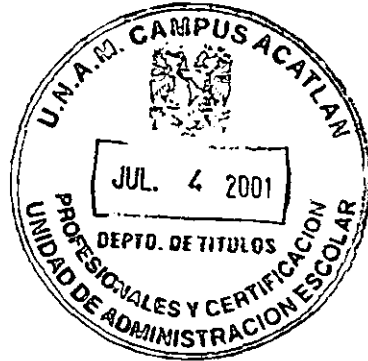


294545 368



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES ACATLÁN

ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA EXTEMPORANEIDAD DE LA RESOLUCIÓN
DEFINITIVA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA
ADUANERA RESPECTO DEL PLAZO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 153,
TERCER PÁRRAFO, DE LA LEY ADUANERA VIGENTE

TESIS QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:
LAURA ARELI SOLIS GUERRERO

ASESOR:
LICENCIADO ROBERTO ROSALES BARRIENTOS

JULIO DE 2001



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

“La mejor porción de la vida de un hombre son sus pequeños, anónimos e inolvidables actos de amor y bondad.”

William Wordsworth

A mis padres, por la sabiduría de sus palabras, la fuerza de su amor y la guía de su ejemplo ... gracias.

A mi esposo, por su amor, apoyo y ayuda incondicionales ... gracias.

A mis hermanos, por el entusiasmo y la alegría transmitidos ... gracias.

A esas personas que transforman su vida, conocimiento y experiencia en enseñanzas dando lo mejor de sí.

A mis maestros, gracias.

AGRADECIMIENTOS

“No pidas tener una vida fácil. ¡Pide ser un hombre más fuerte! No pidas que tus esfuerzos sean iguales a tus capacidades. Pide que tus capacidades sean iguales a tus esfuerzos. Entonces el resultado de tu trabajo no será un milagro, más bien tú lo serás.”

Phillips Brooks

Gracias a Dios por las bendiciones recibidas en cada paso de mi camino.

ÍNDICE

ÍNDICE

Índice.....	III
Introducción	XI

CAPÍTULO PRIMERO GENERALIDADES DEL DERECHO ADUANERO

I. Concepto de Derecho Aduanero.	3
II. Fuentes del Derecho Aduanero.	7
1. La Constitución como fuente del Derecho Aduanero.	10
2. La ley como fuente del Derecho Aduanero.	13
3. El reglamento como fuente del Derecho Aduanero.	18
4. La costumbre como fuente del Derecho Aduanero.	21
5. La jurisprudencia como fuente del Derecho Aduanero.	23
6. Los tratados internacionales como fuente del Derecho Aduanero.	27
7. La doctrina como fuente del Derecho Aduanero.	28
8. Los principios generales del derecho como fuente del Derecho Aduanero.	29
III. Naturaleza jurídica del Derecho Aduanero.	31
IV. Bases constitucionales del Derecho Aduanero.	34
V. Interpretación de la norma aduanera.	49

CAPÍTULO SEGUNDO LA ADUANA Y SU FUNCIÓN FISCALIZADORA Y RECAUDATORIA

I. Generalidades.	55
1. Concepto.	56

2. Naturaleza jurídica.	59
3. Funciones.	59
4. Clasificación.	60
5. Finalidad.	60
6. Técnica.	61
II. Función fiscalizadora y recaudatoria.	61
1. Facultades.	61
A. Facultades normativas.	61
B. Facultades inquisitivas.	62
C. Facultades resolutivas.	63
D. Facultades ejecutivas.	63
2. Autoridades aduaneras.	64
A. Ejecutivo Federal.	65
B. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	66
C. Servicio de Administración Tributaria.	72

CAPÍTULO TERCERO

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA

I. Generalidades de los procedimientos administrativos aplicables al procedimiento administrativo en materia aduanera.	79
1. Principios del procedimiento.	84

ÍNDICE

A. Principio de legalidad.....	85
B. Principio de fundamentación y motivación.....	87
C. Principio de audiencia.....	88
D. Formalidades esenciales del procedimiento.....	89
2. Causas de anulación de las resoluciones administrativas.....	90
A. Incompetencia.....	92
B. Omisión de las formalidades exigidas por la ley.....	94
C. Vicios del procedimiento.....	96
D. Violación a las disposiciones aplicables.....	98
E. Violación del ejercicio de facultades discrecionales.....	99
II. Procedimiento administrativo en materia aduanera.....	101
1. Facultades y límites de las autoridades aduaneras.....	101
2. Actos previos al inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera.....	105
A. Despacho aduanero.....	105
B. Reconocimiento aduanero.....	106
3. Fases del procedimiento administrativo en materia aduanera.....	107
A. Procedimiento regular.....	111
B. Procedimiento simplificado.....	111

C. Contenido de la resolución del procedimiento administrativo en materia aduanera cuando no se desvirtúan los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento..... 113

CAPÍTULO CUARTO

ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA EXTEMPORANEIDAD DE LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA RESPECTO DEL PLAZO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 153, TERCER PÁRRAFO, DE LA LEY ADUANERA VIGENTE

I. Supuestos en que se dictará la resolución del procedimiento administrativo en materia aduanera y consecuencias de la falta de ésta..... 121

1. Supuestos en que se dictará la resolución del procedimiento administrativo en materia aduanera. 122

2. Consecuencias de la falta de resolución del procedimiento administrativo en materia aduanera dentro del plazo establecido por el artículo 153, tercer párrafo de la Ley Aduanera..... 125

II. Análisis jurídico sobre la extemporaneidad de la resolución definitiva en el procedimiento administrativo en materia aduanera respecto del plazo de cuatro meses establecido por el artículo 153, tercer párrafo, de la Ley Aduanera vigente. 140

1. Consecuencias de la extemporaneidad de la resolución del procedimiento administrativo en materia aduanera respecto del plazo establecido por el artículo 153, tercer párrafo de la Ley Aduanera vigente..... 140

A. Impugnación de la resolución del procedimiento administrativo en materia aduanera dictada en forma extemporánea. 142

ÍNDICE

B. Planteamiento de la causal de ilegalidad en la impugnación de una resolución extemporánea.	144
2. Estudio de la causal de ilegalidad planteada en la impugnación de una resolución extemporánea del procedimiento administrativo en materia aduanera, en relación con el plazo establecido por el artículo 153, tercer párrafo, de la Ley Aduanera.	146
A. Razonamiento que sostiene la ilegalidad de la resolución dictada fuera del plazo establecido por el artículo 153, tercer párrafo de la Ley Aduanera.	147
B. Razonamiento que sostiene la validez de la resolución dictada fuera del plazo establecido por el artículo 153, tercer párrafo de la Ley Aduanera.	152
C. Análisis particular.	156
3. Efectos de los razonamientos que sostienen, por una parte, la ilegalidad, y por otra, la validez de una resolución del procedimiento administrativo en materia aduanera, dictada fuera del plazo establecido por el artículo 153, tercer párrafo, de la Ley Aduanera.	159
A. Efectos de considerar ilegal la resolución definitiva del procedimiento administrativo en materia aduanera, dictada en forma extemporánea, respecto del plazo establecido por el tercer párrafo del artículo 153 de la Ley Aduanera.	159
a) Garantía de seguridad jurídica.	160
b) Observación de una ley especial sobre la general.	166
c) Caducidad especial.	169
B. Efectos de considerar válida la resolución definitiva del procedimiento administrativo en materia aduanera, dictada en forma extemporánea, respecto del plazo establecido por el tercer párrafo del artículo 153 de la Ley Aduanera.	170

a) Incertidumbre del gobernado.	170
b) Interpretación en beneficio del fisco.	173
III. Propuesta de reforma del artículo 153, de la Ley Aduanera.	174
1. Propuesta de reforma.	174
2. Consecuencias jurídicas de la reforma al artículo 153 de la Ley Aduanera.	177
Conclusiones.	183
Bibliografía.	191

INTRODUCCIÓN

La materia aduanera, poco explorada por la doctrina mexicana contemporánea, presenta diversas instituciones de gran trascendencia a las relaciones jurídicas del comercio exterior y, en general, las relaciones entre países.

Así, es de especial importancia el estudio de las controversias que nacen con motivo de la aplicación de dichas normas, por su trascendencia a la esfera jurídica de los sujetos intervinientes en las relaciones aduaneras.

Por lo anterior, en el presente estudio se plantea el problema derivado de la aplicación e interpretación del artículo 153, tercer párrafo de la Ley Aduanera, concretamente la situación que se crea cuando, una vez transcurrido el plazo de cuatro meses en dicho precepto establecido, la autoridad correspondiente no ha dictado la resolución definitiva del procedimiento administrativo en materia aduanera, o aun más, la dicta cuando el plazo para hacerlo ha fenecido.

Asimismo, se plantea la controversia surgida del análisis de dicha resolución definitiva extemporánea respecto del plazo mencionado, cuando es impugnada ante el tribunal competente, así como los efectos de las posturas asumidas en dicho conflicto.

Para lograr el estudio y análisis del problema que se plantea, es necesario contar con los elementos doctrinarios aplicables a las

normas del Derecho Aduanero, es decir, establecer el marco teórico conceptual de la materia.

Así, en el primer capítulo se exponen las generalidades del Derecho Aduanero, es decir, concepto, fuentes, naturaleza jurídica, bases constitucionales, interpretación; es decir, todos los elementos que se requieren para tener las bases necesarias y lograr el estudio completo del problema para estar en posibilidad de proponer una solución, ubicándolo dentro del marco jurídico que le corresponde.

En el segundo capítulo se trata la teoría de la aduana, siendo de especial relevancia sus funciones en el tráfico de las mercancías; su naturaleza jurídica, así como las facultades de que dicho órgano se encuentra investido, para llevar a cabo su función fiscalizadora y recaudatoria. Asimismo, se trata sobre las autoridades que tienen facultades en materia aduanera en nuestro sistema jurídico mexicano.

En el capítulo tercero se trata sobre el procedimiento administrativo en materia aduanera, analizando las generalidades y los principios aplicables a los procedimientos administrativos, entre ellos el relativo a la materia aduanera. Ya en el estudio del procedimiento administrativo en materia aduanera, se explican los actos previos al inicio del procedimiento; así como, una vez iniciado éste, sus fases y los tipos de procedimiento, para concluir con la resolución definitiva, analizando su contenido y características.

CAPÍTULO I

GENERALIDADES DEL DERECHO ADUANERO

I. CONCEPTO DE DERECHO ADUANERO

El concepto del Derecho Aduanero lo podemos obtener del análisis que la doctrina ha hecho, en donde diversos autores han formulado la definición que para cada uno de ellos tiene. De la multiplicidad de definiciones citaremos aquellas que en nuestra opinión son las más representativas.

Para Máximo Carvajal Contreras, Derecho Aduanero es "el conjunto de normas jurídicas que regulan por medio de un ente administrativo, las actividades o funciones del Estado en relación con el comercio exterior de mercancías que entren o salgan en sus diferentes regímenes al o del territorio aduanero, así como de los medios y tráficós en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas".¹

Para Ricardo Xavier Basaldúa es "un conjunto de normas atinentes a la importación y exportación de mercaderías, cuya aplicación se encomienda a la aduana, para lo cual se regula su estructura y sus funciones; se determinan los regímenes a los cuales debe someterse la mercadería que se importa y exporta y se establecen diversas normas referidas a los tributos aduaneros, a los ilícitos aduaneros y a los procedimientos y recursos ante las aduanas".²

¹ CARVAJAL CONTRERAS, MÁXIMO. "Derecho Aduanero". Ed. Porrúa, S.A., México, 1998, página 4.

² BASALDUA, RICARDO XAVIER "Introducción al Derecho Aduanero" Ed. Depalma, Buenos Aires, 1988, página 166.

Carlos Anabalón Ramírez lo define como "aquella rama del derecho público que estudia las normas legales, reglamentarias, y administrativas aplicables a los regímenes, formalidades, tramitaciones y operaciones aduaneras a que deben someterse las personas, mercancías y medios de transporte con motivo de su paso a través de las fronteras aduaneras; para la fiscalización y aplicación de los eventuales gravámenes que pudieran afectarles o las franquicias aduaneras que les favorezcan; la ejecución de las medidas adoptadas por el Estado para la regulación de su comercio exterior y el estudio e investigación de todas las materias que tienen relación con la técnica aduanera y los factores económicos por ella afectados".³

Octavio Gutiérrez Carrasco, sostiene que "es el conjunto de normas legales que determinan el régimen fiscal a que deben someterse los intervinientes en el tráfico internacional de mercancías a través de las fronteras nacionales o aduaneras, por las vías marítimas, terrestre, aérea y postal; que organizan el servicio público destinado a su control, le fijan sus funciones, señalan las clases y formalidades de las operaciones sobre tales mercancías y establecen, por último, los tribunales especiales y el procedimiento de las causas a que dichos tráficos tienen lugar".⁴

³ ANABALÓN RAMÍREZ, CARLOS. "El Derecho Tributario Aduanero", Revista Tributación, Brasil, Año IV, Volumen IV, Número 13, página 10.

⁴ GUTIÉRREZ CARRASCO, OCTAVIO. "Nociones de Derecho Aduanero Chileno", Revista de Derecho Económico, Números 35-36, Chile, 1971, página 31

Para Efraín Polo Bernal, es "un conjunto de normas jurídicas, instituciones y principios de derecho público que se aplican en el tráfico y desempeño de los bienes, mercancías o efectos que entran y salen de un país determinado, al gravamen, así como a su afectación económica y social".⁵

Por último, el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas, en su Glosario de Términos Aduaneros Internacionales, define a "la legislación aduanera como el conjunto de disposiciones legislativas y reglamentarias concernientes a la importación y a la exportación de mercaderías cuya aplicación está expresamente encomendada a la aduana y otras normas eventualmente establecidas por ella en virtud de los poderes que le han sido conferidos por la ley".⁶

Las anteriores definiciones contemplan al Derecho Aduanero con una teoría legalista; sin abordar aquellas que se refieren al Derecho Aduanero como el estudio de la organización, funcionamiento y procedimiento del Poder Ejecutivo, lo cual se conoce como teoría formalista. Desde luego que, para la teoría objetivista, la materia del Derecho Aduanero es el estudio de la función administrativa.

⁵ POLO BERNAL, EFRAÍN. "Tratado sobre Derecho Aduanero", Código Aduanero, ed. Confederación Patronal de la República Mexicana, página 4.

⁶ Escuela Interamericana de Administración Pública de la Fundación Getulio Vargas, "Glosario de Términos Aduaneros Internacionales del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas", Brasil, 1969, página 1.

En nuestra opinión, el Derecho Aduanero es una disciplina científica que no por ello deja de ser una rama de la ciencia del derecho; por lo cual, su objeto es el estudio del aspecto jurídico de administración pública, tanto como órgano como desde el punto de vista objetivo, que tiene a su cargo la regulación de la actividad del comercio exterior, relativa a la entrada, salida y permanencia de mercancías y efectos del territorio de un Estado; los medios y los tráficós utilizados para ello; las obligaciones de los sujetos que intervienen en esta actividad y sus relaciones con el órgano facultado por el Estado para el control de esta actividad, el funcionamiento de dicho órgano, estableciendo los ilícitos y las penas derivadas del incumplimiento de las obligaciones señaladas y los procedimientos administrativos de su impugnación.

Esta definición propuesta, tiene como elementos los siguientes:

1. Es una disciplina jurídica que tiene por objeto el estudio jurídico de la administración pública, tanto en su aspecto orgánico, como de manifestación, con atribuciones para regular:

A. La entrada, salida y permanencia de mercancías y efectos del territorio de un Estado; esto es el comercio exterior, por tratarse de un intercambio comercial entre Estados, que implican el movimiento de las mercaderías a través de la línea aduanera, con el fin de percibir tributos y proteger la economía nacional.

B. Los medios y vías de tráfico. Los medios son los diversos sistemas de transportación que se utilizan para trasladar mercancías para que entren o salgan del territorio de un país. Y, los tráficos son el marítimo, terrestre, aéreo, postal, pluvial y otros medios de conducción.

C. Los sujetos que intervienen en la relación aduanera; y que son la administración pública con facultades para ello y con una estructura que permite administrar las contribuciones al comercio exterior; y los particulares, que introducen o sacan mercancía por las fronteras aduaneras, por lo que se les llama importadores o exportadores; interviniendo también los consignatarios, los agentes aduanales y conductores de los diversos medios de transporte.

2. Con facultades para aplicar sanciones por las infracciones a los sujetos pasivos o los responsables solidarios que incurran en omisiones, y para determinar contribuciones ante el incumplimiento del sujeto pasivo o del responsable solidario.

3. Con facultades para resolver los recursos administrativos y efectuar sus defensas ante los tribunales administrativos y judiciales.

II. FUENTES DEL DERECHO ADUANERO

Antes de hablar de las fuentes del Derecho Aduanero específicamente, es necesario hablar de fuentes del derecho en general,

pues, invariablemente nos queremos referir al origen de las normas jurídicas, es decir, las ideas, razones, causas, elementos o factores generadores de las normas jurídicas.

Las fuentes del derecho se han clasificado entre otras en: directas e indirectas. Directas son las que crean y contienen en sí la norma jurídica; e indirectas, las que contribuyen a la interpretación de las normas jurídicas.

También se han clasificado en principales y supletorias, de acuerdo al rango que en el derecho positivo de un país ocupen las normas jurídicas.

La doctrina que adoptamos, clasifica a las fuentes del derecho en históricas, reales y formales. Desde luego que toda doctrina sobre las fuentes del derecho es parte esencial de la teoría del orden jurídico que aborda la respuesta de la identidad y existencia de un orden jurídico.

Por ello, abordaremos brevemente a las fuentes del derecho, que de manera casi uniforme se aceptan en México, y que son las siguientes:

- Fuentes formales del derecho.

Entendemos por fuentes formales los procesos de la creación de las normas jurídicas. Esto es, los procesos de manifestación de las normas jurídicas que están constituidas por diversas etapas que se suceden en cierto orden y deben realizar determinados supuestos obligatorios.

Generalmente, se han aceptado como fuentes formales a la Constitución, la ley, el reglamento, los decretos ley, la costumbre, la jurisprudencia y los tratados internacionales. Algunos autores también incluyen a la doctrina y los principios generales del derecho como fuentes formales del derecho.

- Fuentes reales o materiales del derecho.

Por fuentes reales o materiales entendemos, a todos los hechos sociales que dieron origen a dichas normas. Por ello al referirnos a las fuentes materiales o reales, aludimos al conjunto de hechos o factores que determinan el contenido de las normas jurídicas, como son los factores sociales, políticos, económicos, étnicos, religiosos y técnicos que pueden originar la norma jurídica.

- Fuentes históricas del derecho.

Éstas se refieren a la evidencia histórica (ya sea de manera escrita u oral), que permiten el conocimiento del derecho o bien del

que se aplicó a los actos o eventos pasados que dieron origen a las normas y principios jurídicos existentes. Es por ello que, cuando hablamos de fuentes históricas, nos referimos a los documentos que nos permiten conocer las expresiones de derecho que han surgido en diversos momentos y tradiciones de la historia de la sociedad, y que se encuentran fundamentalmente en papiros, libros, inscripciones, códigos, etcétera.

Una vez precisado lo anterior, analizaremos las fuentes del Derecho Aduanero.

Para el desarrollo de este trabajo, las fuentes formales constituyen las de mayor importancia, por ello, sólo aludiremos a ellas; sin menospreciar a las fuentes reales e históricas, que desde luego han influido en el Derecho Aduanero.

1. LA CONSTITUCIÓN COMO FUENTE DEL DERECHO ADUANERO

El derecho primario es el que crea al Estado y se implanta por el Poder Constituyente del pueblo o nación. Mediante la creación de una Constitución Política, el Poder Constituyente tiende a estructurar primaria o fundamentalmente al pueblo. La Constitución comprende, desde el punto de vista formal, las normas relativas a la estructura fundamental del Estado; y desde el punto de vista

material, a la organización política, a la competencia de los diversos poderes y a los principios concernientes al status de las personas.

En relación a la Constitución, como Ley Fundamental, diversos doctrinarios se han manifestado de la siguiente forma:

A. Aristóteles la concibió como una realidad, como una organización y como una *lex ferendae*, es decir impuesta por el superior al gobernado.

B. Ferdinand Lassalle la definió como la suma de factores reales de poder de una nación.

C. Schmitt, como las decisiones políticas fundamentales del titular del Poder Constituyente.

D. Jellinek, como las reglas jurídicas que determinan los órganos supremos del Estado, su modo de creación, sus relaciones recíprocas, su competencia y la posición de cada uno en relación con el poder estatal.

E. André Hauriou señala que es el encuadramiento jurídico de los fenómenos políticos.

F. Vanossi, como el conjunto de reglas del juego político.

G. Jorge Carpizo estima que la Constitución real de un Estado no es únicamente realidad, sino el punto final en el cual la realidad jurídicamente valorada y la Constitución escrita se encuentran; es decir, este ordenamiento no es un ser o únicamente un deber ser, sino que es un ser y un deber ser.

La fuente formal y directa del Derecho Aduanero es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto Ley Suprema del Estado es la fuente más importante del Derecho Aduanero.

Con base en la Constitución es como se organiza la administración pública y se establece el contenido y los límites de sus funciones en materia aduanera. Además, con base en las facultades que se otorgan en esa Ley Fundamental al Poder Legislativo, se crean las leyes ordinarias; facultándose, así a aquél para emitir leyes sobre comercio exterior; al actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y al Poder Judicial para juzgar respecto de controversias en esta materia, o –exclusivamente al Poder Judicial Federal– sobre las leyes en esta materia, ya sean heteroaplicativas o autoaplicativas, que el quejoso considere inconstitucionales.

Así tenemos que, por lo que hace al titular del Poder Ejecutivo, al depender de éste la administración pública, ésta se establece como órgano en el artículo 90 constitucional. Y como función, está

prevista fundamentalmente en los artículos 29, 89 y 131 constitucionales.

Por lo que hace a las facultades del Poder Legislativo en materia aduanera, éstas se encuentran primordialmente en los artículos 29, 73, fracciones VII, XXIX, inciso 1o., XXIX-H y 131 constitucionales.

En cuanto a las facultades del Poder Judicial, en materia aduanera, tenemos fundamentalmente a los artículos 103 y 107 constitucionales.

Por último, en cuanto al fundamento constitucional de la actuación del actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, éste se encuentra establecido en el artículo 73, fracción XXIX-H, constitucional.

Asimismo, se establecen las bases de intervención de la Federación y las prohibiciones a los Estados de su participación en la materia aduanera, en los artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII; y 118 fracción I, constitucionales.

2. LA LEY COMO FUENTE DEL DERECHO ADUANERO

En la actualidad, la doctrina ha utilizado dos acepciones del concepto de ley en su sentido jurídico.

La ley en sentido formal, que atiende al órgano del Estado y al procedimiento seguido para su creación. Por ello, la ley en sentido formal será la disposición que emana del Poder Legislativo que es el facultado para ello por nuestra Constitución Federal (ya que toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto conforme al artículo 70 constitucional), para lo cual se debe seguir un procedimiento que al aplicarse se le conoce como proceso legislativo.

El proceso legislativo se puede definir como aquel que invariablemente debe seguir el Poder Legislativo y finalmente el Poder Ejecutivo, para crear una ley, como lo es en nuestro caso de estudio, la Ley Aduanera. Las etapas del proceso legislativo son: la iniciativa, la discusión, la aprobación, la sanción, el refrendo, y la publicación, iniciación de la vigencia, establecidos en la Constitución en los artículos 71, 72 y 92.

La ley en sentido material, atiende a las características del propio producto, sin importar el órgano del Estado que la hubiera elaborado ni el procedimiento seguido para su creación; por lo que es claro que no emana del Poder Legislativo, ni se sigue para su creación el proceso legislativo.

Por otra parte, las características de la ley son la generalidad, la obligatoriedad, la impersonalidad, la imperatividad y la perma-

nencia. La generalidad, ya que la ley se debe aplicar para todas aquellas situaciones generales que encuadran en su propia hipótesis o marco normativo, sin distinción de persona alguna por sus características. La obligatoriedad se refiere al deber de los gobernados de acatar la ley, para lo que el Estado cuenta con el poder coactivo, es decir de la fuerza pública para hacerla cumplir. Por su parte, la impersonalidad, consiste en que la ley no debe ser dirigida a una persona específica, a un caso concreto predeterminado, es decir, debe ir dirigida en forma indeterminada a todos los sujetos comprendidos en su esfera normativa. Por su parte, la imperatividad, se refiere al carácter coactivo de la misma, ya que son impuestas y se harán cumplir en forma forzosa. La permanencia por su parte, se refiere a su aplicación durante todo el tiempo que se encuentre en vigor hasta su derogación o abrogación.

Lo anterior se puede resumir en que las características, en general, de la ley, son la generalidad ya que el supuesto jurídico que contiene no se refiere a algún sujeto en particular (indeterminación subjetiva), sino que va dirigida en forma indeterminada a todos los sujetos; pero la persona individualmente sí puede actualizar el supuesto contenido en la ley. Y la otra característica de la ley es la abstracción, que implica la indeterminación objetiva, por lo que la ley regula por igual a todas las situaciones jurídicas o de hecho y que realicen su supuesto normativo.

Un aspecto importante de la ley radica en su "autoridad formal", por virtud de la cual son obligatorias y deben ser observadas, en tanto no hayan sido, modificadas, derogadas parcialmente, o abrogadas, siguiendo los mismos pasos que para su creación fueron observados. Desde luego que, esto tiene su apoyo la "Cláusula de Supremacía Federal", contenida en el artículo 133 constitucional, ya que nuestra Constitución Federal y las leyes que emanen del Congreso de la Unión, serán Ley Suprema en toda la República; lo que se abunda con el artículo 72 constitucional, inciso f) en donde establece que para la interpretación (aclaración o modificación), reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites que para su formación.

Y, por último, la "Reserva de la ley" es otro aspecto de relevancia, ya que sólo la ley, en su sentido formal y material en cuanto acto legislativo del Congreso de la Unión, puede regular determinadas materias por disposición constitucional, y que no pueden ser reguladas por ordenamientos distintos, aunque tengan el carácter de generalidad y abstracción. Por ello, todo lo relativo a las garantías individuales, a los tributos y la administración pública, sólo pueden ser regulados por la ley, pero no por otros ordenamientos, aunque sea un reglamento.

Así tenemos que la ley como fuente del Derecho Aduanero, encuentra su apoyo constitucional en los artículos 14 y 16 de la Ley

Fundamental, que contemplan el principio de legalidad. Esto es porque la administración pública, en su sentido orgánico y dinámico, debe fundarse en ella; toda vez que conforme a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y el principio constitucional de legalidad, la autoridad sólo puede hacer aquello que la ley le permite, mas no puede hacer aquello que la ley no le prohíbe.

Las jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que sobre el particular resultan aplicables, tienen el siguiente rubro y contenido:

"AUTORIDADES. No tienen más facultades que las que la ley les otorga, pues, si así no fuera, fácil sería suponer implícitas todas las necesarias para sostener actos que tendrían que ser arbitrarios, por carecer de fundamento legal."

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XIII, página 514.

"AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS, ACTOS DE LAS. DEBEN APOYARSE EN LEY. Los actos de autoridades administrativas que no estén autorizados por ley alguna importan violación de garantías."

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volúmenes 145-150, Tercera Parte, página 60.

Este principio, al aplicarse a la materia aduanera, se convierte en el principio de la legalidad de la administración pública y de su

actuación, que significa que todos los actos de aplicación de la ley serán de total armonía y sujeción a la voluntad de ella, emitidas por autoridad competente.

3. EL REGLAMENTO COMO FUENTE DEL DERECHO ADUANERO

Otras de las fuentes formales del Derecho Aduanero, es el reglamento, que, en términos generales, se trata de normas jurídicas generales obligatorias e impersonales emanadas del titular del Ejecutivo, de manera unilateral y espontánea, con la finalidad de lograr la aplicación y observancia de la ley o explicar su órbita de acción y sus alcances, conforme al interés general o social.

El reglamento es un acto administrativo, formalmente, porque es emitido por el Poder Ejecutivo; y, materialmente, se identifica como un acto legislativo, pues su contenido se refiere a la creación de normas jurídicas generales, obligatorias e impersonales.

El reglamento, que se refiere a toda norma escrita de carácter general y abstracta, que sin algún procedimiento formal, dicta el titular de la administración pública para proveer a la esfera administrativa a la observancia de la ley (artículo 89, fracción I, constitucional); cuando se aplica en materia aduanera, se encuentra dentro esta facultad, el crear autoridades que ejerzan las atribuciones asignadas o las facultades concedidas por la ley reglamentada a

determinadas dependencias o entidades de la administración pública, pues ello significa proveer a la exacta observancia de la ley reglamentada.

Por ello, dado el principio de división de poderes que impera en nuestro país, la facultad legislativa que tiene el Poder Ejecutivo es en sentido material, respetando la "reserva de la ley" y la "preferencia de la ley", aun cuando esas disposiciones reglamentarias tengan el carácter de generales, impersonales y abstractas, pero tienen como objeto la ejecución de la ley, desarrollando y completando en detalle su contenido, sin que por ello, se pueda exceder al alcance de lo mandado por la ley o contrariarla, o alterarla, o rebasarla por ser precisamente la ley su medida y justificación.

Por ello, en el artículo 89, fracción I, constitucional, se encuentra la potestad reglamentaria o poder reglamentario del titular del Poder Ejecutivo, que es una facultad natural del todo ejecutiva, pues es una de las maneras de ejecutar las leyes.

Por último, es claro que los elementos esenciales se deben establecer por el legislador en la ley; pero cuando en ella no se precisa, y el Poder Ejecutivo lo hace en el reglamento que sobre el particular emita, a esa ley, algunos le llaman "leyes en blanco" o "ley hueca" ⁷.

⁷ DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO. "Elementos de Derecho Administrativo", Ed. Limusa Noriega, S.A., México 1999, página 64.

Los reglamentos se clasifican, doctrinariamente, en:

a) Reglamentos de ejecución. Se les denomina así cuando respetando la "reserva de la ley", tienen como objeto la ejecución de la ley, desarrollando y completando en detalle su contenido, pero sin exceder su alcance, ni contrariarla, ni alterarla, ni rebasarla por ser precisamente la ley su medida y justificación.

b) Reglamento de organización. Que son aquellos que establecen la organización de una dependencia o entidad, precisando los órganos que tiene competencia para ejecutar las facultades concedidas en la ley reglamentada.

c) Reglamentos autónomos o de necesidad. Que son aquellos que son autónomos, por no tener como objeto la ejecución de una ley sustantiva o de una ley orgánica; esto es no derivan ni se justifican en ninguna ley. Su fundamento constitucional en nuestro sistema jurídico, se encuentra en la parte relativa del primer párrafo del artículo 21 de la Constitución Federal precisando que "compete a la autoridad administrativa la aplicación de las sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía".

Ahora bien, las "prevenciones generales" que se regulan en el artículo 29 constitucional, y que puede emitir el Poder Ejecutivo para hacer frente a las invasiones, perturbación grave de la paz

pública o de cualquier otra situación que ponga en grave peligro a la sociedad, no se les llama reglamento, sino "Decreto Ley"⁸. Igual nombre se le da a las resoluciones del Poder Ejecutivo, para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas y tarifas de exportación e importación expedidas por el Congreso de la Unión, a que se refiere el segundo párrafo del artículo 131 constitucional.

En materia aduanera y en general, en materia administrativa, los reglamentos constituyen una fuente formal importante del derecho, debido a que se traducen en un complemento indispensable de la ley, ya que coadyuvan al mantenimiento del principio de la legalidad tributaria, aunque también adquiere importancia el aspecto de cuidar la observación de sus límites contenidos en los principios de "Reserva de la ley" y de "Preferencia de la ley". El primero se refiere a abstenerse de legislar, es decir no debe crear normas jurídicas sobre materias que son competencia del legislador; y el segundo, a que las disposiciones del reglamento no deben válidamente contrariar ni oponerse a las disposiciones contenidas en la ley que reglamenta.

4. LA COSTUMBRE COMO FUENTE DEL DERECHO ADUANERO

Para Du Pasquier, la costumbre es "un uso implantado en una colectividad y considerado por ésta como jurídicamente obligatorio".

⁸ MARTÍNEZ MORALES, RAFAEL I. "Diccionario Jurídico Harla. Derecho administrativo", Editorial Harla, S. A., México, 1996, página 57.

Por otra parte, para François Géný es "un uso existente en un grupo social, que expresa un sentimiento jurídico de los individuos que componen dicho grupo.

De lo anterior se desprende que, los elementos de la costumbre son la *inveterata consuetudo*, es decir, que la costumbre haya arraigado durante largo tiempo en el grupo, lo que sólo será posible si existe el sentimiento jurídico de los individuos del grupo de que es justo el criterio contenido en la costumbre. Por otro lado, se requiere la convicción de que la costumbre obliga como regla de derecho, y que existe como consecuencia de su violación una sanción, es decir, la *opinio iuris seu necessitatis*, la imposición obligatoria a todos los miembros del grupo.⁹

Algunas características de la costumbre son:

- Es fuente de derecho que tiene su origen en la actuación y voluntad de los particulares, quienes adaptan sus relaciones jurídicas a las condiciones cambiantes de la vida en sociedad, transformándola.

- La costumbre, como la ley, es obligatoria y general: debe ser acatada y su cumplimiento se puede exigir coactivamente, cuando el legislador le ha dado fuerza de ley.

⁹ VILLORO TORANZO MIGUEL, "Introducción al Estudio del Derecho", Ed. Porrúa, S.A., México, 1999, página 165

- La costumbre nace como creación espontánea de la actividad de los particulares, los que le reconocen valor de derecho y la revisiten de exigibilidad, sin esperar la iniciativa o intervención del Poder Legislativo.

- Para que pueda recibir aplicación en la vida del derecho debe ser suficientemente acreditada, es decir, probar su existencia y vigencia.

- La costumbre puede ser modificada por la ley u otra costumbre, sin embargo, nunca ésta puede modificar o derogar la ley.

La Escuela Exegética le niega a la costumbre el carácter de fuente del derecho, pues sostiene que la formación del derecho incumbe sólo al Poder Legislativo y sólo se puede acudir a ella cuando la ley así lo disponga.

Con relación al Derecho Aduanero, se concluye que la costumbre no tiene valor como fuente formal de éste, precisamente por la fuerza de aplicación del principio de legalidad de la administración, además, sin que se admita la posibilidad de su aplicación supletoria, por ser la materia sujeta de un régimen de estricto derecho.

5. LA JURISPRUDENCIA COMO FUENTE DEL DERECHO ADUANERO

La jurisprudencia se entiende en sus dos acepciones: una responde a la ciencia del derecho y la otra se refiere a la aplicación de

Los principios jurídicos y doctrinas para la interpretación de la ley, contenida en las resoluciones dictadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunales Colegiados de Circuito en materia de su competencia, de acuerdo a la Ley de Amparo; así como por el actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de acuerdo a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación.

La segunda acepción de la jurisprudencia, es decir, la que se refiere a la contenida en las resoluciones de los tribunales, se puede dividir en obligatoria y no obligatoria.

La jurisprudencia obligatoria se forma con las ejecutorias del Pleno, de las Salas de la Suprema Corte de Justicia y de los Tribunales Colegiados de Circuito, cuando en número de cinco y sin interrupción por otra sentencia en contrario son aprobadas por determinado número de Ministros, ya sea en Pleno o en Salas, o por unanimidad de votos de los Magistrados que integran el Tribunal Colegiado. También constituye jurisprudencia obligatoria la tesis que resuelva la contradicción de otras, ya sea de Salas o de Tribunales Colegiados de Circuito. Por su parte, la jurisprudencia obligatoria del actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se forma al aprobar el Pleno del Sala Superior tres precedentes en el mismo sentido, no interrumpidos por otro en contrario; en el caso de las Secciones de la Sala Superior, también fijarán jurisprudencia, siempre que aprueben cinco precedentes no interrumpidos por otro en contrario.

CAPITULO I

La jurisprudencia que establece la Suprema Corte de Justicia en Pleno o Salas, será obligatoria para éstas, si fue decretada por Pleno y además para los Tribunales Colegiados de Circuito y Unitarios, Juzgados de Distrito, tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, así como para los tribunales del trabajo y administrativos, locales o federales.

La jurisprudencia de los Tribunales Colegiados de Circuito es obligatoria para los Tribunales Unitarios, Juzgados de Distrito y tribunales militares y judiciales del fuero común de los Estados y del Distrito Federal, así como los tribunales del trabajo y administrativos, locales o federales.

La jurisprudencia establecida por la Sala Superior del actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa será obligatoria para las Salas Regionales del mismo tribunal.

Antes de que surja la jurisprudencia obligatoria, los criterios adoptados por el órgano jurisdiccional no obligan a otros tribunales, y es posible que otro órgano adopte frente al mismo problema una solución diferente.

Aunque la jurisprudencia no es obligatoria para las autoridades administrativas, es una práctica muy acertada que las autoridades observen y acaten sus actos a los criterios emitidos jurisprudencial-

mente, toda vez que redundaría en su perjuicio que aplicaran la ley de manera distinta con el conocimiento de que en el momento que se impugne ese acto, será declarado nulo en aplicación del criterio ya establecido.

Se puede considerar que la jurisprudencia cumple con tres funciones fundamentales:

- Sirve de antecedente a los órganos jurisdiccionales al dictar sus resoluciones.
- Constituye un elemento determinante en la elaboración de las normas jurídicas, pues en la interpretación y aplicación de la ley a la realidad encuentra las necesidades normativas.
- Uniforma la legislación y criterios a través de los fallos judiciales.

Como fuente del Derecho Aduanero, el doctor Máximo Carvajal Contreras opina que la jurisprudencia debe considerarse como una fuente formal pero de carácter secundario, por estar supeditado su nacimiento a una disposición de carácter legal como es la Ley de Amparo¹⁰. Otros afirman que finalmente la fuente es la ley, ya que los tribunales al emitir sus fallos no pueden ir más allá de aquélla.

En la materia aduanera, contribuye a perfeccionar los preceptos legales, fijando sus alcances y aclarando sus disposiciones, sobre

¹⁰ MÁXIMO CARVAJAL CONTRERAS, *op. cit.*, página 32.

todo para que alcancen eficacia los principios de legalidad, audiencia y seguridad jurídica, es decir, respeto a las garantías individuales en los actos ante las autoridades aduaneras y en los procedimientos administrativos en la materia. En este aspecto es importante el papel de la jurisprudencia, tanto del actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como del Poder Judicial Federal, en el sentido de emitir criterios que estudian los límites de competencia de diversos órganos de las autoridades aduaneras, cuyos actos afectan a los particulares.

6. LOS TRATADOS INTERNACIONALES COMO FUENTE DEL DERECHO ADUANERO

Se entiende por tratado, de acuerdo al artículo 2o. de la Ley sobre la Celebración de Tratados, el convenido regido por el Derecho Internacional Público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos.

El artículo 133 de la Carta Magna preceptúa que los tratados internacionales que estén de acuerdo con la Constitución, celebrados o que se celebren por el presidente de la República con la

aprobación del Senado, conjuntamente con las leyes del Congreso de la Unión y de la misma Constitución son la ley suprema de la República.

En referencia al tema que nos ocupa, los tratados internacionales son aquellos que regulan relaciones de comercio entre los países, sea que se concierten bilateral o multilateralmente.

Los tratados en materia aduanera generalmente se refieren a la codificación de mercancías; la valoración de las mismas; la supresión de trámites burocráticos para algunas operaciones; la definición de los regímenes aduaneros y la cooperación para prevenir fraudes.

Los tratados en materia aduanera revisten gran importancia para alcanzar las metas políticas y económicas pretendidas por los Estados, ya que pueden regular de manera propicia para ello, los procedimientos de importación y exportación de mercancías.

7. LA DOCTRINA COMO FUENTE DEL DERECHO ADUANERO

Son los estudios científicos jurídicos ya sea para interpretar sus normas, sistematizarlas o simplemente comentarlas. Siendo la doctrina el simple resultado del estudio del derecho, llevado a cabo por particulares, carece de obligatoriedad, por lo que muchos tratadistas le niegan el valor de fuente del derecho.

Sin embargo, se puede considerar fuente supletoria o secundaria dependiendo del grado de conocimiento o prestigio de los juristas que emitan la teoría.

En el campo del Derecho Aduanero, la doctrina no tiene gran relevancia como fuente del derecho secundaria, dado el escaso estudio que sobre la materia se ha publicado.

8. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO COMO FUENTE DEL DERECHO ADUANERO

Se ha llegado a afirmar, en una de las corrientes que tratan de definir los principios generales del derecho que éstos son los del derecho natural o justo, es decir, que a falta de disposición formalmente válida, el juzgador debe formular un principio dotado de validez intrínseca a fin de resolver la cuestión concreta y éstos no deben oponerse a los preceptos contenidos en la ley aplicable.

Así lo ha sostenido el Poder Judicial Federal en un criterio sustentado y publicado en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo III Segunda Parte-2, página 573, lo cual también es aplicable a los actos y procedimientos realizados con fundamento en las normas del Derecho Aduanero, y que a la letra dice:

"PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO. SU FUNCIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO.

Tradicionalmente se ha considerado en el sistema jurídico mexicano que los Jueces para la decisión de los asuntos sometidos a su conocimiento están sujetos a la observancia no sólo del derecho positivo-legal, sino también de los dogmas generales que conforman y dan coherencia a todo el ordenamiento jurídico, que se conocen como principios generales del derecho según la expresión recogida por el constituyente en el artículo 14 de la Carta Fundamental. La operancia de estos principios en toda su extensión, para algunos como fuente de la cual abreva todas las prescripciones legales, para otros como su orientación a fin, no se ha entendido restringida a los asuntos del orden civil tal y como podría desprenderse de una interpretación estricta del artículo constitucional invocado, sino que aun sin positivización para otros órdenes de negocios, es frecuentemente admitida en la medida en que se les estima como la formulación más general de los valores ínsitos en la concepción actual del derecho. Su función desde luego no se agota en la tarea de integración de los vacíos legales; alcanza sobre todo a la labor de interpretación de la ley y aplicación del derecho, de allí que los tribunales estén facultados y, en muchos casos, obligados a dictar sus determinaciones teniendo presente, además de la expresión de la ley siempre limitada por su propia generalidad y abstracción, los postulados de los principios generales del derecho, pues éstos son la manifestación auténtica, prístina, de las aspiraciones de la justicia de una comunidad."

La importancia que adquieren los principios generales del derecho en la materia aduanera se observa como en todo el derecho, ya que como verdades jurídicas notorias se encuentran vigentes en

el momento de la interpretación de las normas aplicables, por los órganos facultados para el estudio de los casos en particular, siendo de relevancia en esta materia aquellos que se refieren a las garantías de los particulares frente al Estado.

III. NATURALEZA JURÍDICA DEL DERECHO ADUANERO

Existen diversas opiniones y conclusiones sobre la naturaleza jurídica y autonomía del Derecho Aduanero.

En principio, la división del derecho en público y privado ha sido materia de estudio por mucho tiempo atendiendo a diversos aspectos de la norma, por ejemplo, al interés que protegen, a los tipos de sujetos que intervienen en la relación, a la aplicación del principio de autonomía o heteronomía en su creación, entre otros.

La teoría más aceptada y a la que nos apegamos es la de la naturaleza de la relación. Se observan dos tipos de relaciones. Una relación es de coordinación cuando los sujetos que intervienen se encuentran colocados en un plano de igualdad. Al contrario, si los sujetos que intervienen no se consideran como jurídicamente iguales, es decir, intervienen el Estado en su carácter de entidad soberana y un particular, la relación es de subordinación. Así, la relación es de derecho privado, si la relación es de coordinación y será de derecho público, si es de subordinación.

Por lo anterior, podemos concluir que el Derecho Aduanero es derecho público, ya que las relaciones que regula son de subordinación, pues uno de los sujetos que intervienen en la relación está dotado del *ius imperii*, del derecho de soberanía, el Estado, además de que al intervenir y hacer observar sus normas, compromete el interés general por los fines que persigue.

En cuanto a la autonomía del Derecho Aduanero, las opiniones se encuentran divididas entre los que afirman su autonomía y quienes la niegan.

En principio, no debe perderse de vista la indivisibilidad del derecho: *uno universo iure*. Sin embargo, se ha aceptado que existen ramas del derecho que pueden considerarse autónomas, si disponen de principios generales propios y distintos, aunque sólo sea en detalle de los que se aplican a otras ramas, y son tan numerosos y homogéneos que justifican la formación de un sistema especial, actuando siempre coordinadamente en permanente conexión e interdependencia con las demás disciplinas como integrantes de un todo orgánico.

Por parte de los tratadistas que sí aceptan la autonomía del Derecho Aduanero (Polo Bernal, Ariosto D. González, Fernando Muñoz García, Ricardo Xavier Basaldúa, Máximo Carvajal Contreras), se observan varios aspectos de análisis por los que se concluye su autonomía, los que se resumen de la siguiente manera:

El Derecho Aduanero tiene autonomía dogmática o científica, ya que la existencia de instituciones que no pueden ser explicadas por otra rama del derecho determina la creación de principios y normas propias; también tiene autonomía legislativa, ya que existe un ordenamiento específico de la materia, separado de otros, como son la Ley Aduanera y las leyes del impuesto general de Importación y Exportación; y tiene autonomía didáctica, ya que dado los principios propios de la materia su estudio requiere un programa, y un espacio exclusivos en al docencia.

Por parte de los autores que niegan la autonomía del Derecho Aduanero (Fernández Lalanne, Octavio García Carrasco, Hugo Opazo Ramos, Manuel Ovilla Mandujano) afirman que éste carece de principios propios, ya que los extrae de otras ramas y sus principios particulares que sí tiene sólo permiten darle especificidad; también que el Derecho Aduanero es lo típico, el derecho tributario lo específico y el derecho financiero lo genérico, por lo tanto el único que posee autonomía.

Al respecto, coincido con la opinión de Pedro Fernández Lalanne cuando manifiesta que el Derecho Aduanero participa en los caracteres que se señalan como indicativos de la autonomía del derecho tributario, por lo que antes de hablar de autonomía del Derecho Aduanero, prefiere hablar de especificidad.

IV. BASES CONSTITUCIONALES DEL DERECHO ADUANERO

Las bases constitucionales propiamente del Derecho Aduanero se encuentran establecidas en los artículos 89, fracción XIII y 73, fracción XXX de la Constitución Política, cuyos textos, en su parte conducente, son los siguientes:

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

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

...

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

"Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

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

Estas disposiciones constitucionales comprenden el fundamento principal de toda la actividad aduanera, ya que ésta se genera por parte del Ejecutivo Federal al establecer las aduanas; y por otro lado, al otorgar la facultad al Legislativo Federal para expedir las leyes necesarias para hacer efectivas las facultades concedidas a los otros poderes. En consecuencia, son estas disposiciones las que dan fun-

damento a la Ley Aduanera y a su reglamento, así como a las Leyes del Impuesto General de Importación y Exportación.

Sin embargo, existen también bases constitucionales que establecen los principios que rigen la materia aduanera en relación con la participación de los particulares, así como, las funciones fiscales y comerciales que también se desarrollan bajo esta actividad.

En principio, es necesario hacer mención de los derechos subjetivos públicos que tienen especial importancia en esta materia; ya que las autoridades no deben olvidar su observancia al realizar la actividad aduanera, que por lo general se manifiesta en actos que trascienden a la esfera jurídica de los particulares causando molestia o, incluso, privación de sus propiedades o posesiones. Estas garantías se encuentran contenidas en los siguientes preceptos constitucionales:

"Artículo 5o. A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos.

Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento ...

Tampoco puede admitirse convenio en que la persona ... renuncie temporal o permanentemente a ejercer determinada profesión, industria o comercio."

La libertad de profesión, industria, comercio o trabajo a que se refiere este artículo tiene relación en materia aduanera, con la

libertad para ejercer la actividad como agente aduanal, una vez cumplidos los requisitos que en el artículo 159 de la Ley Aduanera se establecen. También se relaciona con la libertad para importar y exportar, es decir para ejercer libremente el comercio.

"Artículo 11. Todo hombre tiene derecho para entrar en la República, salir de ella, viajar por su territorio y mudar de residencia, sin necesidad de carta de seguridad, pasaporte, salvoconducto y otros requisitos semejantes. El ejercicio de este derecho estará subordinado a las facultades de la autoridad judicial, en los casos de responsabilidad criminal o civil, y a las de la autoridad administrativa, por lo que toca a las limitaciones que impongan las leyes sobre emigración, inmigración y salubridad general de la República, o sobre extranjeros perniciosos residentes en el país."

En materia aduanera, este artículo implica que las leyes aduaneras no pueden impedir la entrada o salida del país, el viaje o cambio de domicilio de personas, pero sí de medios de transporte o bienes, teniendo facultad para establecer requisitos u obligaciones respecto a éstos. Por otra parte, esta garantía no implica la exención fiscal, salvo la prohibición establecida por el artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII a los Estados, que establece:

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

...

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

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

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

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia."

"Artículo 14. Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."

Esta garantía se establece para todo tipo de procedimientos, que puedan tener como consecuencia actos de privación de los bienes o derechos de los gobernados, incluyendo los administrativos, por lo que cualquier acto de autoridad que no observe estas formalidades esenciales resulta inconstitucional. En consecuencia, es muy importante que los procedimientos en materia aduanera, que en muchas ocasiones pueden llegar a privar de sus bienes a los particulares, cumplan con estas formalidades esenciales para encontrarse dentro del marco constitucional y respetar esta garantía.

"Artículo 15. No se autoriza la celebración ... de convenios o tratados en virtud de los que se alteren las garantías y derechos establecidos por esta Constitución para el hombre y el ciudadano."

Este artículo establece expresamente el principio de rigidez para la vigencia de la Ley Fundamental, que no puede ser alterado o modificado por convenio o tratado internacional.

"Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento."

Este artículo se refiere a cualquier acto de molestia, no sólo de privación, y establece los requisitos que éstos deben contener, es decir, deben ser por escrito y estar debidamente fundados y motivados. Lo anterior significa que se debe expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso y, que deben señalarse las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.¹¹

"Artículo 16. ...

...

La correspondencia que bajo cubierta circule por las estafetas, estará libre de todo registro, y su violación será penada por ley."

¹¹ Informe de labores del Presidente de la SCJN 1978. Segunda Parte, Segunda Sala, tesis jurisprudencial 3, página 7

Esta garantía prohíbe a las disposiciones aduaneras establecer el registro de la correspondencia; en consecuencia, se excluye a éste del régimen de mercancías.

El artículo 28 constitucional a través de su texto manifiesta la posición liberal de la economía, pero a la vez expresa ciertas limitaciones en relación a áreas y actividades estratégicas del Estado, así como a la prohibición de las prácticas monopólicas. Esto encuentra su relación con la materia aduanera, ya que estas prácticas se deben combatir, incluso cuando se presenten en el comercio internacional, bajo la forma de prácticas desleales como el dumping y las subvenciones.

"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

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

El precepto, de manera concreta, contiene los principios que deben regular todo impuesto: legalidad, proporcionalidad, equidad y destino; al cumplir los impuestos aduaneros con tales principios, se puede afirmar que tienen sustento constitucional.

Respecto del principio de legalidad, el artículo 31, fracción IV, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es

necesario que esté establecido en ley, lo que trasciende a la exigencia de que los elementos esenciales del mismo, como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular.

Asimismo, la Suprema Corte estableció:

"... examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de impuestos previsibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado ..."

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Primera Parte, Volúmenes 91-96, página 92.

De este principio de legalidad se derivan tres características:

- a) Que sea un acto del Poder Legislativo;
- b) Que el legislador cree las situaciones jurídicas generales abstractas e impersonales, presupuesto del tributo;
- c) Que el legislador determine todos los elementos del hecho impositivo, sin dejar lugar a la discreción o arbitrariedad del Ejecutivo.¹²

Aunque es importante señalar que el alcance de este principio de reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales nunca podrán contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indis-

¹² ELVIA ARCELIA QUINTANA ADRIANO, "El Comercio Exterior de México: Marco Jurídico, Estructura y Política", Ed. Porrúa, S. A., México, 1989, página 300

pensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.¹³

Por otra parte, el principio de proporcionalidad y equidad contiene dos conceptos íntimamente relacionados pero diferentes. El principio de equidad concede universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación. Es decir, el principio de equidad tributaria "no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan tratos diferenciados o privilegios que excluyan a cierto contribuyente respecto de lo que se concede a otro u otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera equidad tributaria consiste en dar el mismo trato fiscal a lo que es igual, y distinto a los contribuyentes que se encuentren en condiciones diferentes"¹⁴.

La proporcionalidad se refiere al carácter económico de la carga impositiva. Se debe atender al panorama general de una economía nacional para poder determinar cuál es la relación y proporción entre las distintas fuentes impositivas. Esto es, el tributo debe recaer sobre una manifestación de riqueza, que debe ser actual, real efectiva y disponible.

La Suprema Corte de Justicia fijó jurisprudencia estableciendo al respecto:

¹³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, tesis P. CXLVIII/1997, Tomo IV, Noviembre 1997, página 78

¹⁴ Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año II, Número 5, página 77

"IMPUESTOS. SU 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 cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica 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 concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula".

Informe de Labores de 1985, Primera Parte, Pleno, página 402.

El principio de destino da las bases siguientes:

a) Los impuestos deben generarse con la finalidad exclusiva de cubrir el gasto público por lo que se establece como obligación de todo mexicano el de contribuir con dicho gasto, facultando a los Estados, la Federación y a los Municipios a percibirlos.

b) Con la finalidad de que los impuestos tengan el carácter de obligatorio, es necesario que se establezcan a través de leyes expresas, que pretendan obtener de los impuestos un resultado proporcional y equitativo.

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

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

"Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

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

En materia aduanera, se encuentran las siguientes contribuciones:

- a) Impuestos a la importación
- b) Impuestos a la exportación
- c) Derechos por la prestación de servicios
- d) Aprovechamientos

"Artículo 73. ...

XXIX. Para establecer contribuciones:

I". Sobre el comercio exterior."

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

...

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

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

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

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

dencia de las mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;"

Lo anterior es en virtud de que el comercio exterior es facultad exclusiva de la Federación.

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

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

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

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción

nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida."

La facultad extraordinaria lleva la finalidad de que el Ejecutivo legisle en materia tan dinámica como es la del comercio exterior y con el objeto de regular a éste, a la economía del país y a la estabilidad de la producción nacional. El Ejecutivo al remitir al Congreso cada año el presupuesto de egresos, solicitará aprobación del uso que hubiese hecho de esta facultad. La aprobación consiste en un acto a "posteriori", un tanto novedoso en el sistema jurídico.

Al respecto, el Dr. Jorge Witker señala:

a) Que el artículo 131, en su primer párrafo se refiere al comercio exterior. La Federación lo regula a través de las leyes fiscales (tarifas de los impuestos generales de importación y exportación); que tiene un doble objeto: impulsar la producción interna y regular la exportación, especialmente de los productos de mercado internacional, como son los metales preciosos, petróleo, azúcar, café etcétera. Independientemente de esto, el fin inmediato de la facultad de gravar con impuestos las mercancías es el cobro de los mismos.

b) Establecer también como derecho exclusivo de la Federación, reglamentar y hasta prohibir que viajen por territorio nacional

cierta clase de productos. Se trata de una facultad de policía, y su objeto es proteger la seguridad interior.

c) Prohíbe a la Federación, en su calidad de gobierno local del Distrito, gravar con impuestos el tránsito de mercancías, en la misma forma a como lo hizo para los Estados en las fracciones VI y VII del artículo 117 constitucional.

d) El segundo párrafo otorga al Ejecutivo la facultad para legislar en materia de impuestos, referido al comercio exterior, con el propósito de regular la economía nacional, siempre que el Congreso haga la debida delegación.

Estas disposiciones tienden a salvaguardar la estabilidad y el progreso de la economía nacional en beneficio de México.

El artículo 131 en su segundo párrafo fue, inicialmente, reglamentado por la Ley Reglamentaria del Artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de Comercio Exterior, publicada el 25 de noviembre de 1986; y tenía por objeto regular y promover el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, aplicaba las restricciones a las exportaciones e importaciones, regulaba la introducción de mercancías al territorio nacional cuando se llevaran a cabo en condiciones de prácticas desleales de comercio exterior, establecía y

determinaba la cuota compensatoria aplicable al caso; establecía el procedimiento a seguir para la aplicación de esas cuotas compensatorias, así como la inspección, vigilancia, sanciones y recursos administrativos. Actualmente fue sustituida por la Ley de Comercio Exterior, misma que entró en vigor el 27 de julio de 1993 y en la fueron adoptados y adicionados los puntos mencionados.

V. INTERPRETACIÓN DE LA NORMA ADUANERA

Interpretar la ley significa encontrar su sentido. En relación al tema han surgido varias corrientes sin que hasta la fecha se hayan llegado a conciliar sus puntos. Entre ellas están las siguientes, que denotan lo sustancial de las variaciones de sus conceptos.

La Escuela de los Comentaristas del Código Napoleónico, también llamada Exegética, se basa en el principio de que no existe más derecho que la ley, ya que ésta basta para la solución de todos los casos. No se le permite al juzgador ningún acto de creación de normas porque significaría la invasión de poderes y sólo se puede investigar la voluntad del legislador contenida en la norma.

Contra la Escuela Exegética, nació la escuela del Derecho Libre, criticándola en el sentido de que es un método que conduce al estancamiento del derecho y propone la posibilidad de fallar aun en contra de la ley, cuando el juzgador estuviera convencido de

que el legislador actual habría dictado una norma distinta; lo cual significa una importante intervención del juzgador en las instituciones jurídicas y su seguridad.

Más adelante, tratando de conciliar en algún punto las dos escuelas, Bonnecase propone que el alcance de la ley se determina con la fórmula literal del texto legal y con el fin social perseguido, texto y fin social; subsistiendo la posibilidad de intervención en el campo del fin social, queda muy impreciso el concepto.¹⁵

Concretamente, las leyes financieras o tributarias, como todas las demás, crean derechos y obligaciones normales y deben interpretarse de tal forma que el propósito que las inspira se cumpla con arreglo a los principios y garantías de la Constitución.

Respecto de los métodos interpretativos más apropiados, de acuerdo a lo discutido en las Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en México en 1958, se aceptó que son aplicables los distintos métodos, reconocidos por la ciencia jurídica debiendo desecharse los criterios apriorísticos, tanto en favor del fisco como en su contra: *in dubio pro fisco* o *in dubio contra fisco*. Además de que se sostiene que el principio de legalidad impide que por vía de interpretación o de integración

¹⁵ POLO BERNAL, (FRAÍN, *op cit.*, página- 66 a 69.

analógica se creen obligaciones tributarias y se modifiquen las existentes.¹⁶

Existen algunos aspectos del contenido del Derecho Aduanero que determinan ciertos lineamientos respecto de los cuales, la interpretación de sus normas debe realizarse:

- Las normas que se refieren tanto a la imposición gravámenes a las operaciones de importación, exportación o tránsito de mercancías, como las que se refieren al despacho y control aduanal deben observar los principios y garantías consignados en la Constitución.

- La interpretación de las normas aduaneras debe traducirse en la satisfacción de los intereses sociales y económicos de quienes intervienen en la relación jurídico aduanal e indirectamente en el mejoramiento de la condición general de vida de la sociedad.

- Mediante su interpretación se deben armonizar los hechos y los impuestos previstos por la ley, de manera que se relacionen con todo el conjunto o sistema jurídico del cual forman parte.

- Considerando el contenido de los distintos grupos de normas jurídicas que forman el Derecho Aduanero, es posible hacer una

¹⁶ FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, *op cit.*, páginas 91, 92.

especialización de la interpretación de cada uno. Esto es, interpretación fiscal, interpretación penal, interpretación procesal, interpretación administrativa, etcétera.

Lo anterior implica, en consecuencia, que atendiendo a las particularidades de las normas, se debe hacer una interpretación apropiada para cada grupo de ellas, de acuerdo a los principios de la materia que los contienen.

CAPÍTULO II

LA ADUANA Y SU FUNCIÓN FISCALIZADORA Y RECAUDATORIA

I. GENERALIDADES

Ya sea para asegurar la observancia de las prohibiciones a la exportación y a la importación o para hacer efectiva la percepción de los tributos que gravaban la entrada y salida de mercancías del territorio, en los distintos pueblos y naciones debió recurrirse a una organización integrada por numerosas personas que conformaron un servicio aduanero, público o privado.

Esta organización se fue modelando, desarrollando y perfeccionando al tenor de las exigencias que le imponían el cabal cumplimiento de las funciones encomendadas. Así se configuró la institución denominada "aduana".

El origen de la palabra no se ha precisado, existiendo varias opiniones. La mayoría de los investigadores que han escrito sobre este tema coinciden en afirmar que su origen es arábigo.

Unos autores manifiestan que proviene de la palabra "divanum", que significa la casa donde se recogen los derechos; de allí empezó a llamársele "divana", "duana" y por último "aduana".

Otros afirman que viene de "adayuan" que quiere decir libro de cuentas, donde anota el ingreso y la salida de las mercaderías de determinados territorios o jurisdicciones. Se pone así de manifiesto esta

función de registrar, verificar o controlar lo que entra y lo que sale, que precisamente habrá de caracterizar a la aduana como oficina, local o establecimiento, es decir, como institución.

Existen otros, que la hacen provenir del griego "soxa", que significa recaudación. Otros, del italiano "duxana", o sea, el derecho de entrada pagado por las mercancía de dux de Venecia. También se dice que deriva del francés antiguo "dovana" o "douana", que quiere decir derecho como tributo o arancel. ¹⁷

1. CONCEPTO

Rafael Bielsa dice que la aduana "es el órgano de la administración pública que tiene por principal (no único) objeto percibir los derechos fiscales de importación y exportación y hacer cumplir las disposiciones prohibitivas y de reglamentación del comercio internacional".

Pedro Fernández Lalanne afirma que la aduana "constituye uno de los más importantes atributos de la soberanía de la nación. Es el medio de ejercer el poder de policía fiscal en todo cuanto se relaciona con la importación, exportación y tránsito de mercancías por sus fronteras".

¹⁷ CARVAIAL CONTRERAS, MÁXIMO *Op. cit.*, páginas 49 y 50

Carlos Anabalón dice que es el eficaz instrumento a través del cual el Estado cumple su cometido de gestión económica de desarrollo; es el instrumento ejecutor de las directrices de la política aduanera.

Virgilio Vallejo Montaña define la aduana, a lo cual me adhiero, en los siguientes términos:

"La aduana es un órgano de la administración pública centralizada, que realiza funciones fiscales, económicas, sociales y coadyuvantes, con facultades normativas, inquisitivas, resolutivas y ejecutivas establecidas en lugares estratégicos con el objeto de controlar y registrar el tráfico internacional de mercancías, mediante la determinación y exigencia de los gravámenes, requisitos y condiciones que legalmente deban cumplirse para su importación, exportación o tránsito en un territorio definido. ¹⁸

De la anterior definición se desprenden varios aspectos que merecen una mención detallada y que más adelante se tratarán:

- Es un órgano de la administración pública.
- Realiza funciones fiscales, económicas, sociales y coadyuvantes

¹⁸ VALLEJO MONTAÑO, VIRGILIO. "Introducción al estudio del Derecho Aduanero", Escuela Nacional de Capacitación Aduanera. México, 1983, página 99.

- Tiene facultades normativas, inquisitivas, resolutivas y ejecutivas.
- Controla y registra el tráfico internacional de mercancías.
- Determina y exige gravámenes y requisitos para la importación y exportación de mercancías a un territorio determinado.

Así como en la doctrina se han elaborado diversos conceptos de la aduana, la propia Ley Aduanera le otorga diversas acepciones, por lo que es necesario en cada caso determinar la acepción usada.

La Ley Aduanera, en sus artículos 120, 128, 149, 184 y 7o. de su reglamento se refieren a la aduana como lugares autorizados para introducir al país o extraer mercancías.

Los artículos 9o., 15, fracciones V y VII; 32, 35, 93, 119 de la ley en comento, se refieren bajo el término de aduana al recinto fiscal o a las instalaciones de la autoridad aduanera en el lugar de entrada.

En los artículos 10, segundo párrafo; 14, primer párrafo; 26, fracción I; 36, primer párrafo; 37, primer párrafo; 38, primer párrafo; 39, 125, 143, fracción I; 144, fracción I; y, 153, la Ley Aduanera le da al término aduana la acepción de autoridad aduanera.

2. NATURALEZA JURÍDICA

La aduana es un órgano de la administración pública centralizada, toda vez que opera dentro de un marco de independencia técnica, legalmente definido, pero es dependiente directamente del Poder Ejecutivo.

3. FUNCIONES

Realiza funciones fiscales, económicas, sociales y coadyuvantes.

La función fiscal radica en la recaudación de los gravámenes que las mercancías causan al pasar por las fronteras del Estado, así como su custodia y concentración al fisco. Entre ellos no sólo están los impuestos arancelarios, sino aquellos como el impuesto al valor agregado y otros especiales. Además de algunas tasas por concepto de servicios prestados a los usuarios de las instalaciones fronterizas o portuarias (almacenes, muelles, etcétera).

La función económica está realizada por la protección de nuestro mercado interno, que procura en este concepto proteger la demanda interna del país y su correspondiente oferta, mediante la aplicación de prohibiciones o restricciones no arancelarias.

Además lleva a cabo el fomento de la industria nacional a través de la aplicación de exenciones a ciertos artículos necesarios para algunas zonas o industrias, o dando preferencias arancelarias a productos identificados plenamente que procedan de, o se dirijan a determinado país.

La función social la realiza en aquellos momentos en que la aduana tiene que abrir sus puertas por sobre los intereses económicos y fiscales para beneficio colectivo, que de manera general se concretiza en el régimen de franquicias y exenciones fiscales.

La función coadyuvante la realiza en apoyo a otras dependencias oficiales, dándoles intervención y prestando su colaboración para el cumplimiento de sus tareas específicas que llevan a cabo.

4. CLASIFICACIÓN

Las aduanas en atención a la vía de tráfico que controlan, se clasifican en: terrestres, que a su vez pueden ser fronterizas e interiores; marítimas, fluviales, aéreas, postales y mixtas.

5. FINALIDAD

La aduana persigue dos objetivos principales:

- General o mediato, que radica en la realización del plan económico nacional, en coordinación con todos los órganos de la

administración pública encargados de ponerlo en práctica en sus respectivas áreas de competencia.

- Particular o inmediato, que consiste en el control y registro del tráfico internacional de mercancías.

6. TÉCNICA

La actividad cotidiana de la autoridad aduanera que se concreta en los actos del aforo o despacho aduanero en donde se determinan los gravámenes, requisitos, condiciones y exigencias de los mismos.

II. FUNCIÓN FISCALIZADORA Y RECAUDATORIA

1. FACULTADES

Para el cumplimiento de sus funciones las aduanas cuentan con facultades que se pueden clasificar en normativas, inquisitivas, resolutivas y ejecutivas.

A. Facultades normativas.

Dentro de la competencia del administrador general de Aduanas está el proponer al Poder Ejecutivo las normas que complementen y reglamenten la Ley Aduanera. Así como, proponer cual-

quier modificación de las disposiciones relacionadas con el régimen aduanero.

B. Facultades inquisitivas.

"Por su finalidad los actos administrativos, pueden separarse en actos preliminares y de procedimiento, en decisiones o resoluciones y en actos de ejecución. El tercer grupo, o sea el de los actos de ejecución, está constituido por todos aquellos actos que no son sino un medio, un instrumento para realizar los otros actos (las resoluciones y decisiones) que constituyen el principal fin de la actividad administrativa, por esa razón pueden también llamarse actos instrumentales en contraposición a la categoría de actos principales, representada por los últimos citados.

"Entre los actos preliminares se encuentran todos aquellos actos que son necesarios para que la administración pueda realizar eficientemente sus funciones y constituyen en su mayor parte la exteriorización de determinadas facultades del poder público que pueden llegar a afectar muy seriamente la libertad de los particulares".¹⁹

En la materia aduanera, estas facultades se pueden reducir a las siguientes: establecer vigilancia en cualquier parte del territorio

¹⁹ FRAGA, GABINO "Derecho Administrativo", Ed. Porrúa, S.A., México, 1998, página 153.

aduanero; visitar domicilios, establecimientos comerciales e industriales, naves marítimas y aéreas; inspeccionar envíos postales, mercancías, y medios de transporte; requerir y revisar libros y documentos relacionados con operaciones comerciales, quien quiera que sea su poseedor; revisar personas; detener medios de transporte; establecer vigilancia a bordo de naves marítimas y aéreas y sellar sus compartimientos; decomisar mercancías y medios de transporte bajo sospecha de ilicitud, así como detener provisionalmente a sus conductores; recibir ayuda por parte de las autoridades civiles y militares, cuando se requiera para el desempeño de sus funciones.

C. Facultades resolutivas.

El acto administrativo requiere normalmente para su formación estar precedido por una serie de formalidades y otros actos intermedios que dan al autor del propio acto la ilustración e información necesaria para guiar su decisión. Al mismo tiempo que constituye una garantía de que la resolución se dicta de acuerdo a las normas legales.

D. Facultades ejecutivas.

"Los actos de ejecución están constituidos por actos de orden material y actos de orden jurídico, que tienden a hacer cumplir forzadamente las resoluciones y decisiones administrativas, cuando el obli-

gado no se allana voluntariamente a ello. Como actos típicos de ejecución podemos señalar los que se realizan en uso de la facultad económico-coactiva para hacer efectivos los impuestos y otras obligaciones fiscales. Tales como las sanciones pecuniarias (multas y confiscaciones) contra quienes la aduana encontró responsables de infracciones a la ley en la fase procesal." ²⁰

2. AUTORIDADES ADUANERAS.

En principio, el concepto de autoridad se refiere al órgano de gobierno susceptible de producir una alteración, creación o extensión en una o varias situaciones, concretas o abstractas particulares o generales, públicas o privadas, que pueden presentarse dentro del Estado; asimismo, la acepción de autoridad para efectos del amparo, es decir, en un plano relación directa con los particulares, comprende a todas aquellas personas que disponen de fuerza pública, en virtud de circunstancias, ya legales, ya de hecho, y que, por lo mismo están en posibilidad material de obrar como individuos que ejerzan actos públicos, por el hecho de ser pública la fuerza de que disponen ²¹. Siendo importante señalar que las autoridades sólo pueden hacer aquello que las leyes expresamente les permiten, de manera que para realizar cierto acto jurídico, se requiere que una ley les confiera tal facultad de manera expresa y no implícita.

²⁰ *Idem*, página 35.

²¹ Informe de Labores del Presidente de la SCIN 1969, Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, página 37; y. Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo IV, página 1067

En materia aduanera, el artículo 3o. primer párrafo de la ley de la materia establece que las funciones administrativas relativas a la entrada de mercancías al territorio nacional o la salida del mismo se realizarán por las autoridades aduaneras, mientras que el artículo 2o. fracción II precisa que se consideran autoridades aduaneras las que de acuerdo con el Reglamento Interior de la SHCP y demás disposiciones aplicables tengan competencia para ejercer las facultades que establece esa ley.

La estructura del sistema aduanero mexicano es compleja debido a la amplia gama de facultades delegadas en los diversos órganos de la administración pública, que para el ejercicio de las funciones aduaneras se requiere. Las atribuciones más importantes de los órganos que conforman el sistema aduanero, son:

A. Ejecutivo Federal.

En la materia aduanera son atribuciones del Poder Ejecutivo Federal, entre otras, la de promulgar, ejecutar y reglamentar la ley; dirigir las negociaciones diplomáticas y celebrar tratados con Estados extranjeros; establecer o suprimir aduanas fronterizas, interiores y de tráfico aéreo y marítimo, señalar su ubicación y funciones; suspender los servicios de las oficinas aduaneras cuando lo exija el interés nacional; autorizar que el despacho de las mercancías fronterizas se haga conjuntamente con las oficinas aduaneras de países veci-

nos; establecer o suprimir regiones fronterizas; asimismo, puede ser facultado por el Congreso para aumentar, modificar o suprimir las cuotas establecidas en las tarifas de importación y exportación y para crear otras; así como para restringir o prohibir la importación, exportación y tránsito de mercancías, dando cuenta al Congreso del uso de esta facultad.

B. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Son facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la unidad de apoyo para la inspección fiscal y aduanera, es decir la Policía Fiscal de la Federación, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 31, fracción XII, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; asimismo, la fracción XIII de dicho artículo dispone que la secretaría será la encargada de defender y representar los intereses fiscales de la Federación en las controversias en donde sea parte, quedando comprendidas las de materia aduanera.

Por otra parte, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la Secretaría de Hacienda tiene facultad para rectificar los errores aritméticos que se descubran, aplicable en la materia aduanera en el pedimento; requerir a los contribuyentes; practicar visitas domiciliarias; y practicar avalúos de toda clase de bienes; verificar físicamente bienes durante su trans-

porte. Asimismo, de conformidad con los artículos 42, 48 , fracción VIII y 51, tiene atribuciones para determinar y liquidar contribuciones omitidas; conforme a los artículos 42 y 94 también tiene atribuciones para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones de las leyes que establezcan contribuciones; y, en relación con el artículo 92 tiene facultad para allegarse las pruebas necesarias para formular denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio y para actuar como coadyuvante del Ministerio Público Federal, toda vez, que la aplicación de las penas por los delitos fiscales corresponde a los tribunales judiciales.

Siendo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la encargada de realizar la función aduanera, la Ley Aduanera en su artículo 144 establece sus facultades en la materia, que son:

"...

I. Señalar la circunscripción territorial de las aduanas, de las administraciones regionales de aduanas y de las secciones aduaneras.

La propia secretaría señalará, dentro de los recintos fiscales, el lugar donde se encuentren las oficinas administrativas de la aduana y sus instalaciones complementarias y establecerá la coordinación con otras dependencias y organismos que lleven a cabo sus funciones en los aeropuertos, puertos marítimos y cruces fronterizos autorizados para el tráfico internacional, en relación a las medidas de seguridad y control que deben aplicarse en los mismos, y señalará, en su caso, las aduanas por las cuales se deberá practicar el despacho de deter-

minado tipo de mercancías que al efecto determine la citada dependencia mediante reglas.

II. Comprobar que la importación y exportación de mercancías, la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos, declaraciones o manifestaciones, el pago correcto de las contribuciones y aprovechamientos y el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, se realicen conforme a lo establecido en esta ley.

III. Requerir de los contribuyentes, responsables solidarios y terceros, los documentos e informes sobre las mercancías de importación o exportación y, en su caso, sobre el uso que hayan dado a las mismas.

IV. Recabar de los funcionarios públicos, fedatarios y autoridades extranjeras los datos y documentos que posean con motivo de sus funciones o actividades relacionadas con la importación, exportación o uso de mercancías.

V. Cerciorarse que en los despachos los agentes y apoderados aduanales, cumplan los requisitos establecidos por esta ley y por las reglas que dicte la secretaría, respecto del equipo y medios magnéticos.

VI. Practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de importación o exportación en los recintos fiscales y fiscalizados o, a petición del contribuyente, en su domicilio o en las dependencias, bodegas, instalaciones o establecimientos que señale, cuando se satisfagan los requisitos previstos en el reglamento, así como conocer de los hechos derivados del segundo reconocimiento a que se refiere el artículo 43 de esta ley, verificar y supervisar dicho reconocimiento, así como autorizar y cancelar la autorización a los dictaminadores aduaneros y revisar los dictámenes formulados por éstos en los términos del artículo 175.

VII. Verificar que las mercancías por cuya importación fue concedido algún estímulo fiscal, franquicia, exención o reducción de impuestos o se haya eximido del cumplimiento de una regulación o restricción no arancelaria, estén destinadas al propósito para el que se otorgó, se encuentren en los lugares señalados al efecto y sean usadas por las personas a quienes fue concedido, en los casos en que el beneficio se haya otorgado en razón de dichos requisitos o de alguno de ellos.

VIII. Fijar los lineamientos para las operaciones de carga, descarga, manejo de mercancías de comercio exterior y para la circulación de vehículos, dentro de los recintos fiscales y fiscalizados y señalar dentro de dichos recintos las áreas restringidas para el uso de aparatos de telefonía celular o cualquier otro medio de comunicación; así como ejercer el control y vigilancia sobre la entrada y salida de mercancías y personas en los aeropuertos y puertos marítimos autorizados para el tráfico internacional y en las aduanas fronterizas.

IX. Inspeccionar y vigilar permanentemente el manejo, transporte o tenencia de las mercancías en los recintos fiscales y fiscalizados, así como en cualquier otra parte del territorio nacional.

X. Perseguir y practicar el embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten en los casos a que se refiere el artículo 151 de esta ley.

XI. Verificar durante su transporte, la legal importación o tenencia de mercancías de procedencia extranjera, para lo cual podrá apoyarse en el dictamen aduanero a que se refiere el artículo 43 de esta ley.

XII. Corregir y determinar el valor en aduana de las mercancías declarado en el pedimento, u otro documento que para tales efectos autorice la secretaría, utilizando el método de valoración correspon-

diente en los términos de la sección primera del capítulo III del título tercero de esta ley, cuando el importador no determine correctamente el valor en términos de la sección mencionada, o cuando no hubiera proporcionado, previo requerimiento, los elementos que haya tomado en consideración para determinar dicho valor, o lo hubiera determinado con base en documentación o información falsa o inexacta.

XIII. Establecer precios estimados para mercancías que se importen y retenerlas hasta que se presente la garantía a que se refiere el artículo, 36, fracción I, inciso e) de esta ley.

XIV. Establecer la naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor de las mercancías de importación y exportación.

Para ejercer las facultades a que se refiere el párrafo anterior, la secretaria podrá solicitar el dictamen que requiera, al agente aduanal, al dictaminador aduanero o a cualquier otro perito.

XV. Determinar las contribuciones y aprovechamientos omitidos por los contribuyentes o responsables solidarios.

XVII. Exigir el pago de las cuotas compensatorias y aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivas dichas cuotas, los impuestos al comercio exterior y los derechos causados.

XVIII. Determinar el destino de las mercancías que hayan pasado a ser propiedad del fisco federal, las previstas en el artículo 157 de esta ley y mantener la custodia de las mismas en tanto procede a su entrega.

XIX. Dictar, en caso fortuito o fuerza mayor, naufragio, o cualquiera otra causa que impida el cumplimiento de alguna de las prevenciones de esta ley, las medidas administrativas que se requieran para subsanar la situación.

XX. Establecer marbetes o sellos especiales para las mercancías o sus envases, destinados a la franja o región fronteriza, que determine la propia secretaría, siempre que hayan sido gravados con un impuesto general de importación inferior al del resto del país, así como establecer sellos con el objeto de determinar el origen de las mercancías.

XXI. Otorgar, suspender y cancelar las patentes de los agentes aduanales, así como otorgar, suspender, cancelar y revocar las autorizaciones de los apoderados aduanales.

XXII. Dictar las reglas correspondientes para el despacho conjunto a que se refiere la fracción III del artículo 143 de esta ley.

XXIII. Expedir, previa opinión de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, reglas para la aplicación de las disposiciones en materia aduanera de los tratados o acuerdos internacionales de los que México sea parte.

XXIV. Cancelar las garantías a que se refiere el artículo 36, fracción I, inciso e) y las demás que se constituyan en los términos de esta ley.

XXV. Las que le sean conferidas en tratados o acuerdos internacionales de los que México sea parte.

XXVI. Dar a conocer la información contenida en los pedimentos de importación que establezca la secretaría mediante reglas.

XXVII. Establecer, para efectos de la información que deben manifestar los importadores o exportadores en el pedimento que corresponda, unidades de medida diferentes a las señaladas en las leyes de los impuestos generales de importación y exportación.

XXVIII. Suspender la libre circulación de las mercancías de procedencia extranjera dentro del recinto fiscal, una vez activado el mecanismo de selección automatizado, previa resolución que emita la autoridad administrativa o judicial competente en materia de propiedad intelectual, y ponerla de inmediato a su disposición en el lugar que las citadas autoridades señalen.

XXIX. Microfilmear, grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la propia Secretaría mediante reglas, los documentos que se hayan proporcionado a la misma en cumplimiento de las disposiciones de esta ley.

XXX. Las demás que sean necesarias para hacer efectivas las facultades a que este precepto se refiere."

Por otro lado, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede autorizar que los particulares presten los servicios, dentro del recinto fiscal, de manejo, custodia y almacenaje de las mercancías de comercio exterior, competencia de las aduanas; así como los servicios de procesamiento electrónico de datos y otros relacionados con el despacho aduanero, tales como el segundo reconocimiento de las mercancías.

C. Servicio de Administración Tributaria.

Como consecuencia de la desconcentración tributaria ordenada por el artículo primero del Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras, publicado el 15 de diciembre de 1995, en el Diario Oficial de la Federación y vigente a partir del 1o. de julio de 1997, fue promulgada la Ley del Servicio de Administración Tributaria y se creó el Servicio de Administración Tributaria, como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El servicio de Administración Tributaria tiene las facultades que la Ley del Servicio de Administración Tributaria; los diversos ordenamientos aplicables; reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del presidente de la República y del secretario de Hacienda y Crédito Público, le encomiendan ejecutar; esto, según lo dispone el artículo 1o. del Reglamento del Servicio de Administración Tributaria.

El artículo 2o. de la Ley del Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público.

El SAT tiene como atribuciones determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, productos, aprovechamientos federales y sus

accesorios, dirigir los servicios aduanales, de inspección y de la Policía Fiscal de la Federación, representar el interés de la Federación en controversias fiscales, vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones. Lo anterior significa que todas estas atribuciones fueron transferidas al SAT, por parte de la SHCP.

El artículo 2o. del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, establece los funcionarios y las unidades administrativas con las que contará para el ejercicio de sus facultades, ellos son:

Presidente

Unidad de Comunicación Social

Comisión del Servicio Fiscal de Carrera

Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera

Unidades Administrativas Centrales

Dirección General de Tecnología de la Información

Administración General de Recaudación

Administración Especial de Recaudación

Administración General de Auditoría Fiscal Federal

Administración Especial de Auditoría Fiscal

Administración General Jurídica de Ingresos

Administración Especial Jurídica de Ingresos

Administración General de Aduanas
Coordinación General de Recursos
Coordinación Central de Recursos Humanos
Coordinación Central de Recursos Financieros
Coordinación Central de Recursos Materiales
Unidades Administrativas Regionales
Administraciones y Coordinaciones Regionales
Administraciones y Coordinaciones Locales
Aduanas

El Servicio de Administración Tributaria contará con una Contraloría Interna que se regirá conforme al artículo 11 del reglamento.

Las Coordinaciones, Contraloría Interna, Unidades y Direcciones Generales estarán integradas por coordinadores, contralor interno, los jefes de unidad y directores generales, directores generales adjuntos, directores, subdirectores, jefes de departamento, de oficina, de sección y de mesa, por los coordinadores operativos, supervisores, auditores, ayudantes de auditor, y por los demás servidores públicos que señala el reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

Las Administraciones Generales estarán integradas por los administradores generales, administradores centrales, administradores especiales, administradores regionales, administradores,

subadministradores, jefes de departamento, coordinadores operativos, supervisores, auditores y ayudantes de auditor, inspectores, abogados tributarios, ejecutores, notificadores, verificadores, comandantes, agentes de la Policía Fiscal y por los demás servidores públicos que señala el reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

Estas unidades administrativas y funcionarios tienen establecidas sus atribuciones en el reglamento de que se trata.

CAPÍTULO III

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA

I. GENERALIDADES DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS APLICABLES AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA.

El procedimiento administrativo en materia aduanera siendo una especie de los procedimientos administrativos, comparte ciertos rasgos y características comunes.

En principio, se considera que los procedimientos administrativos se dividen en ciertas fases. Al respecto la Subsecretaría de Ingresos, presentó un modelo ²² de acuerdo al cual, la actividad de la administración tributaria puede dividirse:

- Fase de planeación.

Es la fase en que prevén las actividades cuya realización se juzga necesaria, ideando los métodos para llevarlas a cabo y señalando los medios indispensables que faciliten la toma de decisiones con la finalidad de lograr los objetivos fijados a la Subsecretaría de Ingresos. Asimismo, se elaboran reglamentos, anteproyectos de ley y circulares que contengan la interpretación correcta de los ordenamientos fiscales.

²² Bases para la regionalización de la Administración Fiscal Federal, SHCP, 1973, páginas 67-70

a) Función de estudio, planeación y evaluación.

Consiste en formular estudios, análisis y diagnósticos, planes y programas generales necesarios para alcanzar los objetivos de la Subsecretaría de Ingresos, así como la comparación de los resultados obtenidos, con los que fueron previstos en los programas implantados.

b) Función de decisión.

Es la selección que llevan a cabo las autoridades entre dos o más soluciones posibles a fin de conseguir resultados congruentes mediante las políticas establecidas.

c) Elaboración de reglamentos y anteproyectos de ley.

Por ella, las autoridades realizan los estudios necesarios para proponer las reformas a las leyes y reglamentar e interpretar las ya existentes.

- Fase de ejecución.

Comprende la instrumentación de los planes y programas a través de las distintas unidades de trabajo, entre las que se definen, distribuyen y coordinan las tareas de la administración tributaria.

a) Identificación y registro de causantes.

Tiene como función realizar y controlar los trámites precisos, a efecto de inscribir en los padrones de causantes a las personas físicas y morales que sean sujetas de algún impuesto, expidiéndoles las cédulas correspondientes.

b) Recaudación.

Estriba en llevar a cabo el cobro de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, así como el de los créditos fiscales, y, en su caso, hacer efectivos aquellos créditos no cubiertos en su oportunidad o en la forma y cantidad debidas.

c) Administración de los impuestos y otros ingresos corrientes.

Implica la interpretación y aplicación de las leyes y políticas fiscales, de acuerdo con las modalidades correspondientes a cada uno de los impuestos e ingresos corrientes y cuyo control está a cargo de la Subsecretaría de Ingresos.

d) Fiscalización.

Revisa las declaraciones de impuestos y practica inspecciones, para verificar el estricto cumplimiento de las obligaciones fisca-

les, tanto de los causantes, como de los terceros relacionados con ellos.

e) Contencioso administrativo.

Abarca el trámite y resolución de todos los litigios surgidos en el desarrollo de la administración fiscal y que no pudieron resolverse en el seno de la misma.

- Fases auxiliares.

Soporta y respalda administrativa y técnicamente el proceso de la administración fiscal.

a) Informática.

Se ocupa del tratamiento racional de los datos, a base principalmente, de sistemas mecanizados con el fin de proporcionar la información requerida, por los diferentes niveles de la Subsecretaría de Ingresos, para un mejor desempeño de los trabajos operativos y de la toma de decisiones.

b) Orientación y servicios al contribuyente.

Trata de mantener y fomentar las buenas relaciones entre la secretaría y los causantes, proporcionándoles la información que

requieran, así como la orientación, educación y asesoría en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales y la defensa de sus intereses.

c) Administración interna.

Lleva a efecto la planeación, organización, integración, dirección y control de los recursos humanos, presupuestales, materiales y de información de las propias dependencias e implanta sistemas y procedimientos de trabajo interno con vistas a incrementar la productividad y desahogar los rezagos.

d) Consultoría jurídica.

Procura asesoría en materia jurídica a todas las dependencias de la secretaría.

Diversos autores proponen clasificaciones de los procedimientos, siendo uno de los más claros, el propuesto por De la Garza²³, en los siguientes términos:

a) Procedimientos preparatorios y de control previo que se refieren a todos los actos realizados por la administración para esta-

²³ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, "Derecho Financiero Mexicano", Ed. Porrúa, S.A., México, 1999, página 675.

blecer los métodos y medidas para llegar a conocer la producción de los hechos generadores de créditos fiscales y la existencia y actividad de los sujetos pasivos potenciales o actuales de créditos tributarios y para controlarlos adecuadamente;

b) Procedimiento de determinación, por virtud del cual la administración indaga la producción de hechos generadores que le han sido o no declarados, revisa las declaraciones con objeto de saber si los hechos generadores han sido propiamente denunciados y si la determinación hecha por el sujeto pasivo está de acuerdo con la ley, o bien, rectifica la determinación, o hace la determinación cuando la ley así se lo encarga;

c) Procedimiento de reembolso y de créditos fiscales;

d) Procedimientos coercitivos que utiliza la administración para hacer cumplir sus determinaciones;

e) Procedimiento de ejecución forzosa, y

f) Procedimientos de impugnación que la ley establece para la protección de los derechos de los contribuyentes.

1. PRINCIPIOS DEL PROCEDIMIENTO.

El procedimiento administrativo es el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la

producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración, como lo ha definido Nava Negrete.²⁴

En el Congreso del Instituto Internacional de Ciencias Administrativas, se propusieron algunos rasgos fundamentales para todo procedimiento administrativo.

- a) Principio de la audiencia de las partes.
- b) Enumeración de los medios de prueba para las partes.
- c) Determinación del plazo en el que debe obrar la administración.
- d) Precisión de los actos para los que la autoridad debe tomar opinión de otras autoridades.
- e) Necesidad de una motivación de todos los actos administrativos que afecten a un particular.
- f) Condiciones en las cuales la decisión debe ser notificada a los particulares.

A. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Como ya hemos dicho, la ley es la fuente principal del derecho administrativo. Al respecto la Suprema Corte ha emitido las siguientes tesis:

²⁴ NAVA NEGRETE, "Derecho Procesal Administrativo", Ed. Porrúa, S.A., México, 1997, página 78.

"AUTORIDADES.

Las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite."

Apéndice de 1995, Tomo VI, Parte SCJN, tesis 100, página 65.

"AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS, ACTOS DE LAS. DEBEN APOYARSE EN LEY.

Los actos de autoridades administrativas que no estén autorizados por ley alguna, importan violación de garantías."

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tercera Parte, Volúmenes 145-150, página 60.

"AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS, FACULTADES DE LAS.

Las autoridades administrativas no tienen más que las expresamente les conceden las leyes, y cuando dictan alguna determinación que no está debidamente fundada y motivada en alguna ley debe estimarse que es violatoria de las garantías consignadas en el artículo 16 constitucional."

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Segunda Sala, Tomo XXIX, página 669.

"AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS, CONSTITUCIONALIDAD DE SUS ACTOS.

Las autoridades administrativas, por una parte, sólo pueden hacer lo que la ley les permite, y por otra, la sola existencia de una ley que no ha sido debidamente aplicada y citada en el acto administrativo

que se reclame, no le da a éste el carácter de constitucional, por lo que si no se le señala expresamente como fundamento del acto, éste es inconstitucional, aunque la autoridad respectiva alegue: que por tratarse del cumplimiento de leyes de orden público la simple omisión de una cita legal de una disposición administrativa que tiene su apoyo en preceptos legales permanentes, no puede ser causa para que se perjudique el interés público."

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Segunda Sala, Tomo LXXI, página 5812.

De lo anterior se concluye, que las autoridades administrativas no tienen más facultades que las expresamente concedidas por las leyes, debiendo en todos sus actos expresar las disposiciones legales en que se apoyan sus actos y, cuando, por el contrario, dicten alguna determinación que no esté debidamente fundada y motivada se estimará violatoria de garantías constitucionales.

B. PRINCIPIO DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.

Se ha establecido por parte del actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que el objetivo de establecer la garantía de fundamentación y motivación es la de tutelar los derechos de los particulares, sujetando la actuación de las autoridades a un régimen de derecho e impidiendo que los particulares caigan en estado de indefensión, por lo que esa obligación debe ser vista desde el objetivo que persiguen y no como un mero formulismo que obstaculice

el desempeño de las autoridades en el cumplimiento de sus funciones de orden público y social.

La fundamentación se refiere a la precisión por parte de la autoridad emisora del acto de molestia, de los preceptos legales que pretende aplicar en dicho acto. Y, la motivación, por su parte, se refiere a la precisión de las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto y que esto se ajusta a un precepto legal; esto es un razonamiento según el cual quien lo emitió llegó a la conclusión de que el acto concreto al cual se dirige se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales.

C. PRINCIPIO DE AUDIENCIA.

El principio de audiencia consagrado en el artículo 14 de la Constitución Federal se interpreta en el sentido de que las autoridades administrativas, previamente a la emisión de cualquier acto que implique privación de derechos respetando los procedimientos que lo contengan, tienen la obligación de dar oportunidad a los agraviados para que expongan lo que consideren conveniente en defensa de sus intereses. Lo que implica que se otorgue a los afectados un término razonable para que conozcan las pretensiones de la autoridad y aporten las pruebas legales que consideren pertinentes para defender sus derechos. No obstante, que la ley que rija el acto no

establezca la garantía de audiencia, existe la obligación por parte de las autoridades, de concederla, para no incurrir en violación de ella.

Además se ha establecido que esta garantía otorga a los particulares derecho, no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa, de tal manera que ésta quede obligada a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defenderse, en todos aquellos casos en que puedan resultar afectados sus derechos.

D. FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO.

Éstas se han definido como cuatro oportunidades en el procedimiento: a) la seguridad de conocer oportunamente que existe un procedimiento en su contra para defenderse, que se manifiesta por medio de una notificación; b) la oportunidad de exponer sus argumentos para oponerse al acto de privación o sea los alegatos; c) la oportunidad de probar su oposición al acto de molestia, es decir, la de ofrecer y desahogar sus pruebas; y, d) la exigencia de que a la defensa le recaiga una resolución fundada y motivada.

La Suprema Corte estableció jurisprudencia al respecto:

"FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.

La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento. Éstas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado."

Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo II, Diciembre de 1995, tesis P./J.47/95, página 133.

2. CAUSAS DE ANULACIÓN DE LAS RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS.

Los actos administrativos tienen una presunción *juris tantum* de validez que hace que produzcan sus efectos, mientras no se pruebe que se está en presencia de un acto ilegal; por lo que esta presunción obliga a los afectados a promover los medios de defensa que la ley establece para combatir los actos ilegales.

Así, los vicios de ilegalidad permiten nulificar la resolución impugnada para que se restablezca la legalidad violada por el acto de la administración.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 238, señala las causas de anulación de una resolución administrativa:

I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.

III. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada.

IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.

V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades."

Por su trascendencia, el numeral mencionado merece un dete-
nimiento en cada una de las fracciones que contiene.

A. INCOMPETENCIA.

"Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o
tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución."

El fundamento de esta causal de anulación radica en el artículo
16 constitucional que dispone:

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, pape-
les o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la auto-
ridad competente ..."

Emilio Margain Manautou señala que incompetencia se puede
dar en cuatro casos, los que resume de la siguiente manera:

"a) La invasión de funciones de orden jerárquico, sea que el supe-
rior jerárquico ejerza funciones que correspondan a funcionarios
subordinados a él, o que éstos ejerzan funciones que correspondan
a aquél; b) La invasión de funciones *ratione-personae*, o sea, cuando
una autoridad administrativa ejerce funciones que corresponden a
otra con la que no existe vínculo jerárquico; c) Invasión de funciones
rationi-loci, cuando la autoridad actúa fuera del área geográfica que

legalmente tiene asignada y d) Invasión de funciones *ratione-temporis* que se presenta cuando se toman decisiones por funcionarios que han dejado de serlo o que deben cesar de inmediato en el cargo."²⁵

La resolución dictada por autoridad incompetente para ello trae como consecuencia la nulidad lisa y llana, así lo manifestó el Poder Judicial Federal, en la tesis publicada en el Informe de 1984, Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, página 99, que a la letra dice:

"ACTO RECLAMADO. INCOMPETENCIA DE LA AUTORIDAD EMISORA DE. LA SALA FISCAL DEBE DECLARAR SU NULIDAD EN FORMA LISA Y LLANA Y NO PARA EFECTOS (INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 238, FRACCIÓN I Y 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

El artículo 238 del actual Código Fiscal de la Federación señala en su fracción I, como causa de ilegalidad de la resolución administrativa combatida, la incompetencia del funcionario que la haya dictado, a su vez el artículo 239 del propio código tributario establece el sentido que pueden tener las sentencias emitidas por las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación: reconocer la validez de la resolución impugnada, declarar su nulidad para determinados efectos, señalando en su parte final que la declaración de nulidad para efectos será cuando se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II, III y V del artículo 238 del propio código (omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, inclusive la ausencia de funda-

²⁵ MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. "De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegalidad", Ed. Porrúa, S.A., México, 1999, páginas 20 y 21.

mentación y motivación; vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiere esas facultades); en consecuencia, haciendo una interpretación armónica de los preceptos legales antes indicados, se debe de concluir que cuando se declara la nulidad de una resolución, por ser incompetente la autoridad que la emitió, se debe de hacer en forma lisa y llana y no para efectos, por no estar el caso en ninguno de los supuestos contemplados por el párrafo final del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación."

B. OMISIÓN DE LAS FORMALIDADES EXIGIDAS POR LA LEY.

"II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso."

Margain Manautou explica la omisión de formalidades en dos modalidades:

"... Esta situación se presenta cuando la autoridad omite dar cumplimiento a las formalidades que señala la ley. De acuerdo con el Código Fiscal, este vicio puede darse en dos modalidades: a) Omisión de las formalidades que legalmente deban revestir la resolución y b) Omisión de las formalidades que legalmente deban revestir el procedimiento impugnado. En el primer caso, la autoridad emite la resolución con plena violación de las formalidades que

señala la ley, v. gr.: la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles establece que las declaraciones de los causantes serán revisadas por comisiones integradas por tres personas (por regla general una es el jefe de la oficina receptora, otra un empleado de la misma oficina y la tercera un representante de los organismos de los contribuyentes de la zona), cuando aparezca que los contribuyentes no se producen con veracidad en la declaración de sus ingresos. La resolución puede tomarse por mayoría de votos, con la oposición o el voto en contra del representante de los contribuyente. Sin embargo, un jefe de oficina receptora, considerándose el más importante de los tres miembros, decide fincar diferencias de impuesto vía comisión revisora, emitiendo resoluciones a nombre de la comisión, pero con su sola firma. En este caso hay violación de las formalidades que legalmente deben revestir a la resolución. El segundo caso, de violación del procedimiento que señala la ley, se presenta cuando la autoridad emite su resolución sin haber respetado el procedimiento en perjuicio del contribuyente ... Al respecto, se señala, que cuando la violación del procedimiento no (se) incluye en el contenido de la resolución, carece de importancia la impugnación de la misma por dicho motivo, y que la importancia en pugnar por el respeto del procedimiento violado surge cuando quizás, de haberse respetado, otro hubiera sido el contenido de la resolución. Demostrada la violación, el tribunal deberá nulificar la resolución para el efecto de que se reponga el procedimiento ..." ²⁶

²⁶ *Idem*, páginas 22 y 23

Asimismo, se está ante esta causal, cuando la autoridad no se apoya en norma jurídica, ni expresa las razones o motivos que la llevaron a concluir que el caso encuadra en las hipótesis previstas en la ley, por lo que hay ausencia de fundamentación y motivación.

La presencia de esta causal de ilegalidad es siempre para el efecto de que se emita un nuevo acto en el que se satisfagan las formalidades esenciales del procedimiento.

C. VICIOS DEL PROCEDIMIENTO.

"III. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada."

Esta causal de ilegalidad se refiere al procedimiento administrativo de notificación y al procedimiento administrativo de ejecución, una vez que se demuestre la violación, se deberá declarar su nulidad para efecto de que se reponga el procedimiento. Aun cuando las causales establecidas en las fracciones II y III dan como resultado la nulidad para efectos, se observa una sutil diferencia en el origen de esas causales de nulidad, como lo expresó el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en su tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo X-Julio, página 411, que a la letra dice:

"SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. ACTUALIZACIÓN DE LAS CAUSALES DE ANULACIÓN PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 238, FRACCIONES II Y III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El artículo 238, fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación, establece: "Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales: II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación en su caso. III. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada". Estas dos causales de anulación estaban establecidas en el Código Fiscal de 1938, artículo 202, y en el Código Fiscal de 1967, artículo 228, de la siguiente manera: "Serán causales de anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo: b) Omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente debe revestir la resolución o el procedimiento impugnado". Ahora bien, en principio se debe tener presente que, en términos del código tributario vigente, el acto impugnado en el juicio contencioso administrativo lo va a constituir una resolución administrativa definitiva (artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación). Dicha resolución puede ser impugnada legalmente por considerar que reviste vicios de ilegalidad en sí misma considerada, o bien, que es el procedimiento del que en su caso derivó, el que está afectado de nulidad. Las dos causales en comento establecen vicios formales contrarios al principio de legalidad, pero mientras que la fracción II se refiere a la omisión de formalidades en la resolución administrativa impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación en su caso, la fracción III contempla los vicios en el procedimiento del cual derivó dicha resolución, vicios que bien pueden implicar también la omisión de formalidades establecidas en las leyes, omisión violatoria de la garantía de legalidad, pero que se actualizó en el pro-

cedimiento, es decir, en los antecedentes o presupuestos de la resolución impugnada. La configuración de cualquiera de estas dos causales implicará la nulidad de la resolución administrativa combatida, ya que es precisamente dicha resolución el acto impugnado en el juicio contencioso administrativo."

D. VIOLACIÓN A LAS DISPOSICIONES APLICABLES.

"IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas."

Esta causal da como resultado la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada ya que "se impugna el derecho en que se apoya la autoridad para fundar su pretensión. El Código Fiscal de la Federación prevé este vicio de nulidad con dos modalidades: a) Violación de la disposición aplicada y b) No haberse aplicado la disposición debida ... El actor puede apoyar su reclamación en la misma disposición en que la autoridad apoya su resolución, demostrando que ha sido aplicada o interpretada en forma errónea, o bien, puede apoyarla en norma diferente, que demuestre que la autoridad dejó de aplicar el precepto debido. Si la autoridad viola la ley con su resolución, ello puede deberse: a) a un error de hecho; b) a un error de derecho; o c) mala fe. Se incurre en el error de hecho cuando el funcionario, al emitir su resolución, incurre en falsas apreciaciones

sobre determinadas situaciones. Se incurre en el error de derecho cuando la autoridad interpreta o aplica en forma incorrecta la ley, o deja de aplicar la norma debida; o sea, que se vicia la resolución por mala interpretación o porque el derecho que se aplica no es el legalmente indicado, o porque se deja de aplicar el derecho debido. Hay mala fe cuando el funcionario deliberadamente aplica o interpreta incorrectamente la ley." ²⁷

Al tratarse de la protección hacia los particulares frente a actos de autoridades dictados en contra de las disposiciones aplicables, esta causal de anulación se traduce en una manifestación clara de la preservación de la garantía de legalidad a cargo del tribunal administrativo, como órgano de control de la misma.

E. VIOLACIÓN DEL EJERCICIO DE FACULTADES DISCRECIONALES.

"V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades."

Esta causal de ilegalidad es la llamada desvío de poder, se aplica cuando la autoridad no hace uso efectivo de la discrecionalidad de la facultad que tiene para aplicar las multas o sanciones dentro de los mínimos y los máximos previstos en la ley o cuando usa

²⁷ *Idem*, páginas 23 v 24.

esa facultades sin cometer ninguna violación, pero para fines distintos de los que el poder le ha conferido.

Un estudio sobre los efectos de las sentencias de nulidad de acuerdo a la causal de ilegalidad fue presentado recientemente, por el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito en la tesis jurisprudencial publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IX, Febrero de 1999, tesis VIII.2o. J/24, página 455, cuyo texto literal es el siguiente:

"SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CUANDO LA VIOLACIÓN ADUCIDA IMPLICA UN ESTUDIO DE FONDO, LA NULIDAD SERÁ LISA Y LLANA, EN CAMBIO, CUANDO SE TRATA DE VICIOS FORMALES, LA NULIDAD SERÁ PARA EFECTOS.

En términos de lo dispuesto por los artículos 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación, las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación pueden declarar la nulidad lisa y llana del acto impugnado o para efectos. La nulidad lisa y llana, que se deriva de las fracciones I y IV del artículo 238 invocado, se actualiza cuando existe incompetencia de la autoridad, que puede suscitarse tanto en la resolución impugnada como en el procedimiento del que deriva; y cuando los hechos que motivaron el acto no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien, se dictó en contravención de las disposiciones aplicables o dejó de aplicar las debidas. En ambos casos, implica, en principio, que la Sala Fiscal realizó el examen de fondo de la controversia. En cambio, las hipótesis previstas en las fracciones II, III y V del precepto legal de que se trata, conllevan a determinar la nulidad para efectos, al establecer vicios formales que contrarían el principio de legalidad, pero mientras que la fracción II se refiere a la omisión de formalidades en la resolución administrativa

impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación en su caso, la fracción III contempla los vicios en el procedimiento del cual derivó dicha resolución, vicios que bien pueden implicar también la omisión de formalidades establecidas en las leyes, violatorias de las garantías de legalidad, pero que se actualizaron en el procedimiento, es decir, en los antecedentes o presupuestos de la resolución impugnada. En el caso de la fracción V, que se refiere a lo que la doctrina reconoce como "desvío de poder", la sentencia tendrá dos pronunciamientos, por una parte implica el reconocimiento de validez del proveído sancionado y por otra supone la anulación del proveído sólo en cuanto a la cuantificación de la multa que fue realizada con abuso de poder, por lo que la autoridad puede imponer un nuevo proveído imponiendo una nueva sanción. Así, de actualizarse los supuestos previstos en las fracciones I y IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, que implica el estudio de fondo del asunto, la nulidad debe declararse en forma lisa y llana, lo que impide cualquier actuación posterior de la autoridad; en cambio, si se trata de los casos contenidos en las fracciones II y III y en su caso V del artículo en comento, que contemplan violaciones de carácter formal, la nulidad debe ser para efectos, la cual no impide que la autoridad pueda ejercer nuevamente sus facultades, subsanando las irregularidades y dentro del término que para el ejercicio de dichas facultades establece la ley."

II. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA

1. FACULTADES Y LÍMITES DE LAS AUTORIDADES ADUANERAS.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo a lo establecido por el artículo 144 de la Ley Aduanera vigente, cuenta,

originariamente, con el cúmulo de facultades relativas a la administración tributaria en materia de comercio exterior, entre ellas, las de comprobación y determinación del pago de impuestos en esa materia, incluida, por ende, la de revisar la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos o declaraciones, y el pago correcto de los impuestos al comercio exterior y de los derechos causados por la importación o exportación de mercancías, así como de las cuotas compensatorias determinadas.

La Secretaría de Hacienda requiere delegar aquellas facultades en entidades a ella sujetas, atendiendo para esto a las necesidades del servicio, a los recursos y a la política de administración tributaria imperante.

Así, respecto de la delegación de facultades, como anteriormente ya se dijo, la Secretaría de Hacienda ejerce sus atribuciones a través del Sistema de Administración Tributaria, cuya ley fue promulgada el 7 de diciembre de 1995, publicada el 15 del mismo en el Diario Oficial de la Federación; y que entró en vigor el 1o. de julio de 1997. Asimismo, su reglamento, promulgado el 27 de junio de 1997, publicado el 30 del mismo mes y en vigor desde el 1o. de julio de 1997, determina las atribuciones de las unidades administrativas que lo integran.

De los numerales 30, fracciones I, IX, XIV, XXII; 34, fracciones XVI, XVII, XVIII, XIX, XLVI, XLVII, XLVIII; 42, fracciones I, II, VIII, XI, XII, XVI, XVII, XXIII, XXIV, del reglamento antes mencionado, se desprende que en las autoridades que tienen atribuciones en materia aduanera, en cuanto a funciones de fiscalización, determinación y recaudación en materia de comercio exterior, son en especial la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y la Administración General de Aduanas, y las Aduanas, éstas últimas en principio, con referencia a un momento determinado, como lo es el despacho aduanero por el que se entiende al conjunto de actos y formalidades relativos a la entrada de mercancías al territorio nacional y a su salida de éste. Lo anterior mediante el ejercicio de facultades de comprobación, entre otras, las traducidas en la revisión de pedimentos y declaraciones con el objeto de determinar la exactitud de los datos contenidos y el pago correcto de los impuestos y derechos al comercio exterior, y de las cuotas compensatorias.

En consecuencia de lo anterior, tratándose de las facultades de comprobación y determinación en materia de comercio exterior, en particular, la de revisar la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos de importación o exportación y, por ende, el pago correcto de los impuestos al comercio exterior y la aplicación de las cuotas compensatorias, así como, la de determinar en cantidad líquida los impuestos y las cuotas omitidas, se actualiza una competencia coin-

cidente que se encuentra establecida para ser ejercitada, en principio, por las autoridades aduaneras en el despacho aduanero, y después, en cualquier momento, tanto por esas autoridades como por las Administraciones de Auditoría Fiscal. Conclusión a la que se arriba dejando a salvo los principios que impiden el ejercicio simultáneo de una misma facultad y las determinaciones favorables para el particular que puedan actualizarse por el ejercicio previo de la facultad por una autoridad, de acuerdo con las leyes y la satisfacción de las condiciones conducentes.

En resumen, las autoridades aduaneras competentes para tramitar el procedimiento administrativo en materia aduanera son:

- a) La Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
- b) La Administración Central de Comercio Exterior y la Administración de Auditoría de Comercio Exterior adscrita a ésta.
- c) Las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal
- d) Las Aduanas; en los casos de resoluciones provisionales absolutorias.

Los límites de las autoridades aduaneras se encuentran establecidos por el principio de legalidad de la administración, es decir "las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley expresamente les permite".

2. ACTOS PREVIOS AL INICIO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA.

A. DESPACHO ADUANERO.

CONCEPTO. Es el conjunto de normas jurídicas que regulan los trámites necesarios para efectuar el control aduanero a la entrada o salida de mercancías del territorio nacional y que deben observar autoridades y administrados.

La Ley Aduanera en su artículo 35, lo define como "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 tráficos y regímenes aduaneros establecidos en el presente ordenamiento, deben realizar en la aduana las autoridades aduaneras y los consignatarios, destinatarios, propietarios, poseedores o tenedores en las importaciones y los remitentes en las exportaciones, así como los agentes o apoderados aduanales."

En el despacho, se regula desde el primer acto necesario para introducir o sacar las mercancías del país hasta que éstas quedan a la libre disposición del interesado, una vez cumplidas las formalidades del régimen aduanero al que se destinan, de acuerdo a las modalidades del tráfico por el cual se transportan.

Esto es, que las mercancías se deben someter en la aduana al despacho aduanero y se entregarán a quien las presentó si el meca-

nismo de selección automatizado determinó que no se practique el reconocimiento aduanero o si habiendo determinado reconocimiento éste se practicó sin detectar irregularidades, procediendo al retiro del recinto fiscal y al levante inmediatamente de las limitaciones al dominio que sobre ellas la ley había impuesto.

Los trámites de despacho se llevan a cabo respetando una serie de formalidades que pueden variar según el tráfico, la clase de mercancías que se presentan a la aduana para ser despachadas, o el régimen aduanero al que van a ser destinadas.

B. RECONOCIMIENTO ADUANERO.

La Ley Aduanera, en su artículo 44, establece que el reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento consisten en el examen de las mercancías de importación o de exportación, así como de sus muestras, para allegarse de elementos que ayuden a precisar la veracidad de lo declarado.

La doctrina lo define como "el acto por el cual teniéndose las mercaderías a la vista se examinan para precisar sus características, procediendo a clasificarlas, determinándose el pago de los impuestos y demás requisitos que deben cumplirse y así considerarse legalmente importadas o exportadas".²⁸

²⁸ CARVAIAL CONTRERAS, *op cit.*, 368.

El reconocimiento aduanero ha sido dividido teóricamente en tres etapas:

La primera etapa consiste en la designación del funcionario que interviene, la indicación de los bultos de mercancías y el cotejo y examen exterior de dichos bultos.

La segunda etapa consiste en la medición de las mercancías para determinar el pago del impuesto, verificación de los datos presentados por el interesado en su documento con lo reconocido por el vista del despacho; asimismo, en la clasificación y valoración de las mercancías para la determinación del impuesto.

La tercera etapa consiste en la certificación que hace el vista aduanal en relación a lo manifestado por el contribuyente en el pedimento.²⁹

3. FASES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA (PAMA).

Para llevar a cabo la comprobación del cumplimiento de las obligaciones en materia aduanera, o en su caso de las infracciones administrativas derivadas de su incumplimiento, se presenta la

²⁹ ANABALÓN RAMÍREZ, CARLOS. "El Aforo Aduanero", Revista Tributaria, Año IV, Vol. IV, No. 13, Enero-Marzo, página 84.

exigencia legal de practicar el embargo de las mercancías, levantar un acta, desahogar un procedimiento administrativo especial denominado Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA) y entregar las mercancías tan pronto como el interesado haya acreditado la legal estancia.

El procedimiento administrativo en materia aduanera ha sido definido por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, como el conjunto de actos previstos en la Ley Aduanera, ligados en forma sucesiva con la finalidad de emitir una resolución condenatoria o absolutoria, respetando la garantía de audiencia del particular al valorar las probanzas y analizar las argumentaciones que pretendan justificar la legal importación, tenencia o estancia de mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional.³⁰

Existen dos modalidades del procedimiento administrativo en materia aduanera, las cuales se determinan dependiendo de que se efectúe o no el embargo precautorio de mercancías; estas modalidades se pueden distinguir al establecer un procedimiento regular o un procedimiento simplificado.

En consecuencia, es importante señalar los casos en que el embargo precautorio de las mercancías se efectuará, de acuerdo a lo que dispone el artículo 151:

³⁰ Manual General para la Tramitación del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, Políticas de Operación. Administración General de Auditoría Fiscal Federal, página 1.3

- Cuando las mercancías se introduzcan al territorio nacional por lugar no autorizado o se encuentren en lugares distintos de los autorizados para permanecer.
- Cuando no se acredite el cumplimiento de restricciones no arancelarias o el pago de cuotas compensatorias.
- Cuando no se acredite el cumplimiento de los requisitos para su introducción o para su legal estancia en el territorio nacional.
- Cuando por medio del reconocimiento aduanero se encuentre mercancía no declarada.
- Cuando se introduzcan dentro del recinto fiscal vehículos de carga con mercancía sin el pedimento de importación respectivo.
- Cuando se encuentren que los datos declarados son falsos.

El embargo precautorio de las mercancías podrá ser sustituido por las garantías que establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 141, de acuerdo con el artículo 154 de la Ley Aduanera, excepto en los casos señalados en el artículo 183-A, que menciona que las mercancías pasarán a propiedad del fisco federal y que son:

1. Vehículos que no hayan obtenido el permiso de autoridad competente.
2. Mercancías de importación y exportación prohibida.
3. Mercancías que no comprueben el cumplimiento de las regulaciones no arancelarias, cuotas compensatorias y que no cumplan

con ello dentro del plazo de treinta días siguientes a la notificación del acta de embargo.

4. Mercancías que no acrediten con la documentación aduanal correspondiente que se sometieron a los trámites previstos en la ley para su introducción al territorio nacional.

5. Mercancías con factura, nombres y domicilio falsos.

Por otra parte, cabe mencionar que el embargo de mercancías de procedencia extranjera sólo se puede decretar durante el ejercicio de las siguientes actividades o funciones ³¹ :

a) En el reconocimiento aduanero ordenado en el despacho aduanero.

b) En el segundo reconocimiento aduanero ordenado en el despacho aduanero.

c) En la verificación de mercancías en transporte ordenada en orden escrita de autoridad competente.

d) En el ejercicio de facultades de comprobación y en particular durante la práctica de visitas domiciliarias.

³¹ RODRÍGUEZ PONCE, ANDRÉS. "Derecho Aduanero Mexicano" Ed. ISEF México, 1999, página 540.

A. PROCEDIMIENTO REGULAR.

Las autoridades aduaneras levantarán el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, cuando con motivo del reconocimiento aduanero o ejercicio de facultades de comprobación, embarguen precautoriamente las mercancías.

Las autoridades requerirán al interesado para que designe dos testigos y señale domicilio dentro de la circunscripción territorial de la aduana, excepto si son pasajeros, ya que éstos podrán señalar uno fuera de la circunscripción. En el acta se señalará que cuentan con un plazo de diez días para ofrecer pruebas y alegatos.

B. PROCEDIMIENTO SIMPLIFICADO.

En los casos en que no proceda el embargo precautorio, y con motivo del reconocimiento aduanero o ejercicio de las facultades de comprobación se observe que procede la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y en su caso, la imposición de sanciones, las autoridades aduaneras procederán a su determinación; asimismo, se dará a conocer mediante escrito o acta circunstanciada los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias o sanciones y se señalará que cuentan con un plazo de diez días para ofrecer pruebas y alegatos.

Para ambos procedimientos, el interesado deberá ofrecer pruebas y alegatos ante la autoridad aduanera que levantó el acta de inicio. El ofrecimiento, desahogo y valoración de pruebas se hará conforme a lo dispuesto por los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando el interesado acredite la legal estancia o tenencia de mercancías en el país, mediante sus pruebas, es decir, se desvirtúen los supuestos por los que se efectuó el embargo precautorio, la autoridad que levantó el acta, dictará resolución, sin imposición de sanciones ni gastos de ejecución y se ordenará la devolución de las mercancías embargadas. Si esta resolución es dictada por la aduana, tendrá el carácter de provisional y la autoridad aduanera podrá dictar la definitiva en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la resolución provisional y de no emitirse en ese plazo, la provisional tendrá el carácter de definitiva.

Cuando el interesado no desvirtúe los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento administrativo, mediante pruebas, las autoridades aduaneras dictarán resolución determinando, en su caso, las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas e imponiendo sanciones procedentes, en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se levantó el acta de inicio.

C. CONTENIDO DE LA RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA CUANDO NO SE DESVIRTÚAN LOS HECHOS Y CIRCUNSTANCIAS QUE MOTIVARON EL INICIO DEL PROCEDIMIENTO.

La resolución del procedimiento administrativo en materia aduanera en el caso que no se desvirtúen los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento, como todo acto de determinación, es el acto de la administración pública que constata la realización de otro imputable al sujeto pasivo, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa ordenada por la ley. En consecuencia, la resolución del mencionado procedimiento deberá contener estos elementos.

La Ley Aduanera en su artículo 1o. señala como hecho generador de los impuestos al comercio exterior, la introducción de mercancías o la extracción de ellas del territorio nacional.

Los sujetos pasivos, obligados al pago de los impuestos al comercio exterior, es decir, quienes introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo pueden ser personas físicas y morales, aclarando que la Federación, Distrito Federal, Estados, Municipios, entidades de la administración pública paraestatal, instituciones de beneficencia privada y sociedades cooperativas deberán pagar los impuestos al comercio exterior, no obstante que en otras

leyes no causen impuestos federales o estén exentos de ellos (artículo 52 de la Ley Aduanera).

Por lo tanto, la resolución del procedimiento administrativo en materia aduanera establecerá la cantidad sobre la que se determinan los impuestos. Para el caso del impuesto de importación, el valor de transacción o el que determine la ley; para el caso del impuesto al valor agregado, tratándose de bienes tangibles, el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación (artículo 27 de la Ley del IVA); para exportación, el valor comercial de las mercancías, entre otros.

Asimismo, establecerá la cuota, es decir la cantidad que debe cubrirse de acuerdo al porcentaje del valor de la mercancía; las cuotas compensatorias, para el caso de mercancías importadas en condiciones de discriminación de precios o de subvención en su país de origen; así como las sanciones que en su caso procedan.

Cabe recordar que la autoridad está obligada, en observancia a la Ley Suprema, a fundar y motivar la resolución que afecte los derechos de los particulares, es decir, hacer la cita de la norma jurídica correspondiente y expresar las circunstancias de hecho que determinen su aplicabilidad mediante un razonamiento lógico y

jurídico; ya que de otra forma, no tendrían oportunidad de ejercitar su derecho de defensa. Por lo que, la falta de fundamento legal en la resolución, la violación de la disposición aplicada o el no haberse aplicado la disposición debida, son causa de anulación de la resolución, en su caso, por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, según lo dispone la fracción III del Código Fiscal de la Federación. Por otra parte, la resolución debe cumplir los requisitos formales establecidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación y la omisión o incumplimiento de ellos constituye una causa de impugnación en el juicio de anulación.

En cuanto al contenido y la forma de las resoluciones del procedimiento administrativo en materia aduanera, éstas deben contener los siguientes elementos esenciales, mismos que son determinados y descritos detalladamente en el Manual General para la Tramitación del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA), emitido por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

a) Proemio. Deben señalarse los preceptos legales aplicables de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, de acuerdos, de la Ley Aduanera, del Código Fiscal de la Federación y de los demás ordenamientos aplicables, que sirven de fundamento para la actuación y resolución por parte de la autoridad que conoce del procedimiento administrativo en materia aduanera.

b) Resultandos. El extracto detallado, en forma cronológica, de todo lo acontecido dentro de la tramitación del proceso, permitiendo de manera clara y precisa tener una visión más amplia de los hechos y los actos que dieron origen al procedimiento y los que se suscitaron durante su desarrollo.

c) Considerandos. Son la adecuación de la conducta infractora de los contribuyentes, descrita en los resultandos, a los supuestos previstos por la legislación aduanera, para posteriormente aplicar la consecuencia jurídica prevista en el precepto legal.

d) Liquidación. Representación numérica desglosada de los impuestos al comercio exterior y demás contribuciones omitidas que resulten, así como la actualización y los recargos correspondientes, en los términos de los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación.

e) Multas. Expresa la conducta infractora y el precepto legal que la sanciona, indicando el monto de la multa que se impone, así como su actualización conforme a los artículos 5o. de la Ley Aduanera y 70 del Código Fiscal de la Federación, separando la cantidad que corresponde a la multa por la infracción a la Ley Aduanera, de los demás impuestos que con motivo de la introducción de la mercancía se cause.

f) Puntos resolutivos. Determinan la consecuencia prevista en la norma jurídica en la cual encuadre la conducta infractora, haciendo referencia a los considerandos correspondientes, así como la cantidad total del crédito fiscal, las multas y las demás sanciones que resulten aplicables, así como la orden de que se turne para ser notificado al responsable.

Comprenderán también el caso de que las mercancías pasen a propiedad del fisco federal; cómo deberá hacerse la notificación de dicha resolución; así como, cuál es la situación del conductor y del medio de transporte, en su caso.

CAPÍTULO IV

**ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA EXTEMPORANEIDAD
DE LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA EN EL
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA
ADUANERA RESPECTO DEL PLAZO ESTABLECIDO
POR EL ARTÍCULO 153, TERCER PÁRRAFO,
DE LA LEY ADUANERA VIGENTE**

**I. SUPUESTOS EN QUE SE DICTARÁ LA RESOLUCIÓN DEL
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA
Y CONSECUENCIAS DE LA FALTA DE ÉSTA.**

Ante todo, debe transcribirse el artículo 153 de la Ley Aduanera que dice:

"Artículo 153. El interesado deberá ofrecer por escrito, las pruebas y alegatos que a su derecho convenga, ante la autoridad aduanera que hubiera levantado el acta a que se refiere el artículo 150 de esta ley, dentro de los diez días siguientes al del levantamiento del acta. El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con lo dispuesto por los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando el interesado presente pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país; desvirtúen los supuestos por los cuales fueron objeto de embargo precautorio o acrediten que el valor declarado fue determinado de conformidad con el título III, capítulo III, sección primera de esta ley en los casos a que se refiere el artículo 151 fracción VII de esta ley, la autoridad que levantó el acta a que se refiere el artículo 150 de esta ley, dictará de inmediato la resolución, sin que en estos casos se impongan sanciones ni se esté obligado al pago de gastos de ejecución; de existir mercancías embargadas se ordenará su devolución. Cuando la resolución mencionada se dicte por una aduana, la misma tendrá el carácter de provisional, en cuyo caso las autoridades aduaneras podrán dictar la resolución definitiva, en un plazo que no excederá de cuatro meses, a partir de la resolución provisional; de no emitirse la resolución definitiva, la provisional tendrá tal carácter.

En los casos en que el interesado no desvirtúe mediante pruebas documentales los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento, así como cuando ofrezca pruebas distintas, las autoridades aduaneras dictarán resolución determinando, en su caso, las contribuciones y las cuotas compensatorias omitidas, e imponiendo las sanciones que procedan, en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se levantó el acta a que se refiere el artículo 150 de esta ley.

Tratándose de mercancías excedentes o no declaradas embargadas a maquiladoras y empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, cuando dentro de los diez días siguientes a la notificación del acta a que se refiere este artículo, el interesado presente escrito en el que manifieste su consentimiento con el contenido del acta, la autoridad aduanera que hubiera iniciado el procedimiento podrá emitir una resolución provisional en la que determine las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas y las sanciones que procedan. Cuando el interesado en un plazo de cinco días a partir de que surta efectos la notificación de la resolución provisional acredite el pago de las contribuciones, accesorios y multas correspondientes y, en su caso, el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, la autoridad aduanera ordenará la devolución de las mercancías."

1. SUPUESTOS EN QUE SE DICTARÁ LA RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA.

Como anteriormente ya se expuso, existen dos supuestos para concluir el procedimiento administrativo en materia aduanera, los cuales dependen de que se acredite la legal estancia, o se desvirtúen

los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento, mediante el ofrecimiento de las pruebas respectivas.

Independientemente de lo anterior, las resoluciones definitivas, ya sean absolutorias o condenatorias, deberán dictarse en un plazo no mayor de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que se levantó el acta de inicio del procedimiento. Para el caso de que se haya emitido resolución provisional absolutoria por la aduana, el plazo de cuatro meses comenzará a correr a partir de que se dictó la resolución provisional.

Estos supuestos y sus consecuencias jurídicas son los siguientes:

- Si el contribuyente presenta pruebas documentales con las que se acredite la legal importación, tenencia o estancia de las mercancías en el país, la autoridad que levantó el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, dictará de inmediato la resolución absolutoria, sin que en este caso se impongan sanciones ni se esté obligado al pago de gastos de ejecución; y de existir mercancías embargadas, se ordenará su devolución.

Desde luego, que si esa resolución es dictada por una aduana, tendrá el carácter de provisional, en cuyo caso la Administración Local de Auditoría Fiscal competente, dictará la resolución definitiva

en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que se dictó la resolución provisional; y, de no emitirse resolución definitiva, la provisional tendrá ese carácter. Para ello, cuando la aduana dicte la resolución provisional absolutoria, la misma deberá remitir el expediente debidamente integrado con las constancias (acta de irregularidades e inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, pedimentos, facturas, etcétera) y demás pruebas documentales ofrecidas por el particular y copia autógrafa de la resolución provisional absolutoria a la Administración Local de Auditoría Fiscal de su circunscripción territorial, dentro de las veinticuatro horas siguientes a la notificación de dicha resolución.³²

Por último, si la resolución es dictada por la autoridad aduanera, aquélla invariablemente tendrá el carácter de definitiva.

- Si el contribuyente no ofrece pruebas o las que ofrece ante la aduana son distintas de las documentales o con las documentales exhibidas no logra desvirtuar las irregularidades que se le imputan, la aduana deberá remitir el expediente debidamente integrado a la Administración Local de Auditoría Fiscal de su circunscripción territorial dentro de los cinco días siguientes a que feneció el plazo de diez días.

³² Manual General para la Tramitación del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera. Políticas de Operación - Administración General de Auditoría Fiscal Federal, página 128

Lo anterior, toda vez que las aduanas únicamente podrán emitir resoluciones provisionales absolutorias, así como las relativas a la sustitución de la garantía del interés fiscal, cuando proceda y se solicite dentro del plazo para ofrecer pruebas y formular alegatos.³³

Una vez realizado lo anterior, dicha autoridad dictará resolución determinando, en su caso, las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas e imponiendo sanciones procedentes, lo cual deberá hacer en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se levantó el acta de inicio.

2. CONSECUENCIAS DE LA FALTA DE RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA RESPECTO DEL PLAZO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 153, TERCER PÁRRAFO DE LA LEY ADUANERA.

Acorde con lo preceptuado por el artículo 153 de la Ley Aduanera, la falta de resolución dentro del procedimiento administrativo en materia aduanera, presenta dos consecuencias diferentes para la falta de resolución dentro del plazo establecido, partiendo de que se acredite o no la legal estancia y tenencia de las mercancías en el país; o, de que se desvirtúen los supuestos por los que se llevó a cabo el embargo precautorio.

³³ *Ibidem*

La primera se refiere a la circunstancia de que sí se acredite la legal estancia o tenencia de las mercancías o se desvirtúen los supuestos por los que se embargaron, en este caso, la autoridad dictará la resolución, ordenando la devolución de las mercancías, sin imposición de sanciones ni gastos de ejecución; y si la aduana dicta la resolución, ésta tendrá el carácter de provisional y la autoridad aduanera dictará la resolución definitiva en un plazo que no excederá de cuatro meses y de no hacerlo, la resolución provisional tendrá el carácter de definitiva.

En la segunda hipótesis, caso en que no se acredite la legal estancia o tenencia de las mercancías o no se desvirtúen los supuestos por los que fueron embargadas, la autoridad administrativa dictará resolución determinando en su caso contribuciones y cuotas compensatorias omitidas e imponiendo sanciones en un plazo que no excederá de cuatro meses, a partir de la fecha en que levantó el acta de inicio. Pero el mencionado artículo 153 de la Ley Aduanera omite establecer qué procede cuando la autoridad no dicte dicha resolución una vez que ha transcurrido el plazo señalado.

A diferencia de la primera hipótesis, en que existió una resolución provisional y ésta tendrá el carácter de definitiva si no se dicta la resolución definitiva en el plazo de referencia, la segunda hipótesis queda sin disposición expresa que regule la consecuencia de no

dictarse resolución definitiva dentro del plazo de cuatro meses; por lo que, debe tenerse en cuenta la situación que se presenta cuando se actualiza este supuesto.

Como se ha establecido, el procedimiento administrativo en materia aduanera inicia cuando las autoridades levantan acta, por haberse embargado mercancías con motivo del reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento, verificación de mercancías o ejercicio de facultades de comprobación, por lo que, si después de los actos procedentes no se logra desvirtuar las circunstancias que motivaron el embargo precautorio, y la autoridad aduanera no dicta resolución dentro del plazo de cuatro meses establecido por el artículo 153 párrafo tercero, el particular se ve afectado, ya que las mercancías permanecen embargadas, sin que exista disposición expresa que establezca lo que ante esta situación debe observarse para evitar la molestia a los particulares por esperar hasta que se dicte la resolución definitiva.

Al respecto, el antes Tribunal Fiscal de la Federación, actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se ha pronunciado, en términos del precedente emitido por la Segunda Sección de la Sala Superior, publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año II, Número 6, Enero de 1999, tesis IV-P-2aS-48, página 60, que a la letra dice:

"EMBARGO PRECAUTORIO. CONSECUENCIA DE NO DICTAR RESOLUCIÓN DENTRO DEL PLAZO DE CUATRO MESES PREVISTO POR EL ARTÍCULO 155 DE LA LEY ADUANERA, VIGENTE EN 1996.

Este precepto tutela el que un embargo precautorio no se prolongue por tiempo indefinido, con las consecuentes molestias al particular. Es claro que al practicarse dicho embargo durante una visita domiciliaria, éste se efectúa al no contar el particular en ese momento con la documentación que ampare la legal estancia de la mercancía, razón por la que en dicho precepto se establece el procedimiento a seguir, señalando que el visitado dentro de los 10 días siguientes a la fecha en que se practicó el embargo, deberá ofrecer las pruebas respectivas, a fin de acreditar la legal estancia en el país de las mercancías embargadas y así también establecer la obligación de la autoridad de que una vez desahogadas las pruebas ofrecidas, dicte resolución en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se efectuó el embargo. Por tanto, la consecuencia en caso de que la autoridad no emita la resolución oportunamente, no es otra que el particular esté en posibilidad de solicitar la devolución de la mercancía y no de anular la resolución impugnada.

Juicio No. 100(14)/35/98/1423/97. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 20 de agosto de 1998, por unanimidad de cinco votos. Magistrada ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega. Secretaria: María Teresa Olmos Jasso.

(Tesis aprobada en sesión de 18 de septiembre de 1998)"

De acuerdo al precedente anterior, los particulares, una vez transcurrido el plazo de cuatro meses a que se refiere el artículo

153, párrafo tercero, de la Ley Aduanera, están en posibilidad de solicitar a la autoridad aduanera la devolución de la mercancía embargada.

A pesar de lo anterior, la molestia causada al particular con el embargo precautorio, se puede agravar y llegar a constituir una violación de garantías, como al respecto lo pronunció la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia en el criterio publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VII, Agosto de 1998, tesis CVII/98, página 503, cuyo texto es el siguiente:

"EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 151, FRACCIÓN III, DE LA LEY ADUANERA QUE LO PREVÉ, ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL (EN APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA P./J. 88/97). El artículo 151, fracción III, de la Ley Aduanera, que faculta a las autoridades aduaneras para proceder al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten cuando no se acredite, con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la ley para su introducción al territorio nacional, infringe el artículo 16 constitucional. En efecto, siguiendo el criterio establecido en la jurisprudencia del Tribunal Pleno P./J. 88/97, cuyo rubro es "EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS) ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.", se arriba a la conclusión de que el artículo 151, fracción III, de la Ley Aduanera, igualmente, es contrario a lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Federal, pues faculta

a las autoridades hacendarias para practicar un embargo precautorio. Aunado a lo anterior, este precepto crea en el particular un estado de incertidumbre, por no conocer la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuya existencia y monto no se encuentran determinados. En atención a todo ello, debe estimarse que tal facultad es arbitraria y vulnera el artículo 16 constitucional, pues permite aplicar dicha medida cautelar aun cuando, probablemente, el contribuyente esté al corriente en sus obligaciones fiscales.

Amparo en revisión 1329/97. Autotransporte de Carga, Servicio Nacional, S.A. de C.V. 12 de junio de 1998. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosa María Galván Zárate."

Tiene relación con lo anterior la jurisprudencia emitida por el Pleno y publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo II, Septiembre de 1995, tesis P./J. 17/95, página 27, de texto:

"EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN. En los términos en que se encuentra redactado el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se autoriza la traba del embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente, sin que se encuentre determinada la obligación de enterar tal o cual tributo ni la cuantificación del mismo, con lo que se infringe el artículo 16 constitucional, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado. La expresión que

utiliza el dispositivo citado "de proteger el interés fiscal", carece de justificación en virtud de que la determinación de una contribución constituye requisito indispensable del nacimiento del interés fiscal, lo que implica que si ello no se actualiza no existen razones objetivas para aplicar la aludida medida precautoria. Sostener lo contrario propiciaría la práctica de aseguramientos en abstracto, puesto que en esa hipótesis se ignorarían los límites del embargo ya que no se tendría la certeza jurídica de la existencia de un crédito fiscal. Por estas razones resulta inconstitucional el precepto invocado al otorgar facultades omnímodas a la autoridad fiscal que decreta el embargo en esas circunstancias al dejar a su arbitrio la determinación del monto del mismo y de los bienes afectados; además de que el plazo de un año para fincar el crédito es demasiado prolongado y no tiene justificación.

Amparo en revisión 1088/92. Almacenes Especializados, S.A. de C.V. 15 de junio de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

Amparo en revisión 1363/92. Bar Alfonso, S.A. 15 de junio de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

Amparo en revisión 156/94. Flujo de Datos México, S.A. de C.V. 29 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adriana Ezcorza Carranza.

Amparo en revisión 1505/94. Jarabes Veracruzanos, S.A. de C.V. 29 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

Amparo en revisión 1416/94. Automotores Cuautitlán, S.A. de C.V. 4 de julio de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el treinta y uno de agosto en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 17/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y cinco."

Pero, independientemente de la situación antes expuesta en relación al embargo, la falta de resolución definitiva en el procedimiento de referencia, provoca un estado de incertidumbre para el particular, ya que frente a esto se descarta la posibilidad de configuración de una negativa ficta porque no se está en presencia de una instancia administrativa o una petición formulada por el particular por la que solicite algo a la autoridad; toda vez que el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación de manera expresa señala que la negativa ficta se configura cuando la autoridad no resuelve en el término de tres meses, las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales, lo que significa que forzosamente debe mediar instancia o petición en este caso, entendiéndose ins-

tancia como sinónimo de petición, toda vez que lo único que se puede formular a la autoridad es una petición, pues la instancia entendida como una etapa procesal no es una petición, sino que la propia autoridad, por disposición legal tiene que resolver el procedimiento que comenzó con el acta de inicio y de embargo, circunstancia que excluye la posibilidad de que la negativa ficta se pueda configurar en relación a la resolución de dicho procedimiento que las autoridades deben llevar a cabo de oficio; por lo que, en este caso no media ninguna instancia o petición de parte del particular.

Asimismo y corroborando lo anterior, en el caso en que la omisión surge desde la falta del acuerdo del escrito de ofrecimiento de pruebas, no es posible configurar la negativa ficta, ya que éste constituye un acto procesal, tal como lo determinó en criterio jurisprudencial publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, Abril de 2000, tesis II.2o.A.13A, página 969, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito:

"NEGATIVA FICTA. NO SE CONFIGURA RESPECTO DE ACTOS PROCESALES EMITIDOS EN UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. De conformidad con el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, la resolución negativa ficta se configura por el silencio de la autoridad fiscal, al omitir dar respuesta en un plazo de tres meses, a las instancias o peticiones de los particulares. Por tanto,

si el inconforme presentó su escrito de ofrecimiento de pruebas y alegatos, con motivo de un procedimiento administrativo en materia aduanera instaurado en su contra, pretendiendo que la omisión del acuerdo correspondiente configura una resolución negativa ficta, es inconcuso que tal negativa ficta no se actualiza al no tratarse de una instancia o petición de un particular formulada a la autoridad fiscal, sino de un acto procesal dentro de un procedimiento administrativo. En consecuencia, es correcto el desechamiento de la demanda de nulidad realizado por la Sala Fiscal responsable.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 333/99. Hugo Vargas Pérez. 13 de enero de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Darío Carlos Contreras Reyes. Secretario: José Antonio Abel Aguilar Sánchez."

Aun más, en el supuesto de que existiera una petición sin acordar antes de la emisión de la resolución dentro del procedimiento oficioso, se ha concluido que no se configura la negativa ficta, tal como lo sostuvo en criterio jurisprudencial el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IV, Noviembre de 1996, tesis III.1o.A.29 A, página 467.

"NEGATIVA FICTA. NO SE ACTUALIZA TAL FIGURA TRATÁNDOSE DE PETICIONES PRESENTADAS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SEGUIDO OFICIOSAMENTE POR LA AUTORI-

DAD FISCAL Y NO ACORDADAS POR ÉSTA, DENTRO DEL PLAZO FIJADO POR EL ARTÍCULO 37 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Las instancias o solicitudes presentadas por los contribuyentes ante las autoridades fiscales dentro del procedimiento aduanero que no son acordadas dentro del término de cuatro meses (ahora tres), no constituyen en el caso una resolución negativa ficta aun cuando hayan recaído en el procedimiento administrativo, consecuentemente no son susceptibles de combatirse por medio del recurso administrativo de revocación; al efecto, debe entenderse que si un procedimiento administrativo no concluye en el plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que se levantó el acta de inicio de ese procedimiento, debe estimarse que la autoridad lo resolvió negativamente, y por tanto, a esa determinación le reviste el carácter de definitiva, susceptible de ser impugnada mediante el recurso de revocación que establecen los artículos 117, fracción III, del Código Fiscal de la Federación y 142 de la Ley Aduanera; pero en la especie, la petición no se hizo valer en contra de la resolución que correspondía calificarse como definitiva, para que contra ella procediera el citado recurso de revocación que pretende el particular, y mucho menos se encuentra prevista en ninguna de las hipótesis que señalan los artículos 37 y 123, fracción II, del código tributario federal, en relación con el numeral 122 de la referida Ley Aduanera; sin embargo, la falta de acuerdo de dicha promoción debe impugnarse a través del juicio de amparo indirecto, en términos del artículo 114, fracción II, de la Ley de Amparo, por considerarse violado el derecho de petición consagrado en el artículo 8o. constitucional.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL TERCER CIRCUITO.

Revisión fiscal 5/96. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Zapopan, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito

Público. 11 de julio de 1996. Mayoría de votos. Ponente: Rogelio Camarena Cortés. Disidente: Ramón Medina de la Torre. Secretaria: Silvia Irina Yayoe Shibya Soto."

El hecho de que en el criterio anterior se sostenga la procedencia del juicio de amparo por la violación del derecho de petición no se contradice con el criterio que sostiene que no existe petición o instancia en el procedimiento oficioso, ya que puede existir petición sin que sea de las que dan la procedencia a la configuración de la negativa ficta, pero sí constituyen el ejercicio del derecho de petición, consagrado en el artículo 80. constitucional, lo que se explica en el siguiente criterio jurisprudencial, apoyado en la anterior Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, emitido por el Cuarto Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, Marzo de 1996, tesis VI.4o.2 A, página 975.

"NEGATIVA FICTA Y DERECHO DE PETICIÓN. SU DIFERENCIA EN LAS SENTENCIAS DICTADAS POR EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. No toda petición o solicitud que se eleve a una autoridad fiscal y que ésta no conteste transcurrido el término de cuatro meses, constituye una negativa ficta, sino lo único que provocaría es que se viole en perjuicio del contribuyente que elevó tal petición o solicitud, el derecho de petición consagrado en el artículo 80. constitucional, el cual es una institución diferente a la negativa ficta que establece el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación. La omisión en que incurra la autoridad fiscal al no dar respuesta de manera expresa dentro del plazo de cuatro meses, a la instancia, recurso, consulta o

petición que el particular le hubiese elevado, para que pueda configurar la negativa ficta, es necesario que se refiera y encuadre en alguno de los supuestos que establece el artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación; esto es, la negativa ficta únicamente se configura respecto de las resoluciones que deba emitir la autoridad administrativa fiscal con motivo de la interposición de los recursos en los que se impugnasen cuestiones de su conocimiento o acerca de peticiones que se le formulen respecto de las resoluciones que hubiese formulado y que omita resolver o contestar dentro del plazo de cuatro meses. En cambio, el escrito petitorio que no guarde relación con alguna de las hipótesis del invocado artículo 23, aun cuando la autoridad demandada omita darle respuesta después de cuatro meses, en modo alguno constituye la resolución negativa ficta, sino que provoca que se infrinja el derecho de petición, cuyo conocimiento es competencia exclusiva de los tribunales del Poder Judicial de la Federación.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 573/94. Cafés Alpe, S.A. de C.V. 5 de diciembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Manuel Martínez Martínez. Secretario: Mario Oscar Lugo Ramírez."

Por otra parte, la figura jurídica de la "caducidad especial" — así definida en jurisprudencia por el anterior Tribunal Fiscal de la Federación—, respecto a la hipótesis de que el legislador desligue el plazo de la caducidad a que se refiere el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, del plazo de cumplimiento señalado en el artículo 239, antepenúltimo párrafo del mismo ordenamiento, por

lo que, aun sin haber caducado sus facultades, la autoridad únicamente cuenta con cuatro meses para cumplir con la sentencia y para emitir la resolución definitiva correspondiente en particular; tampoco se configura, porque si bien el legislador estableció un plazo de cuatro meses para emitir la resolución del procedimiento, lo cierto es que en la disposición de que se trata, no se contempla que la autoridad ya no pueda dictar resolución fuera de ese término, ni se estatuye sanción para el caso de que se sobrepase el plazo establecido. A mayor abundamiento, cabe precisar que el incumplimiento en comento, no trae como consecuencia la extinción de las facultades de algún órgano federal, sino, en todo caso, la responsabilidad del servidor público en lo individual, pero no la supresión del término de cinco años que la autoridad tiene para ejercer sus facultades de determinación.

De igual forma, no es posible considerar que se presenta la figura jurídica de la preclusión, ya que aquélla es una figura procesal que se actualiza en los procedimientos jurisdiccionales (en los que las partes en contienda pierden sus derechos procesales al no ejercerlos con oportunidad) y no en los administrativos en los que la autoridad ejerce facultades de imperio, pues éstos son regulados expresamente, para efectos de extinción de facultades (no pérdida de derechos), por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, que establece la figura jurídica de la caducidad. Al respecto existe un criterio jurisprudencial emitido por la Segunda Sección de la

Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, publicada en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año XI. No. 122, Febrero de 1998, tesis III-PS-II-166, página 89, que a la letra dice:

"PRECLUSIÓN. ES UNA FIGURA PROPIA DE LOS PROCEDIMIENTOS JURISDICCIONALES Y NO SUSCEPTIBLE DE APLICARSE EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS.

De acuerdo a los artículos 121 a 124 de la Ley Aduanera, la autoridad administrativa está en aptitud de iniciar el procedimiento administrativo en materia aduanera para investigar el exacto cumplimiento de obligaciones fiscales. El artículo 121 del ordenamiento legal contempla el plazo de 10 días hábiles para que el gobernado desvirtúe los hechos u omisiones; sin embargo, el particular aun puede hacerlo en contra del acto que le finque los créditos y del embargo correspondiente, a través del juicio contencioso administrativo, sin que sea de aplicarse la figura jurídica de la preclusión establecida en el artículo 288 del Código Federal de Procedimientos Civiles, pues dicha institución es propia de los procesos jurisdiccionales y no del procedimiento administrativo en materia aduanera. (10)

Recurso de Apelación No. 100(A)-II-289/96/1115/94.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 11 de abril de 1997, por unanimidad de 4 votos.- Magistrado Ponente: Dr. Gonzalo Armienta Calderón.- Secretario: Lic. Santiago González Pérez.

(Tesis aprobada en sesión de 5 de agosto de 1997)"

II. ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA EXTEMPORANEIDAD DE LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA RESPECTO DEL PLAZO DE CUATRO MESES ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 153, TERCER PÁRRAFO, DE LA LEY ADUANERA VIGENTE

1. CONSECUENCIAS DE LA EXTEMPORANEIDAD DE LA RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA RESPECTO DEL PLAZO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 153, TERCER PÁRRAFO DE LA LEY ADUANERA VIGENTE.

Es de especial relevancia el hecho de que los particulares puedan verse afectados por violaciones a la ley, por lo que se hace indispensable que exista un control jurídico de la actividad administrativa, con el objeto de que las autoridades ajusten sus actuaciones a lo que establece y ordena la ley.

Existen diversos sistemas de control de la legalidad de los actos de las autoridades, uno de ellos el de autotutela de la administración pública, que ella misma la desarrolla con base en un sistema de buena fe y de buena organización administrativa, examinando sus propios actos para dejarlos sin efectos, si no son legales.

Esto se concretiza, mediante el recurso administrativo que constituye "el medio legal de que dispone el particular, afectado en

sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo."³⁴

Este recurso puede interponerse en contra de cualquier acto o resolución ante la misma autoridad que dictó la resolución que agravia al particular; así una vez agotada esta vía puede iniciarse el procedimiento contencioso administrativo ante el actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, antes Tribunal Fiscal de la Federación.

El contencioso administrativo se puede definir como el juicio que se interpone ante un tribunal administrativo autónomo, sobre pretensiones o conflictos fundados en preceptos de derecho administrativo o facultades regladas, que se litigan entre particulares y la administración pública federal o local, por las resoluciones o actos ilegales dictados por ésta, que lesionan o vulneran los derechos establecidos anteriormente en favor del reclamante, por una ley, un reglamento u otro precepto.³⁵

El derecho que la ley otorga a los particulares para inconformarse, por medio del juicio contencioso administrativo, ante el Tri-

³⁴ FRAGA, GABINO *Op. cit.* página 353

³⁵ MANULL J. ARGANARAS, citado por Andrés Serra Rojas, *op. cit.*, página 782.

bunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en contra de resoluciones de autoridades administrativas, emanadas como un acto de imperio de éstas, que se consideran atentatorias, es de interés público y por lo mismo no puede ser materia de renuncia, sin perjuicio de que la parte que pretenda no hacer uso de este derecho, puede hacerlo, absteniéndose de intentar la acción correspondiente; pero una vez que se ha intentado la acción, dicho Tribunal no puede dejar de conocerla, sin importar que el ejercicio de su acción le sea favorable o no.

Por otra parte, el juicio de garantías, también es una alternativa de impugnación de dicha resolución, éste puede hacerse valer vía amparo indirecto por violaciones directas a la Constitución o por inconstitucionalidad de algún precepto en que se haya fundamentado la autoridad; o bien, puede impugnarse en términos del artículo 114, fracción II, de la Ley de Amparo, por considerarse violado el derecho de petición consagrado en el artículo 8°. constitucional.

A. IMPUGNACIÓN DE LA RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA DICTADA EN FORMA EXTEMPORÁNEA.

En el caso en estudio, cuando no se desvirtúan las circunstancias que dieron origen al embargo precautorio de las mercancías y la autoridad tiene un plazo que no excederá de cuatro meses para

dictar resolución determinando contribuciones, cuotas compensatorias omitidas e imponiendo sanciones; y por el contrario, dicha resolución es dictada una vez transcurrido este plazo, el particular se encuentra frente a un acto de autoridad con ciertas características que constituyen los presupuestos para la procedencia de la acción del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

- En efecto, la resolución del procedimiento administrativo en materia aduanera es una resolución definitiva dictada por una autoridad fiscal federal, caso en el cual, la interposición del recurso de revocación, establecido en la Ley Aduanera, es optativo antes de ocurrir al juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conforme al artículo 203 de la Ley Aduanera.

La interposición del recurso por el particular tiene por objeto revocar una resolución emitida por la autoridad aduanera que afecta la esfera jurídica del particular. El recurso deberá presentarse ante la misma autoridad que emitió el acto impugnado, dentro de los 45 días hábiles al en que haya surtido efecto la notificación del acto que se impugna. Pero, como ya se mencionó aun cuando es posible la impugnación de esta resolución mediante el recurso de revocación, en opinión de la sustentante, se considera conveniente que el particular acuda directamente al juicio de nulidad, ya que es muy posible que la autoridad administrativa que resuelva el recurso,

confirme la resolución y se vea nuevamente en la necesidad de iniciar otro procedimiento; por lo que le tomaría menos tiempo y obtendría una resolución definitiva si impugna la resolución en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

- Esta es una resolución personal y concreta que causa un perjuicio jurídico y económico al particular, ya que reclama el pago de una prestación fiscal e impone sanciones.

- Además, es una resolución que, al determinar la existencia de una obligación fiscal en cantidad líquida, e imponer multas por infracciones a las normas federales, está comprendida en las resoluciones a las que se refiere el artículo 11, fracciones I y III, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

- Por lo anterior, su impugnación es procedente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en términos de lo dispuesto por los artículos 11 fracciones I y III, de la ley orgánica de dicho tribunal; y, 202 del Código Fiscal de la Federación, a contrario sensu.

B. PLANTEAMIENTO DE LA CAUSAL DE ILEGALIDAD EN LA IMPUGNACIÓN DE UNA RESOLUCIÓN EXTEMPORÁNEA.

La resolución mediante la cual se determinan contribuciones, cuotas compensatorias omitidas y se imponen sanciones, después de

que en su oportunidad no se desvirtuaron las circunstancias que dieron origen al embargo precautorio e inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, resolución que puede tener la característica de ser emitida fuera del plazo de cuatro meses establecido para su emisión por el artículo 153, párrafo tercero, de la Ley Aduanera, y por ello puede impugnarse por considerarse ilegal, con el fin de obtener la declaración de su nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Ahora bien, en la impugnación ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de esta resolución dictada en forma extemporánea se puede invocar como causal de anulación, la contemplada en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, cuyo texto es:

"Artículo 238. Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

...

...

IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.

...

...

..."

Este concepto de nulidad estriba que la resolución del procedimiento administrativo en materia aduanera se ha dictado fuera

del plazo establecido por la ley y por ende en contravención al artículo 153, párrafo tercero de la Ley Aduanera que en su parte conducente precisa:

"... la autoridades aduaneras dictarán resolución determinando, en su caso, las contribuciones y las cuotas compensatorias omitidas, e imponiendo las sanciones que procedan, en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se levantó el acta a que se refiere el artículo 150 de esta ley."

Siendo esta disposición una limitante para la emisión la resolución del procedimiento administrativo, la autoridad debe observarla, en satisfacción de las garantías de seguridad jurídica y debido proceso; pero por el contrario, al dictarse fuera del plazo de cuatro meses establecido, la autoridad actúa en contravención del precepto legal aplicable, es decir, del artículo 153, párrafo tercero de la Ley Aduanera. Como consecuencia de ello, se deja al total albedrío de la autoridad dictarla cuando mejor le parezca, incluso, se viola con ello la garantía de legalidad establecida en el artículo 16 constitucional que en base a la cual, la autoridad sólo puede hacer aquello que la ley le permite, pero no llegar al absurdo de que puede hacer lo que la ley no le prohíbe.

2. ESTUDIO DE LA CAUSAL DE ILEGALIDAD PLANTEADA EN LA IMPUGNACIÓN DE UNA RESOLUCIÓN EXTEMPORÁNEA DEL PROCEDIMIENTO

ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA, EN RELACIÓN CON EL PLAZO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 153, TERCER PÁRRAFO, DE LA LEY ADUANERA.

A. RAZONAMIENTO QUE SOSTIENE LA ILEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN DICTADA FUERA DEL PLAZO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 153, TERCER PÁRRAFO DE LA LEY ADUANERA.

La postura que sostiene la ilegalidad de la resolución definitiva extemporánea del procedimiento administrativo en materia aduanera, se apoya fundamentalmente en que el texto del artículo 153, tercer párrafo de la Ley Aduanera, que establece el término de cuatro meses para dictar la resolución contiene una facultad reglada cuando usa en su texto la expresión "las autoridades aduaneras dictarán resolución"; por lo tanto, establece un deber jurídico consistente en que las autoridades cuentan con un plazo de cuatro meses para dictar las resoluciones referidas. De lo anterior, tenemos que el propósito de la norma es obligar a la autoridad a cumplir en un plazo máximo, brindando así, seguridad jurídica al particular. En consecuencia, si la autoridad dicta la resolución, determinando cargas a los particulares, fuera del plazo previsto por la ley, siempre que el particular impugne el acto administrativo respectivo, por estimarlo lesivo a su interés jurídico, éste deberá ser anulado.

Al respecto, existe un criterio jurisprudencial, emitido por la Sala Superior del antes Tribunal Fiscal de la Federación, que sostiene:

"PLAZO PARA CUMPLIMENTAR LA RESOLUCIÓN RECURRIDA. CONSTITUYE UNA FACULTAD REGLADA.- El Código Fiscal de la Federación en su artículo 133, último párrafo, le señala a la autoridad un plazo de cuatro meses para cumplir con la resolución recaída al recurso de revocación. Esta disposición contiene una facultad reglada cuando usa en su texto el término "deberá", en lugar de "podrá", establece un deber jurídico, en virtud del cual, las autoridades cuentan con un plazo perentorio de cuatro meses, para cumplir las resoluciones referidas. De lo anterior, se entiende que el propósito de la norma es obligar a la autoridad a cumplir en un plazo máximo, brindando así, seguridad jurídica al particular. En consecuencia, si la autoridad administrativa ejecuta lo dispuesto por la resolución recaída al recurso, fuera del plazo señalado por la ley, siempre que el particular impugne el acto administrativo respectivo, por estimarlo lesivo a su interés jurídico, éste deberá ser anulado.

Juicio de Nulidad No. 100(20)11/97/11035/936.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 17 de febrero de 1998, por mayoría de 3 votos a favor y 1 en contra.- Magistrada Ponente: Magistrada Ma. Guadalupe Aguirre Soria.- Secretaria: Lic. Ma. Eugenia Rodríguez Pavón.

(Tesis aprobada en sesión de 24 de marzo de 1998)

EN EL MISMO SENTIDO:

Juicio de Nulidad No. 100(20)13/97/7305/96.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 22 de enero de 1998, por mayoría de 3 votos con la ponencia modificada y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Gustavo Villegas Parra."

Respecto de la facultad reglada debe entenderse que "supone la existencia de una norma jurídica que indica claramente bajo qué circunstancias y en qué sentido debe emitirse un acto; la creación de ese acto reglado requiere la presencia de un órgano competente y de un funcionario facultado, con total precisión, para efectuar la actividad que el sistema jurídico ordena. La facultad vinculada o reglada está prevista claramente en el texto normativo, indicando en qué momento y en qué sentido ha de producirse la actividad de la administración pública y por ello se habla de que el acto y la facultad reglados están ligado o vinculados al texto de una cierta ley o reglamento." ³⁶

Manuel María Díez precisa al respecto que "la ley es el soporte de todo acto administrativo y esa vinculación se advierte con toda evidencia en la actividad reglada o vinculada. En este acto la actividad administrativa se concreta en una fiel ejecución de la ley, que no solamente señala el fin a realizar y la autoridad competente para ello, sino que establece, además, cuándo y cómo ésta debe actuar." ³⁷

Por el contrario, la facultad discrecional se entiende "siempre que el ordenamiento jurídico no establece cuándo debe ejercitarse, cómo debe ejercitarse y en qué sentido se debe ejercitar. Ello puede obedecer a una de dos circunstancias; a que no exista una

³⁶ MARTÍNEZ MORALES RAFAEL I. "Derecho Administrativo 1o. y 2o. cursos", Ed. Harla, S.A., México, 1998. página 275.

³⁷ *Idem.*

ley que regule los aspectos o momentos citados, o a que, existiendo, en aras de la eficacia administrativa, permita la discrecionalidad de los tres o alguno de aquéllos.".³⁸

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, al respecto ha emitido una tesis, publicada en el Semanario Judicial de la Federación Volúmenes 205-216, página 28, que presenta un estudio sobre la diferencia de la naturaleza jurídica de estas facultades:

"ACTO DISCRECIONAL Y ACTO REGLADO DE LA ADMINISTRACIÓN. SUS DIFERENCIAS. SITUACIÓN JURÍDICA DEL GOBERNADO FRENTE A ELLOS.

De acuerdo con la doctrina y con los criterios de los tribunales, se está en presencia de un acto formado por elementos puramente reglados, cuando una vez realizado el supuesto previsto en la norma jurídica y satisfechos los requisitos que ella prevé, la autoridad administrativa está obligada a actuar en el sentido predeterminado en la misma norma, sin posibilidad de elección. Esto significa que la norma no solamente fija ciertos elementos de validez del acto, como son la competencia de la autoridad, la forma que debe revestir la resolución y la finalidad que debe perseguir, sino además el otro elemento de validez del acto, que es su contenido. Un ejemplo podría ser lo dispuesto por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación que regula la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, dado que una vez realizado el supuesto de la norma, consistente en que el particular presente su solicitud acompañada de los documentos que acredite la garantía del interés fis-

³⁸ Rafael Entrena Cuesta, citado por Martínez Morales Rafael E., op. cit., página 275

cal, la autoridad administrativa competente deberá conceder la suspensión sin tener libertad de elección. Por el contrario, existe discrecionalidad cuando, una vez realizado el supuesto de la norma, la autoridad administrativa goza de la libertad de elegir, entre varias posibilidades, la que le parezca más conveniente al interés público. Dicho de otro modo, la norma establece únicamente los elementos de validez del acto relativo a la competencia, a la forma y a la finalidad, más no así el contenido, pues éste deberá ser determinado por la Administración atendiendo a cuestiones de conveniencia. Tal es el caso de la autorización para pagar a plazo un crédito fiscal, pues una vez realizado el supuesto de la norma, consistente en que un contribuyente que reúna los requisitos previstos en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación presente una solicitud, la propia ley determina la autoridad competente para conocer de la solicitud, la forma que debe revestir la resolución que le recaiga y la finalidad que debe perseguir, pero deja en libertad a la autoridad de elegir entre conceder la autorización o no concederla, según lo estime conveniente o inconveniente para el interés público. En estas condiciones, tratándose de actos compuestos solamente por elementos reglados, el particular que se coloque en la hipótesis legal, cumpliendo con todas las exigencias de la norma, tendrá derecho a que la autoridad se conduzca en el sentido dictado en la ley, ya que ésta no tiene alternativa, por lo que si no sucede así, el afectado tendrá acción para exigir su cumplimiento forzoso ante los tribunales quienes tienen facultades para examinar todos los elementos del acto, incluso su contenido. Pero no ocurre igual, cuando la autoridad goza de discrecionalidad pues entonces, aunque el particular se encuentre colocado en la hipótesis legal y cumpla con todas las exigencias de la norma, sólo tendrá derecho a que se resuelva su petición pero no tendrá derecho a que la Administración se conduzca en un sentido determinado, ya que ésta puede legíti-

mamente elegir entre varias posibilidades por razones de conveniencia.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 297/86. Recuperadora de Limas de Acero, S.A. 15 de abril de 1986. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Gónzaga Pimentel."

Además, esta postura se apoya también en el principio de facultades expresas que rige en derecho público, en el sentido de que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley expresamente les permite; o sea, que la facultad para efectuar o realizar determinado acto autoritario debe emanar de una disposición legal o reglamentaria y de ninguna manera presumirse, cuando no se les prohíba.

B. RAZONAMIENTO QUE SOSTIENE LA VALIDEZ DE LA RESOLUCIÓN DICTADA FUERA DEL PLAZO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 153, TERCER PÁRRAFO DE LA LEY ADUANERA.

El criterio que sostiene esta postura, se apoya fundamentalmente en las características de la norma jurídica que establece el plazo para dictar la resolución definitiva del procedimiento administrativo en materia aduanera, es decir, el artículo 153, tercer párrafo de la Ley Aduanera, que dispone:

"En los casos en que el interesado no desvirtúe mediante pruebas documentales los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento, así como cuando ofrezca pruebas distintas, las autoridades aduaneras dictarán resolución determinando, en su caso, las contribuciones y las cuotas compensatorias omitidas, e imponiendo las sanciones que procedan, en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se levantó el acta a que se refiere el artículo 150 de esta ley."

Este criterio se apoya en que la norma legal no establece la consecuencia jurídica para el supuesto de que la resolución, que determina contribuciones, cuotas compensatorias o sanciones, se dicte una vez transcurridos cuatro meses, contados a partir del levantamiento del acta de inicio. Es decir, esta disposición establece el deber a la autoridad de dictar la resolución en un plazo que no excederá de cuatro meses, pero no se señala la sanción para el caso de incumplimiento.

Esta disposición tiene el carácter de norma jurídica prescriptiva, ya que, como la define Leticia Bonifaz Alfonso en su obra "El problema de la Eficacia en el Derecho", "norma jurídica prescriptiva es la que impone a uno o más personas, el deber de observar la conducta requerida para el ejercicio y cabal satisfacción del derecho que la correspondiente atributiva concede a otro (u otros) sujetos".³⁹

³⁹ LETICIA BONIFAZ ALFONZO. "El Problema de la Eficacia en el Derecho", Ed. Porrúa, S.A., México, 1999, página 182.

Al respecto, Kelsen⁴⁰ dice que se puede afirmar que existe un deber jurídico si y sólo si, existe una norma de derecho tal que imputa una sanción, esto es un acto de fuerza administrado por los órganos de la comunidad, a un determinado comportamiento humano.

Leticia Bonifaz Alfonzo agrega que la eficacia de la norma que impone deberes en gran medida va a estar determinada por la fuerza persuasiva de la sanción aplicable en caso de incumplimiento y del apoyo de otros órdenes normativos.⁴¹

En consecuencia nos encontramos frente a una norma jurídica de las que se clasificarían en leyes imperfectas, o sea, las que se encuentran desprovistas de una sanción. Es decir, por un error de técnica jurídica, se establece un deber y se omite señalar la sanción en caso de incumplimiento, situación que hace dudarse de la existencia de tal deber.

Este argumento, consistente en la falta de sanción en la norma jurídica que establece ese deber a la autoridad, es fundamento de dos criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación, criterios aislados, que a continuación se transcriben:

⁴⁰ Citado por Carrió, Genaro R. en "Sobre el concepto del deber jurídico". Col. Nueva Teoría. Abelardo Perrot, Buenos Aires, 1966, página 30.

⁴¹ LETICIA BONIFAZ ALFONZO, *idem*.

"CONTRIBUCIONES Y CUOTAS COMPENSATORIAS. EL VENCIMIENTO DEL TÉRMINO DE CUATRO MESES PARA SU DETERMINACIÓN, NO TRAE APAREJADA SU NULIDAD (ARTÍCULO 124 DE LA LEY ADUANERA, VIGENTE HASTA EL 31 DE MARZO DE 1996).

El artículo 124 de la Ley Aduanera establece: "... se dictará la resolución determinando, en su caso, las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas e imponiendo las sanciones que procedan, en un plazo que no excederá de 4 meses a partir de la fecha en que se efectúa el embargo ...". De la transcripción anterior se desprende que se trata de una norma imperfecta, pues aun cuando transcurra el plazo de cuatro meses de referencia, no se estatuye ninguna sanción para el caso de que se sobrepase el límite establecido; por tanto, si la ley no señala sanción alguna contra la autoridad emisora por no cumplir con su obligación en el término indicado, es obvio que dicha omisión no puede traer aparejada la declaratoria de nulidad de la resolución.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 764/97. Comercializadora Grumer, S.A. de C.V. 9 de abril de 1997. Mayoría de votos. Disidente: Hilario Bárcenas Chávez. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretaria: Irene Núñez Ortega."

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Septiembre de 1997, tesis I.4o.A.237 A, página 666.

"CONTRIBUCIONES, CUOTAS COMPENSATORIAS E IMPOSICIÓN DE SANCIONES EN MATERIA ADUANERA. OPORTUNIDAD DE LA

AUTORIDAD PARA EMITIR LA RESOLUCIÓN QUE LAS DETERMINA.

El artículo 155 de la Ley Aduanera, establece que la resolución por la que se determinen las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas, imponiendo las sanciones procedentes, se dictará en un plazo que no excederá de cuatro meses, a partir de la fecha en que se efectúe el embargo; empero, lo anterior no significa que después de concluido ese plazo ya no pueda hacerlo posteriormente, toda vez que el referido numeral ninguna sanción establece en ese sentido y de haber sido esa la intención del legislador de tener por precluidas las facultades de la autoridad administrativa para emitir la resolución en materia aduanera, una vez transcurrido el plazo de cuatro meses, así lo habría establecido.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo directo 405/98. Francisco José Cocho Jaime. 26 de mayo de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Camacho Reyes. Secretario: José Enrique Guerrero Torres."

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Diciembre de 1999, tesis VIII.3o.3 A, página 701.

C. ANÁLISIS PARTICULAR.

En opinión personal, la resolución del procedimiento administrativo en materia aduanera, cuando ésta es dictada fuera del plazo de cuatro meses que establece el artículo 153, tercer párrafo de la Ley Aduanera, debe considerarse ilegal y por ende decretarse su nulidad.

Lo anterior, en virtud de que se debe partir de las siguientes premisas:

- a) La autoridad sólo puede hacer lo que la ley le permite.
- b) La Ley Aduanera, en su artículo 153, tercer párrafo, no sólo permite, sino ordena a la autoridad correspondiente a dictar resolución en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir del inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, lo que se traduce en una facultad reglada.
- c) El artículo 238, fracción IV del Código Fiscal de la Federación establece que se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre que aquélla se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o se dejó de aplicar las debidas.

Como se ha explicado anteriormente, la disposición establecida en el artículo 153 de la Ley Aduanera contiene una facultad reglada, toda vez que como la define la Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo XI, páginas 807 y 808, serán facultades o poderes reglados, vinculados o ligados a la ley, "cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hallan prestables en la ley, no sólo señalando la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y cómo debe obrar, en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del agente sobre la circunstancia del acto".

Por lo anterior, debe decirse que cuando se está en presencia de una facultad reglada, la actuación de la autoridad administrativa debe ceñirse al marco legal fijado por la norma jurídica, que señala la conducta específica que debe seguirse ante la actualización de la hipótesis que la disposición legal prevea.

En el caso concreto, el tercer párrafo del artículo 153 de la Ley de Amparo, ni siquiera utiliza el vocablo "podrá", para que pudiera discutirse si dicho precepto contiene una facultad discrecional o reglada; por ello al establecer que "las autoridades aduaneras dictarán resolución ... en un plazo que no excederá de cuatro meses ...", desde luego que contiene una facultad reglada, ya que cumplido ese plazo, invariablemente debe dictar resolución.

Asimismo, la forma en que se encuentra redactada la disposición legal a estudio, artículo 153, tercer párrafo, no deja lugar a dudas, ya que la expresión "... las autoridades aduaneras *dictarán* resolución determinando, en su caso, las contribuciones y las cuotas compensatorias omitidas, e imponiendo las sanciones que procedan, en un plazo que no excederá de cuatro meses ...", emplea el verbo "dictarán", el cual se encuentra conjugado en modo imperativo, que implica una orden, lo que adquiere la calidad de obligatoriedad, de deber.

Por lo que si la autoridad se encuentra obligada a cumplir con lo que la ley señala en el propio supuestos normativo, y ésta deja de observarlo, es lógico, jurídicamente, que debe producirse una conse-

cuencia de derecho; y, si en el mismo dispositivo legal no se expresa una sanción inmediata para el caso de que se incumpla con el deber, no quiere decir que no exista una sanción mediata, ya que ésta es la anulación, que establece el artículo 238, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, por haber sido dictado en contra de la disposición aplicable y haber dejado de observarla.

3. EFECTOS DE LOS RAZONAMIENTOS QUE SOSTIENEN, POR UNA PARTE, LA ILEGALIDAD, Y POR OTRA, LA VALIDEZ DE UNA RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA, DICTADA FUERA DEL PLAZO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 153, TERCER PÁRRAFO, DE LA LEY ADUANERA.

El considerar a la resolución definitiva del procedimiento administrativo en materia aduanera extemporánea respecto del plazo establecido por la ley para ello, una resolución ilegal o válida, en cada caso, implica, necesariamente, ciertas relaciones con otras figuras jurídicas.

A. EFECTOS DE CONSIDERAR ILEGAL LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA, DICTADA EN FORMA EXTEMPORÁNEA, RESPECTO DEL PLAZO ESTABLECIDO POR EL TERCER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 153 DE LA LEY ADUANERA.

Si se considera ilegal la resolución definitiva del procedimiento administrativo en materia aduanera, dictada en forma extemporánea,

respecto del plazo establecido por el artículo 153, tercer párrafo, de la Ley Aduanera vigente, se presentan algunas situaciones que merecen estudio especial.

a) Garantía de seguridad jurídica.

Como es bien sabido, el Estado se asienta en el respeto y la observancia de la ley. Con ella se delimita la acción de la autoridad y se garantiza el ejercicio de las libertades en un marco de convivencia pacífica. La vigencia del Estado impone límites al ejercicio de la autoridad y confiere seguridad a los particulares. Por lo que, de acuerdo a nuestro sistema jurídico, todo acto de autoridad que tienda a causar una afectación en la esfera jurídica de los particulares debe cumplir ciertos requisitos de manera que se observe la garantía de seguridad jurídica que al gobernado le otorga nuestra Constitución.

Respecto de las garantías de seguridad jurídica se ha expuesto que "el conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquiera autoridad para producir válidamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etcétera, es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica. Éstas implican, en consecuencia, el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal

autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *summum* de sus derechos subjetivos. Por ende, un acto de autoridad que afecte el ámbito jurídico particular de un individuo como gobernado, sin observar dichos requisitos, condiciones elementos o circunstancias previos, no será válido a la luz del derecho."⁴²

El concepto de las garantías de seguridad jurídica implica diversos aspectos a través de los cuales se manifiesta su observación. El artículo 16 constitucional constituye un dispositivo que otorga a los gobernados amplia protección a su esfera respecto de los actos de las autoridades que no estén basados en las normas legales o que sean dictados en contra de ellas, al ordenar que "nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento"; la mayor protección que otorga este precepto se encuentra contenida en la expresión de *fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento*.

Por una parte, la motivación implica que la autoridad debe adecuar el caso concreto, sus circunstancias y modalidades, caso en el cual su acto va a afectar la esfera jurídica del gobernado, a la

⁴² BURGOA, IGNACIO. "Las Garantías Individuales", Ed. Porrúa, S.A., México, 1999, página 504

norma legal que sirve de fundamento a dicho acto. Es decir, deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte se ha pronunciado en los siguientes términos:

"MOTIVACIÓN, GARANTÍA DE, CONCEPTO. La motivación exigida por el artículo 16 constitucional consiste en el razonamiento, contenido en el texto mismo del acto autoritario de molestia, según el cual quien lo emitió llegó a la conclusión de que el acto concreto al cual se dirige se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales. Es decir, motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formuló la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal.

Amparo en revisión 9682/64. Cayetano Gómez Olmos y coagraviados. 16 de noviembre de 1967. Cinco votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

Sexta Epoca, Tercera Parte:

Volumen CIX, página 36. Amparo en revisión 9586/65. Nemesio Bermejo Moncada. 7 de julio de 1966. Cinco votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

CAPÍTULO IV

Volumen XCI, página 17. Amparo en revisión 1546/64. Comunidad Agraria de Santa Teresa y coagraviados. 28 de enero de 1965. Cinco votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

Volumen LXXXIX, página 21. Amparo en revisión 8902/62. Tranquilino Sandoval. 18 de noviembre de 1964. Cinco votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

Volumen LXXVI, página 44. Amparo en revisión 4862/59. Pfizer de México, S.A. 2 de octubre de 1963. Cinco votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

Volumen LXXII, página 57. Amparo en revisión 8427/62. Carmen Zamudio Sánchez. 19 de junio de 1963. Cinco votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Volumen LV, página 30. Amparo en revisión 186/61. Cooperativa de Trabajadores de Autotransportes México-Morelia-Guadalajara, S.C.L. 31 de enero de 1962. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez."

Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época, Tomo CXXV, Tercera Parte, página 28.

Por otra parte, el fundar un acto implica que éste debe basarse en una hipótesis legal concreta que se encuentre expresamente prevista en la ley para la que sea procedente realizar el acto de autoridad por el que se pretende causar la molestia al gobernado. Es decir, "las autoridades deben gozar de facultades expresas para actuar, o sea, que la permisión legal para desempeñar determinado acto de su

incumbencia no debe derivarse o presumirse mediante la inferencia de una atribución clara y precisa".⁴³ Esto no es más que el principio consistente en que las autoridades no tienen más facultades que las que la ley les otorga, pues, como se ha dicho, de lo contrario, fácil sería suponer implícitas todas las necesarias para sostener actos que tendrían que ser arbitrarios por carecer de fundamento legal.

Por todo lo anterior, en el caso que nos ocupa, caso en que el interesado, en el procedimiento administrativo en materia aduanera, no desvirtúa mediante pruebas documentales los hechos y circunstancias que motivaron el inicio de dicho procedimiento; y, en consecuencia se dicta resolución por parte de las autoridades aduaneras, determinando, en su caso, contribuciones y las cuotas compensatorias omitidas, e imponiendo las sanciones que procedan, se está frente la hipótesis establecida en el artículo 153, tercer párrafo de la Ley Aduanera; por lo tanto, es esta disposición legal la aplicable.

Dicha disposición legal aplicable establece una restricción en cuanto a la oportunidad para emitir dicha resolución: "... las autoridades aduaneras dictarán resolución ... en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se levantó el acta a que se refiere el artículo 150 de esta ley.". Lo anterior, implica, necesariamente, que la resolución del procedimiento administrativo en

⁴³ *Idem*, página 602

materia aduanera que se dicta en este supuesto, debe ceñirse a lo que la hipótesis legal ordena, con el fin de observar la garantía de seguridad jurídica consistente en la legalidad de los actos de la autoridad frente a los particulares.

Ahora bien, la situación de considerar ilegal la resolución del procedimiento administrativo en materia aduanera que se dicta excediéndose del plazo de cuatro meses establecido por el artículo 153 de la Ley Aduanera, por ser dictada en contravención de dicha norma legal aplicable al caso (causal de ilegalidad prevista en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación), trasciende al ámbito constitucional de observación de las garantías de seguridad jurídica y legalidad establecidas en el artículo 16 constitucional, ya que se traduce en el respeto y protección del sistema de derecho objetivo del país.

Frente a lo anterior, no cabe otra interpretación de la disposición legal que establece la obligación de la autoridad aduanera de dictar resolución en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha del acta de inicio del procedimiento (artículo 153, tercer párrafo, de la Ley Aduanera), más que la interpretación literal de dicho precepto, pues, como se sabe, este método es válido si la fórmula legal es clara, precisa, sin que en este caso sea dable eludir su literalidad bajo el pretexto de penetrar en su espíritu, pues no se supone que el legislador, para expresar su pensamiento, se aparte de las

reglas normales y usuales del lenguaje, o de igual forma, tratar de encontrar alguna situación que le reste de la eficacia jurídica al precepto aplicable, como lo es el criterio de que al carecer de sanción expresa es legal su contravención, ya que es evidente que se trata de una facultad reglada de la autoridad, como ya se ha expuesto.

b) Observación de una ley especial sobre la general.

Como anteriormente ya se dijo, el Derecho Aduanero tiene principios propios. Aunque participa en los caracteres que se señalan como indicativos de la autonomía del derecho tributario, no se puede negar que regula una materia específica y por lo tanto respecto de esos principios propios que establece para esa materia deben observarse sus normas.

Esto se traduce en la aplicación del principio contenido en el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación que establece la aplicación preferente de las leyes fiscales respectivas y previene que las disposiciones del mencionado código se aplicarán supletoriamente, es decir, que la ley especial habrá de prevalecer sobre la ley general. En el caso que se trata, la Ley Aduanera es el ordenamiento especial y el Código Fiscal de la Federación el ordenamiento general.

Existiendo en la Ley Aduanera, ordenamiento especial, un conjunto de disposiciones que establecen expresamente las normas que

deben observarse para llevar a cabo el procedimiento relativo a la determinación, en su caso, de contribuciones, cuotas compensatorias e imposición de multas, es claro que es este cuerpo legal el que regula el procedimiento administrativo en materia aduanera y el Código Fiscal de la Federación, el ordenamiento supletorio.

En consecuencia, el hecho de que en el Código Fiscal de la Federación, ley general, no exista un plazo para las autoridades administrativas en lo referente a la determinación de las contribuciones, una vez iniciadas las facultades de comprobación, no quiere decir, que esto debe traducirse en un fundamento para las autoridades aduaneras al no observar el plazo establecido por el artículo 153, tercer párrafo de la Ley Aduanera, ley especial en el procedimiento que se trata.

Por lo tanto, si la resolución, en estudio, dictada extemporáneamente, se considera ilegal, se está observando el principio de que la ley especial debe prevalecer sobre la ley general, pues se está observando la norma específica que para ese caso concreto, se establece, es decir, el artículo 153, tercer párrafo de la Ley Aduanera vigente, que ordena que "las autoridades aduaneras dictarán resolución determinando, en su caso, las contribuciones y las cuotas compensatorias omitidas, e imponiendo sanciones que procedan, en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se levantó el acta a que se refiere el artículo 150 de esta ley."

En relación al criterio anterior, se pronunció el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito, en 1992, respecto de la resolución del procedimiento administrativo de investigación y audiencia, regulado por el artículo 125 de la anterior Ley Aduanera en los siguientes términos:

"RESOLUCIÓN EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE INVESTIGACIÓN Y AUDIENCIA. PLAZO PARA EMITIRLA. ESTÁ REGIDO POR EL ARTÍCULO 125 DE LA LEY ADUANERA Y NO POR EL ARTÍCULO 37 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Los cuatro meses a que se refiere el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación para que sean resueltas las peticiones o instancias dirigidas a las autoridades fiscales, constituye un plazo que no es aplicable cuando una norma específica que regula un caso concreto, establece un plazo menor para que la autoridad resuelva, y señala consecuencias determinadas en caso de que se omita emitir la decisión, porque una norma específica prevalece sobre una regla general en todos los casos en donde se dan los supuestos de aplicación de la norma específica; por consecuencia, la autoridad aduanera no dispone de cuatro meses para revisar y resolver sobre la documental exhibida por el particular con el fin de probar la propiedad y legal estancia en el país de la mercancía de origen extranjero que ha sido embargada precautoriamente, debido a que esta hipótesis se encuentra expresamente regulada en el procedimiento administrativo de investigación y audiencia a que alude la Ley Aduanera, cuyo artículo 124 sólo concede el plazo de quince días para que la autoridad resuelva, contados a partir del siguiente al desahogo de la última prueba o al vencimiento del plazo para ofrecerlas, además de que, según este mismo artículo, cuando la autoridad adua-

nera no ha emitido resolución en dicho término, o no determina obligación incumplida o créditos fiscales a cargo del particular, el embargo practicado quedará sin efecto. Cuando han transcurrido los quince días siguientes al desahogo de la última prueba, sin que la autoridad aduanera haya emitido resolución, es evidente que la responsable incumple con su obligación legal de decidir dentro del plazo señalado en la ley, sin que sea menester el transcurso de cuatro meses, para que surja esa obligación.

PRIMER TRIBUNAL COLGADO DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 138/92. Jorge Segura del Río. 6 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Gloria Tello Cuevas. Secretario: Carlos Mario Téllez Guzmán."

Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo X-Diciembre, página 357.

c) Caducidad especial.

La figura jurídica de la caducidad especial que se refiere a desligar el plazo de cinco años que tienen las autoridades fiscales para ejercer sus facultades de comprobación, para aplicar otro que se establece en otra disposición, no es aplicable a este caso, ya que si se declarara la nulidad lisa y llana de la resolución emitida extemporáneamente, se crearía la paradoja para la autoridad demandada de que, estando a salvo sus facultades de determinación conforme a lo dispuesto por el referido artículo 67 del código tributario federal, sin embargo, no las puede ejercer en acatamiento a una sentencia que se lo impide. Por lo que cabe precisar, que el incumplimiento

en comento, no trae como consecuencia la eliminación de las facultades del órgano de gobierno, sino, en todo caso, la responsabilidad del funcionario en lo individual, pero no la supresión del término de cinco años que la autoridad tiene para ejercer sus facultades.

B. EFECTOS DE CONSIDERAR VÁLIDA LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA, DICTADA EN FORMA EXTEMPORÁNEA, RESPECTO DEL PLAZO ESTABLECIDO POR EL TERCER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 153 DE LA LEY ADUANERA.

Si se considera válida la resolución extemporánea se crean efectos diferentes respecto de otras instituciones jurídicas, que adquieren especial relevancia.

a) Incertidumbre del gobernado.

Como ya se ha dicho, para observar las garantías de seguridad jurídica y legalidad es necesario acatar lo ordenado por los preceptos legales aplicables a un caso concreto. En el caso que nos ocupa, si el legislador estableció en la norma reguladora del procedimiento administrativo en materia aduanera, al regular la resolución definitiva y estableció un plazo de cuatro meses para que fuera dictada, redactando tal disposición como una orden: "... dictarán resolución ... en un plazo que no excederá de cuatro meses ...", es claro que se entiende su propósito de obligar a la autoridad a dictar esa resolu-

ción en ese plazo expresamente establecido, con el fin de brindar al particular seguridad jurídica.

En consecuencia, si se considera que la resolución dictada extemporáneamente respecto del plazo establecido por el artículo 153, tercer párrafo de la Ley Aduanera, es válida, se atentaría contra las garantías de legalidad y seguridad jurídica del contribuyente, ya que una vez que transcurren los cuatro meses y no se ha dictado resolución definitiva, se encontraría en un estado de incertidumbre, al no conocer la situación jurídica relacionada con la importación de su mercancía.

Por una parte, el particular que, una vez transcurrido el plazo de cuatro meses a partir de la fecha del acta de inicio, no le es notificada la resolución definitiva del procedimiento administrativo, se encuentra ante un estado de incertidumbre por diversas circunstancias:

- Embargo de mercancías. Las mercancías que importó se encuentran embargadas, sin saber por cuánto tiempo más, ya que mientras no se dicte la resolución definitiva del procedimiento iniciado, en que se resuelva que se desacreditaron las circunstancias que dieron origen al embargo; o, en que se determinen las contribuciones y cuotas compensatorias, el particular no sabrá por cuánto tiempo más se prolongará el embargo.

Siendo el único criterio publicado al respecto, el entonces Tribunal Fiscal de la Federación sostuvo que:

"EMBARGO PRECAUTORIO. CONSECUENCIA DE NO DICTAR RESOLUCIÓN DENTRO DEL PLAZO DE CUATRO MESES PREVISTO POR EL ARTÍCULO 155 DE LA LEY ADUANERA, VIGENTE EN 1996.

Este precepto tutela el que un embargo precautorio no se prolongue por tiempo indefinido, con las consecuentes molestias al particular. Es claro que al practicarse dicho embargo durante una visita domiciliaria, éste se efectúa al no contar el particular en ese momento con la documentación que ampare la legal estancia de la mercancía, razón por la que en dicho precepto se establece el procedimiento a seguir, señalando que el visitado dentro de los 10 días siguientes a la fecha en que se practicó el embargo, deberá ofrecer las pruebas respectivas, a fin de acreditar la legal estancia en el país de las mercancías embargadas y así también establecer la obligación de la autoridad de que una vez desahogadas las pruebas ofrecidas, dicte resolución en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se efectuó el embargo. Por tanto, la consecuencia en caso de que la autoridad no emita la resolución oportunamente, no es otra que el particular esté en posibilidad de solicitar la devolución de la mercancía y no de anular la resolución impugnada.

Juicio No. 100(14)/35/98/1423/97. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 20 de agosto de 1998, por unanimidad de cinco votos. Magistrada ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega. Secretaria: María Teresa Olmos Jasso.

(Tesis aprobada en sesión de 18 de septiembre de 1998)"

Cabe resaltar que este criterio sostiene que la única consecuencia de la resolución extemporánea es el derecho del particular de solicitar la devolución de sus mercancías, pero no la de anular la resolución.

- El particular desconoce su situación jurídica fiscal, ya que no sabe si se le determinarán contribuciones, cuotas compensatorias, o si se le impondrán sanciones, lo que se traduce en estado de incertidumbre, incluso para efectos contables.

b) Interpretación en beneficio del fisco.

Por otra parte, si se pretende que la resolución de que se habla es válida, se estaría ante una evidente interpretación de la ley a favor del fisco, ya que aun cuando el texto de la ley es claro, se está tratando de darle un alcance a la norma que, precisamente, no tiene; es decir, se está buscando restarle eficacia a la norma jurídica en beneficio del fisco. Pues como es bien sabido, las autoridades administrativas sólo tienen las facultades de que expresamente están dotadas y cualquier ejercicio de facultades no conferidas es un exceso en la comisión, no pudiendo extenderse dichas facultades por analogía, igualdad, o mayoría de razón a otros casos distintos de los previstos, ya que esta ampliación de las facultades significaría la creación de una nueva facultad por lo que al interpretarse en ese sentido se está sustituyendo indebidamente al legislador que es el único que puede investir de facultades a las autoridades.

Esto es, una situación que puede derivar hasta en un exceso de poder, pues se está excediendo de las facultades expresamente conferidas para el efecto, es decir la facultad de dictar la resolución en un plazo no mayor de cuatro meses, se estaría validando con el fin de darle una ventaja al fisco, al beneficiarla dejando abierta la posibilidad para dictar la resolución en cualquier momento.

III. PROPUESTA DE REFORMA DEL ARTÍCULO 153, DE LA LEY ADUANERA

1. PROPUESTA DE REFORMA.

Ante esta situación se plantea la necesidad de reformar el artículo 153 de la Ley Aduanera vigente, en el sentido de que sea precisamente el texto de la ley, la que deje claramente establecida la solución del conflicto que se presenta.

Se propone reformar dicho precepto para no dejar lugar a interpretación, para el caso de que se contravenga dicha disposición, y expresar claramente la consecuencia de la falta de resolución al transcurrir el plazo establecido por el artículo 153, tercer párrafo de la Ley Aduanera, sin que sea necesario esperar la resolución extemporánea y acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para su impugnación.

Por lo que se propone su reforma como sigue:

"Artículo 153. El interesado deberá ofrecer por escrito, las pruebas y alegatos que a su derecho convenga, ante la autoridad aduanera que hubiera levantado el acta a que se refiere el artículo 150 de esta ley, dentro de los diez días siguientes al del levantamiento del acta. El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con lo dispuesto por los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando el interesado presente pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país; desvirtúen los supuestos por los cuales fueron objeto de embargo precautorio o acrediten que el valor declarado fue determinado de conformidad con el título III, capítulo III, sección primera de esta ley en los casos a que se refiere el artículo 151 fracción VII de esta ley, la autoridad que levantó el acta a que se refiere el artículo 150 de esta ley, dictará de inmediato la resolución, sin que en estos casos se impongan sanciones ni se esté obligado al pago de gastos de ejecución; de existir mercancías embargadas se ordenará su devolución. Cuando la resolución mencionada se dicte por una aduana, la misma tendrá el carácter de provisional, en cuyo caso las autoridades aduaneras podrán dictar la resolución definitiva, en un plazo que no excederá de cuatro meses, a partir de la resolución provisional; de no emitirse la resolución definitiva, la provisional tendrá tal carácter.

En los casos en que el interesado no desvirtúe mediante pruebas documentales los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento, así como cuando ofrezca pruebas distintas, las autoridades aduaneras dictarán resolución determinando, en su caso, las contribuciones y las cuotas compensatorias omitidas, e imponiendo las sanciones que procedan, en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se levantó el acta a que se refiere el artículo 150 de esta ley. **De no emitirse y notificarse la resolución definitiva dentro del plazo mencionado, se entenderá que se desvirtuaron los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento; en consecuencia, el interesado podrá solicitar la devolución de las mercancías embargadas sin garantizar el interés fiscal, salvo que antes que se solicite la devolución, se notifique la resolución definitiva.**

Tratándose de mercancías excedentes o no declaradas embargadas a maquiladoras y empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, cuando dentro de los diez días siguientes a la notificación del acta a que se refiere este artículo, el interesado presente escrito en el que manifieste su consentimiento con el contenido del acta, la autoridad aduanera que hubiera iniciado el procedimiento podrá emitir una resolución provisional en la que determine las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas y las sanciones que procedan. Cuando el interesado en un plazo de cinco días a partir de que surta efec-

tos la notificación de la resolución provisional acredite el pago de las contribuciones, accesorios y multas correspondientes y, en su caso, el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, la autoridad aduanera ordenará la devolución de las mercancías."

2. CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LA REFORMA AL ARTÍCULO 153 DE LA LEY ADUANERA.

Todo procedimiento administrativo tributario tiene que concluir con una resolución expresa, que pueda ser total o parcialmente negativa o positiva, o que puede ser tácitamente negativa o positiva.

La positiva ficta, en este caso, puede ser entendida como una resolución aparente, que la ley crea, en sustitución de la resolución expresa que debió haber puesto fin al procedimiento administrativo en materia aduanera; y que subsiste, en tanto no se configure la resolución expresa, con el objeto de que el particular pueda solicitar la devolución de las mercancías embargadas y de esta manera no quede inerte ante el silencio de las autoridades.

La propuesta de reforma tiene por objeto mantener la seguridad jurídica del particular, y evitar que se vea afectado en su esfera jurídica, al no resolverse el procedimiento administrativo iniciado en su contra y por el que se encuentran embargadas sus mercancías. Esto, a través de la calificación del silencio de las autoridades adminis-

trativas, ya que en ocasiones, ante la ausencia de una voluntad administrativa expresa, la ley sustituye por sí misma esa voluntad inexistente presumiendo que, a ciertos efectos, dicha voluntad se ha producido con un contenido, bien negativo o desestimatorio, bien positivo o afirmativo.

Es decir, se plantea que, ante el silencio de la autoridad aduanera, frente a su obligación de dictar la resolución dentro del plazo de cuatro meses, que establece el artículo 153, tercer párrafo de la Ley Aduanera, se configure una resolución ficta en el sentido de que de estudio a fondo y del examen de las pruebas aportadas —que en el primer estudio no se estimaron suficientes—, se lograron desvirtuar los motivos y circunstancias que originaron el inicio del procedimiento administrativo; y, en consecuencia no se determinan contribuciones, cuotas compensatorias ni se imponen sanciones, por lo que el particular se encuentra en posibilidad de solicitar le sean devueltas sus mercancías y se levante el embargo trabado sobre ellas.

Lo que evita al particular la necesidad de esperar la resolución definitiva para acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a impugnarla y mientras se resuelve el juicio de nulidad, perder más tiempo y seguir privado de sus bienes debido al embargo.

Por otra parte, la propuesta de reforma no deja duda de que las autoridades no pierden sus facultades para emitir la resolución expresa que proceda por el solo hecho de haber transcurrido el plazo establecido en el citado artículo; ya que si se pretendiera sancionar la omisión de la autoridad, la consecuencia lógica sería la de que una vez transcurrido el término requerido, la autoridad perdiese su facultad de resolver el procedimiento, lo cual debe quedar plasmado expresamente en la ley; por lo que estableciendo que el particular puede esperar a que se dicte la resolución, se deja claro que no se sanciona a la autoridad, ni menos implica la pérdida de sus facultades para resolver el procedimiento.

La presente propuesta de reforma se traducirá en una norma que brinde mayor seguridad jurídica a particular, ya que éste tendrá la certeza de que, si no se le dicta y notifica la resolución definitiva, una vez transcurrido el plazo establecido para ello, ya existe una resolución ficta, en el sentido de que sí logró desvirtuar los hechos y circunstancias que motivaron el embargo; y por tanto, si posteriormente a dicho término, le es notificada una resolución expresa en el sentido contrario, podrá impugnar su legalidad, toda vez que ya existe una resolución favorable al particular, que únicamente podrá ser modificada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales, de acuerdo con el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que las autoridades administrativas no pueden revocar unilateralmente sus resoluciones.

CONCLUSIONES

• **PRIMERA.** La aduana es un órgano de la administración pública centralizada, que además de realizar funciones fiscales, cuenta con facultades normativas, inquisitivas, resolutivas y ejecutivas, con el objeto de controlar y registrar el tráfico internacional de mercancías, mediante la determinación y exigencia de los gravámenes, requisitos y condiciones que legalmente deban cumplirse para su importación, exportación o tránsito en un territorio definido. Por lo tanto, es una autoridad administrativa cuyos actos, necesarios para que la administración pueda realizar eficientemente sus funciones, constituyen en su mayor parte la exteriorización de determinadas facultades del poder público que pueden afectar la esfera jurídica de los particulares.

• **SEGUNDA.** Todas las autoridades administrativas, entre las que se encuentran las aduaneras, deben sujetar su actuación a los límites que el marco constitucional establece. Así a través del desarrollo de los procedimientos en los que intervienen, las autoridades deben, por una parte, observar el principio de legalidad, que norma su competencia y por ello su actuación debe ser acorde con las facultades que les son conferidas expresamente por la ley.

• **TERCERA.** Los actos de las autoridades administrativas deben estar debidamente fundados y motivados, expresando los fundamentos legales, consideraciones, hechos y circunstancias que encuadran en el dispositivo legal aplicado. En consecuencia, frente

a cualquier acto que implique privación de los derechos de los gobernados, en la ley se debe dar oportunidad a los agraviados para que expongan lo que consideren conveniente en defensa de sus intereses, lo que implica que se otorgue a los afectados un término razonable para que desvirtúen las pretensiones de la autoridad y conlleve a la anulación o revocación del acto.

- **CUARTA.** Toda resolución definitiva está ajustada a un plazo o término para su emisión; y, en caso de inobservancia, el gobernado puede intentar algún medio de impugnación por la posible ilegalidad.

- **QUINTA.** El artículo 153, tercer párrafo de la Ley Aduanera vigente, regula el procedimiento administrativo en materia aduanera (PAMA) y establece el plazo para que las autoridades aduaneras dicten la resolución del procedimiento administrativo, tratando de asegurar que se cumpla esta formalidad esencial del procedimiento; pero, al mismo tiempo, permite que se cree un estado de incertidumbre para el particular cuando dicha resolución no es dictada dentro de ese plazo, ya que, por una parte, no se establece expresamente en la ley la sanción para el caso de que se omita dictar la misma en el plazo que se señala; y, por su parte el particular, por el tiempo que se prolongue esa omisión, desconoce la situación jurídica respecto de la mercancía que importó y que le fue embargada.

- **SEXTA.** La falta de resolución en el procedimiento administrativo en materia aduanera, una vez transcurrido el plazo estable-

cido, por el artículo 153, tercer párrafo de la Ley Aduanera, es una omisión que afecta al particular en la libre disposición de sus bienes embargados, lo que se traduce en la privación de sus posesiones; ya que las mercancías se encuentran embargadas y al respecto no se ha pronunciado resolución que determine la situación jurídica del contribuyente y de los bienes embargados, toda vez que iniciado el procedimiento administrativo en materia aduanera, sólo se contempla la emisión de un acto por el que se decreta el embargo de las mercancías, pero se omite emitir una resolución definitiva en la que se resuelva la situación definitiva de las mercancías; así como, la determinación de las contribuciones omitidas, actualizaciones, recargos y multas.

- **SÉPITMA.** Ante la falta de la resolución definitiva en el procedimiento administrativo en materia aduanera (PAMA), la sustentante descarta la posibilidad de que se configure una resolución negativa ficta, toda vez que, al no existir una instancia o petición del particular, se hace imposible la configuración de esa resolución ficta. Por otra parte, si la omisión de la autoridad se da por la falta del acuerdo del ofrecimiento de pruebas, se estima que no se configura tampoco la negativa ficta, toda vez que no se trata de una instancia o petición del particular formulada a la autoridad fiscal, sino de un acto procesal que debe dictar la autoridad dentro del procedimiento administrativo en materia aduanera.

• **OCTAVA.** La falta de resolución definitiva en el procedimiento administrativo en materia aduanera no configura la llamada caducidad especial, toda vez, que el cumplimiento efectuado fuera de dicho plazo de cuatro meses, no es causal de nulidad del acto cuestionado, salvo que ya hubiera transcurrido también el plazo de caducidad y así se hubiere hecho valer como concepto de ilegalidad. Esto obedece a que en la disposición de que se trata, no se contempla que la autoridad ya no pueda cumplimentarla fuera de ese término, ni se estatuye sanción para el caso de que se sobrepase el plazo establecido.

• **NOVENA.** Por otra parte, la figura jurídica de la preclusión es inaplicable en este procedimiento ya que, esta institución, establecida en el artículo 288 del Código Federal de Procedimientos Civiles, es propia de los procesos jurisdiccionales y no del procedimiento administrativo en materia aduanera.

• **DÉCIMA.** Por lo anterior, ante la falta de resolución definitiva y frente a la incertidumbre que crea en la situación jurídica del particular y sus mercancías, éste puede impugnar esta omisión, por considerar violada su garantía al derecho de petición, consagrado en el artículo 8o. constitucional, para el efecto de que la autoridad se pronuncie al respecto y emita resolución frente a su petición, si considera que así conviene a sus intereses.

• **DÉCIMA PRIMERA.** Al dictarse la resolución definitiva del procedimiento administrativo en materia aduanera, con fundamento en el artículo 153, tercer párrafo de la Ley Aduanera, pero en forma extemporánea respecto del plazo que dicha disposición establece al efecto, el particular, si lo considera ilegal, está en posibilidad de impugnar la resolución en mención, ya sea, por medio del recurso de revocación o bien mediante el juicio de nulidad, ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

• **DÉCIMA SEGUNDA.** La ausencia de disposición expresa que establezca la sanción para la falta de la resolución definitiva del procedimiento administrativo una vez transcurrido el plazo para ello señalado ha generado dos posturas. Por una parte, la que sostiene la ilegalidad de dicha resolución, toda vez que se considera que la disposición que establece dicho plazo, es una facultad reglada, por tanto, la autoridad tiene el deber jurídico de actuar dentro de ese marco, en relación con el principio de "facultades expresas", y así brindar seguridad jurídica a los gobernados. Por la otra, la que sostiene su validez, tiene su apoyo en que la norma que establece el término para dictar la resolución carece de sanción para el caso de que se contravenga lo ordenado en este precepto; por lo que al carecer de sanción, la autoridad puede dictar la resolución en cualquier momento mientras la autoridad tenga facultades para ello.

• **DÉCIMA TERCERA.** Al existir criterios opuestos que pueden ser adoptados por el juzgador al emitir su resolución, en opinión de

la sustentante, se hace necesario reformar el precepto legal que permite esta laguna, de manera que se brinde seguridad jurídica a los gobernados y se evite una posible violación a sus garantías individuales, al sufrir una molestia en sus posesiones.

BIBLIOGRAFÍA

1. Carvajal Contreras, Máximo
Derecho Aduanero
México, Ed. Porrúa, S.A. de C.V., 1998.

2. Witker Velázquez, Jorge A.
Derecho Tributario Aduanero
México, Ed. UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1995.

3. Polo Bernal, Efraín
Tratado sobre Derecho Aduanero
México, ed. Confederación Patronal de la República Mexicana, 1978.

4. Basaldúa Ricardo, Xavier
Derecho Aduanero
Buenos Aires, Ed. Depalma, 1992.

5. Basaldúa Ricardo, Xavier
Introducción al Derecho Aduanero
Buenos Aires, Ed. Depalma, 1988

6. Fernández Lalanne, Pedro
Derecho Aduanero
Buenos Aires, Ed. Depalma, 1966.

7. Vallejo Montaña, Virgilio.
Tesis profesional: Introducción al estudio del derecho aduanero
México, 1983, Escuela Nacional de Capacitación Aduanera.

8. Pantl, Adolfo
Ordenanza de aduanas marítimas y fronteras de los Estados Unidos Mexicanos conforme a la autorizada por decreto de 15 de mayo de 1891 y tarifa de los derechos de importación expedidas en 31 de julio de 1897.
España, Ed. Librería Madrileña, 1998.
9. Bielsa, Rafael
Compendio de Derecho Público
Buenos Aires, Ed. Depalma, 1952.
10. Porras y López, Armando
Derecho Procesal Fiscal
México, Ed. José María Cajica, S.A, 1990.
11. Briseño Sierra, Humberto
Derecho Procesal Fiscal
México, eds. Cárdenas Editor y Distribuidor, 1975.
12. De la Garza, Sergio Francisco
Derecho Financiero Mexicano
México, Ed. Porrúa, S.A. de C.V., 1999.
13. Margáin Manautou, Emilio
De lo contencioso administrativo de anulación o de ilegitimidad
México, Ed. Porrúa, S.A. de C.V., 1999.

BIBLIOGRAFÍA

14. Witker, Jorge y Jaramillo, Gerardo
Comercio exterior de México, marco jurídico y operativo
México, Ed. Mc Graw Hill, 1998.
15. Kelsen, Hans
La teoría pura del Derecho
México, Editorial Nacional, 1990.
16. García Máynez, Eduardo
Introducción al estudio del Derecho
México, Ed. Porrúa, S.A. de C.V., 1999.
17. Bonifaz Alfonso, Leticia
El problema de la eficacia en el Derecho
México, Ed. Porrúa, S.A. de C.V., 1999.
18. Treviño Garza, Adolfo J.
Tratado de Derecho Contencioso Administrativo
México, Ed. Porrúa, S.A. de C.V., 1997.
19. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Lucero Espinosa, Manuel
Compendio de Derecho Administrativo
México, Ed. Porrúa, S.A. de C.V., 1997.
20. Sánchez Hernández Mayolo
Derecho Tributario
México, eds. Cárdenas Editor y Distribuidor, 1988.

21. Elvía Arcelia Quintana Adriano,
El Comercio Exterior de México: Marco Jurídico, Estructura y Política.
México, Ed. Porrúa S.A. de C.V., 1989.
22. Fraga, Gabino
Derecho Administrativo
México, Ed. Porrúa, S.A. de C.V., 1998.
23. Serra Rojas, Andrés
Derecho Administrativo
México, Ed. Porrúa, S.A. de C.V., 1988.
24. Martínez Morales, Rafael I.
Derecho Administrativo 1er. y 2o. cursos
México, Ed. Harla, 1998.
25. Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo
Derecho Fiscal
México, Ed. Banca y Comercio, 1999.
26. García de Enterría, Eduardo y Tomás-Ramón Fernández
Curso de Derecho Administrativo, Tomo I.
Madrid, Ed. Civitas, 1996.
27. Escuela Interamericana de Administración Pública de la Fundación Getulio Vargas
Glosario de Términos Aduaneros Internacionales del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas.
Río de Janeiro, Brasil, 1969.

BIBLIOGRAFÍA

28. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.
Elementos de Derecho Administrativo. Primer curso.
Limusa Noriega Editores, México 1999.
29. Martínez Morales, Rafael I.
Diccionario Jurídico Harla. Derecho Administrativo.
Editorial Harla. México 1996.
30. Villoro Toranzo, Miguel.
Introducción al estudio del Derecho.
México, Ed. Porrúa, S.A. de C.V., 1999.
31. Anabalón Ramírez, Carlos.
El Derecho Tributario Aduanero y el Aforo Aduanero.
Brasil. Revista Tributación. Año IV, Volumen IV, Número 13.
32. Gutiérrez Carrasco, Octavio.
Nociones de Derecho Aduanero Chileno.
Revista de Derecho Económico, Números 35-36.
Chile, 1971.
33. Nava Negrete.
Derecho Procesal Administrativo.
México, Ed. Porrúa, 1997.
34. Burgoa, Ignacio.
Las Garantías Individuales.
México, Ed. Porrúa, 1999.

LEGISLACIÓN CONSULTADA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
México, Ediciones Delma, S.A. de C.V., 2001.

Código Fiscal de la Federación.
México, Ediciones Delma, S.A. de C.V., 2001.

Ley Aduanera
México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., 2001.

Legislación Aduanera
México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., 2001.

Ley de Comercio Exterior
México, Ediciones Delma, S.A. de C.V., 2000.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
México, Ediciones Delma, S.A. de C.V., 2001.

Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación
México, Ediciones Delma, S.A. de C.V., 2000.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
México, Ediciones Delma, S.A. de C.V., 2001.

Ley del Impuesto al Valor Agregado
México, Ediciones Delma, S.A. de C.V., 2001.

BIBLIOGRAFIA

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Compila IV, Legislación Federal

México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1999.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Compila IV, Legislación Federal

México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1999.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Compila IV, Legislación Federal

México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1999.

Compila IV, Legislación Federal

México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1999.