación

El costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas. El valor de los materiales incluirá, por ejemplo: materias primas tales como madera, acero, plomo, arcilla, textiles, etc.; gastos en que se haya incurrido para llevar las materias primas al lugar de producción; subconjuntos, como circuitos integrados; y elementos prefabricados que finalmente hayan de armarse.

Los gastos de fabricación incluirán el costo de la mano de obra, los gastos de montaje cuando se trate de una operación de montaje en vez de un



proceso de fabricación, y gastos indirectos en concepto, por ejemplo, de supervisión y mantenimiento de las fábricas, horas extraordinarias, etc.

El costo o valor se determinará sobre la base de la información relativa a la producción de las mercancías objeto de valoración, proporcionada por el productor o en su nombre. De no estar incluidos supra, se añadirán el costo de los embalajes y los gastos conexos, los servicios auxiliares, los trabajos de ingeniería, los trabajos artísticos, etc. realizados en el país de importación.

#### \*Beneficios y gastos generales

Los beneficios y gastos generales reflejados habitualmente por los productores del país de importación en las ventas de mercancías de la misma especie o clase del país de exportación al país de importación, sobre la base de información facilitada por el productor.

Se entiende por mercancías de la misma especie o clase las mercancías comprendidas en el grupo o gama de productos producidos por un determinado sector o rama de producción, que comprenden las mercancías idénticas o similares. La cantidad en concepto de beneficios y gastos generales ha de considerarse como un todo (es decir, la suma de ambos conceptos). Los gastos generales podrían incluir los gastos de alquiler, electricidad, suministro de agua, gastos jurídicos, etc.

#### \*Otros gastos que han de añadirse

Por último, deberán añadirse al precio otros gastos: el costo del 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 del seguro.

## **6. Método de última instancia**

Cuando el valor en aduana no pueda determinarse por ninguno de los métodos citados anteriormente, podrá determinarse según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo y del artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación. En la mayor medida posible, este método deberá basarse en los valores y métodos determinados anteriormente, con una flexibilidad razonable en su aplicación.

Criterios de valoración que no han de aplicarse

Con arreglo al método de última instancia, el valor en aduana no deberá basarse en:

- El precio de venta de mercancías en el país de importación (es decir, el precio de venta de mercancías fabricadas en el país de importación);
  
- Un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles (deberá utilizarse el más bajo);

- El precio de mercancías en el mercado interno del país de exportación (la valoración sobre esta base sería contraria al principio enunciado en el preámbulo del Acuerdo de que “los procedimientos de valoración no deben utilizarse para combatir el dumping”);
- Un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares (la valoración debe realizarse sobre la base de los datos disponibles en el país de importación);
- El precio de mercancías vendidas para exportación a un tercer país (dos mercados de exportación han de tratarse siempre como separados y el precio establecido para uno no debe controlar el valor en aduana en el otro);
- Valores en aduana mínimos (a menos que un país en desarrollo se haya acogido a la excepción que permite la utilización de valores mínimos);
- Valores arbitrarios o ficticios (esta prohibición se refiere a sistemas que no basen sus valores en lo que en realidad ocurre en el mercado, reflejado en los precios, ventas y costos reales; han de excluirse también los motivos de la importación o venta de las mercancías).

### **3.5 Clasificación Arancelaria**

La clasificación arancelaria consiste en la ubicación de una determinada mercancía en la fracción que le corresponde dentro de la Tarifa de los

Impuestos Generales de Importación y Exportación y, se realiza aplicando las Notas de Sección, las Notas de Capítulo, las Reglas Complementarias y las Notas Explicativas de la referida Tarifa, así como de diversos criterios que existen sobre clasificación.

En sí todas las mercancías se encuentran clasificadas en esta tarifa, la cual tiene un orden sistemático, armonizado y codificado en la que cada mercancía es identificada con una serie de números que se leen de izquierda a derecha por pares. Identifican en ese orden al Capítulo, la Partida, la Subpartida y el Arancel, los primeros seis son a nivel general (capítulo, partida y subpartida), es decir identifican a esa mercancía en todas las aduanas del mundo y los dos últimos (arancel), los asigna el país de que se trate a efecto de tasar los impuestos al comercio exterior.

Los encargados de realizar la clasificación son los agentes y apoderados aduanales, para ello, quien los contrate debe de proporcionarle la información necesaria sobre la identificación y cualidades de la mercancía para que estén en posibilidad de realizar una correcta clasificación, ya que de ello depende el pago del arancel y el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias.

Los importadores, previamente a la operación de comercio exterior que pretendan realizar, pueden consultar a las autoridades aduaneras sobre la clasificación arancelaria de las mercancías objeto de la operación de comercio exterior, cuando consideren que se pueden clasificar en más de una fracción arancelaria.

Deben ser presentadas por escrito, señalando el nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado para el RFC, indicando la autoridad a quien se dirige, fijando el domicilio para oír y recibir notificaciones, y el nombre de la persona autorizada para recibirlas. Dicha consulta puede presentarse directamente por el interesado ante las autoridades aduaneras o por las confederaciones, cámaras o asociaciones, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 18 y 18-A del Código Fiscal de la Federación.

Si el propósito de la consulta, consistente en obtener la correcta clasificación de la mercancía, debe señalar la fracción arancelaria que considera aplicable, las razones en que sustente su apreciación y la fracción o fracciones con las que exista la duda y, adjunte en su caso, muestras, catálogos y demás elementos que permitan identificar la mercancía para su correcta clasificación arancelaria.

Quienes hubieran formulado consulta en los términos del párrafo anterior, pueden realizar el despacho de las mercancías materia de la consulta, por conducto de su agente o apoderado aduanal, anexando al pedimento copia del escrito de consulta, en la que conste su recepción por parte de las autoridades aduaneras.

Para ejercer esta opción se efectuará el pago de las contribuciones de conformidad con la fracción arancelaria cuya tasa sea la más alta de entre las que considere que se pueden clasificar, así como pagar las cuotas compensatorias y cumplir con las demás regulaciones y restricciones no

arancelarias aplicables a las distintas fracciones arancelarias motivo de la consulta.

Si con motivo del reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento, se detectan irregularidades en la clasificación arancelaria de la mercancía declarada en el pedimento, los funcionarios adscritos a la aduana no emitirán las resoluciones a que se refieren los artículos 152 y 153 de esta Ley, hasta en tanto no se resuelva la consulta por las autoridades aduaneras.

Cuando de la resolución que emitan las autoridades aduaneras resulten diferencias de contribuciones y cuotas compensatorias a cargo del contribuyente, éste deberá pagarlas, actualizando las contribuciones y con recargos desde la fecha en que se realizó el pago y hasta aquella en que se cubran las diferencias omitidas sin que proceda la aplicación de sanción alguna derivada por dicha omisión. Si resultan diferencias en favor del contribuyente, éste podrá rectificar el pedimento para compensarlas o solicitar su devolución.

Las personas a que se refiere el segundo párrafo, pueden presentar consulta a las autoridades aduaneras, para conocer la clasificación arancelaria de las mercancías que pretendan importar o exportar, en los términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, anexando, en su caso, las muestras, catálogos y demás elementos que permitan identificar la mercancía para su correcta clasificación arancelaria.

La clasificación se realizará conforme la Tarifa de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación a ocho dígitos, los dos primeros indicarán

el capítulo, los dos siguientes la partida, los otros dos la subpartida y los restantes determinarán el arancel, en su conjunto forman la fracción arancelaria.

Para poder establecer correctamente la fracción que le corresponde a una mercancía, se debe de tomar en cuenta lo señalado en las Reglas Generales y en las Complementarias de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, así como de las Notas de Sección y de Capítulo de esa misma ley, además de consultar las notas explicativas correspondientes. (Público, 2006)

### **3.6 Regímenes Aduaneros**

Todas las mercancías que ingresen o que salen de México deben destinarse a un régimen aduanero, establecido por el contribuyente, de acuerdo con la función que se le va a dar en territorio nacional o en el extranjero.

Cuando una mercancía es presentada en la aduana para su ingreso o salida del país, se debe informar en un documento oficial (pedimento) el destino que se pretende dar a dicha mercancía.

La legislación contempla seis regímenes con sus respectivas variantes:

#### **1. Definitivos**

De importación

a) Importación definitiva a través de empresas de mensajería y paquetería

o Servicio

Postal.

b) Por única vez

De exportación

## 2. Temporales

De importación

a) Para retornar al extranjero en el mismo estado

b) Para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila

o de exportación

De exportación

a) Para retornar al país en el mismo estado

b) Para elaboración, transformación o reparación

## 3. Depósito Fiscal

## 4. Tránsito de mercancías

Interno

Internacional

## 5. Elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado

## 6. Recinto fiscalizado estratégico (Público, Concepto de Régimen Aduanero: Aduanas México, 2011)



### **3.6.1 Definiciones de Regímenes Aduaneros**

#### **Importación Temporal**

Es la entrada al país de mercancías extranjeras para permanecer en él por tiempo limitado y con una finalidad específica.

No están sujetas al pago de impuestos al comercio exterior, ni de cuotas compensatorias, salvo que la introducción de las mercancías se realice bajo un programa que difiere o devuelve de aranceles; que la propiedad de las mercancías se transfiera o enajene a excepción de las realizadas entre empresas maquiladoras o las de empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía.

Así existen dos formas:

- Importación temporal de mercancías para retornar al extranjero en el mismo estado que fueron importadas, es decir, la mercancía no debe de sufrir ninguna alteración
- Importación temporal de mercancías para someterlas a procesos de elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación

## **Importación Definitiva**

Se considera régimen de importación definitiva la entrada de mercancías de procedencia extranjera con la finalidad de permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado.

## **Exportación Temporal**

Se entiende por este régimen, la salida de mercancías del país por un tiempo limitado y con una finalidad específica, en este régimen no se pagan los impuestos al comercio exterior, pero se deben cumplir las obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias y formalidades para el despacho de las mercancías destinadas a este régimen.

Existen dos modalidades:

- Para retornar al país en el mismo estado, esto es, que retornen del extranjero sin modificación alguna
- Para someterlas a un proceso de elaboración, transformación o reparación

## **Exportación Definitiva**

El régimen de exportación definitiva consiste en la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado.

## **Depósito Fiscal**

Es el almacenamiento de mercancías de procedencia extranjera o nacional en Almacenes Generales de Depósito, los cuales deben de estar autorizados para ello, por las autoridades aduaneras y prestar este servicio en términos de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito.

Este régimen se efectúa una vez determinados los impuestos al comercio exterior, así como las cuotas compensatorias y permite que las mercancías depositadas en dichos almacenes puedan retirarse para:

- Importarse definitivamente, si son de procedencia extranjera
- Exportarse definitivamente, si son de procedencia nacional
- Retornarse al extranjero las de esa procedencia o reincorporarse al mercado las de origen nacional, cuando los beneficiarios se desistan de este régimen
- Importarse temporalmente por maquiladoras o por empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía

Así mismo permite a los particulares mantener almacenadas sus mercancías todo el tiempo que así lo consideren, en tanto subsista el contrato de almacenaje y se pague por el servicio.

## **Tránsito de Mercancías**

El régimen de tránsito consiste en el traslado de mercancías, bajo control fiscal, de una aduana nacional a otra.

Se debe de entender por este régimen cuando las mercancías proceden de un país y se dirigen a otro pero lo hacen cruzando México. Para ello la aduana de entrada envía a la aduana de salida las mercancías de procedencia extranjera que llegó al territorio nacional con destino al extranjero.

Existe otro supuesto que es, cuando por cuestiones de economía o de operatividad se trasladan mercancías nacionales o nacionalizadas por territorio extranjero para que posteriormente reingresen a México.

Se deberán cumplir los plazos establecidos en el Anexo 15 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

#### a) Tránsito Internacional

El régimen de tránsito consiste en el traslado de mercancías, bajo control fiscal, de una aduana nacional a otra.

Se debe de entender por este régimen cuando las mercancías proceden de un país y se dirigen a otro pero lo hacen cruzando México. Para ello la aduana de entrada envía a la aduana de salida las mercancías de procedencia extranjera que llegó al territorio nacional con destino al extranjero.

Existe otro supuesto que es, cuando por cuestiones de economía o de operatividad se trasladan mercancías nacionales o nacionalizadas por territorio extranjero para que posteriormente reingresen a territorio nacional.

## b) Tránsito Interno

El régimen interno consiste en el traslado de mercancías, bajo control fiscal, de una aduana nacional a otra, es decir:

- La aduana de entrada envíe las mercancías de procedencia extranjera a la aduana que se encargará del despacho para su importación
- La aduana de despacho envíe las mercancías nacionales o nacionalizadas a la aduana de salida, para su exportación
- La aduana de despacho envíe las mercancías importadas temporalmente en programas de maquila o de exportación a la aduana de salida, para su retorno al extranjero

## CAPITULO IV

### PRÁCTICAS DESLEALES DE COMERCIO INTERNACIONAL

Las prácticas desleales de Comercio Internacional provocan alteraciones en los mercados nacionales, ocasionando que los productores domésticos deban disminuir sus precios para poder competir con las importaciones, pero dichos precios resultan insostenibles la mayoría de las veces, ocasionando que el productor nacional desaparezca y por lo tanto el productor extranjero domine el mercado y los precios.

#### 4.1 Aspectos generales

Existen diversas conductas que afectan continuamente y de manera negativa el comercio internacional, tales como el *dumping*, los subsidios, la subfacturación, el contrabando, la piratería y la triangulación, todas ellas conocidas en el argot coloquial como “prácticas desleales de comercio”. (Saldaña Perez, 2008, pág. 95).

Sin embargo, tanto las leyes como los tratados internacionales sobre la materia comercial, solamente consideran como prácticas desleales de comercio internacional al dumping y a la subvención. Las otras conductas que afectan de manera negativa al comercio internacional se encuentran reguladas por otros ordenamientos tales como lo son, el código penal, la ley aduanera o la ley de propiedad intelectual las cuales en algunos casos se califican como delitos.

Desde principios del siglo XX, algunos países desarrollados emitieron leyes para regular el dumping y las subvenciones. Canadá estableció la primera legislación de la materia en el año de 1904 con el propósito de proteger a la industria siderúrgica contra importaciones de los Estados Unidos. Posteriormente Nueva Zelanda legisla en 1905, Australia en 1906, Sudáfrica en 1914, los Estados Unidos en 1916 y México en 1986.

La Ley Comercio Exterior, el Reglamento de Ley Comercio Exterior, el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (AA) y el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (ASMC) no definen el concepto de prácticas desleales de comercio internacional”, pues únicamente señalan los elementos que la conforman. No obstante, de los artículos 28 y 39 de la Ley Comercio Exterior reformada en el mes de marzo de 2003, se desprende la siguiente definición:

“Se considera prácticas desleales de comercio internacional la importación de mercancías en condiciones de discriminación de precios (precios dumping) u objetos de subvenciones en el país de origen que causen daño importante, una amenaza de daño importante, un retraso importante en la creación de una rama de la producción nacional de mercancías idénticas o similares a las que se están importando”.

Conforme a los tratados internacionales y a la Ley de Comercio Exterior, solamente se puede determinar la existencia de una práctica desleal de *dumping* o de subvenciones e imponer una cuota compensatoria, como resultado de una investigación administrativa iniciada a solicitud de la rama

de producción nacional de mercancía idéntica o similar a la importada o de oficio por la autoridad investigadora.

El productor nacional solicitante de un inicio de investigación por *dumping* o subvención debe presentar los argumentos y pruebas que razonablemente estén al alcance y que hagan presumir a la autoridad de la práctica desleal: aumento del volumen de importaciones en condiciones de discriminación de precios o de subvención; la existencia de un daño importante, una amenaza de daño importante o de retraso importante en la creación de una rama de producción nacional; y una relación causal entre las importaciones subvencionadas o discriminadas y el daño importante, una amenaza de daño importante o de retraso importante en la creación de una rama de producción nacional, entre otros requisitos. La investigación podrá iniciarse de oficio en circunstancias especiales, siempre que la autoridad cuente con los elementos de prueba antes mencionados.

En la siguiente tabla se presentan de manera esquemática los elementos fundamentales que integran las prácticas desleales de comercio internacional, por *dumping* y subvención.



## CUADRO ESQUEMÁTICO 4

### Elementos de las prácticas desleales de comercio internacional.

Prácticas Desleales de Comercio Internacional

ELEMENTOS

Discriminación de precios

(importación de mercancías a precio inferior a su valor normal)

+

Daño importante

O

Amenaza de daño importante

O

Retraso importante en la creación de una rama de producción nacional

+

Causalidad

---

Práctica desleal de *dumping*

Subsidio gubernamental  
+  
Daño importante  
O  
Amenaza de daño importante  
O  
Retraso importante en la creación de una rama de producción nacional  
+  
Causalidad

---

Prácticas desleal de subvención

Fuente: Saldaña Pérez, 2008, págs. 95-96

## **4.2 Práctica desleal del *Dumping***

La exportación de mercancías a un precio inferior al de venta en el mercado interno o de exportación a un tercer país, o incluso por debajo del costo es una práctica que realizan las empresas internacionales, independientemente del país que se trate, esto es economía de libre mercado o economía de no mercado, desarrollado o en desarrollo.

### **4.1.1 Definición de *dumping***

El termino *dumping* proviene de la expresión inglesa “*to dump*” que significa arrojar, tirar, descargar o vaciar de golpe. La etimología de la voz *dumping* se asocia con las prácticas comerciales consistentes en inundar un mercado con determinados productos, vendidos a precios inferiores a los corrientes.

El *dumping* se define como una forma de comportamiento de los precios, en la cual un productor extranjero de una mercancía discrimina entre dos mercados, ya sea entre un mercado doméstico y un tercer mercado de exportación, o entre dos mercados regionales en el mismo país, estableciendo precios diferentes en cada uno.

El *dumping* internacional consiste en que el exportador vende a un mercado externo a un precio más bajo que el de la mercancía similar, vendida en su mercado interno.

La discriminación de precios usualmente ocurre cuando las barreras arancelarias y no arancelarias en el mercado doméstico del exportador le brindan una protección que le permite alcanzar un poder monopólico y excesivos beneficios en su mercado interno, respecto a cualquier competencia.

El exportador está en la posibilidad de ofrecer un precio de exportación más bajo que soporta con un precio de venta superior en su mercado. (Saldaña Perez, 2008, págs. 102-104)

#### **4.2.2. Tipos de *Dumping***

Las empresas de un país pueden realizar exportaciones de mercancías en condiciones de *dumping* por muy diferentes razones, las cuales doctrinalmente se considera que existen los siguientes tipos:

##### *a) Dumping depredatorio*

Tiene como finalidad la eliminación de los competidores del exportador en el país importador mediante la venta de mercancías en condiciones de discriminación de precios, y en muchas ocasiones por debajo de costos, durante un tiempo estratégicamente planeado. De tal manera que después de eliminar a su competencia, el exportador está en la posibilidad de alcanzar una posición más ventajosa en el mercado de ese país mediante el control de los precios.

Este tipo de *dumping* no es muy frecuente y se puede presentar cuando existe una industria débil en el país importador, frente a una industria exportadora significativamente más fuerte en el país de origen de la mercancía, y ante la ausencia de competidores externos de importancia.

Esta práctica es resultado de una estrategia comercial bien definida por parte de los exportadores del país de origen de las mercancías.

b) *Dumping* no depredatorio

El exportador vende mercancías al exterior a precios discriminados por cuestiones particulares a la economía de su país. No hay una intención de causar un daño a la economía nacional de mercancías idénticas o similares en el país importador, para alcanzar el objetivo de obtener una posición más ventajosa en el mercado de ese país.

c) *Dumping* permanente

Se presenta cuando las exportaciones en condiciones de *dumping* se realizan en forma continua y se prolongan en el tiempo. Generalmente por causas económicas que provocan que dichas exportaciones sean de carácter estructural en el país de origen, por lo que no desaparecen en un corto plazo.

d) *Dumping* ocasional o esporádico

Tiene lugar en periodos relativamente cortos y por alteraciones no estructurales en la economía del país exportador o en los mercados internacionales, por lo que resulta difícil detectarlo y en su caso efectuar una investigación para contrarrestarlo.

El *dumping* es ocasional cuando se origina por una situación pasajera, como lo es la disminución de la demanda o una sobreoferta que provocan excedentes de producción periódicos, o el no utilizar la capacidad instalada en industrias con altos costos fijos.

La duración dependerá del tiempo en que se presente una sobreoferta así como la existencia y en su caso la renovación de los excedentes de producción.

Generalmente se origina por desplazamientos en la demanda del país exportador que provoca niveles de capacidad excedentes, el cual para obtener una maximización de sus utilidades realiza ventas de exportación a precios discriminados.

#### e) *Dumping* abierto

Se presenta cuando una simple comparación del precio de exportación con el valor normal, refleja claramente la existencia de la discriminación de precios.

Por lo general la discriminación de precios no es abierta, ya que la complejidad de las operaciones comerciales internacionales dificulta su detección mediante una simple comparación de precios.

#### f) *Dumping* encubierto

Es aquel que está disimulado u oculto por actos voluntarios de los exportadores o importadores, o de ambos, de tal manera que con la simple comparación del precio de exportación con el valor normal no se puede detectar la existencia de la discriminación de precios.

El *dumping* se puede ocultar mediante diferentes prácticas de compradores y vendedores, entre los que destacan las ventas a pérdida, ventas entre compradores y vendedores vinculados, arreglos compensatorios, devoluciones, gastos de flete, de seguro, de crédito y de comisiones, diferencias físicas, descuentos y bonificaciones, etcétera. (Saldaña Perez, 2008, págs. 99-101)

### **4.3 Subvención a la industria y agricultura**

La mayoría de los gobiernos a nivel mundial conceden beneficios directos o indirectos que permiten a sus productores a sus productores:

- a) Ahorro artificial en los costos de producción.
- b) Reducción artificial de costos de adquisición totales y marginales.
- c) Aumento artificial de utilidad marginal.

El productor que recibe la ayuda en el país exportador se coloca en una situación económicamente más favorable.

En algunos casos los gobiernos buscan proporcionar a los productores una ventaja competitiva desleal que les permita hacer frente a sus competidoras en el mercado internacional.

Los miembros de la Organización Mundial de Comercio (OMC) consideran que este proceder del gobierno constituye una práctica desleal prohibida mediante estrictas reglas, salvo las excepciones que se establecen, tal es el caso de materia agropecuaria.

#### **4.3.1 Definición de subvención**

Una subvención o un subsidio es cualquier contribución financiera que otorga un gobierno a una empresa o rama de producción nacional, o a cualquier forma de sostenimiento de los precios que concede un gobierno a una empresa o rama de producción nacional y que con ello les proporciona un beneficio.

De la definición anterior se desprenden dos elementos esenciales:

- a) La existencia de una contribución financiera o alguna forma de sostenimiento de los precios por parte de los gobiernos.
- b) El otorgamiento de un beneficio.

#### **4.3.2 Clasificación de las Subvenciones**

El Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias clasifica a las subvenciones en dos compartimentos y les asigna colores para su



identificación. El rojo corresponde a las subvenciones prohibidas y el ámbar para las recurribles.

Anteriormente se incluía el verde para identificar a las permitidas, pero tuvieron solo una vigencia de 5 años no prorrogados. Estas subvenciones estaban orientadas a la investigación, asistencia a regiones desfavorecidas y adaptación de instalaciones a nuevas exigencias ambientales.

### **Subvenciones prohibidas**

Se considera que una subvención es prohibida cuando la ayuda financiera o la forma de sostenimiento de ingresos o de precios de un gobierno, además de otorgar un beneficio y ser específica:

- Está supeditada de hecho a los resultados de la exportación, como condición única o entre otras, incluyendo las señaladas en la Lista Ilustrativa de Subvenciones a la exportación, contenida en el Anexo 1 del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias. Se le conoce como subvención a la exportación.
- Supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los de importación, como condición única o entre otras. Se le conoce como subvención al contenido nacional.

Las subvenciones a la exportación y al contenido nacional están prohibidas porque se establecen para distorsionar el comercio y, en consecuencia, es probable que ocasionen efectos desfavorables en otros países.

Sin embargo, los Miembros en desarrollo pueden mantener subvenciones prohibidas, de acuerdo con los términos establecidos en el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias.

### **Subvenciones recurribles**

Una subvención es recurrible cuando la ayuda financiera o la forma de sostenimiento de ingresos o de precios de un gobierno, además de ser específica produce alguno de los tres efectos desfavorables en los intereses de los demás miembros:

- Daño a la rama de producción nacional de otro miembro
- Anulación o menoscabo de las ventajas resultantes para otros miembros, directa o indirectamente
- Perjuicio grave a los intereses de otro miembro (Saldaña Perez, 2008, págs. 256-258).

#### **4.4 Daño importante, amenaza de daño importante o retraso importante y causalidad, por dumping y subvenciones**

Para determinar la existencia de una práctica desleal no es suficiente demostrar la realización de importaciones en condiciones de discriminación de precios o subvencionadas, además se requiere demostrar que dichas importaciones están provocando un daño a una rama de producción nacional en los términos del Acuerdo sobre la aplicación del Artículo IV del Acuerdo

General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, conocido como Acuerdo Antidumping y del Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias.

El término daño en sentido genérico comprende tres modalidades: un daño importante causado a una rama de producción nacional (daño importante), una amenaza de daño importante a una rama de producción nacional (amenaza de daño importante) o un retraso importante en la creación de una rama de producción nacional (retraso importante) de mercancías idénticas similares a aquellas que se estén importando o pretendan importarse en condiciones de discriminación de precios o subvenciones.

El Acuerdo sobre la aplicación del Artículo IV del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y el Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias señalan:

“En el presente Acuerdo se entenderá por daño, salvo indicación en contrario, un daño importante a una rama de producción nacional, una amenaza de daño importante a una rama de producción nacional o un retraso importante en la creación de esta rama de producción, y dicho termino deberá interpretarse de conformidad con las disposiciones del presente artículo...”

Al requisito anteriormente mencionado se le conoce como prueba de daño importante, prueba de amenaza de daño importante o prueba de retraso importante, según sea el caso.(Saldaña Perez, 2008, págs. 281-282)

#### 4.4.1 Prueba de daño importante

El Acuerdo sobre la aplicación del Artículo IV del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros, Comercio y el Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias, la Ley de Comercio Exterior y el Reglamento de la Ley de Comercio Exterior no contienen una definición de daño importante. En estas disposiciones solamente se señala que la determinación de la existencia de daño importante a una rama de producción nacional debe hacerse sobre la base de pruebas positivas, tomando en cuenta los siguientes factores:

- El crecimiento en el volumen de las importaciones a precios discriminados o subvencionados
- El efecto de estas importaciones en los precios nacionales de productos similares
- Repercusión en la producción nacional de mercancías similares

Cuando la autoridad investigadora determine que los márgenes de discriminación de precios o subvención son los *minimis* o que el volumen de las importaciones investigadas son insignificantes debe concluir de inmediato la investigación, en virtud de que no existen pruebas suficientes de dumping o del daño que justifiquen la continuación de la investigación.

Conforme al artículo 5.8 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio es requisito de inicio de investigación que el volumen de

importaciones reales en condiciones de discriminación de precios originarias de un país no sea insignificante. Se considera que las importaciones son insignificantes si en un país si en lo individual representan menos del 3 por ciento del volumen de las importaciones de la mercancía idéntica o similar en el país importador, excepto cuando las importaciones de los países que en lo individual representen más del 7 por ciento.

#### **4.4.2 Prueba de amenaza de daño importante**

En los casos de amenaza de daño importante la producción nacional solicitante argumenta que aun cuando en el momento presente no se ha materializado o reflejado un daño importante a la industria nacional a causa de las importaciones en condiciones de discriminación de precios o subvenciones, es inminente y claramente previsto que en futuro cercano se materialice el daño importante de continuar las importaciones en dichas condiciones.

El productor nacional podría argumentar que aun cuando ni siquiera se han efectuado importaciones del producto, pero se pretenden importar, ya que es inminente y claramente previsto que en un futuro cercano se importen mercancías en condiciones de discriminación de precios o de subvenciones, las cuales causaran un daño importante a la producción nacional de mercancías idénticas o similares.

El artículo 79 del Reglamento de la Ley de Comercio Exterior define cuando se pretende importar una mercancía:

“Se considerará que una mercancía pretende importarse cuando se acredite fehacientemente que se haya acordado su traslado o envío al territorio nacional. En este caso, la Secretaría podrá declarar el inicio de la investigación, previo examen de los instrumentos jurídicos que al efecto se aporten. Quedan exceptuados del supuesto anterior las ofertas, las cotizaciones o pedidos que no vinculen obligatoriamente a los signatarios. En la revisión a que se refiere el párrafo anterior, la Secretaría se cerciorará que la operación u operaciones de importación efectivamente serán realizadas...”

En algunas ocasiones se ha abusado de la figura de amenaza de daño importante, ya que se ha utilizado con fines proteccionistas.

Conforme al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y el Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias la determinación de la existencia de una amenaza de daño importante se basará en hechos y no simplemente en alegaciones, conjeturas o posibilidades remotas.

De acuerdo con el Artículo 3.7 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y el artículo 15.7 del Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias de al efectuar la determinación de la existencia de una amenaza de daño importante, las autoridades deberán considerar, entre otros, los siguientes factores:

(i) una tasa significativa de incremento de las importaciones objeto de dumping o subsidios en el mercado interno que indique la probabilidad de que aumenten sustancialmente las importaciones;

(ii) una suficiente capacidad libremente disponible del exportador o un aumento inminente y sustancial de la misma que indique a probabilidad de un aumento sustancial de las exportaciones objeto de dumping o subsidios al mercado del país importador, teniendo en cuenta la existencia de otros mercados de exportación que pueden absorber el posible aumento de las exportaciones;

(iii) el hecho de que las importaciones se realicen a precios que tendrán en los precios internos el efecto de hacerlos bajar o contener su subida de manera significativa, y que probablemente hagan aumentar la demanda de nuevas importaciones; y

(iv) las existencias del producto objeto de la investigación.

Ninguno de estos factores por sí solos bastará necesariamente para obtener una orientación decisiva, pero todos ellos juntos han de llevar a la conclusión de la inminencia de nuevas exportaciones a precios de dumping y de que a menos que se adopten nuevas medidas de protección, se producirá un daño importante.

Por lo que respecta a los casos en que las importaciones objeto de dumping o subsidios amenacen causar un daño, la aplicación de las medidas antidumping o compensatorias se examinará y decidirá con especial cuidado.

En la evaluación de amenaza de daño importante se debe considerar si la modificación de las circunstancias que daría lugar a que las importaciones

en condiciones de discriminación de precios o de subvenciones causaría daño importante a una rama de la producción nacional; deben existir razones suficientes para convencer a la autoridad que en un futuro inmediato habrá un aumento sustancial de importaciones del producto investigado a precios dumping o subvencionados. (Saldaña Perez, 2008, págs. 320-321)

#### **4.4.3 Prueba de retraso importante en la creación de una rama de producción nacional.**

En este caso, el solicitante que dé inicio a una investigación sobre prácticas desleales argumenta que la importación de mercancías en condiciones de discriminación de precios o subvenciones provoca un retraso importante en la creación de una rama de producción nacional. Es importante puntualizar que esta figura de daño ha sido poco utilizada a nivel mundial y que hasta la fecha en México no se ha efectuado ninguna investigación bajo esta figura.

El concepto de retraso importante se aplica cuando no hay producción nacional de mercancía idéntica o similar y los esfuerzos realizados para establecerla han sido obstaculizados por las importaciones que se realizan en condiciones de dumping o de subvención.

Cuando se presentó en Estados Unidos un argumento de retraso en la rama de producción nacional, la Comisión Internacional de Comercio (*International Trade Commission*), comenzó con analizar si la industria estadounidense se encontraba establecida y si se había iniciado la producción. Se considera que la industria se ha establecido si los productores mantienen sus operaciones estabilizadas y funcionan regularmente.



Para determinar el retraso la Comisión Internacional de Comercio examino los siguientes factores:

- El momento en que la industria estadounidense inicio producción
- Si la producción ha sido regular o se han iniciado operaciones y parado
- El tamaño de la producción doméstica en comparación con el mercado domestico
- Si la industria estadounidense ha alcanzado un razonable punto de estabilidad, y
- Si las actividades constituyen realmente una nueva industria o solamente una nueva línea de producción en una industria previamente establecida

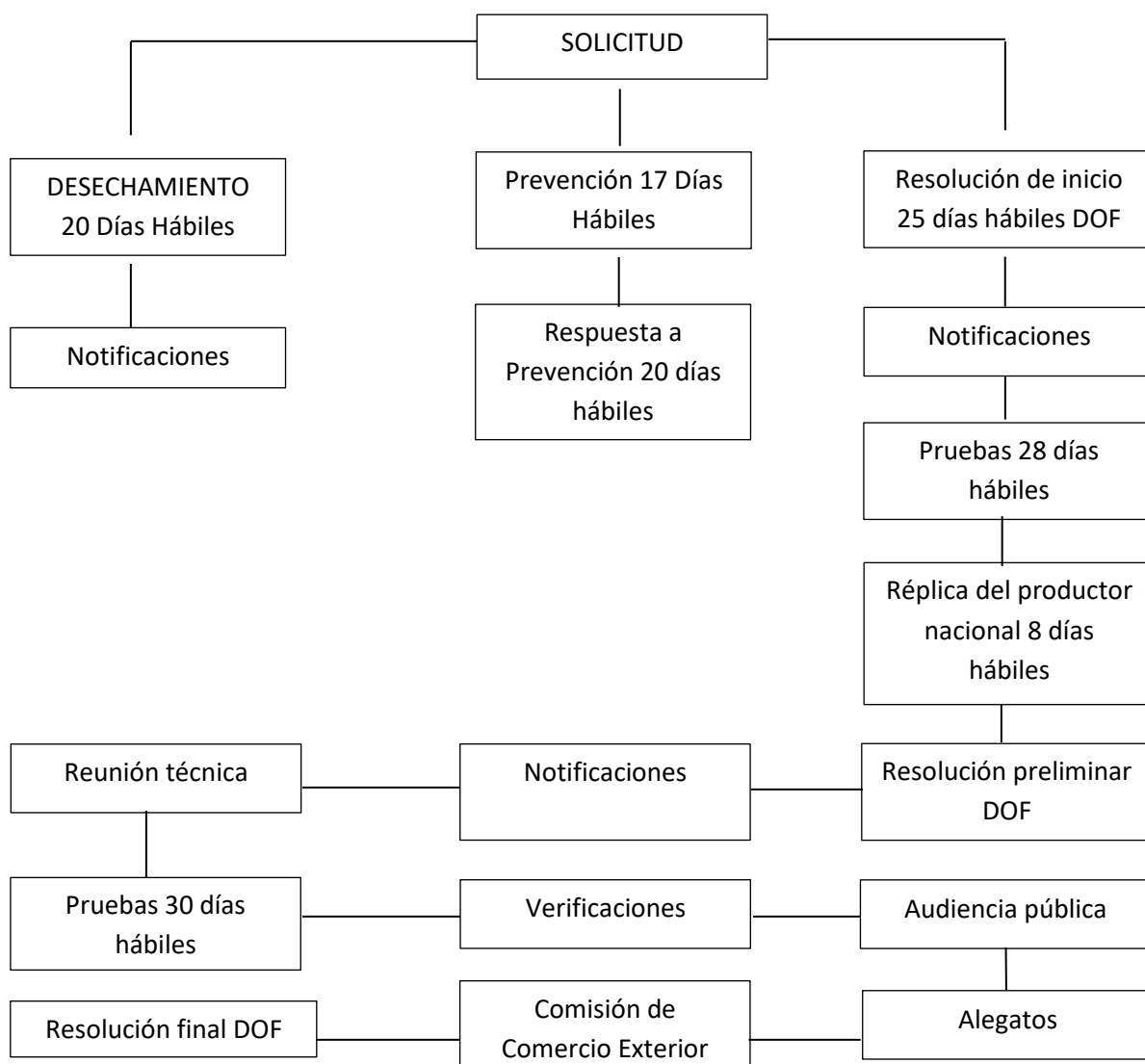
Cuando la industria no se ha establecido la Comisión Internacional de Comercio considera si la actuación de la industria refleja dificultades normales para iniciar operaciones o si se ve obstaculizada por las importaciones sujetas a investigación.

La autoridad investigadora deberá requerir evidencias convincentes de que dicha industria se encuentra en avanzado estado de planeación, con esto se desea corroborar que el proyecto era viable y que contaba con los recursos necesarios para su implementación. (Saldaña Perez, 2008, págs. 327-328)

## 4.5 Procedimiento común de investigación por *Dumping* y subvenciones

En la siguiente tabla se desarrolla el procedimiento que se debe seguir a lo largo de la investigación de *dumping* y subvenciones, las etapas y los plazos con los que se cuenta, hasta llegar a la resolución final.

**CUADRO ESQUEMÁTICO 5**  
**Procedimiento de investigación por *Dumping* y Subvenciones**



Fuente: Saldaña, Pérez, 2008, pág. 365

## **4.6 CUOTAS COMPENSATORIAS**

Las Cuotas Compensatorias son aranceles que se aplican a las mercancías importadas en condiciones de discriminación de precios o de subvención en su país de origen, conforme a lo establecido en la Ley de Comercio Exterior.

Las cuotas compensatorias se establecen cuando es necesario impedir la concurrencia al mercado interno de mercancías en condiciones que impliquen prácticas desleales de comercio internacional, así como para contrarrestar los beneficios de subsidios a los productores o exportadores del país exportador.

El establecimiento de las mismas se determina por la Secretaría de Economía y se realiza a través de una investigación conforme al procedimiento administrativo previsto en la Ley y sus disposiciones reglamentarias.

Las cuotas serán equivalentes, en el caso de discriminación de precios, a la diferencia entre el valor normal y el precio de exportación; y en el caso de subvenciones, al monto del beneficio y podrán tener el carácter de provisionales o definitivas.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la encargada del cobro de las cuotas a las personas físicas o morales, que estén obligadas al pago de las mismas. (Exterior, 2011)

#### **4.6.1 Aplicación de las cuotas compensatorias**

Las cuotas compensatorias sólo se pueden imponer después de un procedimiento administrativo de investigación a cargo de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, en el cual se determina la existencia de una práctica desleal. En dicho procedimiento se ventila una controversia, en la que está, por un lado, la industria nacional, quien pudo haber solicitado la investigación, pues existe también la posibilidad de haber iniciado de oficio; y, por otro, los importadores y exportadores extranjeros investigados; la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial considera en todo momento al interés público.

El segundo párrafo del artículo 17 de la Ley de Comercio Exterior enuncia los instrumentos que el Poder Ejecutivo podrá imponer como medidas de regulación y restricción no arancelarias, dentro de los cuales se prevén permisos previos, cupos máximos de importación y cuotas compensatorias, entre otras. Así, para el legislador mexicano, de conformidad con los acuerdos internacionales, las cuotas compensatorias son una medida de regulación y restricción no arancelaria, o en lenguaje del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se podrían calificar como gravámenes de "efecto equivalente".

Generalmente, las medidas de regulación no arancelaria implican actos administrativos, que conllevan alguna investigación, pero la imposición de cuotas compensatorias surge de un procedimiento administrativo en donde se ventila un conflicto de intereses y se observan las formalidades

esenciales del procedimiento, que según la Suprema Corte de Justicia de la Nación son: una etapa primaria, que se traduce en un acto de notificación; una segunda, que es la dilación probatoria; la subsecuente de alegatos, y finalmente la resolutive.

El procedimiento de investigación es de naturaleza *sui generis*; la autoridad tiene facultades indagatorias amplias, siempre que garantice la seguridad jurídica de las partes interesadas y de impulso procesal a la investigación. Las resoluciones surgidas del procedimiento presentan un carácter ambivalente, por un lado las resoluciones tienen que sustentarse en la verdad legal, la que las partes han constituido aportando información, argumentos y pruebas; y la verdad histórica, la que la autoridad está obligada a desentrañar de la información presentada, y de la que ella misma se allegue. Las resoluciones de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial tienen formalmente una naturaleza administrativa, en tanto que emanan de una autoridad administrativa competente; sin embargo, son actos materialmente jurisdiccionales y legislativos.

#### **4.6.2 Naturaleza jurídica de las cuotas compensatorias**

##### **a) Hecho imponible**

El hecho imponible de la cuota compensatoria está constituido por la entrada legal de mercancías al interior del país, en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional.

En términos generales, puede haber introducción de mercancías al territorio nacional, y para efectos del pago de cuotas compensatorias no se exige siempre importación de mercancías. La diferencia consiste en que la introducción puede hacerse a través de los regímenes a que se refiere el artículo 90 de la Ley Aduanera, de los cuales son aplicables en materia de prácticas desleales de comercio internacional, el de importación definitiva y el de depósito fiscal.

#### b) Devengo del impuesto aduanero

Al igual que el impuesto, la cuota compensatoria se devenga en el momento en que atraviesa la mercancía la línea aduanera.

#### c) Sujeto pasivo y sujeto activo

El sujeto activo del crédito fiscal que constituye la cuota compensatoria es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dicha autoridad es ejecutora en el cobro de la cuota compensatoria; la autoridad ordenadora es la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.

En el otro extremo de la relación crediticia, se encuentra el sujeto pasivo; aquél que participa en el presupuesto material de la cuota compensatoria. En este caso, se trata de la participación de un individuo, en el hecho que constituye la importación en condiciones de prácticas desleales de la mercancía. Es importante aclarar que la determinación de que la práctica comercial es desleal, no es casuística, sino que constituye una cuestión de previo pronunciamiento, con carácter general, de la Secretaría de Comercio

y Fomento Industrial, la cual, mediante una investigación, determinó que dicha mercancía era importada en condiciones desleales. El pago de la cuota compensatoria es similar al pago del impuesto aduanero de importación; de igual manera se ha introducido la solidaridad en el pago de la cuota compensatoria a los propietarios de la mercancía, y a todos aquellos por cuenta de quienes es importada. Al igual que en el caso del impuesto aduanero de importación, se considera propietario a quien presenta la mercancía en la aduana o la detente en el momento de atravesar la línea aduanera. (Ríos, 2011)

## **CAPÍTULO V**

### **AHORRO Y ELUSION FISCAL**

De acuerdo con lo abordado en capítulos precedentes los ingresos del Estado provienen en mayor parte de contribuciones y es la forma más antigua y básica de percibir ingresos. Pero el contribuyente busca formas de evitar, postergar o disminuir la carga contributiva que le corresponde para tener una mayor utilidad, es por esto, que en este capítulo se tratará la elusión fiscal, en la cual se aprovecha de la existencia de vacíos legales o se crean situaciones que eviten, disminuyan o posterguen la carga contributiva.

#### **5.1 AHORRO FISCAL**

Sigue siendo un tema controvertido, a veces, con posturas radicales y extremas, sobre la economía de opción de los contribuyentes que implica la libertad para organizar su actividad y decidir, en plena autonomía, la forma de gestión de sus intereses a efecto de obtener el máximo ahorro y reducir el impacto tributario. Esta potestad es entendida por algunos como un derecho fundamental basado en la libertad, que dicen debe respetarse y promoverse incluso.

Sin embargo, es el caso que esta práctica siempre colisiona y entra en tensión con las conductas calificadas, por algunos, de abusivas dada la finalidad, elusiva o hasta evasiva del tributo. En esos casos, se plantea, entre otras soluciones, corregir la calificación y efectos jurídico-tributarios de tales



conductas por incurrir en supuestos de fraude de ley o abuso de normas y de formas que son consideradas como prácticas reprochables.

De acuerdo con Carresquer Clari “No debe perderse de vista que vamos a movernos en un terreno presidido por dos grandes principios: el principio de libertad de pactos y el principio de gravamen conforme a la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacerlos. En la lucha contra el fraude de ley es fácil prever que uno u otro, resultará en mayor o menor medida lesionado.” Citado por Tron Petit (2010, pág. 1)

Es así que las estrategias para conseguir ahorros o economías de opción en el pago de las contribuciones son un tema en constante desarrollo y transformación en el mundo. Algo que sucede en España pero de manera análoga en México, son las tensiones que se dan entre los principios de legalidad y el de justicia. Al respecto comenta Linares:

“Desde hace ya algún tiempo los ordenamientos tributarios sienten la necesidad de diseñar instrumentos específicos que resuelvan una auténtica encrucijada jurídica, contradicción planteada por los siguientes principios:

a) El principio de legalidad y tipicidad tributaria, que impide la extensión del hecho imponible más allá de sus términos estrictos. Conforme a este principio queda prohibida la analogía.

b) El principio de justicia tributaria, conforme al cual deben tributar todas las manifestaciones de riqueza que el legislador ha querido que tributen, y que

están en el resultado obtenido, aunque se llegue a él a través de actos y negocios jurídicos no incluidos en el ámbito estricto del hecho imponible.

Esta contradicción queda agudizada por la tendencia natural de los ciudadanos a tratar de minimizar su carga tributaria, siendo capaces de ingeniar creaciones jurídicas que permitan conseguir los resultados prácticos deseados con menor tributación que los actos o negocios jurídicos usuales que serán los que cabalmente hayan podido ser contemplados por el legislador en la elaboración de la norma tributaria.”. (Linares Gil, 2004)

Es indudable que hay un derecho a la planeación y a organizar actividades para obtener la máxima eficiencia y economía; pero muy difícil establecer y demarcar los contornos de esa prerrogativa que, más bien, se ubica en zonas de penumbra, especialmente cuando se debe distinguir: la libertad del libertinaje o el legítimo derecho del abuso, ya que todo derecho y, en concreto, las libertades tuteladas, tienen límites que, en ocasiones, es muy difícil demarcar o delinear.

Hay tres conceptos economía de opción, elusión y evasión que, en teoría, son distinguibles pero en la práctica cotidiana presentan algunas imprecisiones y dudas.

Surge así el fenómeno de la elusión fiscal, que se contrapone inmediatamente al de evasión fiscal y al de economía de opción. En la elusión fiscal no se infringe la ley tributaria, sino que se soslaya su aplicación; en la evasión fiscal se vulnera directamente, normalmente mediante ocultación, dicha ley; en la economía de opción se elige lícitamente entre

diversas alternativas jurídicas en función de su menor carga fiscal. La elusión se diferencia de la economía de opción en que, en el primer caso, el ordenamiento jurídico quiere que la tributación tenga lugar a pesar de emplearse actos y negocios jurídicos válidos. La evasión fiscal puede identificarse con el fraude fiscal o engaño, que es firmemente perseguible por la Administración tributaria y que suele conllevar la imposición de sanciones administrativas o penales.

Para evitar la elusión fiscal (*tax avoidance*) los ordenamientos jurídicos han recurrido a diversos remedios, o a la combinación de diversos de ellos, en función de las tradiciones jurídicas respectivas:

1. Un primer instrumento para evitar la elusión fiscal es acudir a la figura del fraude de ley, bien en su configuración clásica, de raíz privatística, bien en su reformulación tributaria.

2. En otras ocasiones se acude a las denominadas cláusulas anti elusión, también conocidas como —cláusulas anti abuso que, a su vez, pueden ser generales o específicas. Las específicas (fijación del valor de mercado,...) pueden excluir la aplicación de la general o, por el contrario, ser de aplicación subsidiaria. (Linares Gil, 2004)

Conseguir o no el deseado equilibrio, es la gran distancia o diferencia entre el abuso fiscal y la legítima planeación, lo que lleva a las partes involucradas y, especialmente a los tribunales, a la búsqueda del justo medio, con garantías y libertades pero sin abusos.

Estos aspectos, quiérase o no, se relacionan, principalmente, con la interpretación y aplicación de las normas fiscales, la calificación de los hechos tributarios y las prácticas en que incurren los contribuyentes. (Tron Petit, 2010, págs. 1-4)

## **5.2 ECONOMIA DE OPCIÓN**

La economía de opción se puede definir como la expresión de la libertad de actuación de los contribuyentes para buscar lícitamente las vías negociables fiscalmente menos onerosas. (Tron Petit, 2010, pág. 4)

En 1952 se propuso acuñar el concepto economía de opción para referirse a aquellas conductas de los contribuyentes en las que se da concordancia entre lo formalizado y la realidad, no existe de ningún modo simulación, no se contraría ni la letra ni el espíritu de la Ley y se procura un ahorro tributario.

Las connotaciones son varias, de entre las que destacan:

- Implica elegir entre varias normas aplicables a un mismo caso, pero también es la libertad para contratar incluyendo entre los motivos el elemento fiscal.
  
- La posibilidad de elegir cuando la Ley, explícita o tácitamente, ofrezca para un hecho imponible, dos fórmulas jurídicas igualmente válidas, pero con consecuencias tributarias diversas.

□ El concepto de “economía de opción”, reconoce que el contribuyente actúa buscando el ahorro fiscal y tiene el derecho a que se le aplique literalmente el precepto, sin que el fisco pueda “imponerle otra interpretación perjudicial para el administrado distinta de la que resulta de la literalidad del precepto”. Se propone la aplicación literal del precepto tributario como una garantía del contribuyente que, de buena fe, se basó en dicho tenor literal, amparándose en la letra de la norma para, sin fraude ni simulación, conseguir un ahorro tributario. Se parte de una presunción de inocencia tributaria. (Linares Gil, 2004)

Hay economías de opción implícitas o tácitas y consisten en:

a) Conductas y opciones de ahorro fiscal que no están expresamente reguladas en la ley tributaria

b) Las que se provocan y plantean desde fuera de las leyes fiscales, aunque por una decisión o planificación lícita del administrado si la calificación del acto o negocio que este realiza no resulta en fraude de ley o no es simulado según los criterios del Derecho privado.

Para Ferrero es “La elección entre dos hechos que tienen consecuencias fiscales diferentes y resultados equivalentes con el ánimo, con el motivo único o fundamental, de ahorrar impuestos o, si ello es posible, de no pagar impuestos.” Citado por Tron Petit (2010, pág. 6)

Acerca de la economía de opción Tron Petit comenta: “El tema por las implicaciones económicas y el alto contenido ideológico de libertad es y será

materia de debates y discusiones que deberá ser arbitrado y ponderado por jueces prudentes”. (2010, pág. 7)

### **5.3 SHOPPINGS TRIBUTARIOS**

Haciendo una metáfora con las operaciones mercantiles, se tiene que para el cumplimiento de obligaciones jurídicas y especialmente las tributarias, existen una serie de prácticas y tendencias maximizadoras para obtener las mejores condiciones posibles en el mercado jurídico. Se les conoce como *legal shopping* pues es similar a lo que hacen los consumidores buscando las mejores condiciones de precio y calidad aquí lo buscado es la mejor alternativa tributaria, también de precio, calidad y seguridad.

En efecto, si el principal objetivo de las planeaciones fiscales es obtener el máximo ahorro o el mínimo costo para el contribuyente, los medios instrumentales consisten en acudir a los extremos de interpretación y hasta manipulación de alternativas legales y acondicionamiento de los hechos, para conseguir el fin deseado, en su mayor posibilidad o condiciones prácticas.

Es así que se puede hablar de grados que oscilan desde planeaciones legítimas hasta abusos fiscales que pueden implicar incluso delitos. El panorama es el siguiente:

Legal Shopping:

- Forum Shopping.- Elige órgano jurisdiccional más conveniente

- Treaty Shopping.- Confecciona operaciones para aprovechar tratados
- Rule Shopping.- Consigue la calificación de hechos en cierta regla
- Literal Shopping.- Acondiciona hechos para especular con lectura de un texto

La expresión *forum shopping* denota una práctica generalizada en el procedimiento civil estadounidense y consiste en buscar y obtener, que el conocimiento de un asunto, sea a través del órgano jurisdiccional del que se espera alcanzar la solución más favorable.

El *literal shopping* consiste en aprovechar, idear, construir o acondicionar un enunciado de hecho, hábilmente manipulado con la pretensión de que sea el reflejo de la realidad negocial, de manera que, ineludiblemente, su calificación conduzca a la aplicación de la ley que autorice el menor gravamen.

La estrategia consiste en explotar y hasta abusar de las ventajas de ciertos enunciados, construcciones e interpretaciones, literales y formalistas, a fin de encasillar o encajonar la subsunción de los hechos elegidos y, así, conseguir el máximo rendimiento tributario, reduciendo o eliminando un pago que, bajo otras condiciones o enfoques, debiera realizarse o en una magnitud mayor.

Estas prácticas son, usualmente, resultado o fruto del abuso del Derecho y del fraude de ley donde se tiene el cuidado de aparentar cumplir con acatar

las formalidades jurídicas o se invocan uno o varios preceptos como cobertura de conductas que, en el fondo, desconocen y evaden, apearse a determinados principios que rigen la legitimidad de las respectivas prácticas.

La interpretación o manipulación de los textos legales puede llegar a extremos en los que se excluya, evaluar el contexto, los principios en juego o que entran en colisión, así como las consecuencias o fines que se obtendrían conforme a una u otra postura.

Un ingrediente que, usualmente no falta, es una pensada y convincente ingeniería fiscal, entendida como estrategia cuidadosamente planificada, que tiene como finalidad construir escenarios para evitar, demorar o reducir al máximo el pago de impuestos de una persona o empresa.

Usualmente estos artilugios aprovechan vacíos legales, imprecisiones en las leyes, lecturas fuera de contexto y diferencias en las regulaciones tributarias con el fin de obtener una reducción o elusión de impuestos. (Tron Petit, 2010, págs. 7-15)

## **5.4 TAX SHELTERS**

Los *tax shelters* son una modalidad de asesoría fiscal típicamente americana, no han tenido hasta ahora traducción en el país, probablemente porque el fenómeno no se ha reproducido aquí y, si lo ha hecho, no ha sido con la misma incidencia. Sin embargo, en los países sajones ha sido la moda durante más de quince años hasta que, desde 1999, se incorporó a los planes contra el fraude.



Lo novedoso no es tanto su concepción, similar al fraude de ley, sino su presentación, por comercializarse como una solución de inversión dirigida a miles de contribuyentes, multiplicando el drenaje de los recursos tributarios y dañando la moral contributiva por la cobertura mediática.

En los casos de fraudes sofisticados con utilización de fórmulas de ingeniería fiscal, planificación fiscal abusiva y negocios anómalos, las actuaciones de control son extraordinariamente complejas. Sin embargo, no existe una explotación del conocimiento adquirido para detectar casos similares y favorecer su regulación.

La primera aproximación al concepto *tax shelter* la ofrecen las expresiones ingeniería fiscal o planificación fiscal abusiva que utiliza el Plan de Prevención del Fraude Fiscal de la Agencia Española, aunque estos conceptos, por tradicionales, no recogen la importante evolución que la asesoría fiscal ha experimentado en EEUU en los últimos diez años, y es que, cuando hablamos de Tax Shelters, nos referimos a una asesoría fiscal comercializada, que es a la vez abusiva y agresiva. Abusiva en cuanto que el asesor transgrede el espíritu y finalidad de la norma tributaria al diseñar la solución que ofrece al cliente y agresiva en cuanto que esas soluciones no se reservan para un solo cliente sino que se estandarizan, incorporándose a un esquema de inversión que se comercializa como un producto fiscal. Podemos, por tanto, actualizar la terminología hablando de ingeniería fiscal comercializada o de asesoría fiscal agresiva. (Tron Petit, 2010, págs. 15-17)

## **5.5 BENEFICIARIO EFECTIVO Y SOCIEDADES INTERPUESTAS (CONDUIT COMPANY)**

El mercado de tratados (*treaty shopping*) consiste en aprovecharse de un convenio al que en principio no se tendría derecho, por no ser residente en ninguno de los Estados contratantes. Para ello normalmente se constituye una sociedad en un Estado contratante, que sirva para conducir los beneficios desde la fuente hasta el país de residencia, beneficiándose así de las ventajas del convenio entre el país de la fuente y el país en que se ha constituido la sociedad.

También se puede utilizar una sociedad independiente, con la que se realiza un contrato de intermediación, un agente o un trust, en los países que admiten esta figura.

Este tipo de sociedades se denominan sociedades base o sociedades conductoras, y suelen utilizarse cuando no hay convenio entre el país de residencia y el país de la fuente, o cuando dicho convenio es menos favorable que el vigente entre el país en que se constituye la sociedad base y el país de la fuente.

Este tema se encuentra altamente relacionado con el de Paraísos Fiscales y el abuso de reestructuras corporativas que se conoce como *off shore*. (Tron Petit, 2010, págs. 17-22)

### 5.5.1 Paraísos Fiscales

De acuerdo con Falcon y Pulido “La expresión centros off shore o centros extraterritoriales se utiliza para referirse a los territorios en los que se concentra una intensa actividad económica o de inversión de no residentes, del modo que el peso de la actividad extraterritorial es muy superior al de la actividad doméstica.” Citado por Tron Petit (Tron Petit, 2010, pág. 18)

Los centros off shore, en el sentido expuesto, son a menudo paraísos fiscales (territorios de nula o baja tributación), pero no pueden identificarse conceptualmente con éstos, pues los beneficios que se obtienen pueden no ser de naturaleza tributaria, sino de otro tipo, por ejemplo menores controles, o menor exigencia de capital y reservas, o menos exigencias de solvencia. Es decir, las normas eludidas (legalmente) no son siempre, o no son sólo normas fiscales. Precisamente los mayores problemas que plantean los centros off shore es que pueden dar lugar a un sistema financiero paralelo, no suficientemente controlado, lo que puede afectar a la estabilidad financiera internacional, o facilitar operaciones de blanqueo de dinero.

Incluso desde el punto de vista fiscal, el problema que se plantea no es el de la nula o baja tributación en el territorio de que se trate, sino fundamentalmente la opacidad y ausencia de cooperación, que puede acabar impidiendo que el Estado de la residencia perciba los tributos previstos en su ordenamiento.

En términos empresariales, el offshoring designa la actividad por parte de empresas con sede en un determinado país de trasladar o construir fábricas

o centros de producción en otro país, donde por lo general enfrentarán menores costos en mano de obra, menor presión en leyes laborales, menor cantidad de normativas gubernamentales, reducción de otro tipo de costos, u otros beneficios cualesquiera desde el punto de vista del lucro económico para la empresa.

En el ámbito financiero se utiliza para referirse a empresas creadas en centros financieros con un nivel impositivo muy bajo (paraísos fiscales), que generalmente se encuentran en islas (de ahí la utilización del término inglés). Estas empresas son usadas para ocultar el propietario o beneficiario de determinados bienes, por varios motivos los cuales pueden ser: blanqueo de dinero, ocultación de propiedades en procedimientos de divorcio, etcétera. También se utiliza como sinónimo de paraíso fiscal.

Se considera que los paraísos fiscales son una parte intrínseca del sistema financiero mundial.

Actualmente existen más de setenta centros financieros offshore en lugares tales como las Islas Caimán, las Bahamas, Barbados, Jersey y la Isla de Man, Mónaco, Chipre, Luxemburgo, Macao y una serie de islas del Pacífico Sur. La mayoría, aunque no todos, son pequeños estados insulares. Algunas instalaciones bancarias en esos paraísos fiscales son poco más que una computadora y un armario, pero la mayoría son filiales de bancos conocidos con sede en Londres, Zurich, Nueva York y Toronto.

Los centros financieros offshore prácticamente no aplican impuestos a los ingresos o la propiedad, y establecen normas mínimas con relación a

permisos y registro. Las instituciones y empresas financieras pueden hacer sus negocios sin necesidad de tener una presencia física en esas jurisdicciones. Y lo que es más importante, garantizan el anonimato de manera que sus clientes pueden eludir el escrutinio de las autoridades y reguladores fiscales de sus países de residencia.

Estas características han llevado a empresas e individuos poderosos a trasladar sus activos a centros offshore. A principios de la década del noventa, el Banco de Pagos Internacionales estimaba que el total del capital en efectivo offshore quintuplicaba la suma existente en los bancos centrales del mundo.

Del cincuenta al sesenta por ciento del comercio mundial se hace a través de los centros financieros offshore y se estima que la mitad de las existencias monetarias mundiales pasan, en algún momento, a través de dichos centros.

Para las empresas multinacionales, los centros financieros offshore brindan la oportunidad de blanquear las ganancias, realizando transacciones que asignan ganancias y pérdidas en el papel en los lugares donde puedan minimizarse los impuestos. Con frecuencia el blanqueo de las ganancias se hace a través de compañías fantasmas offshore que no tienen otra función que tener los activos de la empresa.

Para ocultar las ganancias, una empresa podría transferir la propiedad de sus patentes, derechos de autor y reproducción u otros intangibles a compañías fantasmas offshore y recaudar sus regalías en una jurisdicción con impuestos bajos.

A principios del año 2010 se calculó que la compañía farmacéutica Merck tenía, en Estados Unidos, 2.300 millones de dólares por concepto de impuestos no pagados por transferir sus patentes de medicamentos a una compañía fantasma en Bermuda y luego deducir de sus impuestos las regalías que se pagó a sí misma. Las compañías de alta tecnología, tales como Microsoft, tienen estrategias similares.

Las compañías fantasmas también pueden ser utilizadas para esconder deudas del pasivo a reguladores y accionistas. Antes de que quedara al descubierto un fraude espectacular, Enron había creado una red de 3.500 compañías fantasma, seiscientas de las cuales estaban registradas en las Islas Caimán.

Uno de los métodos más comunes de ocultar los ingresos y ganancias de las empresas es a través de la transferencia de precios falsificados. Actualmente, la mitad del comercio mundial se realiza dentro de las compañías multinacionales, entre afiliados de la misma empresa matriz. Gran parte del comercio entre compañías matrices y filiales se hace con precios falsos, de manera que las empresas pueden fijar las pérdidas y ganancias a su gusto (Tron Petit, 2010, págs. 17-23).

## **CAPÍTULO VI**

### **MEDIDAS ANTIELUSIVAS Y SU APLICABILIDAD EN MEXICO**

En el capítulo precedente se analizaron prácticas llevadas a cabo por el contribuyente para eludir el pago de impuestos al comercio exterior y cuotas compensatorias. Es por esto, que en este capítulo se abordarán temas relacionados con medidas antielusivas que se pueden adaptar a México para mitigar la problemática ocasionada por la elusión en el comercio exterior.

#### **6.1 ELUSIÓN EN LAS IMPORTACIONES EN MEXICO**

En México, las prácticas desleales de comercio internacional se encuentran reguladas por las siguientes normas jurídicas:

Artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley de Comercio Exterior y su Reglamento.

Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VI del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio, también denominado Acuerdo Antidumping.

Acuerdo sobre Subvenciones y Derechos Compensatorios de la OMC.

Acuerdo por el que se establecen reglas de origen a mercancías con cuotas compensatorias.

Las cuotas compensatorias son impuestas a las personas que realicen importaciones de mercancías en condiciones de dumping o subvenciones. Dichas cuotas tendrán el carácter de aprovechamientos, en términos de los

artículos 63 de la Ley de Comercio Exterior y 3 del Código Fiscal de la Federación. En virtud de lo anterior, será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la autoridad responsable del cobro de las cuotas compensatorias, tal y como lo dispone el artículo 65 de la Ley de Comercio Exterior.

En sesión ordinaria del Consejo Consultivo de Prácticas Comerciales Internacionales se denotó a principios de año la necesidad de realizar estudios orientados a conocer la aplicación y efectos de las cuotas compensatorias. Ya que las prácticas desleales de comercio internacional, la elusión y la evasión fiscal, provocan un desequilibrio comercial.

Con la finalidad de contribuir a los estudios necesarios para disminuir la evasión y elusión fiscal, se desarrolla el presente capítulo.

Para comenzar es importante explicar algunas prácticas para introducir un producto eludiendo, por ejemplo:

- Importación mediante una fracción distinta
  
- Importación vía país distinto
  
- Importación subfacturada

Importación mediante fracción distinta: Se importa mediante fracción arancelaria distinta a las sujetas a cuotas compensatorias.



Como indicio existe un incremento extraordinario de las importaciones registradas por fracciones arancelarias similares.

Importación vía país distinto: Se importa un producto a través de uno o varios países que no están sujetos al pago de cuotas compensatorias, se conoce como triangulación, ya que se sustituye al país sancionado por cuota compensatoria con otro exento de esta.

El indicio es un incremento extraordinario de las importaciones registradas por otros países a partir de la imposición de la cuota.

subfacturada: Se realiza la importación de un producto cuyo valor declarado en factura es inferior al efectivamente pagado. Para ejemplificarlo, se importa un producto de primera calidad y se declara a precio de tercera.

Como indicio existe un incremento atípico de volumen de importaciones registradas a precios inferiores al precio medio más a la cuota compensatoria.

Se puede crear un método o procedimiento para detectar prácticas elusivas tomando en consideración los indicios anteriormente expuestos, para establecer parámetros de análisis y en consecuencia emprender acciones que mitiguen los efectos de este tipo de prácticas ayudando a estabilizar los mercados nacionales, estableciendo precios competitivos para cualquier producto dentro del territorio nacional.

## 6.2 RESPUESTAS ANTE ABUSOS

El debate entre el ahorro y el abuso fiscal ha merecido la atención de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, reconociendo que la demostración de prácticas simuladas es un tema difícil de abordar y contestar, sobre todo cuando se pretende hacerlo a partir de invocar simples generalizaciones.

En una reciente decisión, la Primera Sala ha dicho que:

“Entre otros elementos, este Alto Tribunal considera que, a fin de demostrar el carácter artificioso de una operación, la parte que propone tal extremo debería reparar en circunstancias como las siguientes:

Amparo en revisión 297/2008. Servicios Administrativos Grupo Casa Saba, S.A. de C.V. 3 de septiembre de 2008.

¿La operación tiene una repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente?

¿Existe una razón de negocios para la realización de la operación?

Al efectuar la transacción de que se trate, ¿podía razonablemente anticiparse la generación de una ganancia previa a la consideración de los efectos fiscales de la operación?

¿En qué medida se expuso el particular a sufrir una pérdida bajo circunstancias ajenas a su control?

Esta Sala no propone que el cuestionario anterior sea la guía rectora definitiva de los juicios que se puedan emitir sobre el carácter artificioso o abusivo de una operación, o sobre la plena validez de la misma. Simplemente, dichas preguntas se enuncian como una primera aproximación a los elementos que deben valorarse al analizar argumentos como el propuesto por la recurrente.”

Luego, si la autoridad fiscal considera que hay una razón o justificación sustancial, para imputar y atribuir un comportamiento anómalo, es necesario probar las imputaciones de prácticas especulativas, fraudulentas o artificiosas, en los términos del criterio contemplado en la tesis cuyo rubro es:

**CAUSACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE UN ACTO, HECHO O NEGOCIO JURÍDICO ES ARTIFICIOSO RECAE EN QUIEN HACE LA AFIRMACIÓN CORRESPONDIENTE.**

En consecuencia, cuando haya elementos económicos, representativos de una realidad comercial e idónea para los fines de una actividad o negocio, existe una presunción de licitud, respecto de una economía de opción, basada en prácticas auténticas y razonables, como argumentos que legitiman el ahorro fiscal.

No. Registro: 167,560 / Tesis aislada / Materia(s): Administrativa / Novena Época / Instancia: Primera Sala / Fuente: Semanario Judicial de la

### **6.2.1 Teoría del Levantamiento del Velo**

La teoría del levantamiento del velo de la persona jurídica, es empleada para descubrir, en relación con las personas morales, la ilicitud de los actos que desarrollen en su interior, al tenor de un uso abusivo de formas jurídicas, no obstante aparentar licitud, lo que puede ser utilizado con el fin de apropiarse y disfrutar de los privilegios con que cuentan esa clase de entes, que originalmente fueron ideados para proteger y asegurar eficiencia económica así como la seguridad jurídica que facilite el desempeño de la actividad económica; sin embargo, en momento alguno deben usarse para encubrir prácticas anticompetitivas o evasivas.

Esta teoría se vincula con la diversa que establece el predominio de la sustancia versus forma, especialmente cuando no es posible dar una explicación económica u operativa de la forma elegida, resultando entonces patente que se utilizó, solo con el fin de defraudar determinados principios, en concordancia con el uso abusivo e injustificado de formas jurídicas, no obstante la ingeniería fiscal aplicada para razonar como válido un artificio o artilugio formal, con fines netamente elusivos.

TÉCNICA DEL "LEVANTAMIENTO DEL VELO DE LA PERSONA JURÍDICA O VELO CORPORATIVO". SU SUSTENTO DOCTRINAL Y LA JUSTIFICACIÓN DE SU APLICACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN DE PRÁCTICAS MONOPÓLICAS. En la práctica las

condiciones preferenciales o privilegios de que disfrutaban las personas morales no sólo han sido usados para los efectos y fines lícitos que persiguen, sino que, en algunas ocasiones, indebidamente han sido aprovechados para realizar conductas abusivas de los derechos o constitutivas de fraude o de simulación ante la ley, con distintas implicaciones que denotan un aprovechamiento indebido de la personalidad de los entes morales, generando afectación a los derechos de los acreedores, de terceros, del erario público o de la sociedad. De ahí que ese aspecto negativo de la actuación de algunas personas morales justifica la necesidad de implementar medios o instrumentos idóneos que permitan conocer realmente si el origen y fin de los actos que aquéllas realicen son lícitos, para evitar el abuso de los privilegios tuitivos de que gozan. Luego, con el uso de dichos instrumentos se pretende, al margen de la forma externa de la persona jurídica, penetrar en su interior para apreciar los intereses reales y efectos económicos o negocio subyacente que existan o laten en su seno, con el objetivo de poner un coto a los fraudes y abusos que, por medio de esos privilegios, la persona jurídica pueda cometer, en términos de los artículos 2180, 2181 y 2182 del Código Civil Federal. Para ese efecto, podrá hacerse una separación absoluta entre la persona social y cada uno de los socios, así como de sus respectivos patrimonios, y analizar sus aspectos personal, de fines, estrategias, incentivos, resultados y actividad, para buscar una identidad sustancial entre ellos con determinado propósito común, y ver si es factible establecer la existencia de un patrón de conducta específico tras la apariencia de una diversidad de personalidades jurídicas. Esto es lo que sustenta doctrinalmente a la técnica del "levantamiento del velo de la persona jurídica o velo corporativo". Por consiguiente, la justificación para aplicar dicha técnica al apreciar los hechos

y determinar si son constitutivos de prácticas monopólicas conforme al artículo 10 de la Ley Federal de Competencia Económica, en el procedimiento de investigación relativo, es conocer la realidad económica que subyace atrás de las formas o apariencias jurídico-formales.

No. Registro: 168,410 / Jurisprudencia / Materia(s): Administrativa / Novena Época / Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito / Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta / Tomo: XXVIII, Noviembre de 2008 / Tesis: I.4o.A. J/70 / Página: 1271

En Tribunales españoles se ha tratado el tema del levantamiento de velo, de lo cual se comentó lo siguiente:

Se levanta el velo para imputar directamente a la persona física las actuaciones ilícitas realizadas bajo la apariencia de la forma social. Tras constatar que las personas físicas son verdaderamente quienes han dado lugar a los hechos imponibles y, por tanto, quiénes ocupan la posición de sujetos pasivos, se les atribuye la condición de autores del delito fiscal.

Donde levantando el velo se impide que mediante transmisiones ficticias o más o menos fraudulentas se frustre la eficacia del artículo 72 de la Ley General Tributaria y, por tanto, la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias.

### 6.2.2 Sustancia versus Forma

Formas, estructura y apariencia jurídica, han sido los referentes clásicos y tradicionales para la calificación de los hechos imponibles. Cabe destacar que la imprecisión del lenguaje, las cláusulas normativas abiertas y determinadas conductas que pueden oscilar entre un legítimo ejercicio de ahorro fiscal hasta prácticas abusivas de elusión tributaria, han propiciado un vuelco hacia la evaluación de la realidad económica de los negocios, ínsitos en el hecho imponible.

Tal es la tendencia que impera en la interpretación de los contratos, las leyes y las constituciones, donde se ha migrado de una postura esencialmente formalista al análisis sustancial y, más aún, principalista.

En temas económicos y axiológicos la tendencia es igual, privilegiar los objetivos, resultados o fines por encima de estipulaciones formales. Es así que se impone y supera el dato jurídico y la forma negocial con el fin de atender a la realidad y esencia económica o jurídica subyacente. Las consecuencias tributarias se determinarán por referencia a la substancia de la operación y no por su forma.

De acuerdo con Meneghini "a interpretación formal es la que se deduce u obtiene a partir del lenguaje textual, simplificándole o allanándole, tanto al fisco como al contribuyente, prever los términos de la relación". Citado por Tron, Petit (2010, pág. 108)

En contraste, la interpretación sustancial da prevalencia al resultado y no al instrumento, lo que puede crear algún tipo de inseguridad dado que el verdadero resultado de la operación es apreciado por un juez y no surge de una simple y formal comparación o subsunción con el texto legal.

Es así que la interpretación sustancial tiene como ingrediente adicional, la realidad económica o sentido general, es decir, la correcta caracterización de una transacción que se analiza de manera independiente a sus estipulaciones, lo que conlleva que las cortes puedan apartarse de la interpretación literal y, a su vez, puedan volcarse hacia un concepto asimilable.

#### **6.2.2.1 Legal substance over form**

El abuso e inadecuación de las formas jurídicas respecto a los efectos jurídicos y económicos, efectiva y realmente perseguidos, llevaron a la jurisprudencia alemana, estadounidense e inglesa, a privilegiar y recalificar los hechos a fin de aplicar la norma pertinente a la realidad jurídica pactada y no a la que se intenta aparentar, especialmente cuando se asocian una serie negocios o prácticas a fin de confundir.

Es así que el propósito comercial, las verdaderas relaciones jurídicas y los auténticos y relevantes efectos jurídicos de la operación, deben prevalecer sobre la descripción o denominación, para lo cual, pueden invocarse como indicadores o referentes, razones económicas válidas. Esta es la postura prevista en el artículo 13 de la Ley General Tributaria española que prevé la institución de la calificación.



La jurisprudencia mexicana sigue la tendencia partiendo de la funcionalidad de los fenómenos e instituciones regulados, tal como aparece en el criterio siguiente:

IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER LA EXISTENCIA O INEXISTENCIA DE UN ACUERDO AMPLIO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN COMO PARÁMETRO DE IDENTIFICACIÓN DE LOS INGRESOS SUJETOS A REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005)

El citado precepto legal establece que si el país en el que se generan los ingresos, distintos a los ingresos pasivos señalados en el propio artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuenta con un "acuerdo amplio de intercambio de información tributaria" celebrado con México, que se encuentre vigente, los ingresos no se considerarán sujetos a régimen fiscal preferente. Ahora bien, debe tomarse en cuenta que México tiene celebrados diversos tratados en los que establece compromisos en materia de intercambio de información tributaria, en los que claramente se aprecia la intención de parte de los Estados que los suscriben, de poner a disposición del otro Estado la "información necesaria". Adicionalmente, en el caso del intercambio de información con el gobierno de los Estados Unidos de América y con el de Canadá, México tiene suscritos sendos acuerdos que se refieren específicamente a la materia aludida.

En este sentido, cualquier compromiso suscrito en los términos apuntados puede ser entendido como un "acuerdo amplio de intercambio de

información tributaria", sin que deba atribuirse mayor trascendencia a la denominación concreta del acuerdo internacional de que se trate, de ahí que una recta interpretación de tal concepto no deja lugar a dudas sobre el alcance del artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, evidenciándose que la referencia al "acuerdo amplio de intercambio de información tributaria" como un parámetro para determinar si los ingresos de que se trate se encuentran o no sujetos a regímenes fiscales preferentes, no genera incertidumbre para el contribuyente, por lo que es evidente que el indicado precepto no viola el principio de legalidad en materia tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Novena Época / Registro: 166823 / Instancia: Pleno / Tesis Aislada / Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta / XXX, Julio de 2009 / Materia(s): Constitucional, Administrativa / Tesis: P. XXXIII/2009 / Página: 82

#### **6.2.2.2 Economic substance over form**

La postura extrema se da cuando prevalece la substancia económica, incluso sobre la real substancia jurídica, al grado de, incluso, desconocer auténticos efectos jurídicos.

Esto supone que la forma ya no se refiere a la simple denominación o apariencia formal sino que se expande y trasciende a la sustancia jurídica real o a los verdaderos efectos jurídicos y a la ineficacia por simulación de las consecuencias. Tal es la versión desarrollada y defendida por la

jurisprudencia estadounidense y a la que generalmente se alude cuando se hace referencia a la teoría *substance over form*.

En cierta convergencia con este criterio de apreciar los hechos del caso, se acude para ello a factores no jurídicos y si económicos o aspectos técnicos, pertinentes para fijar los valores de la base imponible.

#### **6.2.2.2.1 Norma de Información Financiera A-2**

La regulación de la contabilidad en México se da a través de las Normas de Información Financiera (NIF). Una de tales normas, precisamente la A-2, consigna como uno de sus postulados básicos el de sustancia económica. En la explicación al mismo, claramente se enfatiza:

El reflejo de la sustancia económica debe prevalecer en el reconocimiento contable con el fin de incorporar los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad, de acuerdo con su realidad económica y no sólo en atención a su forma jurídica, cuando una y otra no coincidan. Debe otorgarse, en consecuencia, prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal.

Ello es debido a que la forma legal de una operación puede tener una apariencia diferente al auténtico fondo económico de la misma y, en consecuencia, no reflejar adecuadamente su incidencia en la situación económico-financiera. Por ende, las formalidades jurídicas deben analizarse en un contexto adecuado, a la luz de la sustancia económica, a fin de que no la tergiversen y con ello distorsionen el reconocimiento contable.

### 6.2.2.3 Propósito negocio (*business purpose*)

Esta doctrina se conoce también como las válidas razones económicas por lo que permite desconocer o superar la forma negocial a efectos fiscales cuando tal actividad se haya realizado con una finalidad única o exclusivamente de elusión fiscal.

El propósito negocial *business purpose test*, permite desconocer a efectos tributarios aquellas operaciones concertadas por exclusivos motivos de ahorro fiscal o la doctrina del *step transaction*, que faculta a catalogar como una única operación compleja aquel conjunto de operaciones vinculadas entre sí por la persecución de un fin de ahorro fiscal.

El objetivo es prescindir de la forma jurídica a la hora de calificar los actos, negocios u operaciones realizadas por las partes para buscar su verdadero propósito económico cuando no existan verdaderas motivaciones económicas o propósitos comerciales y la operación se lleva a cabo exclusivamente por fines de ahorro fiscal lo que permitiría a la Administración desconocerla.

La práctica elegida y el ahorro fiscal se justifican, si subyace una razón de negocios aunada a una realidad económica y no cuando sólo hay o prevalece desproporcionadamente una finalidad elusiva. Una expresión formal es:

Economía de opción + Razón de negocios + Sustancia económica = Ahorro fiscal legítimo.

Economía de opción: Libertad para organizar prácticas económicas de manera que el costo fiscal sea el menor posible.

Razón de Negocios: Aspecto subjetivo, entendido como la voluntad de simular, *consiliun simulationis*, a fin de aparentar determinada situación.

Sustancia Económica: Aspecto objetivo, la existencia económico jurídica debe ser plena y no sólo el resultado de formas y estipulaciones que carezcan de sustancia. Es la interpretación económica del negocio tanto directo como indirecto.

#### **6.2.2.4 Operaciones Fraccionadas (Step transaction)**

Es la versión inglesa de la doctrina del propósito comercial, que faculta al fisco para considerar las que aparentan ser varias operaciones autónomas, como una sola de carácter complejo, esto es, ligadas entre sí para la obtención de una finalidad común y específica.

Se parte de que el objetivo del contribuyente es realizar una serie de actos jurídicos distintos, aparentemente autónomos o independientes, para encubrir o disimular una operación unitaria cuyo costo tributario se pretende evitar. La esencia de la calificación, radica en descubrir y demostrar que se puede obtener, el mismo efecto, con una operación más sencilla, prevista típicamente para tal fin, pero con un mayor costo o efecto fiscal.

Es así que el fisco determinará el gravamen prescindiendo de la consideración de los pasos (*steps*) concretos, pues sería erróneo aislar una operación determinada porque, en realidad, forma parte de una serie de

actos interdependientes, algunos de los cuales carecen de una finalidad comercial real. En concreto, para considerar que existe una operación única realizada con finalidad elusiva, basta que en la práctica compleja existan actos o instancias que se anulan entre sí.

Esta doctrina no supone preferir substancia a la forma, es sólo comprobar la naturaleza legal de cualquier transacción que trate de eludir un impuesto, cuando emerge de una combinación de transacciones sin considerar a cada paso como superado y autónomo, sino apreciar la operación unitaria, no obstante que aparezca fragmentada en una pluralidad de actos de forma artificiosa.

### **6.3 MEDIDAS ANTIELUSIVAS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA ESPAÑOLA**

La realidad en España y los resultados prácticos, después de haber ideado una serie de medidas antielusivas en la nueva Ley General Tributaria, sucede que la Administración ha acudido a todas las vías -fraude, simulación, negocio indirecto, calificación de los hechos, etc.- para enfrentarse al problema. De ellas la más efectiva y funcional, según los resultados obtenidos sobre todo en relación con fallos judiciales es la cláusula de re-calificación de los hechos que, para muchos expertos, consideran sería suficiente para enfrentar la problemática.

### 6.3.1 Calificación

“Calificar es poner una etiqueta a un acto o negocio, establecer a que tipo normativo corresponde.” (Tron Petit, 2010, pág. 124)

Es la alternativa de corrección más útil y práctica. En sí, es una correcta determinación de la obligación a partir de interpretar y considerar los hechos del caso, en su esencia, naturaleza y funcionalidad; esto es, en su debida proporción y términos, descubriendo o poniendo en claro el concepto jurídico implícito en la conducta tributaria y el significado o fines económicos perseguidos.

Deben considerarse no sólo ciertos comportamientos aislados o desconectados sino una percepción y vista de perspectiva, en conjunto, donde se aprecie el resultado o fin último perseguido. Los elementos principales son considerar la:

- Naturaleza jurídica del hecho acto o negocio realizado
  
- Forma es irrelevante
  
- Defectos jurídicos, simulaciones y ocultamientos no afectan validez de los actos que se han perfeccionado o cumplimentado

El texto vigente en la Ley Tributaria Española es:

Artículo 13. Calificación.

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

### **6.3.2 Conflicto en la Aplicación**

La cláusula antiabuso, no exige el elemento subjetivo que antes si lo exigía el fraude de ley, ahora basta que se eluda o disminuya el pago del tributo, mediante actos o negocios que sean:

- Artificiosos o impropios de manera notoria, ya sea que se les aprecie de manera aislada o en conjunto.
  
- Carezcan de efectos jurídicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos pertinentes o connaturales a los obtenidos con actos o negocios usuales o propios.

El resultado de incurrir en esta hipótesis es igual al que se obtenía con el fraude de ley, sólo implica reclasificar los hechos y corregir la interpretación para determinar, en sus términos, la obligación tributaria, cobrando el tributo pertinente más intereses pero sin aplicar sanciones.

“Los actos o negocios que dan lugar al conflicto, han de reunir las siguientes características:



- a) Que eviten total o parcialmente la realización del hecho imponible o minoren la base o la deuda tributaria.
- b) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

En relación con este segundo rasgo se encuentra la primera nota con que la jurisprudencia alemana caracteriza el abuso del parágrafo 42 AO, a saber, la ruptura entre el hecho económico sustancial y la forma elegida por el contribuyente para realizar determinado acto jurídico. Junto a ello la forma jurídica utilizada ha de ser inadecuada.

- c) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

El tercer rasgo que caracteriza jurisprudencialmente la figura alemana es la inexistencia de un motivo económico razonable. Este elemento del conflicto recuerda el criterio del propósito comercial o de las válidas razones económicas o motivos económicos válidos (*business purpose test*) que se abren paso en otros ordenamientos jurídicos para evitar la presunción de fraude o evasión fiscal. Lo que habrá que completar con el posible motivo jurídico válido, con sus complejidades interpretativas. (Linares Gil, 2004, págs. 13-14)

El texto vigente en la Ley Tributaria Española dice:

“Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a. Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b. Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta Ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas.”

### **6.3.3 Simulación**

La simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia de acto o negocio jurídico.

La simulación conlleva por tanto una ocultación de la realidad, un engaño, que por su propia naturaleza ha de ser intencionado y que merece el máximo reproche penal cuando se ha realizado con la finalidad de evitar el pago de impuestos.

Esta simulación puede alcanzar a cualquiera de los elementos que integran un acto o negocio jurídico. En el caso de contratos, la simulación puede alcanzar, por tanto, al objeto, a los sujetos y, en derecho español, a la causa. (Linares Gil, 2004, pág. 8)

El problema surge en la simulación de la causa, dada su imprecisa configuración en el derecho español y su estrecha vinculación con la finalidad o propósito práctico que las partes persiguen con un determinado contrato. Así, se llega a afirmar que un contrato realizado no con el fin o propósito habitual o normal, sino para lograr un resultado singular adolece de vicio en la causa, apartándose de su causa típica, llegando a carecer de ella y merecer la calificación de simulado.

En este momento se produce la confluencia entre el fraude de ley y la simulación, que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender su calificación a fin de cuentas de cada concreto operador del derecho. (Tron Petit, 2010, págs. 128-130)

El texto vigente en la ley española es:

Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

## **6.4 Criterios jurisdiccionales españoles**

### **6.4.1 Economía de opción**

En seguida se citan muy interesantes conceptos en los que se basa la sentencia de de diciembre de 2009, emitida por la Sala de lo Contencioso Sección: 2 del Tribunal Supremo, No de Recurso: 4282/2004.170

“A lo expuesto se añade que la Sala ha de rechazar la posibilidad de calificar la actuación de los recurrentes como un supuesto de economía de opción, pues ha señalado recientemente el Tribunal Supremo (Sala 2a), en la STS de 15 de julio de 2002 que "la llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así,

de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas".

Por su parte el Tribunal Constitucional (STC 46/2000 ) ha rechazado las que califica de "economías de opción indeseadas", considerando como tales "la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras", y que tienen como límite "el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la Constitución y de una más plena realización de la justicia tributaria (pues «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar» como se dijo en la STC 110/1984, de 26 de noviembre, F. 3)".

#### **6.4.2 Fraude de ley**

También en la sentencia de mérito que a la letra dice:

Debe también rechazarse la existencia de fraude de ley. El fraude de ley es una forma de "ilícito atípico", en la que asimismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma ("de cobertura"), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas. "El negocio fraudulento --como señaló la Sala en la SAN de 20 de abril de 2002 --, como concreción de la doctrina de Ley a que alude el artículo 6.4 del Código Civil , supone la existencia de

un negocio jurídico utilizado por las partes buscando la cobertura o amparándose en la norma que regula tal negocio y protege el resultado normal del mismo (ley de cobertura) con el propósito de conseguir, no tanto ese fin normal del negocio jurídico elegido, como oblicuamente un resultado o fin ulterior distinto que persigue una norma imperativa (ley defraudada)". Con gran claridad el Tribunal Constitucional español en la sentencia del 10 de mayo de 2005, Segunda Sala STC 120/2005, con motivo de un recurso de amparo dijo que:

Con carácter previo a dicha determinación, conviene indicar que el concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de Ley ofrecido por el art. 6.4 del Código civil, a cuyo tenor "los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir". Como ya dijimos en la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 8, "el fraude de Ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico", y no exclusivamente en el ámbito civil. El concepto de fraude de Ley es, pues, siempre el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en la que se produce, las llamadas, respectivamente, "norma de cobertura" y "norma defraudada" o eludida, así como la naturaleza de la actuación por la que se provoca artificialmente la aplicación de la primera de dichas normas no obstante ser aplicable la segunda.

En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada "norma de cobertura"; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal.

### **6.4.3 Simulación y prueba**

Con relación al tema de la simulación y los abusos, resulta especialmente importante la carga de la prueba y la construcción de hipótesis probables y

verosímiles, basadas en indicios confiables asociados a máximas de experiencia, debidamente enlazados o analizados conforme a las reglas de la sana crítica. En este sentido las siguientes expresiones contenidas en la sentencia de referencia:

"En el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. En la primera, tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. Este es el sentido de la fórmula del artículo 1276 del Código Civil (CC, en adelante).

En cualquier caso, para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración Tributaria.

Así lo reconoce la propia resolución del TEARR originariamente impugnada cuando afirma (fundamento jurídico octavo) que "de acuerdo con los artículos 114 y siguientes de la Ley General Tributaria [LGT/1963] y 1214 del CC, la existencia de simulación es un hecho cuya carga de la prueba pesa sobre quien la afirma. En efecto, las cuestiones de hecho se imponen sobre las de derecho y <<la causa simulandi>> debe acreditarla quien la alega, en este caso la Administración tributaria".



Siendo ello así, las posibilidades de revisión por este Tribunal al resolver un recurso de casación quedan limitadas a cuando el resultado que declara probado el Tribunal de instancia describe o incorpora realmente un negocio simulado, por ser incluíble en el concepto antes definido, y a los supuestos en los que los temas de prueba tienen acceso al recurso. Esto es, a) la alegación de infracción o vulneración de las normas del ordenamiento jurídico relativas a la prueba tasada o a la llamada prueba de presunciones; b) infracción de las reglas de la sana crítica, cuando la apreciación de la prueba se haya realizado de modo arbitrario o irrazonable o conduzca a resultados inverosímiles; y c) integración de la relación de hechos efectuada por la Sala de instancia cuando, respetando la apreciación de la prueba realizada por ésta, sea posible tomar en consideración algún extremo que figure en las actuaciones omitido por aquélla, el cual sea relevante para apreciar si se ha cometido o no la vulneración del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia denunciada (SSTS de 2 de noviembre de 1999, 23 de octubre de 2000, 17 de septiembre de 2001, 24 de octubre y 18 de noviembre de 2002, 17 de febrero y 31 de marzo de 2003, 23 de febrero de 2004, y 8 y 21 de marzo de 2005 ).

[...] Esta Sala es consciente de que en el campo del Derecho Tributario la utilización de sociedades interpuestas o aparentes ha tenido una extraordinaria transcendencia, por ello el Legislador ha respondido con normas legales "ad hoc", que han relegado a un segundo término, el reconocimiento y aplicación con carácter general de la doctrina jurisprudencial del "levantamiento del velo".

Y en los últimos años se han utilizado para eludir los tributos fórmulas societarias cada vez más complejas y sofisticadas, lo cual ha dado lugar a la necesidad de acudir a los denominados "negocios jurídicos anómalos", subsumiendo en la simulación, en el fraude de Ley, en los negocios fiduciarios, y en la nueva categoría de "negocios indirectos", la combinación de varios actos y contratos con los que se consigue un propósito elusivo de los tributos.

Y esto es lo que, con esfuerzo, en el presente caso, ha logrado poner de manifiesto la Administración.

A.- En efecto, en primer lugar, la resolución del TEARR partía de premisas generales que coinciden con la jurisprudencia de esta Sala que debía tenerse en cuenta.

a) Conforme a los artículos 114 y ss. LGT/1963 y 1214 CC, entonces vigentes (art. 217 LEC/2000), la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma. En efecto, la "causa simulandi" debe acreditarla la Administración que la alega

b) Para la acreditación de "formas portadoras de ocultación y engaño", que se caracterizan por su no evidencia, es preciso acudir a la prueba de presunciones. La simulación negocial se mueve en el ámbito de la intención de las partes que es refractario a los medios probatorios directos, por lo que debe acudirse al mecanismo de la presunción, respecto de la que el artículo 118.2 LGT/1963 establecía que para que la [presunción] que no estuviera establecida por la Ley fuera admisible como medio de prueba era indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trataba de

deducir hubiera un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

c) El Tribunal Constitucional, [también este Alto Tribunal y en la actualidad el artículo 386 LEC/2000] considera que las presunciones son un medio de prueba válido siempre que los indicios hayan quedado suficientemente probados por medios directos, exista el necesario enlace o relación entre dichos indicios y la consecuencia o hecho deducido que se pretende probar para la aplicación de la correspondiente norma, y, se exprese razonadamente el referido enlace o relación. (Tron Petit, 2010, págs. 130-136)

## **6.5 ILICITOS ATÍPICOS**

El orden jurídico resulta especialmente complejo, por la diversidad y naturaleza plural de las materias que comprende, aunado a las varias funciones y vocaciones que está llamado a realizar, así como los fines y valores que debe consolidar.

En ese contexto, resulta claro que una estructura basada sólo en reglas es insuficiente, por lo que es necesario, existan e interactúen variados elementos normativos y axiológicos que lo componen, van determinando su desarrollo y jerárquicamente estableciendo relaciones, fines y propósitos.

A partir de los valores surgen principios y directrices que producen legislativamente reglas cuyo contenido estará justificado si reproducen y reflejan los valores y propósitos de sus antecedentes.

Un ilícito es cualquier acto contrario a una norma regulativa de mandato, sin embargo, cabe distinguir que tal calificación puede recaer en: a) una conducta que se oponga a una obligación o prohibición, pero también a: b) la consecuencia de acciones u omisiones. (2010, pág. 137)

La licitud o ilicitud típica de una conducta dependerá que se adecue o se oponga a lo dispuesto en una regla. Pero además hay una segunda justificación, tanto de la regla, en la medida que refleje y persiga los valores del o los principios de los que emana, la *ratio legis*; como de los efectos derivados de esa conducta que deben ser también conformes con los principios que inspiran y fundan al orden jurídico.

La licitud típica de una conducta, se obtiene si es que está basada en una regla.

Pero adicionalmente cabe una segunda evaluación de licitud, en su connotación atípica, cuando la interpretación y aplicación de la regla sea conforme a principios; o bien, cuando los efectos derivados de la conducta sean acordes y coherentes a los principios del sistema.

Es así que el caso se ubica en una laguna axiológica del sistema de reglas y el balance de los principios aplicables al caso, exige el surgimiento de una nueva regla prohibitiva en la que subsumir el caso.

La no aplicación de principios, pone en evidencia la falta de legitimidad de conductas, lo que es importante al momento de discernir entre una auténtica economía de opción y figuras elusivas o evasivas que el derecho pretoriano tributario ha ido construyendo, sobre la base de instituciones del derecho

civil tales como el abuso del derecho, el fraude de ley y la simulación. (Tron Petit, 2010, págs. 136-139)

### **6.5.1 Abuso del Derecho**

La figura o institución de abuso del derecho tiene como referentes un ejercicio llevado a tal extremo que se causa un daño excesivo sin una razón que lo justifique.

“La acción A realizada por un sujeto S en las circunstancias X es abusiva si y solo si:

1) Existe una regla regulativa que permite a S realizar A en las circunstancias X. Esta regla es un elemento del haz de posiciones normativas en que se encuentra S como titular de un cierto derecho subjetivo.

2) Como consecuencia de A, otro u otros sujetos sufren un daño, D, y no existe una regla regulativa que prohíba causar D.

3) D, sin embargo, aparece como un daño injustificado porque se da alguna de las siguientes circunstancias:

3.1) Que, al realizar A, S no perseguía otra finalidad discernible más que causar D o que S realizó A sin ningún fin serio y legítimo discernible.

3.2) Que D es un daño excesivo o anormal.

4) El carácter injustificado del daño determina que la acción A quede fuera del alcance de los principios que justifican la regla permisiva a que se alude en 1) y que surja una nueva regla que establece que en las circunstancias X' (X más alguna circunstancia que suponga una forma de realización de 3.1) o 3.2)) la acción A está prohibida.” (Atienza & Ruiz Manero, 2000, pág. 57)

Llevado a la materia tributaria implicaría que un contribuyente, apoyado en un entendimiento literal de una regla o el diseño de una conducta que formalmente encuadre en determinada regla pero con efectos tributarios menores a otra, ocasiona un daño al fisco en la medida que obtiene un ahorro fiscal ilegítimo, dado que se violentaría o dejaría de aplicarse un principio que debe matizar la interpretación o el cabal entendimiento de la regla para así regir, adecuadamente, la magnitud del daño causado por la no percepción tributaria.

Lo crucial, en el caso, es lograr detectar e invocar el o los principios desatendidos para poder afirmar que existe el abuso de un derecho, pues de no ser así la regla general de economía de opción avalaría la conducta y sus efectos.

### **6.5.2 Fraude de Ley**

“El fraude de ley no consiste simplemente en no realizar el hecho imponible sino en eludirlo mediante una calificación artificiosa cuya norma de cobertura no es una ley tributaria que tipifique o contemple el hecho equivalente al hecho imponible que se pretende eludir, sino la norma civil o mercantil en la

que pretende basarse dicha calificación artificiosa.” (López Tello, 2003, pág. 47)

Atienza y Ruiz proponen una definición al respecto "La acción A realizada por el sujeto S en las circunstancias X es fraudulenta si y sólo si:

1) Existe una regla regulativa que permite a S usar la regla que le confiere poder para producir el resultado R al realizar A en las circunstancias X.

2) Como consecuencia de R, se produce un cierto estado de cosas E que, de acuerdo con el balance entre los principios que justifican la permisión anterior y otros principios del sistema, supone un daño injustificado o un beneficio indebido, y no hay una regla regulativa que prohíba producir R, aunque puede haber una regla dirigida a evitar E.

3) R es un medio para E:

3.1) Bien en sentido subjetivo: dado que, al realizar A, S no perseguía otra finalidad discernible más que alcanzar, por medio de R, la consecuencia E y que R es objetivamente adecuado para E.

3.2) Bien en sentido objetivo: dado que R es objetivamente adecuado para E, aunque S no tuviera ese propósito al realizar A.

4) El balance entre los principios mencionados en 2) tiene fuerza suficiente para generar una nueva regla que establece que en las circunstancias X' (X más alguna circunstancia que suponga una forma de realización de 2 y de 3.1 o 3.2) está prohibido usar la regla que confiere poder de forma que se

alcance, por medio de R, la consecuencia E. Por ello, el resultado R debe considerarse como inválido (regulativamente) en la medida en que conduce a E.” Citado por Tron Petit (2010, págs. 141-142)



## METODOLOGIA

Se trata de una investigación cualitativa, ya que se busca describir cualidades acerca de una problemática en este caso la elusión fiscal que se da en el comercio exterior y el entorno que lo permite, para así poder llegar a la propuesta.

El periodo es prospectivo, porque se recogerá información relacionada con el tema central para así poder llegar a las conclusiones y propuestas.

El estudio es transversal, ya que no es necesario ni permitido por el tema abordado, el modificar variables y verificar el comportamiento.

En el caso de la comparación, esta investigación es de carácter principalmente descriptivo ya que se enfoca en México, pero en el último capítulo se analizarán las medidas tomadas por otros países para el control de la problemática, por lo que también se puede considerar en parte comparativa.

La interferencia será de carácter observacional, ya que solo se describirá el fenómeno, se analizará la situación y se plantearán propuestas. No se realizará ninguna interferencia experimental.

Para la realización de la investigación se utilizará el método deductivo, ya que el primeramente se explicarán temas generales, en este caso los antecedentes del derecho fiscal y conforme se vaya avanzando se irán

haciendo más específicos los temas abordados, hasta llegar a las contribuciones pagadas en el comercio exterior.

Para lograr los objetivos se apoyara la investigación en los métodos documental, histórico, jurídico y analítico. Ya que es necesario para llegar al objetivo el revisar información documental, leyes y disposiciones existentes; y con esta información analizar los resultados que se tienen hasta el momento en cuanto a la problemática, para así poder concluir con propuestas que puedan disminuir o mitigar la elusión fiscal en el comercio exterior.

## RESULTADOS

La problemática abordada se centró en la elusión fiscal que se da en el comercio exterior, en como las empresas con operaciones internacionales evita, disminuyen o postergan su pago de impuestos. Para abordar este tema primeramente en el marco teórico se explicaron las generalidades, como los antecedentes del derecho fiscal, como se sostiene el Estado a través de los diferentes ingresos que percibe, posteriormente en los obtenidos por las operaciones de comercio exterior, las prácticas desleales y para concluir las practicas elusivas que se dan en el comercio exterior. Hasta este punto la bibliografía fue vasta ya que a la fecha existen varias publicaciones en las que se pueden consultar dichas generalidades y conceptos del derecho fiscal y de comercio exterior.

En cuanto al último capítulo titulado “Medidas antielusivas y su aplicabilidad en México” existió mayor problemática para reunir información porque aunque provengan de las mismas bases y objetivos fiscales las legislaciones extranjeras y las mexicanas no son homologas, y al analizar los criterios e incluso algunos conceptos se denota que existe diferencia entre las legislaciones.

México al ser miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y la firma de Acuerdos de cooperación para el intercambio de información ha logrado disminuir la evasión y elusión fiscal, pero aún quedan casos en los que el intercambio de información no es

suficiente, como es el caso de los paraísos fiscales en los cuales se tiene un alto secreto bancario.

El abordar un tema con el propósito de disminuir la elusión fiscal resulta complicado, ya que al no considerarse la elusión como un delito se tiene menor información al respecto y depende del criterio personal si es algo que se debería evitar o si es un derecho del contribuyente el realizar diferentes practicas con el propósito de disminuir sus cargas fiscales.

Al revisar los criterios que se están tomando en la actualidad se busca ir al trasfondo de la operaciones, no limitarse a la legalidad de las practicas, si no buscar que beneficio se obtiene al haber realizado dicho movimiento, pero para esto es necesario que exista mayor infraestructura para poder llevar a cabo un análisis tan complejo.

## CONCLUSIONES

- Establecer un procedimiento de análisis general inclusivo para la detección específica de prácticas de elusión sobre el pago de cuotas compensatorias, esto permitiría estandarizar, automatizar y organizar la obtención de datos sobre las prácticas de elusión, que a su vez brindara la oportunidad de identificar las posibles causas y el impacto a corto, mediano y largo plazo que este tipo de prácticas tiene en la economía.
- Establecer mecanismos de análisis para monitorear el impacto directo y las consecuencias inmediatas que produce la implementación de cuotas compensatorias en las importaciones nacionales. Estableciendo un patrón mecanizado de análisis de información, se logra una mayor eficacia en la acción de las cuotas compensatorias, conociendo y regulando su impacto en los mercados nacionales de importación.
- Realizar un estudio histórico comparativo, entre las variaciones de volumen en relación directa a la fluctuación de precios, marcando un rango de discriminación en base a una temporalidad específica antes y después de la imposición de la cuota compensatoria. Este tipo de análisis elevado nos permite discriminar un solo rango de estudio arrojando datos de increíble valor estadístico y generando marcadores de identificación sobre variaciones en la expansión y contracción del mercado, logrando así identificar impacto explícito de las cuotas y consecuencias generadas, para que una vez identificado el problema y sus consecuencias se pueda comenzar a trabajar en una regulación que solucione el mismo.

- Crear una base nacional de datos, en la que se registren información específicos a las mercancías estableciendo como parámetros de inscripción:

1. La fracción arancelaria de la mercancía.
2. El precio de la misma.
3. El volumen.
4. La cuota compensatoria específica.
5. La fecha de importación.
6. País de procedencia.
7. País de origen de la mercancía.

Este tipo de información permitirá rastrear las mercancías hasta su origen, resolviendo así el problema de identificación de la fuente de las prácticas de elusión y además permitirá hacer más justas y eficaces las cuotas compensatorias favoreciendo esto la equidad y competitividad del mercado.

- Establecer mecanismos de coordinación para garantizar el suministro de información. Lo anterior estableciendo vías de comunicación ascendentes entre los productores nacionales y el Servicio de Administración Tributaria; además de establecer vías de comunicación horizontal entre El Servicio de Administración Tributaria y otras entidades gubernamentales, logrando así alimentar las bases de datos antes mencionados y mantener la regulación de los mercados nacionales a la vanguardia mundial y siempre actualizados.

## BIBLIOGRAFIA

- Arriaga Conchas, E. (1992). *Finanzas Públicas en México*. México, D.F.: Instituto Politécnico Nacional.
- Arriola Vizcaíno, A. (2007). *Derecho Fiscal*. México, D.F.: Themis.
- Ayala Espino, J. (2001). *Economía del Sector Público Mexicano*. México, D.F.: UNAM.
- Carrasco Iriarte, H. (2004). *Derecho Fiscal II*. México, D.F.: IURE Editores.
- Carretero Pérez, A. (1968). *Derecho Financiero*. México, D.F.: Santillana.
- Comercio, O. M. (6 de Junio de 2011). *Información técnica sobre la Valoración Aduanera*. *Organización Mundial del Comercio*. Recuperado el 9 de Noviembre de 2011, de [http://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/cusval\\_s/cusval\\_info\\_s.htm](http://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm)
- Comercio, O. M. (6 de Julio de 2011). *Valoración en Aduana*. *Organización Mundial del Comercio*. Recuperado el 9 de Noviembre de 2011, de [http://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/cusval\\_s/cusval\\_s.htm](http://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_s.htm)
- Exterior, S. I. (18 de Noviembre de 2011). *Cuotas Compensatorias: Sistema Integral de Información al Comercio Exterior*. Recuperado el 23 de Noviembre de 2011, de Sistema Integral de Información al Comercio Exterior: <http://www.siicex.gob.mx/portalSiicex/SICETECA/Acuerdos/Compensatorias/Compensatorias.htm>
- Flores Zavala, E. (1991). *Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas*. México, D.F.: Porrúa.
- Linares Gil, M. (28 de Julio de 2004). *Indret*. Recuperado el 29 de Noviembre de 2011, de El conflicto en la aplicación de la norma tributaria: [www.indret.com/code/getPdf.php?id=681&pdf=225\\_es.pdf](http://www.indret.com/code/getPdf.php?id=681&pdf=225_es.pdf)
- López Tello, J. (16 de Julio de 2003). *Publicaciones. La Cláusula anti abuso del anteproyecto de la Ley General Tributaria*. Recuperado el 27 de 11 de 2011, de Uria Menendez: <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/1053/documento/04Tello.pdf?id=2013>
- Margain Manautou, E. (2004). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México, D.F.: Porrúa.

- Público, S. d. (11 de Julio de 2006). *Clasificación y Valor. Aduana México*. Recuperado el 12 de Noviembre de 2011, de [http://www.aduanas.sat.gob.mx/pv\\_obj\\_cache/pv\\_obj\\_id\\_BFC5988F1C53E9EDEB480C2CF756D0EA32C20100/filename/GI06\\_06.pdf](http://www.aduanas.sat.gob.mx/pv_obj_cache/pv_obj_id_BFC5988F1C53E9EDEB480C2CF756D0EA32C20100/filename/GI06_06.pdf)
- Público, S. d. (22 de Noviembre de 2011). *Concepto de Régimen Aduanero: Aduanas México*. Recuperado el 22 de Noviembre de 2011, de [http://www.aduanas.gob.mx/aduana\\_mexico/2008/importando\\_exportando/142\\_10052.html](http://www.aduanas.gob.mx/aduana_mexico/2008/importando_exportando/142_10052.html)
- Ríos, G. (23 de Noviembre de 2011). *Biblioteca Jurídica Virtual de la Universidad Autónoma de México*. Recuperado el 23 de Noviembre de 2011, de Boletín Mexicano de Derecho Comparado: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/91/art/art9.htm>
- Rodríguez Lobato, R. (1998). *Derecho Fiscal*. México, D.F.: Oxford.
- Saldaña Perez, J. (2008). *Comercio Internacional Régimen Jurídico Económico*. México, D.F.: Porrúa.
- Serra Rojas, A. (1974). *Derecho Administrativo*. México, D.F.: Porrúa.
- Tron Petit, J. C. (2010). *Lo real y lo justo de los impuestos*. México, D.F.: Dofiscal Editores.