



**TLATEMOANI**  
*Revista Académica de Investigación*  
Editada por Eumed.net  
No. 11 – Diciembre 2012  
España  
ISSN: 19899300  
revista.tlatemoani@uaslp.mx

Fecha de recepción: 25 de octubre de 2012  
Fecha de aceptación: 6 de noviembre de 2012

## LA PRESUNTA INFLUENCIA DEL ARTÍCULO 303 DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE EN EL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN

Felipe Moreno Yebra<sup>1</sup>  
Profesor de Derecho Aduanero y  
Legislación Aduanera Internacional  
Universidad de Guanajuato  
[fmyebra@ugto.mx](mailto:fmyebra@ugto.mx)

### Resumen

Es sabido que los Tratados Internacionales son fuente de Derecho, y para la configuración del actual Derecho Aduanero su relevancia es trascendental puesto que ha sido construido en adecuación a diversos organismos y compromisos internacionales. La razón de su existencia y contenido, se atribuye a la necesidad de crear disposiciones normativas que no sean obstáculo a la libre circulación de las mercancías. Así, el hecho imponible del Impuesto General de Importación permite identificar aquella conducta que dará nacimiento a la obligación de pago; la introducción de mercancías a territorio

---

<sup>1</sup> Profesor Titular de Derecho Aduanero en la Universidad de Guanajuato, México. [fmyebra@ugto.mx](mailto:fmyebra@ugto.mx), Doctor en Materia Fiscal por la Universidad Autónoma de Durango.

nacional. A manera de consecuencia y relacionada con la obligación de pago encontramos la variable tiempo, si el sujeto pasivo desea que sus mercancías estén en México por tiempo indefinido, debe pagar, a menos que se encuentren exentas, las contribuciones al comercio exterior. El pago del tributo lleva implícita la pretensión del sujeto pasivo de satisfacer la variable tiempo. Así, todo presupuesto jurídico que obligue al pago del Impuesto General de Importación deberá nacer por la introducción de mercancías al país y su tiempo de permanencia deberá ser indefinido.

**Palabras clave.-** Tratado, impuesto de importación, hecho imponible, presunta, influencia, restricción.

**Abstract**

*International treaties are source of law, and their relevance in the current configuration of Customs Law is crucial since they are derived in adaptation to various agencies and international commitments. The reason for their existence and content, is attributed to the need for regulatory provisions that lower barriers to the free movement of goods. Thus, the taxable event in the General Import Tax Law that gives rise to the obligation to pay is the introduction of goods to the country. Related to the obligation to pay is the time variable. If the taxpayer wants his goods indefinitely in Mexico he must pay. unless they are exempt. Paying the tribute implies a claim from the taxpayer to meet the variable time. In view of the foregoing, all legal presumptions requiring the payment of the General Import Tax are to be derived from the introduction of goods into the country and its residence time should be indefinite.*

**Key Words-** Treaty, import tax, taxable income, presumed, influence, restriction.

Sumario	Pág.
I. Introducción	3
II. Planteamiento del problema	5
III. El Hecho Imponible en la doctrina clásica	6
IV. El Hecho Imponible del Impuesto General de Importación	8
V. El Derecho de Retorno	10
VI. Influencia de los Tratados Internacionales en las disposiciones normativas internas: el caso del artículo 303 del TLCAN	12
VII. El presunto Hecho Imponible del Impuesto General de Importación	15
VIII. El presunto Hecho Imponible del Impuesto General de Importación a la luz del principio de capacidad contributiva	18
IX. Conclusiones	21
X. Fuentes	23

## I. Introducción

La negociación de Tratados Comerciales Internacionales presupone, entre otros, tasas arancelarias preferenciales entre los países miembros respecto a las cobradas a terceros del grupo signante. La pretensión es evidente, estimular el incremento del comercio exterior mediante tasas reducidas, eliminación de requisitos no arancelarios, facilitar la inversión extranjera, búsqueda de centros de costos reducidos, por mencionar algunos. Las tasas arancelarias preferenciales han resultado instrumento eficiente para incrementar las ventas de mercancías entre los países del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (en adelante TLCAN).

No resulta novedoso señalar que los Tratados son fuente de Derecho, pues de ellos surgen derechos y obligaciones que deben ser adicionadas al derecho interno. Debemos aclarar, que mientras se encuentren en el Tratado, únicamente obligan a los partes signantes, y para obliguen en sus diversas consecuencias jurídicas a los ciudadanos, contribuyentes importadores y exportadores, debe integrarse a la norma jurídica adecuada el presupuesto que dará cumplimiento al derecho u obligación asumido.

El presente estudio se ubica en aquellas disposiciones donde se da cumplimiento a una *restricción* nacida en el seno del TLCAN. La devolución de aranceles aduaneros pagados, así como exentar o reducir aranceles

adeudados quedan restringidos acorde a lo señalado en el artículo 303 del TLCAN. Previo a la entrada en vigor del referido artículo, se habló de la eliminación de los programas de fomento donde se permitía importar mercancías temporalmente sin pagar contribuciones, por supuesto no fue así. Si atendemos al significado del vocablo restricción, que viene de restringir, este último significa “ceñir, circunscribir, reducir a menores límites<sup>2</sup>”, no debe entenderse en consecuencia, la eliminación de lo restringido, sino reducción de lo regulado en consecuencia de la restricción; los programas de devolución de aranceles pagados y la importación temporal de mercancías sin pagar impuesto general de importación (en adelante IGI).

La decisión de convertir<sup>3</sup> en obligación de pago del IGI la restricción en estudio, destruyó cánones que generaciones de grandes investigadores han forjado. En el hecho imponible señala la doctrina, se manifiesta el presupuesto jurídico cuya producción fáctica, es decir, su concreción, conocido como hecho generador, da nacimiento a la obligación de pago del tributo. No resulta desconocido que para la creación de cualquier tributo deben atenderse diversos principios, entre otros, el de capacidad contributiva. Así, de existir riqueza, se puede crear un tributo que extraiga de ella una cantidad acorde al porcentaje del mismo.

Para los impuestos al comercio exterior, es la introducción de mercancías a territorio nacional el presupuesto que el legislador consideró como hecho imponible. El no estar de acuerdo con el presupuesto referido, no impide pronunciarnos en contra de la forma en que el legislador convirtió la restricción en estudio. Al hecho imponible le fue adicionado como presupuesto de donde surge la obligación de pago, las mercancías que se encuentran bajo un

---

<sup>2</sup> [En línea] [http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=restringir](http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=restringir), noviembre 06, 2012.

<sup>3</sup> Utilizamos el vocablo convertir por resultar para nuestros fines idóneo. La Real Academia Española manifiesta que es “hacer que alguien o algo se transforme en algo distinto de lo que era”, [en línea] [http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=convertir](http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=convertir), noviembre 06, 2012. Así, la restricción a los programas de diferimiento o devolución de aranceles contenida en el artículo 303 del TLCAN, fue convertida por el legislador como presunto hecho imponible del IGI, al señalar que “están obligadas al pago de los impuestos al comercio exterior las personas físicas y morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo, **incluyendo las que estén bajo algún programa de devolución o diferimiento de aranceles**” véase el artículo 52 de la Ley Aduanera vigente al 2012.

programa de diferimiento. Si bien es cierto, que en este último caso se manifiesta completamente el hecho imponible, para efectos de distinción, aquel considerado clásico, va en contra de la naturaleza del régimen temporal, la no obligación de pago del tributo, que surge de la limitación del Estado en cuanto al uso y permanencia en el país de la mercancía objeto de importación temporal.

El hecho imponible del IGI, la introducción de mercancías a territorio nacional, no contempla la variable trascendental para que surja la obligación de pago del señalado impuesto: la pretensión del sujeto pasivo que la mercancía se quede en el país por un tiempo indefinido.

La decisión del sujeto pasivo de introducir a territorio nacional por un tiempo indefinido, la mercancía que se encuentra bajo control, guarda y custodia del Estado en la aduana, es el complemento del hecho imponible, toda vez que de él se observa la conducta o realidad fáctica donde se configura el hecho imponible. Sólo queda pendiente identificar la tasa del impuesto para saber si se debe realizar o no el pago del impuesto aduanero.

La obligación de pago del tributo surge, presuntamente, al momento de retorno de la mercancía al extranjero, no obstante, tal hecho va en contra de la variable tiempo puesto que su pago no tiene como fin que la mercancía permanezca en el país por tiempo indefinido. Asimismo, una exportación supone una venta de exportación, y debemos aclarar que la extracción de mercancías de territorio nacional está gravada con el Impuesto General de Exportación y los ingresos que derivan de ellas con el Impuesto Sobre la Renta. La hipótesis que adicionó el legislador al artículo 52 de la Ley Aduanera como obligación de pago, es decir, como hecho imponible, dista mucho de mostrar los elementos de donde surge la obligación, se limita a señalar que, en efecto la internación a territorio nacional de mercancías “bajo un programa de diferimiento” será motivo de pago, no obstante, la forma se encuentra regulada diversas disposiciones normativas distintas a la Ley Aduanera.

## II. Planteamiento del problema

El hecho imponible del IGI señala que la conducta de donde surgirá la obligación de pagar el tributo es la introducción de mercancías a territorio nacional. Si se paga un impuesto, debe existir manifestación de riqueza para que pueda ser gravada. En ese sentido, creemos que la capacidad contributiva se manifiesta con el valor de la mercancía introducida a territorio nacional. Una característica sustancial que acompaña al hecho imponible (clásico) es la variable tiempo; es dable que la mercancía permanezca en territorio nacional por tiempo indefinido luego de pagar las contribuciones al comercio exterior que resulten aplicables. Así, considerar que la obligación de pago del IGI nace al momento de retorno de las mercancías al extranjero va en contra de lo expuesto. El retorno es absolutamente contrario a la introducción, es una exportación, y el impuesto aplicable es el Impuesto General de Exportación. Por otro lado, no necesariamente supone manifestación de riqueza, y en su caso, tratándose de los ingresos por una venta, son gravados por el Impuesto Sobre la Renta. Finalmente, en cuanto a la variable tiempo, ¿por qué pagar el IGI de una mercancía que no se quedará en el país?. Aún con los galimatías analizados por la doctrina, creemos que el hecho imponible del IGI se concreta en el pasado. Así, el trabajo del legislador, al crear como obligación de pago del IGI una restricción que surge del Tratado de Libre Comercio de América del Norte va en contra de los postulados referidos.

### III. El hecho imponible en la doctrina clásica

Han sido abundantes los pronunciamientos que la doctrina clásica ha señalado en cuanto al hecho imponible. Al respecto, debe coincidir, el hecho jurídico, en todos sus elementos con el presupuesto contemplado en la norma para que nazca la obligación regulada<sup>4</sup>.

GIANNINI manifiesta que la deuda impositiva nace “en el mismo momento en que se produce aquella particular situación de hecho a la que la ley vincula todo impuesto<sup>5</sup>” denominada presupuesto del tributo. FONROUGE

---

<sup>4</sup> JARACH, D. (1943): “EL HECHO IMPONIBLE TEORIA GENERAL DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO”, editorial Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A., Buenos Aires, pág. 63.

<sup>5</sup> GIANNINI A.D. (1957): “Instituciones de Derecho Tributario”, editorial de Derecho Financiero, Madrid, traducción y estudio preliminar por Fernando Sainz de Bujanda, pág. 83.

señala que la deuda “nace al producirse la situación de hecho prevista por la ley como determinante del gravamen y al cual se designa, como el presupuesto del tributo<sup>6</sup>”. DE LA GARZA, expone que hecho imponible es “la hipótesis de incidencia o presupuesto, o hecho imponible, es primeramente la descripción de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en ley<sup>7</sup>”.

SAINZ DE BUJANDA, señala que hecho imponible es “el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta<sup>8</sup>”. JARACH enuncia que el nacimiento de la obligación de pago del tributo, exige “se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de obligación<sup>9</sup>”. BERLIRI señala que, puede que “el presupuesto de hecho se identifique en función del efecto jurídico que al verificarse aquél se produce<sup>10</sup>”.

OTTO MAYER, por su parte, señala que “el acto por el cual se crea la obligación de pagar el impuesto es la imposición<sup>11</sup>”, aclara que debe estar regido por el derecho y cuidar el sometimiento a las condiciones constitucionales. N. AMOROS se pronuncia en cuanto a que es “la justificación de traer el *hecho* como causa de la relación se encuentra, por una parte, en el deseo de alejarnos, en lo posible, de una posición puramente positivista que haría justificable, en un plano ontológico, cualquier hecho tributario por la simple razón de que la norma así lo dispuso<sup>12</sup>”. M. PUGLIESE señala que “el momento característico del nacimiento de la obligación tributaria es aquél en el

---

<sup>6</sup> GIULIANI FONROUGE, C.M. (2005): “*Derecho Financiero*”, Tomo I, 9ª edición, primera reimpresión, editorial La Ley S.A.E. e. l., actualizado por Camila Navarrine S. y Oscar Asorey R., pág. 347.

<sup>7</sup> DE LA GARZA, S. F. (2008): “*DERECHO FINANCIERO MEXICANO*”, 20ª edición, editorial Porrúa, México, pág. 411.

<sup>8</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. (1966): “*HACIENDA Y DERECHO Estudios de Derecho Financiero*”, Tomo IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, pág. 335.

<sup>9</sup> JARACH, D. (1969): “*CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO*”, editorial Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, Argentina., pág. 174.

<sup>10</sup> BERLIRI, A. (1971): “*PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO*”, volumen II, editorial de Derecho Financiero, Madrid, pág. 320.

<sup>11</sup> MAYER, O. (1982): “*DERECHO ADMINISTRATIVO ALEMAN*”, Tomo II, parte especial, poder de policía y poder tributario, 2ª edición, editorial Depalma, Buenos Aires, pág. 199.

<sup>12</sup> AMOROS, N. (1970): “*DERECHO TRIBUTARIO (Explicaciones)*”, 2ª edición, editorial de Derecho Financiero, Madrid, pág. 309.

que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación de pago del contribuyente<sup>13</sup>.

Los conceptos en estudio<sup>14</sup> coinciden al que es la “hipótesis prevista en ley<sup>15</sup>”, no obstante, tal pronunciamiento da libertad al legislador para señalar cualquier conducta que, supuestamente, dará nacimiento a la obligación de pago del tributo.

Creemos que el concepto debe permitir vislumbrar o vincular con otras disposiciones aquellos elementos<sup>16</sup> que cuando se produzcan en la realidad fáctica sean causa del nacimiento de la obligación. Lo anterior permitiría vincular, aún cuando se produzcan en momentos distintos, los diversos elementos y su configuración secuencial debe ser consciente a los ojos del sujeto pasivo.

#### IV. El Hecho Imponible del Impuesto General de Importación

En México ha sido precario el estudio dogmático del Derecho Aduanero, sin embargo, algunos autores se han pronunciado, si bien es cierto con fines distintos, respecto al hecho imponible del tributo aduanero. Es frecuente la crítica al presupuesto que la mayoría de las legislaciones del mundo han adoptado, “la introducción de mercancías a territorio nacional”, manifiestan que tal hecho no es suficiente para que nazca la obligación, pues la mera

---

<sup>13</sup> PUGLIESE, M. (1976): *“INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO”*, 2ª edición, editorial Porrúa, México, pág. 253.

<sup>14</sup> Nos limitamos a señalar los anteriores por resultar suficientes para mostrar el concepto de hecho imponible.

<sup>15</sup> CUBERO GARCÍA, A. M. y GARCÍA BERRO, F. (2001): *“EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCION”*, 2ª edición, editorial Mergablum, Sevilla, España, pág. 149-150.

<sup>16</sup> Véase a FERLAZZO NATOLI, L., en AMATUCCI, A. (2001): *“TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO”*, editorial Temis, S.A., Bogotá, Colombia, pág. 61-102; VILLEGAS, H. B. (2009): *“CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO”*, editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, pág. 352-361; GONZÁLEZ E. y GONZÁLEZ, T. (2004): *“DERECHO TRIBUTARIO I”*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, España, pág. 203- 213; JARACH, D. (1969): *“CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO”*, op. cit., pág. 174-231, entre otros.



introducción al territorio de un país, no es suficiente para su nacimiento, de hecho, existen excepciones al presupuesto<sup>17</sup>.

Ahora bien, JARACH señala que “el hecho jurídico que da nacimiento al tributo no es la existencia de una mercadería, sino un acto de la vida económica, el de la introducción de una mercadería dentro de la frontera aduanera para destinarla al mercado interno<sup>18</sup>”. BERLIRI expone que “el impuesto aduanero se devenga, naturalmente, en el momento en que la mercancía atraviesa la *línea* aduanera”, FONROUGE, apunta que “el hecho imponible del impuesto a la importación es la introducción de mercaderías extranjeras en la zona aduanera<sup>19</sup>”.

CARVAJAL CONTRERAS manifiesta que el hecho generador “es el momento en que nace la obligación tributaria<sup>20</sup>”, aclarando que existen dos criterios para fijarlo, el político-geográfico y el criterio económico; el primero “consiste en el paso de las mercancías a través de las fronteras aduaneras<sup>21</sup>”, y el segundo “cuando se da la intención integradora, es decir, aquella que tiene como objetivo integrar la mercancía al consumo interno del país<sup>22</sup>”, aclara que el criterio seguido por nuestro país, en forma equívoca, es el primero.

BARREIRA analizó diversas teorías<sup>23</sup> para concluir que la “la teoría más apropiada para determinar el hecho gravado es la que considera que la obligación tributaria recién es generada por la importación para consumo<sup>24</sup>”.

---

<sup>17</sup> No es fin del presente estudio pronunciarnos al respecto, pretendemos por el momento, traer a contexto el concepto de hecho imponible del tributo aduanero, no obstante habremos de aclarar que nos sumamos a las críticas negativas a la “introducción de mercancías a territorio nacional”, no creemos que sea acto suficiente que de nacimiento a la obligación de pago del tributo aduanero en México. Las críticas son observables en las fuentes citadas.

<sup>18</sup> JARACH, D. “EL HECHO IMPONIBLE TEORIA GENERAL DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO”, op. cit., pág. 53.

<sup>19</sup> GIULIANI FONROUGE, C.M. (2005): “Derecho Financiero”, Tomo II, 9ª edición, primera reimpresión, editorial La Ley S.A.E. e. I., actualizado por Camila Navarrine S. y Oscar Asorey R, pág. 768-769.

<sup>20</sup> CARVAJAL CONTRERAS, M. (2000): “DERECHO ADUANERO”, décima edición, editorial Porrúa, México, D.F., pág. 377.

<sup>21</sup> *Ibidem*, pág. 377.

<sup>22</sup> *Ibidem*, pág. 377.

<sup>23</sup> Véase para profundizar en su estudio a BARREIRA C. E. (1998): “LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA Y EL HECHO GRAVADO POR LOS DERECHOS DE IMPORTACIÓN”, Revista de Estudios Aduaneros, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, No. 12, 1er Y 2º semestre 1998, Buenos Aires, Argentina, pág. 103-117.

<sup>24</sup> *Ibidem*, pág. 128.

Esta teoría señala que, para el nacimiento de la obligación de pago, no es suficiente la mera entrada a territorio nacional (cruce de la frontera), “sino que, además, la mercadería pueda incorporarse al consumo del circuito interno del país<sup>25</sup>”.

FERNANDEZ LALANNE. Señala que la relación tributaria del tributo aduanero es una relación de derecho público, *ex lege*, de naturaleza personal y de dar una suma de dinero, ello, al operarse una determinada situación de hecho<sup>26</sup>. De suma importancia para nuestro estudio es el señalamiento relativo a que “el crédito fiscal no se hace exigible con la mera presentación de las mercaderías en las oficinas aduaneras, ya que son necesarios determinados requisitos, y hasta que ellos concurren el Estado tiene una simple pretensión al tributo, que se traduce en un poder de retención de las mercaderías<sup>27</sup>”.

CLAVIJO HERNÁNDEZ F., realiza nutrido estudio del hecho gravado por el tributo aduanero, desechando diversas teorías<sup>28</sup>, concluye que la “obligación de pago de los derechos, si es que existe y no se trata de un pago voluntario, tiene su origen en un imperativo de la Ley que señala un momento determinado, un presupuesto de hecho para el nacimiento de la misma<sup>29</sup>”.

Los conceptos vertidos manifiestan diversos presupuestos y coinciden con nuestro derecho positivo aquellos que se pronuncian respecto a la introducción de mercancías a un territorio como hecho que da nacimiento al tributo aduanero. Hemos aclarado que nos sumamos a las críticas negativas del referido presupuesto, sirva entonces el siguiente apartado para manifestarnos al respecto.

---

<sup>25</sup> Ibídem, pág. 114.

<sup>26</sup> FERNÁNDEZ LALANNE, P. (1966): “*Derecho Aduanero*”, editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, pág. 310-312.

<sup>27</sup> Ibídem, pág. 317.

<sup>28</sup> CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., en FERREIRO LAPATZA, J. F., CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., MARTÍN QUERALT, J., PÉREZ ROYO, F., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2001): “*CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO*”, parte especial Sistema Tributario. Los tributos en particular, 17 edición, editorial Marcial Pons, ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, pág. 723-724.

<sup>29</sup> Ibídem, pág. 725.

## V. El Derecho de Retorno como crítica a la introducción de mercancías como hecho imponible del Impuesto General de Importación.

La introducción de mercancías a territorio nacional<sup>30</sup> no puede ser hecho que de nacimiento a la obligación de pago del tributo aduanero puesto que existen en el mismo derecho positivo hipótesis de excepción. Aún cuando las mercancías han sido introducidas a territorio nacional, propiamente a las aduanas, y en otros casos, al resto del país, es posible que salgan del mismo sin el pago de las contribuciones al comercio exterior.

**El derecho de retorno en las aduanas.** Las aduanas acotan el territorio de un país donde pueden realizarse actos relativos a la introducción y extracción de mercancías<sup>31</sup>. Creemos que su *función primera y primordial*, es la reducción del espacio del territorio por donde habrá de producirse la introducción o extracción de mercancías y que se cumple con su mera existencia. Los actos siguientes, relativos al tráfico de mercancías, habrán de realizarse únicamente por ese espacio.

Es en las aduanas donde se materializa el presupuesto jurídico considerado como hecho imponible, sin embargo, concretar la introducción de mercancías a la aduana, conlleva, supuestamente, destinar las mercancías a un régimen aduanero, no obstante, es posible retornar las mercancías al extranjero<sup>32</sup>, aún cuando ya se encuentren en territorio nacional. Existe solo una condicionante para que el derecho de retorno sea aplicable, hacerlo antes de la activación del mecanismo de selección automatizada. Así, de no haberse activado el mecanismo, es posible retornar las mercancías al extranjero, aún cuando las mercancías se encuentren en territorio nacional, debemos observar que es una manifestación de voluntad tanto ejercer el derecho de retorno como, en su

---

<sup>30</sup> Véase el artículo 52 de la Ley Aduanera vigente al 2012.

<sup>31</sup> Véase el artículo 10 de la Ley Aduanera vigente al 2012.

<sup>32</sup> Véase el artículo 92 de la Ley Aduanera vigente al 2012. El derecho de retorno se manifiesta en diversos presupuestos y en consecuencia, en diversos momentos que llegan a materializarse inclusive después de efectuado el pago de los tributos, en este último caso, por supuesto, acorde a las disposiciones aplicables al caso concreto, se realiza el tratamiento del impuesto general de importación, véase los artículos 93, 97 y 103 y 120 de la Ley Aduanera vigente al 2012.

caso, destinar a un régimen aduanero las mercancías introducidas a territorio nacional.

El presunto hecho imponible contenido en el derecho positivo convive con el derecho de retorno, y la aplicación de este último impide el nacimiento de la obligación tributaria aduanera.

### **El derecho de retorno en momento posterior al Despacho Aduanero.**

Aun cuando las mercancías han sido internadas a territorio distinto de la aduana, tratándose de importación temporal al amparo de un programa de diferimiento, si el retorno se realiza dentro de los 18 meses siguientes a la fecha de importación temporal, no se pagan las contribuciones al comercio exterior. Nos referimos a la hipótesis contenida en la fracción I del artículo 104 de la Ley Aduanera.

Si bien es cierto que el legislador configuró el retorno como obligación, retornarlo en el plazo referido, configura otra excepción al hecho imponible. Así, las importaciones temporales realizadas al amparo de los programas de fomento autorizados por la Secretaría de Economía, tienen como obligación retornar dentro del tiempo aplicable al caso concreto<sup>33</sup>. En este sentido, es aquí donde encontramos el problema, el retorno tiene dos consecuencias: pagar o no pagar el tributo aduanero, lo anterior depende del país de origen de las mercancías importadas, de su transformación y del país destino del retorno. Llegado este punto debemos plantearnos lo siguiente, si el hecho imponible del tributo aduanero es la introducción de mercancías a territorio nacional, ¿por qué a la fecha de retorno habría de surgir la obligación de pago del impuesto?.

## **VI. Influencia de los Tratados Internacionales en las disposiciones normativas internas; el artículo 303 del TLCAN.**

Los tratados internacionales son fuente<sup>34</sup> de derecho pues de ellos derivan obligaciones que han sido introducidas en el derecho positivo y en el derecho

---

<sup>33</sup> Véase las fracciones I, II y III del artículo 108 de la Ley Aduanera vigente al 2012.

<sup>34</sup> Véase a QUINTANA ADRIANO, E. A. (2003): *“EL COMERCIO EXTERIOR DE MÉXICO”*, 2ª edición, editorial Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, D.F., 2003, pág. 171-272; WITKER, J. (1999); *“Derecho Tributario Aduanero”*, 2ª edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, pág.

aduanero en particular se manifiestan abundantes. El artículo 303 del TLCAN es objeto de nuestras reflexiones.

La referida disposición es de carácter restrictivo, su primer párrafo permite apreciarlo claramente, señala “restricciones a la devolución de aranceles aduaneros sobre productos exportados y a los programas de diferimiento de aranceles aduaneros<sup>35</sup>”. Observemos que no manifiesta la forma en que habrá de restringir la devolución y a los programas de diferimiento, por ello, si partimos de la premisa que el vocablo restricción hace alusión de reducción a menores límites, no debemos entender la eliminación de los programas de diferimiento ni la posibilidad de solicitar la devolución de aranceles aduaneros pagados, más sin embargo, debemos aceptar que los programas y devoluciones referidas han sido afectados por la restricción.

El numeral primero de la disposición en estudio permite observar la afectación, señala que:

“salvo que se disponga otra cosa en este artículo, ninguna de las partes podrá **reembolsar** el monto de aranceles aduaneros pagados, **ni eximir** o **reducir** el monto de aranceles aduaneros adeudados, en relación con un bien importado a su territorio, a condición de que el bien sea:

- a. posteriormente exportado a territorio de otra Parte;
- b. utilizado como material en la producción de otro bien posteriormente exportado a territorio de otra Parte; o
- c. sustituido por un bien idéntico o similar utilizado como material en la producción de otro bien posteriormente exportado a territorio de otra Parte, en un monto que exceda al menor entre el monto total de aranceles aduaneros pagados o adeudados sobre la importación del bien a su territorio, y

---

35-37; MENÉNDEZ MORENO, A. (coor.) (2008): “*Derecho Financiero y Tributario*”, 9ª edición, editorial Lex Nova, S.A., Valladolid, España, 2008, pág. 99-114; PÉREZ DE AYALA, J. L. y GONZALEZ, E.: “*DERECHO TRIBUTARIO I*”, editorial Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, España, pág. 53-60; GARCÍA BELSUNCE, H. A. (2003), “*TRATADO DE TRIBUTACIÓN I*”, editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, pág. 97-171; entre otros.

<sup>35</sup> Véase el primer párrafo del artículo 303 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte vigente al 2012.

el monto total de aranceles aduaneros pagados a otra Parte en relación con el bien que se haya posteriormente exportado al territorio de esa otra Parte<sup>36</sup>.

**La restricción.** El primer párrafo del numeral 1 del artículo 303 es relativo a la consecuencia de la disposición, es decir, a la manifestación de la restricción. Los vocablos reembolso, eximir o reducir, permiten vislumbrar sus consecuencias jurídicas. La restricción al reembolso afecta las disposiciones jurídicas que permiten la devolución del IGI, y los vocablos eximir o reducir el IGI adeudado afectan la cantidad pendiente de pago.

Introducida al derecho interno *la restricción al reembolso* tuvo afectación exclusivamente respecto a la devolución del IGI pagado en las importaciones definitivas. Tal derecho surgía de aplicar el programa denominado “*Draw Back*”<sup>37</sup>, en las hipótesis de retorno al extranjero en el mismo estado en que fueron importadas o cuando eran utilizadas como insumos en la fabricación de un producto, el retorno debe ser dentro del año siguiente a la fecha de importación. Así, hasta la entrada en vigor del artículo 303, y de configurarse el presupuesto jurídico, era posible solicitar el reembolso del 100% del IGI. No obstante, a partir del 01 de enero del 2001, acorde a lo dispuesto por las reformas del 29 de diciembre del 2000, el derecho a la devolución sufrió considerables modificaciones, primero respecto del presupuesto jurídico a quién se atribuye su nacimiento, y por supuesto, en el monto del IGI a solicitar en reembolso<sup>38</sup>. Diversas fueron las modificaciones al presupuesto jurídico, cuya materialización en la realidad fáctica da nacimiento al derecho del reembolso, que por alejarse de nuestro objeto de estudio no entramos en mayor indagación, es suficiente manifestar que el monto a solicitar la devolución ha reducido, será aquel que resulte acorde al caso concreto.

Ahora bien, el legislador configuró *la restricción a eximir y reducir* el monto de aranceles de importación adeudados, presuntamente, como hecho

---

<sup>36</sup> Véase el numeral 1 del artículo 303 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte vigente al 2012, las negritas son nuestras.

<sup>37</sup> Véase el “Decreto que establece la devolución de impuestos de importación a los exportadores” publicado en el diario Oficial de la Federación el 11 de mayo de 1995 y sus modificaciones posteriores.

<sup>38</sup> Véase la reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación de fecha 29 de diciembre del 2000 relativas al “DECRETO por el se reforma y adiciona al diverso por el que se establece la devolución de impuestos de importación a los exportadores, publicado el 11 de mayo de 1995”.

imponible del IGI. Las importaciones temporales realizadas de conformidad con el artículo 108, exclusivamente de mercancías enunciadas en los incisos a, b y c de su fracción I, deben pagar los impuestos al comercio exterior “las que estén bajo algún programa de devolución o diferimiento de aranceles, en los casos previstos en los artículos 63-A...<sup>39</sup>”. El legislador se limitó a incluir como hipótesis de pago del IGI las mercancías que “estén” bajo un programa de diferimiento. De la redacción del primer párrafo del artículo 52 de la L.A., observamos que la obligación de pago surge de la introducción de mercancías a territorio nacional, y señala que “incluyendo las que están bajo un programa de diferimiento”, pareciera que encontramos dos hechos imponibles, el primero (*el tradicional o clásico*) deriva de la introducción a territorio nacional de mercancías de procedencia extranjera, y el segundo, será consecuencia de importar mercancías bajo un programa de diferimiento.

**La excepción a la restricción.** Lo parte final del primer párrafo del artículo 303 del TLCAN es vinculó con los incisos a, b y c referidos, que constituyen la excepción a la restricción, que al concretarse en la realidad fáctica es dable reembolsar, eximir o reducir. Lo manifestado en el derecho positivo respecto a la introducción de la restricción al reembolso y sus hipótesis de excepción, tiene su origen en los incisos referidos, así como lo señalado por la restricción en cuanto a eximir y reducir. De lo observado al artículo 303 del TLCAN, podemos manifestar que su restricción convive con hipótesis de excepción, hecho que debió ser observado para su inclusión en el derecho interno y hacer las reformas acorde con la doctrina.

**Del monto aplicable a la excepción.** La entrada en vigor del artículo 303 del TLCAN obligó al Estado a plasmar en diversas disposiciones jurídicas adiciones o derogaciones con la pretensión de cumplir con su obligación. La esencia de las importaciones temporales, el no pago del IGI, fue afectado considerablemente. Si bien es cierto que se mantuvo, se adicionó hipótesis de excepción a la excepción del pago, creando entonces nuevamente su

---

<sup>39</sup> Véase el artículo 52 de la Ley Aduanera vigente al 2012.

obligación. Así, la importación temporal de ciertas mercancías<sup>40</sup> supone dos escenarios inciertos, el pago o no pago de las contribuciones al comercio exterior. La incertidumbre de la obligación se atribuye a que sus elementos no se configuran en la fecha de importación, sino en momentos posteriores. De manera que la mera introducción de mercancías a territorio nacional al amparo de un programa de fomento no es el presupuesto jurídico de donde nace la obligación de pago.

El último párrafo transcrito de la disposición en estudio sirve para identificar el procedimiento a legislar. Hace referencia a una operación aritmética que permite identificar el monto de la excepción a la restricción; la cantidad que exceda al monto del impuesto adeudado de conformidad con el programa de diferimiento.

## **VII. El presunto hecho imponible del IGI en las importaciones temporales**

Decimos presunto porque, acorde con las disposiciones normativas aplicables, no es la internación de mercancías a territorio nacional bajo un programa de diferimiento hecho suficiente para que surja la obligación de pago de las contribuciones al comercio exterior, por lo contrario, es apenas referencia de las disposiciones jurídicas que habrán de aplicarse, de estas últimas surgirán los elementos que configuran la obligación. Por otro lado, y aún configurados sus elementos, por no quedarse la mercancía en territorio nacional, no debió ser considerado como presupuesto de pago, puesto que es consecuencia del pago de las contribuciones el derecho de estancia en el país por tiempo indefinido.

Lo expuesto en el numeral anterior, permite observar los elementos del presunto hecho imponible del IGI en las importaciones temporales. Quedando configurado de la siguiente manera: la importación temporal<sup>41</sup> de mercancías originarias de un país distinto de los signantes del TLCAN, realizada a través de programas de diferimiento<sup>42</sup>, siempre que se trate de las señaladas en los incisos a, b y c de la fracción I del artículo 108 de la Ley Aduanera, que durante

---

<sup>40</sup> Véase los incisos a, b y c de la fracción I del artículo 108 de la Ley Aduanera vigente al 2012.

<sup>41</sup> Véase los artículos, 52, 63-A y 108 de la Ley Aduanera vigente al 2012.

<sup>42</sup> Véase la fracción X del artículo 2 de la Ley Aduanera vigente al 2012.



el plazo de los 18 meses siguientes a la fecha de importación temporal, sean sometidas al proceso que cumpla con lo manifestado en el primer párrafo del artículo 108 de la Ley Aduanera y exportadas a un país signante del TLCAN, deberán pagar el IGI correspondiente.

Así, para efectos de estudio, dividimos el hecho imponible en tres variables que habrán de configurarse dentro de un plazo no mayor a 18 meses. La primera, la importación temporal de las mercancías que habrán de pagar el IGI. La segunda, el sometimiento a un proceso que afecte (transforme) las mercancía, y la tercera, su exportación a un país signante del TLCAN.

De los elementos señalados observamos que la introducción de mercancías a territorio nacional, apenas es una variable. ¿Puede ser el hecho imponible, *tradicional*, una variable de otro presupuesto jurídico que, como realidad fáctica, obliga al pago del IGI?, si así fuera, ¿que grava entonces el IGI?, la respuesta de la segunda permite contestar la primera. El IGI grava la riqueza manifestada por el valor de la mercancía introducida a territorio nacional, por ello, cuando el sujeto pasivo decidió que las mercancías estarán por un tiempo indefinido en el país y quiere materializar su pretensión, debe pagar las contribuciones al comercio exterior. Resulta contrario a la doctrina que la introducción de mercancías a territorio nacional sea variable de un presupuesto jurídico cuya concreción de nacimiento al pago de contribuciones al comercio exterior.

El presunto hecho imponible fue creado mediante la inclusión como hecho-*causa* de la obligación, el que las mercancías se encuentran bajo un programa de diferimiento, evitando así que sean alcanzadas por el beneficio que acorde a su naturaleza obtienen, el no de pago de las contribuciones al comercio exterior, no obstante, ya señalamos que apenas permite vislumbrar las disposiciones jurídicas aplicables, por ello no debe ser considerado hecho imponible.

Ahora bien, en razón de la variable tiempo que acompaña a las importaciones temporales, su estancia es permitida por un plazo no mayor a 18 meses, y no debemos dejar de observar la obligación de retornar al extranjero

dentro del plazo referido<sup>43</sup>, caso contrario su estancia sería considerada ilegal. La consideración del legislador, en cuanto a que el retorno (exportación) es la última variable que configurará la obligación de pago, resulta también contrario al dogma. Hemos señalado que el IGI se paga por la introducción de mercancías a territorio nacional, no por la extracción. Pensando que, como contra argumento a nuestras palabras, se dijera que el IGI fue causado pero su pago diferido, habremos de contestar que la variable tiempo expuesta, no sería cumplida en esta hipótesis. La importación temporal, por naturaleza, tiene un plazo de permanencia definido, hecho que va en contra de la consecuencia del pago las contribuciones al comercio exterior, la estancia por tiempo indefinido.

Así las cosas, debemos señalar que la fuente de la presunta obligación es una disposición jurídica contenida en un Tratado Internacional, cuya naturaleza es restrictiva y si bien es cierto, manifiesta textualmente que habrá de restringir la devolución, exención o reducción de aranceles pagados o adeudados, por la razones expuestas, no debió ser incluido en la forma utilizada por el legislador puesto que es visible su contraposición con la dogma.

#### **VIII. El presunto hecho imponible del IGI a la luz del principio de capacidad contributiva; notas breves.**

El principio de capacidad contributiva permite observar la existencia de capacidad económica en el sujeto pasivo, y solo en razón de su existencia puede crearse el tributo, de ahí su obligación para contribuir. Por ello, el legislador crea el presupuesto jurídico que prevé la obligación de pago, cuando exista sin duda alguna, expresión económica suficiente<sup>44</sup> para que sea gravada.

JARACH manifiesta que “proporcionalidad no quiere decir proporcionalidad con respecto a la medida base del impuesto, sino a la capacidad contributiva apreciada por el legislador. Debe haber igual

---

<sup>43</sup> Véase el artículo 108 de la Ley Aduanera vigente al 2012.

<sup>44</sup> Manifiesta que aun cuando exista expresión de capacidad económica, no debe ser gravado el mínimo vital. Aclara que tal cantidad que no debe ser sujeta al pago de impuesto, se refiere a aquella que permitirá realizar gastos mínimos elementales. CALVO ORTEGA, R.: “CURSO DE DERECHO FINANCIERO”, duodécima edición, editorial Thomson Civitas, 2008, España, pág. 55.

proporcionalidad de acuerdo a la capacidad y no a la riqueza, porque, de lo contrario, sería igual que admitir como legítimos y válidos sólo los impuestos proporcionales<sup>45</sup>. CALVO ORTEGA enuncia que “tiene capacidad económica el titular de una situación patrimonial concreta y suficiente frente a la obligación tributaria que se derive de esa misma situación<sup>46</sup>”, entonces el Estado, por medio del derecho positivo, podrá exigir al contribuyente un tributo, siempre y cuando exista una manifestación real y concreta de capacidad económica.

QUERALT, LOZANO, TEJERIZO Y CASADO, exponen que, tradicionalmente, únicamente se establecían tributos “cuando se producía un acto, hecho o negocio jurídico indicativo de capacidad económica<sup>47</sup>”, siguen diciendo los autores referidos, que por ende, no es posible establecer carga tributaria alguna que no nazca en razón de tal principio. Este último resulta tener dos cualidades, presupuesto y límite de tributación. Es evidente que si no se observa la existencia de capacidad económica, no debe exigirse tributación alguna, la existencia de capacidad económica, será entonces el presupuesto de existencia de carga tributaria, y de igual manera, expresará la cuantía de tal capacidad económica, servirá de marco referencial para delimitar el tributo a cargo.

MARCO CESAR GARCÍA BUENO<sup>48</sup> manifiesta que el artículo 31, fracción IV de nuestra constitución, justamente constituye garantía para que la participación de los ciudadanos sea conforme a su capacidad contributiva, lo anterior, al resultar el principio de capacidad contributiva un límite, el legislador podrá establecer cargas tributarias cuando éste exista, caso contrario, será imposible su determinación.

GARCÍA BUENO Y RÍOS GRANADOS exponen que “la capacidad contributiva es criterio rector de las contribuciones; legitima la existencia de las cargas tributarias y el deber de soportarlas. La obligación de participar en el concurso de los gastos públicos demanda la presencia de un criterio claro y

---

<sup>45</sup> JARACH, D.; “Curso Superior de Derecho Tributario”, op. cit., pág. 138.

<sup>46</sup> Op. cit.: pág. 54.

<sup>47</sup> MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G.; op. cit., pág. 126.

<sup>48</sup> Véase en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/64/pr/pr27.pdf>, pág. 107, noviembre 6, 2012.

vinculante de justicia material. El principio de capacidad contributiva ocupa parte de este espacio. El Problema: la determinación e individualización de la capacidad para contribuir de cada ciudadano es difícil de lograr<sup>49</sup>. Advertimos característica del principio de capacidad contributiva que debe ser superada en cada hipótesis, sin embargo, consideramos imposible que el legislador pueda incluir en la disposición jurídica tal individualización para cada sujeto pasivo o posible responsable de pago del tributo aduanero.

El principio de capacidad contributiva es un mecanismo de control y se manifiesta, en contrario *sensu*, de esta manera: de no existir tal capacidad no es dable la creación de tributos, la fórmula es sencilla, es un principio *sine qua non* del tributo.

El IGI grava justamente la introducción de mercancías a territorio nacional, y en consecuencia del pago, es dable su estancia por tiempo indefinido en el país. Así, el hecho imponible, tradicional o clásico, aún con sus bemoles, permite observar la capacidad contributiva del sujeto pasivo manifiesta en el valor de las mercancías. El derecho positivo manifiesta que la base gravable del IGI será el valor en aduana de las mercancías, y aclara que así será “siempre que concurren todas las circunstancias a que se refiere el artículo 67 de esta Ley, y que éstas se vendan para ser exportadas a territorio nacional por **compra efectuada por el importador**, precio que se ajustará, en su caso, en los términos de lo dispuesto en el artículo 65 de esta Ley<sup>50</sup>”. La relevancia de las palabras transcritas se atribuye a la manifestación de riqueza que, cuando se trata de una compra, emerge con la declaración del valor. Caso contrario, de no existir la misma, aun cuando para efectos aduanales se declare un valor, no se manifiesta la capacidad contributiva, no obstante, esto último no fue considerado por el legislador como excepción al pago del tributo. Sirven entonces la doctrina y palabras expuestas para, pronunciarnos respecto al presunto hecho imponible del IGI.

---

<sup>49</sup> FERRER MAC-GREGOR, E., ZALDÍVAR LELO DE LARREA, A.; “*La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional*”, Estudios en Homenaje a Héctor Fix Zamudio en sus 50 años como investigador del Derecho, Tomo XII, Ministerio Público, Contencioso Administrativo y Actualidad Jurídica, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2008, pág. 452.

<sup>50</sup> Véase primer párrafo del artículo 64 de la Ley Aduanera vigente al 2012, las negritas son nuestras.

Es cotidiano que la importación temporal de mercancías bajo programas de diferimiento se concrete aun cuando el importador no sea propietario de las mismas, por ello, al no existir acto de compra venta no es aceptado el valor de transacción como base gravable del IGI, justamente, porque no existe el referido valor<sup>51</sup>. Así, estamos en presencia de la introducción de mercancías a territorio nacional donde, aun cuando se concreta el presunto hecho imponible, no existe manifestación de riqueza. En ese escenario, la propiedad de las mercancías aún se mantiene fuera del país, y a manera de ejemplo, entró a territorio nacional solamente con la pretensión de realizarle alguna transformación. El estado considero el presupuesto anterior, generando obligación para aplicar métodos alternativos de valoración<sup>52</sup> y determinar el valor de las mercancías, no obstante, debemos aclarar, que en estricto sentido, por no haber acto de compra venta no se manifiesta riqueza que deba gravarse.

Al escenario descrito debemos adicionar una variable más, ya nos hemos referido a la variable tiempo. El conjunto de disposiciones jurídicas aplicables a una importación temporal bajo un programa de diferimiento, reduce el tiempo en que habrá de estar legalmente importada<sup>53</sup>. Así, debe retornar al extranjero dentro del plazo, caso contrario, su estancia es considerada por el derecho positivo como ilegal.

Creemos entonces que si la obligación de pago de las contribuciones al comercio exterior, en el caso en estudio, surge de la importación temporal de mercancías originarias de un país distinto de los signantes del TLCAN, realizada a través de programas de diferimiento, siempre que se trate de las señaladas en los incisos a, b y c de la fracción I del artículo 108 de la Ley Aduanera, que durante el plazo de los 18 meses siguientes a la fecha de importación temporal sean sometidas al proceso que cumpla con lo manifestado en el primer párrafo del artículo 108 de la Ley Aduanera y exportadas a un país signante del TLCAN, deberán pagar el IGI correspondiente, entonces el legislador está gravando la estancia temporal y la

---

<sup>51</sup> Véase el tercer párrafo del Artículo 64 de la Ley Aduanera vigente al 2012.

<sup>52</sup> Véase los artículos 64, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77 y 78 de la Ley Aduanera vigente al 2012.

<sup>53</sup> Solo 18 meses a partir de la fecha de importación temporal.

transformación de mercancías importadas bajo programas de diferimiento, y en dicho acto no siempre se manifiesta la capacidad contributiva, no surge la estancia por tiempo indefinido, y por supuesto, deriva de la extracción de mercancías al país, no de la entrada, acto gravado por el Impuesto General de Exportación.

## **IX. Conclusiones**

1. El artículo 303 del TLCAN es una disposición de esencia restrictiva. Señala restricciones a reembolsar, eximir o reducir impuestos aduaneros pagados o adeudados. Su restricción, desde otra perspectiva y en razón de los elementos que configuran la hipótesis de pago, permiten identificar su espíritu proteccionista para evitar que los beneficios del TLCAN sean extendidos a terceros países.

2. El presunto hecho imponible fue creado mediante la inclusión como hecho- causa de la obligación, el que las mercancías se encuentran bajo un programa de diferimiento. Sin embargo, no es la internación de mercancías a territorio nacional bajo un programa de diferimiento hecho suficiente para que surja la obligación de pago de las contribuciones al comercio exterior, por lo contrario, es apenas referencia de las disposiciones jurídicas que habrán de aplicarse.

Es cotidiano que la importación temporal de mercancías bajo programas de diferimiento se concrete incluso cuando el importador no sea propietario de las mismas, por ello, al no existir acto de compra venta no es aceptado el valor de transacción como base gravable del IGI, justamente, porque no existe el referido valor. Así, estamos en presencia de la introducción de mercancías a territorio nacional donde, aun cuando se concreta el presunto hecho imponible, no existe manifestación de riqueza.

3. La obligación de pago del IGI configurada por el legislador por la entrada en vigor del artículo 303 del TLCAN, contrario a lo que señala el artículo 52 de la Ley Aduanera, surge por la importación temporal de mercancías originarias de un país distinto de los signantes del TLCAN, realizada a través de programas

de diferimiento, siempre que se trate de las señaladas en los incisos a, b y c de la fracción I del artículo 108 de la Ley Aduanera, que durante el plazo de los 18 meses siguientes a la fecha de importación temporal sean sometidas al proceso que cumpla con lo manifestado en el primer párrafo del artículo 108 de la Ley Aduanera y exportadas a un país signante del TLCAN.

4. No obstante lo anterior, el legislador está grabando la estancia temporal en el país y la transformación que deben sufrir las mercancías en dicho plazo, pero ahí no hay manifestación de riqueza.

## **X. Fuentes consultadas**

### **Bibliografía**

1. AMATUCCI, A. (2001): *“TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO”*, editorial Temis, S.A., Bogotá, Colombia.
2. AMOROS, N. (1970): *“DERECHO TRIBUTARIO (Explicaciones)”*, 2ª edición, editorial de Derecho Financiero, Madrid.
3. BARREIRA C. E. (1998): *“LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA Y EL HECHO GRAVADO POR LOS DERECHOS DE IMPORTACIÓN”*, Revista de Estudios Aduaneros, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, No. 12, 1er Y 2º semestre 1998, Buenos Aires, Argentina.
4. BERLIRI, A. (1971): *“PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO”*, volumen II, editorial de Derecho Financiero, Madrid.

5. CARVAJAL CONTRERAS, M. (2000): *“DERECHO ADUANERO”*, décima edición, editorial Porrúa.
6. CUBERO GARCÍA, A. M. y GARCÍA BERRO, F. (2001): *“EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCION”*, 2ª edición, editorial Mergablum, Sevilla, España.
7. DE LA GARZA, S. F. (2008): *“DERECHO FINANCIERO MEXICANO”*, 20ª edición, editorial Porrúa, México.
8. FERNÁNDEZ LALANNE, P. (1966): *“Derecho Aduanero”*, editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina.
9. FERREIRO LAPATZA, J. F., CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., MARTÍN QUERALT, J., PÉREZ ROYO, F., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2001): *“CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO”*, parte especial Sistema Tributario. Los tributos en particular, 17 edición, editorial Marcial Pons, ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid.
10. GARCÍA BELSUNCE, H. A. (2003), *“TRATADO DE TRIBUTACIÓN I”*, editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina.
11. GIANNINI A.D. (1957): *“Instituciones de Derecho Tributario”*, editorial de Derecho Financiero, Madrid, traducción y estudio preliminar por Fernando Sainz de Bujanda.
12. GIULIANI FONROUGE, C.M. (2005): *“Derecho Financiero”*, Tomo I, 9ª edición, primera reimpresión, editorial La Ley S.A.E. e. I., actualizado por Camila Navarrine S. y Oscar Asorey R.
13. GIULIANI FONROUGE, C.M. (2005): *“Derecho Financiero”*, Tomo II, 9ª edición, primera reimpresión, editorial La Ley S.A.E. e. I., actualizado por Camila Navarrine S. y Oscar Asorey R.
14. GONZÁLEZ E. y GONZÁLEZ, T. (2004): *“DERECHO TRIBUTARIO I”*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, España.
15. JARACH, D. (1943): *“EL HECHO IMPONIBLE TEORIA GENERAL DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO”*, editorial Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A., Buenos Aires, Argentina.
16. JARACH, D. (1969): *“Curso Superior de Derecho Tributario”*, editorial Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, Argentina.



17. MAYER, O. (1982): *“DERECHO ADMINISTRATIVO ALEMÁN”*, Tomo II, parte especial, poder de policía y poder tributario, 2ª edición, editorial Depalma, Buenos Aires.
18. MENÉNDEZ MORENO, A. (coor.) (2008): *“Derecho Financiero y Tributario”*, 9ª edición, editorial Lex Nova, S.A., Valladolid, España.
19. PÉREZ DE AYALA, J. L. y GONZALEZ, E.: *“DERECHO TRIBUTARIO I”*, editorial Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, España.
20. PUGLIESE, M. (1976): *“INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO”*, 2ª edición, editorial Porrúa, México.
21. QUINTANA ADRIANO, E. A. (2003): *“EL COMERCIO EXTERIOR DE MÉXICO”*, 2ª edición, editorial Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, D.F.
22. SAINZ DE BUJANDA, F. (1966): *“HACIENDA Y DERECHO Estudios de Derecho Financiero”*, Tomo IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid.
23. VILLEGAS, H. B. (2009): *“CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO”*, editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina.
24. WITKER, J. (1999); *“Derecho Tributario Aduanero”*, 2ª edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, D.F.

#### **Disposiciones normativas**

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. Tratado de Libre Comercio de América del Norte
3. Ley Aduanera
4. Ley del Impuesto Sobre la Renta
5. Ley del Impuesto General de Importación y Exportación
6. Decreto que establece la devolución de Impuestos de Importación a los Exportadores

#### **Fuentes Electrónicas**

1. Real Academia Española [www.rae.es](http://www.rae.es)