

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

"SEGUNDO RECONOCIMIENTO  
ADUANERO"

T E S I S  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A:  
MARIBEL OLVERA ACEVEDO





Universidad Nacional  
Autónoma de México



**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.



UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"  
FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y  
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 25 de julio del 2002.

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

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante MARIBEL OLVERA ACEVEDO bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "SEGUNDO RECONOCIMIENTO ADUANERO".

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

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

Atentamente  
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"  
Director

LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES.



FACULTAD DE DERECHO  
SECRETARÍA  
DE  
DERECHO FISCAL

**Dedico esta Tesis  
A Gerardo la razón de mi vida.**

**A mis padres por su cariño, comprensión y apoyo.**

**A mis hermanos: Alejandro y Arturo**

Doy gracias Dios, por permitirme realizar el sueño más anhelado de mi vida.

A la muy querida *Alma Mater* Universidad Nacional Autónoma de México y a mi  
inigualable Facultad de Derecho.

**Agradezco infinitamente a la Licenciada Ana Isabel Flores Solano, mi gentil asesora, a quien admiro y respeto.**

**A todos mis maestros por el conocimiento incondicional y dignamente impartido.**

## INDICE

### PROLOGO INTRODUCCION

### CAPITULO I. ANTECEDENTES

#### SISTEMA ADUANERO EN MÉXICO Y FIGURAS SEMEJANTES AL RECONOCIMIENTO ADUANERO

1.1.	Etapa Colonial .....	1
1.1.1.	Cuando se trataba de la salida de un barco de España hacia las Indias.....	4
1.1.1.1.	Primera visita.....	4
1.1.1.2.	Segunda visita.....	4
1.1.1.3.	Tercera visita.....	5
1.1.2.	Cuando se trataba de la entrada de un barco español a las Indias.....	5
1.2	Etapa Independiente.....	9
1.2.1.	Arancel General Interino para el Gobierno de las Aduanas Marítimas para el Comercio del libre Imperio.....	10
1.2.2.	Arancel para las Aduanas Marítimas y de Frontera de la República Mexicana.....	15
1.2.3.	Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas 11 marzo 1837.....	18
1.2.4.	Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 1842.....	19
1.2.5.	Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 1843.....	19
1.2.6.	Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 1845.....	22
1.2.7.	Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 1853.....	22
1.2.8.	Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de Aduanas Marítimas y Fronterizas de la República Mexicana .....	23
1.2.9.	Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 1872.....	24
1.2.10.	Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 1880.....	24
1.2.11.	Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas	

de 1885.....	24
1.2.12. Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 1887.....	24
1.2.13. Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 1891.....	24
1.1. Etapa Revolucionaria.....	30

## CAPITULO II CONCEPTOS GENERALES

2.1. Facultades de comprobación.....	36
2.1.1. Concepto de facultad.....	36
2.1.2. Concepto de comprobación.....	37
2.1.3. Finalidad de las facultades de comprobación.....	39
2.2. Despacho aduanero.....	41
2.2.1. Concepto.....	41
2.2.2. Clasificación del despacho.....	44
2.2.3. Proceso o secuencia del despacho.....	44
2.2.4. Legitimación.....	45
2.3. Regímenes Aduaneros.....	46
2.3.1. Concepto.....	46
2.3.2. Clasificación.....	47
2.3.2.1. Definitivo.....	48
2.3.2.2. Temporal.....	49
2.3.2.3. Depósito fiscal.....	56
2.3.2.4. Tránsito de mercancías.....	56
2.3.2.4.1. Interno.....	56
2.3.2.4.1.1. Forma de realizar el tránsito interno.....	56
2.3.2.4.1.2. Plazos para tránsito interno.....	56
2.3.2.4.2. Tránsito internacional de mercancías.....	57
2.3.2.4.2.1. Para promover el tránsito internacional de mercancías por territorio nacional se requiere.....	57
2.3.2.4.2.2. Plazos.....	57
2.3.2.5. Elaboración, transformación o reparación en Recinto Fiscalizado.....	57

2.4.	Importadores.....	58
2.4.1.	Concepto.....	58
2.4.2.	Personas que de acuerdo con la ley debemos considerar como importadores.....	59
2.4.3.	Disposiciones a las que deben sujetarse los importadores.....	60
2.4.3.1.	Ley Aduanera.....	61
2.4.3.2.	Reglamento de la Ley Aduanera.....	61
2.4.3.3.	Ley de la Tarifa del Impuesto General de Importación (TIGI).....	61
2.4.3.4.	Restricciones o regulaciones no arancelarias.....	62
2.4.3.5.	Acuerdos.....	62
2.4.4.	Obligaciones de los importadores.....	62
2.4.5.	Derechos de los importadores.....	63
2.5.	Exportadores.....	64
2.5.1.	Concepto.....	64
2.5.2.	Personas que de acuerdo con la Ley llevan a cabo la exportación.....	64
2.5.3.	Disposiciones jurídicas que regulan la actividad de los exportadores.....	65
2.5.3.1.	Ley Aduanera.....	65
2.5.3.2.	Reglamento de la ley Aduanera.....	65
2.5.3.3.	Ley del Impuesto General de Exportación.....	66
2.5.3.4.	Ley de Comercio Exterior.....	66
2.5.4.	Obligaciones de los exportadores.....	66
2.5.5.	Derechos de los exportadores.....	67
2.6.	Agente aduanal.....	68
2.6.1.	Concepto.....	68
2.6.2.	Persona que encuadra en las disposiciones de la ley (requisitos).....	68
2.6.3.	Interviene en trámites y diligencias relativos a la importación, exportación y demás operaciones aduaneras.....	69
2.6.4.	Obligaciones.....	70
2.6.4.1.	En cuanto al carácter personal de su cargo.....	70
2.6.4.2.	Hacia sus clientes.....	70
2.6.4.3.	Hacia la autoridad aduanera.....	70
2.6.5.	Derechos.....	71
2.7.	Apoderado.....	72
2.7.1.	Concepto.....	72
2.7.1.1.	Persona física.....	73
2.7.1.2.	Persona moral.....	73

2.7.1.3. Para que previo cumplimiento de ciertos requisitos, en su nombre y representación se encargue del despacho aduanero.....	74
2.7.2. Obligaciones.....	74
2.7.3. Derechos de los apoderados aduanales.....	75
2.8. Dictaminador Aduanal .....	75
2.8.1. Requisitos.....	76
2.8.2. Obligaciones.....	76
2.8.3. Responsabilidades de los dictaminadores.....	77

### CAPITULO III

#### PROCEDIMIENTOS FISCALIZADORES ADUANEROS

3.1. Definición.....	78
3.2. Finalidad de los procedimientos aduaneros.....	80
3.3. Fundamentos legales de los procedimientos fiscalizadores aduaneros.....	80
3.3.1. En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	80
3.3.2. En el Código Fiscal de la Federación.....	82
3.3.3. En la Ley Aduanera.....	82
3.4. Principales procedimientos fiscalizadores aduaneros.....	83
3.4.1. Reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento.....	83
3.4.1.1. Procedimiento Administrativo en materia Aduanera.....	84
3.4.1.1.1. Problemas que se presentan en el Procedimiento Administrativo en materia Aduanera.....	90
3.4.2. Verificación de mercancías en transporte.....	90
3.4.3. Requerimiento de documentación.....	92
3.4.4. Visita domiciliaria.....	94
3.4.4.1. Requisitos.....	94
3.4.4.2. Reglas para la visita domiciliaria.....	99
3.4.4.3. Problemas que se presentan en la visita domiciliaria.....	101

### CAPITULO IV

#### AFORO, SEGUNDO RECONOCIMIENTO Y SISTEMA ALEATORIO

4.1. Concepto de Aforo y Reconocimiento.....	103
4.2. Etapas del Aforo.....	105
4.2.1. Primera Etapa.....	105
4.2.1.1. Examen de la documentación.....	105
4.2.1.2. Designación del funcionario.....	107
4.2.1.3. Indicación de bultos a examinar.....	108
4.2.1.4. Cotejo y examen de bultos.....	108

4.2.2.	Segunda Etapa.....	108
4.2.2.1.	Pesaje, medición y cuenta.....	109
4.2.2.2.	Reconocimiento aleatorio.....	109
4.2.2.3.	Clasificación.....	110
4.2.3.	Tercera Etapa.....	111
4.2.3.1.	Liquidación.....	112
4.3.	Características del Aforo.....	113
4.3.1.	Acto de determinación o accertamiento tributario.....	113
4.3.2.	Acto formal y solemne.....	114
4.3.3.	Acto inmutable.....	114
4.3.4.	Acto relativo o específico.....	115
4.3.5.	Acto único.....	115
4.3.5.1.	Único, concebido como solo en su especie.....	116
4.3.5.2.	Uno, concebido como sinónimo de unidad.....	116
4.4.	Sistema Aleatorio.....	117
4.4.1.	Concepto.....	117
4.5.	Segundo Reconocimiento.....	118
4.5.1.	Consideraciones y Propuestas al Segundo Reconocimiento.....	119
4.5.1.1.	En relación con los principios esenciales de los procesos y procedimientos fiscales.....	120
4.5.1.1.1.	Principio de legalidad objetiva.....	120
4.5.1.1.2.	Principio de rapidez, simplicidad y economía.....	121
4.5.2.	De acuerdo con los Principios Doctrinarios en materia fiscal.....	124
4.5.2.1.	Principio de generalidad.....	124
4.5.2.2.	Principio de igualdad o equidad.....	125
4.5.2.3.	Principio de capacidad económica o proporcionalidad.....	126
4.5.2.4.	Principio de elasticidad.....	128
4.5.2.5.	Principio de Comodidad.....	128
4.5.2.6.	Principio de certidumbre.....	130
4.5.2.7.	Principio de Justicia.....	131

4.5.3. A la luz de las garantías constitucionales.....	132
4.5.3.1. Artículo 5º constitucional.....	132
4.5.3.2. Artículo 16 constitucional.....	135
4.5.3.3. Artículo 17 constitucional.....	141
4.6. PROPUESTAS .....	141
Conclusiones .....	145
Bibliografía.....	152

## PROLOGO

En la vida económica de cualquier país tiene particular importancia el papel que desempeña el comercio exterior, es de hecho una de las actividades que a lo largo de la historia ha generado mayor cantidad de recursos a los Estados y por tal razón resulta necesaria para la existencia y prosperidad de cualquier nación, por lo tanto debe estar protegida por las disposiciones de los mismos.

En este ámbito la actividad aduanera representa el vehículo indispensable para hacer viable la adecuada conducción de las operaciones de entrada y salida de las mercancías mediante un servicio íntegro, transparente, justo y de calidad que facilite a los importadores, exportadores y demás participantes del comercio exterior, el cumplimiento de las disposiciones legales y otorgue a la vez la suficiente seguridad jurídica para el desarrollo normal de sus actividades.

En virtud de lo anterior resulta ineludible establecer los mecanismos idóneos para su desarrollo y con tal fin se requiere asegurar la eficacia de las leyes aplicables y las que les son conexas.

Atendiendo a las afirmaciones vertidas en los párrafos precedentes destacamos la trascendencia que reviste el análisis de las instituciones que contempla la Ley Aduanera, toda vez que en éstas se encuentran consideraciones de notable interés en los aspectos mencionados.

Es precisamente una de las precitadas instituciones aduaneras, la que se ha tomado como punto de partida para el desarrollo de este trabajo por considerar que en la misma con frecuencia encontramos situaciones que impiden el curso normal de las actividades de importación o exportación.

Siguiendo este orden de ideas, exponemos en forma particular la necesidad de observar en esta figura ciertos principios que dan sustento a la teleología normativa en materia aduanera, tales como el principio de legalidad que se concibe como la piedra angular que garantiza la protección de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria y la vinculación entre éste y el principio de seguridad jurídica, que propician en buena medida la participación de los gobernados en las actividades de esta naturaleza por la certeza que llevan implícita.

No obstante lo anterior, este estudio sería incompleto si se omitiera la observancia de otros principios tales como los esenciales en los procesos y procedimientos fiscales, los doctrinarios y los constitucionales en materia fiscal, razón por la que consideramos idóneo incluirlos en análisis de la multicitada institución aduanera.

Así, partimos de la idea de que para el adecuado funcionamiento del segundo del segundo reconocimiento debería existir una convergencia mínima de los principios citados en los párrafos que a este antecedes, de tal suerte hemos intentado llevar a cabo este trabajo visualizando el segundo reconocimiento a la luz de los mismos.

Tristemente se confirma la hipótesis que da origen a la inquietud de realizar esta investigación, debido a que hemos encontrado conculcación no sólo de los precitados principios, sino también de normas constitucionales que consagran garantías a favor de los gobernados.

Cabe mencionar que la tarea no ha sido del todo sencilla en tanto que si bien es cierto existe jurisprudencia y doctrina en torno al reconocimiento aduanero, también lo es que en cuanto al segundo reconocimiento la información es poco satisfactoria. Desgraciadamente esto no es lo grave del asunto, el problema real radica en la ausencia de normatividad aplicable en los ordenamientos que deberían reglamentarlo; y por si esto fuera poco debe adicionarse que en él se presentan situaciones especiales que en determinado momento colocan a las personas que se someten a la práctica del mismo en una situación de franca desventaja respecto de quienes no tienen que realizar esta actividad.

Lo anterior nos induce a cuestionarnos sobre la capacidad del Estado de implementar mecanismos que logren el equilibrio entre los intereses del estado y la seguridad jurídica a que tiene derecho todo gobernado.

Ante esta situación exponemos una modesta opinión sustentada en el análisis de la figura y dirigida a la modificación y adición de algunos artículos de la Ley Aduanera, de su reglamento y del Reglamento Interior del Sistema de Administración Tributaria.

Finalmente manifestamos nuestra mejor intención de contribuir a través de estas líneas a alcanzar la congruencia de dichos ordenamientos con las disposiciones contenidas en nuestra Constitución.

## INTRODUCCIÓN

El propósito de este trabajo consiste por un lado, en aportar a través de un somero análisis, los elementos necesarios para sustentar la afirmación de la existencia en el segundo reconocimiento, de elementos que obstaculizan el desarrollo de los principios esenciales en los procesos y procedimientos fiscales; y por otro realizar consideraciones en torno a esta figura de derecho aduanero sobre la posible conculcación a las garantías individuales, en particular a la consagrada en el artículo 16 constitucional.

Para tales efectos se han elaborado cuatro capítulos tomando como punto de partida una breve semblanza histórica del comercio exterior en nuestro país, iniciando en la etapa colonial en tanto que es hasta este momento cuando podemos hablar de las actividades propias al rubro señalado. Así las cosas, nos remontamos a Europa en virtud de que es a través de España como tenemos conocimiento de la institución, de tal suerte es así como en una secuencia cronológica llegamos a la época en que surge la figura del reconocimiento aduanero y posteriormente el segundo reconocimiento. De la misma forma, se hace alusión a las figuras de comercio exterior así como a los ordenamientos jurídicos que tuvieron vigencia entre España y las Indias y que constituyeron las raíces de nuestro actual sistema aduanero.

Con la misma intención ofrecemos en el segundo capítulo el conjunto de conceptos que a nuestro juicio resulta indispensable para el desarrollo del tema señalado, especificando que en la medida de lo posible hemos procurado ajustarnos a los ofrecidos en la legislación vigente. De esta manera se da particular importancia a los relacionados con el despacho y regímenes aduaneros, así como a las personas que intervienen en las actividades respectivas, en forma especial a los importadores, exportadores y dictaminadores.

Como preámbulo al capítulo destinado al estudio de los elementos y circunstancias que rodean al segundo reconocimiento aduanero, se ha considerado prudente incluir el relativo al análisis de los procedimientos fiscalizadores en la materia, partiendo así de éstos para llegar a aquél. En este rubro se destacan los aspectos relacionados con el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, el reconocimiento y el segundo reconocimiento aduanero, citando también la verificación de mercancías en transporte, la visita domiciliaria y el requerimiento de documentación. A partir de este apartado se mencionan los problemas que se presentan en el Procedimiento Administrativo en materia Aduanera y que dan pie a cuestionamientos sobre los excesos, arbitrariedades o simples errores humanos de los que se derivan consecuencias que causan afectación a la esfera jurídica de los contribuyentes y lesionan algunos principios en materia fiscal.

Posteriormente y siguiendo este orden de ideas, en el capítulo cuarto, se hace referencia a los precitados principios esenciales en los procesos y procedimientos fiscales, así como de los denominados principios doctrinarios en materia fiscal y por supuesto de los artículos constitucionales de trascendencia en la materia.

De esta manera se contempla la relación entre los preceptos de la ley aduanera, de su reglamento y demás leyes aplicables al derecho aduanero, de los principios doctrinarios, los principios esenciales en los procesos y procedimientos fiscales y el

ordenamiento constitucional, con la finalidad de determinar la congruencia o en su caso la ausencia de la misma entre ellos; esto con el objeto de establecer críticas y propuestas que configuren las bases que den sostén a nuestra afirmación.

Entre las situaciones de mayor importancia se encuentra la descripción del mecanismo de selección automatizado, en virtud de que del mismo se deriva que unas mercancías sean seleccionadas mientras que otras no y de que en la actualidad no se contemplan en la ley ningún criterio o regla general que permita afirmar que se observan los principios de equidad y de elasticidad de las normas.

Por otro lado, encontramos la figura del dictaminador aduanal, que no es un funcionario aduanal y mucho menos una autoridad y sin embargo es la persona encargada de llevar a cabo actividades de particular importancia que pueden determinar consecuencias en perjuicio de los gobernados.

Al tenor de estas ideas, se presentan como consideraciones fundamentales las derivadas de la actuación del dictaminador aduanal encargado de llevar a cabo la práctica del segundo reconocimiento, de lo cual se desprende una serie de situaciones concéntricas que atentan contra la seguridad jurídica de quienes se someten a dicha práctica.

Por tal motivo se ha planteado la afectación a ciertos artículos constitucionales, que se produce como consecuencia natural de las omisiones jurídicas que se presentan en la ley aduanera, la ley del Servicio de Administración Tributaria y sus respectivos reglamentos.

Lo anterior hace cuestionable, por un lado, la efectividad de los mecanismos empleados por el Estado para garantizar el cumplimiento de sus propios objetivos en el ámbito aduanal y por el otro, para lograr el equilibrio entre dichos objetivos y la protección debida a los gobernados, situación que deja en tela de juicio la calidad de certeza en el control de la entrada y salida de mercancías que realiza la autoridad aduanera y el respeto a la seguridad jurídica a que tiene derecho todo gobernado.

Siguiendo el orden de nuestra exposición, una vez señaladas las críticas que surgen del estudio realizado, se plantea la posibilidad de llevar a cabo la modificación de algunos artículos de la ley aduanera, así como del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, que permita ajustar el segundo reconocimiento a los artículos 5, 16 y 17 de la Constitución.

Resulta importante señalar que entre los objetivos de nuestro sistema aduanero figura en forma primordial la optima detección y solución de irregularidades, al aplicar controles más estrictos y que para tal efecto se ha buscado la introducción de mecanismos de modernización que permitan fortalecer, agilizar y modernizar la actividad de las aduanas; sin embargo, esto implica de manera ineludible la renovación adecuada de los ordenamientos respectivos que den a los usuarios un servicio íntegro, transparente, justo y de calidad, que facilite el cumplimiento de las disposiciones legales.

Por lo referido, consideramos dable dirigir la atención del legislador hacia la figura que nos ocupa en tanto que ésta representa parte fundamental en el desarrollo de la vida económica de nuestro país.

Cabe apuntar que en las últimas líneas de este trabajo hacemos una breve referencia a la reciente inclusión en nuestro ordenamiento aduanero, del artículo 16 -A, donde se establece la llamada *prevalidación*, figura a través de la cual se pretende proporcionar mayor certidumbre a importadores y exportadores, mediante la revisión de los datos asentados en el pedimento.

Este procedimiento hace posible que el sistema informático revise los pedimentos detectando errores oportunamente para corregirlos, beneficiando así a los usuarios del comercio exterior; al respecto solamente realizamos una breve consideración en virtud de que por su corta existencia, esta figura es en este momento solo una buena intención y habrá que esperar resultados de mayor solidez para llevar a cabo un análisis integral de la misma.

Finalmente, en la parte relativa a las conclusiones se concentra la atención en último capítulo del presente estudio, en virtud de que es aquí donde se desarrolla la parte propositiva del tema que se ofrece.

## CAPITULO I ANTECEDENTES

### SISTEMA ADUANERO EN MÉXICO Y FIGURAS SEMEJANTES AL RECONOCIMIENTO ADUANERO

#### I.1. ETAPA COLONIAL.

Antes de iniciar el tema relativo a los antecedentes del reconocimiento aduanero en México, debemos referirnos brevemente a ciertas consideraciones del país conquistador de lo que en aquella época se denominó 'las Indias Occidentales'. Dos son las razones fundamentales para dirigir nuestra atención hacia España en este capítulo.

La primera de éstas radica en el hecho de que en nuestro territorio no existe como tal, una figura semejante - en características o funciones - durante la época precortesiana y los datos que se tienen, en todo caso, son meros supuestos o deducciones de poca trascendencia. En cambio, "durante la época de la Colonia hubo un gran interés por coleccionar la documentación relativa a todos los procesos económicos debido al propósito que tenía la metrópoli de conocer los recursos humanos y naturales disponibles en el país"<sup>1</sup>

De tal suerte, partimos de la conquista, - propiamente de la época Colonial - , y no de la época prehispánica, para referirnos a los antecedentes del reconocimiento aduanero en México.

La segunda de estas trascendentes razones - ligada ineludiblemente a la primera -, consiste en que , es de España, a través de la conquista, de donde viene a nosotros una tradición aduanera prácticamente intacta que se desarrollará a la par de las nuevas colonias americanas.

Éstas, son en términos generales, las razones por las que consideramos importante referirnos al desarrollo de la figura que nos ocupa, a partir de sus características y funciones generales en España. Las mismas constituyen la explicación de porqué no hemos de referirnos a esta figura de derecho aduanero como una institución cuyas raíces se encuentran en las culturas existentes hasta el momento de la Conquista, sino lejos de esto, se trata de una figura adoptada que surge a raíz de la necesidad misma de las nuevas formas o actividades comerciales.

De esta manera, al hablar del reconocimiento aduanero debemos señalar cuál fue el origen de la figura que Europa a través de España, hereda a nuestro país. En este orden de ideas es necesario decir que esta institución tiene su punto de partida en Roma y Arabia , es decir, por razones históricas, primero bajo la dominación romana y después por la invasión árabe, España adopta características que posteriormente se funden en la institución multilateral. De la primera se tiene el conocimiento de los *portitores*, personas que durante la época imperial se encargaban del reconocimiento de las mercancías a fin de comprobar la exactitud de los datos declarados por los importadores. Arabia aporta a España la figura de los inspectores, conocidos como *al-moraxif*, denominación que se deriva del verbo *xajere* , que significa ver o descubrir con cuidado una cosa.

Lo cual significa que el reconocimiento aduanero tiene en España, al momento de la conquista una verdadera trayectoria que finalmente logra fusionar elementos aportados por

<sup>1</sup> Bonilla Heracio, et al *La Historia Económica en América Latina T.I. Soluciones y mercados*. Editorial SEP México 1972. Pág 163

las culturas árabe y romana para constituir una calidad especial de dicha figura que no sólo presentará su evolución en España, sino también en el Nuevo Mundo. Es así que "no existió en la Casa de Indias regla más antigua, o que fuese mantenida por más tiempo, que la correspondiente al registro y vigilancia oficial de todos los cargamentos y pasajeros que atravesaban el Atlántico entre España y América"<sup>2</sup>

Al tenor de tales condiciones es que el país conquistador presenta desde el momento del descubrimiento de América y antes de la Conquista, elementos suficientes para integrar un bagaje de ordenamientos en la materia que nos ocupa y dejar una vasta herencia a la Nueva España.

Precisamente, darse el descubrimiento de América, el reconocimiento aduanero era conocido dentro del *régimen de aduanas bajo arriendo en su administración*, "los reyes católicos reglamentaron las condiciones del arrendamiento de aduanas y fijaron las facultades de los *asentistas*, quienes practicaban el reconocimiento de las mercancías juntamente con el fiel y establecían guardas en las zonas aduaneras para vigilar el movimiento del comercio y la circulación de las mercancías"<sup>3</sup>

Esto quiere decir, que durante esta época, esta figura, así como la del registro y despacho aduaneros, no estuvo directamente en manos de la corona, sino de particulares, y no es sino hasta 1750 que el '*régimen de aduanas para arriendo en su administración*' termina y la administración de las mismas empieza a depender en forma directa de la Corona.

En cuanto al registro, éste aparece también desde 1493 en las instrucciones dadas a Colón, constituyendo no sólo una formalidad indispensable cuya raíz se encuentra en el tráfico marítimo de la Edad Media, sino también una forma de facilitar la colecta de derechos aduanales y de mantener a la Corona informada de los movimientos mercantiles.

Obviamente son las nuevas necesidades comerciales de la Metrópoli las que marcaron en aquella época las pautas a seguir, las reformas y toda clase de modificaciones requeridas para afrontarlas. De esta manera, se promulgaron edictos para la regulación del comercio y una aduana en las costas del Nuevo Mundo, que relacionaron directa e indudablemente las figuras del reconocimiento, registro y despacho aduaneros.

Dichas instrucciones obligaban a registrar las mercancías que irían en la expedición a las Indias Occidentales y cuando llegaran a ellas, tenían que ser presentadas por segunda vez para verificar que coincidiera lo declarado en el registro inicial.

Para este efecto se fundó una casa de aduana con un tesorero, un interventor y un representante del almirante.

Existió desde entonces "la vigilancia ejercida por el tesorero, el interventor y el real comisionado; la minuciosa provisión para el registro de cada marinero, oficial o pasajero, de cada pieza de artillería, de cada bulto de municiones, mercancías o víveres conducidos al Nuevo Mundo o traídas de él"<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Haring H. Clarence. *Comercio y Navegación entre España y las Indias en la época de los Habsburgos*. Editorial Fondo de Cultura Económica. 3ª edición. México 1979. Página 75.

<sup>3</sup> Carvajal Contreras Máximo. *Derecho Aduanero. Prólogo de José Zorrillo Martínez*. 3ª edición corregida, aumentada y puesta al día. Editorial Porrúa S.A. México 1993. Página 56.

<sup>4</sup> Haring H. Clarence. Op. cit. Pág. 3.

En estas condiciones, los barcos debían ser registrados en Cádiz al zarpar. Podemos decir que este primitivo registro tenía ya en alguna forma la finalidad de establecer cierto control en la salida de los barcos, sin embargo no encontramos en esta época inicial elementos netamente característicos de lo que será posteriormente la naturaleza del reconocimiento aduanero.

De tal suerte la primera flota de Colón zarpó de Sevilla, mientras que la segunda en 1493 partió de Cádiz, donde se estableció una aduana a cargo de Juan de Soria, diputado de la real hacienda, donde se registraban todas las mercancías que iban al Nuevo Mundo o bien, las que venían de éste. Eso fue el punto de partida en el desarrollo de un sistema administrativo tendiente a la fiscalización del comercio entre España y las Indias.

Es aquí donde inician las formalidades que de alguna manera tienen que relación con la figura que ocupa nuestra atención. Es en este sentido como tenemos que en un principio se requirió un simple manifiesto realizado por un escribano y refrendado por el Capitán, pero a medida que la Corona se fue convirtiendo en una oficina de fiscalización para el Nuevo Mundo, todo producto tuvo que ser declarado, situación que debemos resaltar toda vez que esta es ya una característica de nuestro actual reconocimiento.

Bajo dichas circunstancias es que hacia 1503, "los reyes católicos fundaron en Alcalá de Henares a 26 de enero de 1503 una oficina encargada de atender todo lo relativo al despacho y registro de embarcaciones y sus cargamentos lo mismo que las que venían de las Indias"<sup>3</sup>

Esta situación demuestra de manera fehaciente la importancia que representaba para la Corona de España el hecho de realizar las operaciones comerciales que se originaron a raíz del descubrimiento de las nuevas tierras americanas.

Continuando con este orden de ideas, a partir de 1510 poco se habló de proyectos mercantiles y mucho sobre inspección y vigilancia, al mismo tiempo, poco a poco las disposiciones de la Corona se volvieron excesivamente restrictivas respecto del modo, personas y lugares en que se realizaría el comercio, de manera que en un principio se restringió lo relativo a las ciudades facultadas para el comercio y sólo Sevilla y Cádiz fueron las ciudades autorizadas para comerciar.

Al principio, sólo en Sevilla el Contador de la casa de Contratación era responsable de los registros y asistía a la inspección de los barcos antes de su salida y colaboraba con tres jueces residentes. Posteriormente se estableció en Cádiz un juzgado encargado del despacho, visita y vigilancia de las embarcaciones, que estuvo presidida por tres jueces que pertenecían a la casa de Contratación de Indias, ubicada en Sevilla y posteriormente hubo un juez residente en Cádiz.

Años más adelante, en 1519, Carlos V ordenó que en adelante el visitador fuese elegido directamente, esta disposición fue reafirmada en 1556 por Felipe II, quien dispuso que en lo sucesivo el residente designado por la Corona ejercería por sí sólo su autoridad, sin embargo también se ordenaba que cuando un barco fuese de gran importancia uno de los tres jueces sevillanos concurrería a inspeccionarlos y despacharlos.

Las atribuciones del juez residente de Cádiz comprendía además de la admisión de los barcos para el comercio con América, la inspección de los cargamentos; y sólo tenía autoridad hasta que la nave salía del Puerto.

<sup>3</sup> Carvajal Contereras Máximo Op Cit Pag 62

Bajo estas condiciones, los Puertos de Sevilla y Cádiz continuaron hasta la segunda mitad del siglo XVIII. Aún cuando esta situación trató de modificarse por numerosas disposiciones expedidas con frecuencia a fin de evitar los estragos que el monopolio portuario podría originar.

En cuanto al despacho de las naves, éste requería del desahogo de tres visitas, que contemplaban diferentes objetivos, dentro de los cuales estaba el agotar una especie de reconocimiento de las mercancías declaradas y cuya finalidad era el otorgamiento, por parte del juez, de una licencia para viajar. Estas visitas se desarrollaron en la siguiente forma:

### **1.1.1. Cuando se trataba de la salida de un barco de España hacia las Indias:**

#### **1.1.1.1 Primera Visita**

- Tenía como objeto examinar la edad del navio con la finalidad de que éstos no fueran demasiado viejos, impidiendo la navegación por más de dos años
- También se examinaba el porte, de manera que hacia 1557 no se permitía la navegación más que a buques de 100 a 300 toneladas, sin embargo, después se permitió un máximo de 400 toneladas y no es sino a principios del siglo XVII cuando no se permitió que bajasen de 200 toneladas.
- Otra de las cuestiones que debía revisarse era la estanqueza, es decir, que el agua no tuviera entrada a la embarcación y en caso de ser así, que el riesgo no fuera notable o trascendente.

#### **1.1.1.2 Segunda visita**

Únicamente si se declaraba satisfactorio el estado del navio de acuerdo con el informe de la primera visita, se podía proceder a la segunda visita, que tenía por objeto examinar si el buque estaba dotado de competente número de artillería, municiones y bastimentos y si la carga iba conforme a los bastimentos.

Cabe señalar que quienes hacían la segunda y tercera visita estaban obligados a examinar el informe de la primera visita y después de ello a proceder a la correspondiente.

- En cuanto al número de gente, los inspectores debían verificar que éste siguiera cierta proporción con base en las toneladas;
- Así mismo, se tomaba como base el número de toneladas para determinar el armamento necesario. En cuanto a los bastimentos, éstos únicamente tenían que ser los suficientes para el mantenimiento de las bestias, pasajeros y marinos.
- Finalmente los visitantes debían cuidar que no hubiesen más carga de la que cupiera bajo cubierta.

"Durante el siglo XVI el reconocimiento y arqueo de los buques estuvo a cargo de los visitantes, y hasta principios del siglo XVII no se nombraron arqueadores de oficio<sup>6</sup>, de manera que no es sino hasta entonces que la tarea del reconocimiento empieza a tener los elementos sustanciales, que como figura independiente tiene como lo conocemos hoy.

<sup>6</sup> Traditil Guillermo *Historia General del Comercio Exterior Mexicano*. Tomo I Editorial Gráfica Panamericana México 1985 Pág. 56

En cuanto a la legislación aplicable a la Nueva España, es necesario referirnos a la aplicable en España toda vez que la subsecuente a 1510 fue una simple ampliación necesaria de ésta, sobre todo hasta 1585, logrando constituir el Libro Noveno de las Leyes de Indias.

### 1.1.1.3. Tercera visita

Esta última visita tiene una relación más directa con lo que hoy conocemos con el nombre de reconocimiento, tenía por objeto examinar que las visitas anteriores fueran satisfactorias, así mismo debía realizarse una verificación minuciosa de las mercancías habilitadas para el comercio, puesto que ni todas las mercancías, ni todas las personas podían ingresar al Nuevo Mundo. La violación a las disposiciones relativas resultaba perjudicial a los responsables y era objeto de severas infracciones.

Es necesario señalar que son estas disposiciones que se relacionan con el reconocimiento aduanero en virtud de que el producto de las visitas era una licencia que acreditaba que el buque a zarpar cumplía todos y cada uno de los requisitos establecidos por la corona, entre los cuales se encuentra el relativo a las características de las mercancías, que llegarían a las Indias. Esto es importante en tanto que era ésta la única vez que se podía inspeccionar de una manera idónea la naturaleza y características de las mercancías, ya que como se verá más adelante, a la llegada de la embarcación a las Indias, el reconocimiento de aquellas deja mucho que desear, puesto que no se permite la inspección de éstas sino solamente de los contenedores, llámese cajas o empaques, pero sin abrir.

### **1.1.2. Cuando se trataba de la entrada de un barco español a las Indias**

Por "las Cédulas Reales Del 15 de mayo de 1509, 14 de septiembre de 1519, 27 de abril de 1531 y 7 de agosto de 1535, la Corona Española reglamentó el comercio de la Metrópoli con sus colonias"<sup>1</sup>

Estas primeras disposiciones habilitaron, para comerciar con España el Puerto de Veracruz, y para el comercio con Filipinas el Puerto de Acapulco.

Otras fueron relativas a la inspección de mercancías, sobre todo con la finalidad de contrarrestar los efectos del contrabando, por ejemplo, en 1532 surge la disposición de vigilar la defraudación originada con la venta de mercancías y frutas extranjeras que se hacían pasar como nacionales en cuyo caso la sanción sería el comiso de las mismas. Sin embargo las irregularidades que se presentaban provocaron que el rey nombrara funcionarios para realizar en las Indias, visitas excepcionales.

Una vez que el navío llegaba a las colonias de España en América, los funcionarios procedían a una primera visita de inspección, conforme a los registros del barco y de acuerdo con lo declarado, una vez hecho esto se iniciaba el desembarco de los pasajeros. El cargamento en cambio no se tocaba, un funcionario debía verificar que todo estuviera debidamente marcado y registrado. En cuanto al contenido por lo general se aceptaba la declaración del propietario y no se abrían los paquetes, éstos eran depositados en bodegas hasta que llegaba la fecha de la feria

---

<sup>1</sup> Carvajal Contreras Máximo Op Cit. Pág. 58

Esto era así porque se decía que "la posible deshonestidad de unos cuantos mercaderes era de menor consecuencia que el retardo y perjuicio al comercio americano en general, si se permitiera a los empleados de aduana inspeccionar las mercancías o pedir una declaración pormenorizada de sus condiciones".<sup>8</sup>

Esta situación se mantuvo hasta el año de 1624 cuando las mercancías se dividieron en clases generales y se impuso una valuación uniforme para las cajas o paquetes según el peso, así como para bultos según su volumen. En estas condiciones la valuación de las mercancías se realizaba con la colaboración de tres funcionarios juntos, quienes únicamente debían verificar la indicación de día, mes, año, naturaleza y pertenencia de las mercancías, concluido lo cual no era necesario abrir los paquetes porque se confiaba en un juramento formal hecho por los mercaderes de que lo manifestado en el registro era lo contenido en los paquetes en cuanto a clase y calidad de las mercancías.

Este sistema se aplicó hasta fin de siglo, justificado ahora, por las afirmaciones consistentes en señalar que era éste el indicado para evitar que los asentistas u otros empleados perjudicaran a los comerciantes, "previniendo á aquellos que se dieran por satisfechos para el valor de las mercancías con las relaciones o facturas que éstos presentaran, sin detener nunca los cargamentos, ni mucho menos abrir los fardos o cajones para reconocerlos".<sup>9</sup>

En realidad las razones para no abrir fardos y cajas de las mercancías no estaban ligadas a las justificaciones antes señaladas, algunos autores afirman que los motivos por los cuales el reconocimiento aduanero tuvo estos obstáculos estuvieron realmente ligados a ciertos intereses de la Corona, sobretodo porque no convenía a ésta, que los residentes de América tuvieran conocimiento de las características de las mercancías para efectos de llevar a cabo intercambios, toda vez que éstos eran exageradamente desproporcionados a favor de España.

Otro aspecto importante para el desarrollo de nuestro tema es el relativo al despacho de las embarcaciones, en este sentido, para el despacho de las naves mercantes era necesario hacerse del conocimiento de los jueces de Indias, lo relativo a la carga y manifestar a los administradores de aduana la dirección de los parajes de América a los que se dirigían sus mercancías para que éstas pasaran por sus oficinas, pagaran los derechos respectivos; y formar así los registros correspondientes. Estas operaciones representaban cierto grado de dificultad en el comercio, si consideramos que existían distintas clases de impuestos o derechos que debían ser agotados.

El registro se mandaba a las Aduanas de España haciendo una separación entre las mercancías españolas y las mercancías extranjeras debiendo mencionar los datos relativos al reconocimiento y a los derechos generados, se firmaba por el administrador y contador de Indias y de España. Una copia del registro quedaba en las oficinas de la Nueva España y otra relación o nota individual sería enviada al Juez de arribadas, quien a su vez la dirigía al Ministro de Despacho Universal de Indias para las debidas providencias a expedir para las Américas.

<sup>8</sup> Haring H. Clarence. Op Cit. Pag 114

<sup>9</sup> Lerdo de Tejada Miguel. Comercio Exterior de México. Desde la Conquista hasta hoy. Editado por el Departamento de Publicaciones del Banco Nacional de Comercio Exterior. México, 1967. Página 14

La función del registro, el reconocimiento y el despacho de las embarcaciones tuvo en estos años, relación estrecha con las medidas a tomar para contrarrestar los efectos de los primeros brotes de contrabando respecto de las nuevas rutas hacia América.

Como podemos observar, lo relacionado con el reconocimiento de las mercancías en América, tuvo serias limitaciones que en gran medida repercutieron en el atraso de su desarrollo, no obstante, en cuanto a los requisitos propios del establecimiento de un control para España, el rigor fue una nota característica.

Sin embargo, muy a pesar de la Metrópoli, empezaron a presentarse situaciones que lejos de beneficiarle le significaron enorme descontrol económico, a consecuencia de las disparidades señaladas y de situaciones que no habían sido previstas dentro de la planificación mercantil entre España y el Nuevo Mundo.

Parece mentira que algunas situaciones de beneficios entre unas cuantas personas llegara al extremo de un viciar por completo el sistema aduanero, sin embargo fue así. En un principio, obviamente cuando los efectos del contrabando hacían su aparición en las nuevas tierras, incluso los monarcas justificaron el contrabando considerándolo como un mal necesario para la satisfacción de las necesidades de los colonos y por las mismas razones eximieron a algunos de los comerciantes de la severidad de las penas. Las consecuencias de la citada falta de previsión, no se hicieron esperar y de esta manera, las disposiciones flexibles que suspendían reglas de confiscación, que imponían multas poco onerosas o bien concedían frecuentes indultos, fueron desapareciendo poco a poco, con el paso del tiempo y el avance del contrabando. Dicho crecimiento, trae consigo gran cantidad de perjuicios a la Metrópoli y de esta manera se marca la pauta que daría inicio a una nueva etapa dentro del reconocimiento aduanero y las figuras de derecho aduanero relacionadas al mismo, caracterizada por un mar de disposiciones que en síntesis pretendían conseguir una mayor eficacia del sistema.

El rigor en las disposiciones se incrementó cuando las embarcaciones empezaron a desembarcar en la desembocadura del Guadalquivir, o bien en el Puerto de Cádiz antes de que los inspectores tuviesen tiempo de llegar a bordo, lo cual de manera lógica provocaba trastornos comerciales y graves pérdidas a la Corona y ciertos 'beneficios' a quienes de una u otra forma tenían que ver en él.

En estas condiciones, el contrabando estaba fuertemente arraigado en la América Española por la aceptación que los comerciantes contrabandistas tenían en estas tierras, los colonos por ejemplo, esperaban ansiosamente la llegada de dichas personas porque los precios de las mercancías eran sumamente accesibles y porque, además de dar entera satisfacción a sus necesidades, les brindaban la oportunidad de enriquecerse y aumentar sus lujos y comodidades. Por si esto fuera poco, el contrabando se encontraba favorecido por cuestiones geográficas, toda vez que la población se encontraba a enormes distancias de las costas del Atlántico y del Pacífico y por lo tanto, la vigilancia estaba descuidada.

Se considera que durante el siglo XVII el contrabando se había hecho casi universal, al grado de que hacia 1638 surgió un decreto que fomentaba la delación secreta, ofreciendo premios en cuanto se tuviera al delincuente. Estas condiciones se mantuvieron durante el transcurso del tiempo, de manera que años más tarde, en 1660 fue abolido todo el sistema de registro y derecho de aduanas para los cargamentos de Indias y en su lugar aparecieron disposiciones como la que establecía simplemente una suma fija ( 790 mil ducados) sobre cada flota. En 1664, se ordenó a los capitanes zarpar y volver en el Puerto de Guadalquivir

bajo pena en caso de infracción, de perder su categoría y de ser excluidos de la navegación de las Indias, aunque durante 30 años, para evitar la piratería, las flotas habías sido despachadas en Cádiz.

En el año de 1695, se dispuso que todos los bultos fuesen gravados conforme a la medida cúbica, sistema que duró hasta 1698, cuando empezó a valuarse por número de piezas sin tomar en cuenta la medida ni el valor, sin embargo en 1707 fue restablecido el sistema de medida cúbica, que rigió hasta 1778.

"Respecto del comercio directo de España con sus colonias de América, ó de las Indias, continuaron disfrutando del privilegio exclusivo de hacerlo hasta el año de 1765 los puertos de Sevilla y Cádiz, sin otra competencia que la del establecimiento de la Compañía de Guipúzcoa, a la que se le concedió en 1728 el permiso de despachar el Puerto de San Sebastián algunos pequeños buques con el nombre de *registros* a solo la provincia de Caracas y a otro a una compañía que se estableció en Galicia en 1734, pero ya desde 1765 comenzó a varias el sistema seguido hasta entonces en cuanto a los puertos habilitados" <sup>10</sup>

Posteriormente se habilitaron para el comercio las Islas de Santo Domingo, Puerto Rico, Margarita y Trinidad y los Puertos de Alicante, Cartagena, Málaga, Barcelona, Santander, la Coruña y Gijón. Sin embargo, aún con la gran cantidad de disposiciones y la continuidad con la que se habilitaban puertos para el comercio, los puertos originales siguieron monopolizando la supremacía comercial.

En cuanto a los puertos habilitados para el comercio en la Nueva España, el monopolio se presentó en las mismas condiciones en las que se dio en la Metrópoli, esto es, en un principio, fue solo el puerto de Veracruz el que gozó del 'privilegio' de comerciar con el tantas veces referido país de Europa y tuvo que pasar muchísimo tiempo antes de que esto cambiara. En 1807 se empezó a admitir en los Puertos de Veracruz y Campeche buques españoles que salían de Cuba no sólo con frutos de la Isla sino también con productos que venían de España.

Finalmente se habilitó Sisal en Yucatán y en 1795 San Blas y otros puertos de las Californias.

"Hasta ese momento, la política y las normas en esos aspectos básicos se desarrollaban, puede decirse que por inercia, dentro del plan de comercio exterior regido por las fórmulas españolas que tanto habían venido a menos y resultaban inaplicables en un territorio incontrolado sobre el cual operaban las ambiciones de los países europeos". <sup>11</sup>

Lo anterior, no es más que una situación que se presentaría de manera natural por el dominio y la dependencia que se daban de manera inseparable en las nuevas tierras españolas y que poco a poco se haría insostenible por las nuevas condiciones económicas, sociales, culturales y políticas que más adelante enunciaremos.

En resumen, son éstas las condiciones, disposiciones y situaciones en las que nuestro país vive durante las últimas décadas del colonialismo ejercido por parte de la península española. Solamente algunos años adelante empiezan a presentarse situaciones que dan pie al deseo de romper con el monopolio ejercido por España durante tres largos siglos y que darán origen a la siguiente etapa de nuestra historia, en la que surgen cambios de notoria trascendencia respecto del tantas veces aludido reconocimiento aduanero, así como en las figuras ligadas al mismo.

<sup>10</sup> Lerdo de Tejada Miguel. Op cit Pag 10

<sup>11</sup> Tradiff Guillermo Op Cit Página 189

## 1.2. ETAPA INDEPENDIENTE

El estudio del reconocimiento aduanero y las aduanas en general, durante este espacio de tiempo se caracteriza por las alteraciones que trajo consigo la violenta transformación que tuvo nuestro país al dejar su estado de Colonia y convertirse en una Nación Independiente.

Guillermo Tradiff y Miguel Lerdo de Tejada coinciden en sus afirmaciones respecto a la repercusión del movimiento de insurgencia que tenía lugar en el Centro de España, pero influye de extremo a extremo del territorio desde Texas y las Californias hasta Centroamérica.

Numerosos fueron sin embargo, factores contribuyeron en la integración de la inestabilidad que se presentó en esta materia durante aquellos años; uno de éstos fue lo impreciso de las fronteras para efectos del comercio exterior, que si bien es cierto, en el Sur no representaban un problema de trascendencia sustancial, también lo es, que el Norte ocurría de manera grave, lo contrario.

Al respecto Guillermo Tradiff afirma que " las enormes extensiones sin fronteras precisas en miles de kilómetros y con población escasa, y todavía con grupos autóctonos estableció una situación indefinida en materia de aduanas" <sup>12</sup>

Adicionado a lo anterior se encuentra el impacto de la invasión francesa a España y la imposición de José Bonaparte, situaciones que de manera trascendente provocaron trastornos en el tráfico y comercio de ultramar y daños al Gobierno de España.

El 14 de abril de 1809 una disposición real declara a las colonias parte integrante de la monarquía, y dos años más tarde "el decreto de 9 de febrero de 1811, en que se declaran algunos de los derechos de los americanos, cuando ya la lucha de la independencia se había iniciado y el país se encontraba en plena efervescencia, así como el decreto del 16 de abril del propio año sobre la libertad del buceo de la perla y la pesca de otras especies en los dominios de las indias"<sup>13</sup>

En este marco económico, social y político, llegan las ideas que convulsionan al mundo y desencadenan en el grito de Dolores de septiembre de 1810 y culminarían diez años más tarde al entregar Vicente Guerrero, en el Plan de Iguala, el nacimiento de un Estado Independiente.

Durante los años de la lucha de independencia, el comercio de la Nueva España continuaba con la estructura y con las normas que dictaba la Metrópoli, así como con los puertos establecidos por la misma. La vigilancia era consecuentemente defectuosa y el contrabando era situación común. Consumada la independencia en 1821, México se deshace de la estructura que había prevaecido hasta entonces, sin embargo se enfrenta al hecho de no tener por lo menos una organización interna para afrontar los problemas que se irían presentando.

Es así que durante el periodo que en este momento analizamos, hubo una gran cantidad de disposiciones, que en múltiples ocasiones presentaban reformas, adiciones o bien era sustituidas por otras que tendrían la misma suerte. De tal suerte encontramos durante esta época la aparición de los 'Aranceles' que establecieron las normas a seguir en materia aduanera y de comercio en general. El primero de ellos surge bajo el nombre de *Arancel*

<sup>12</sup> Ibid Pagina 164

<sup>13</sup> Ibid Pagina 137

*General Interino para el Gobierno de las Aduanas Marítimas en el Comercio Libre del Imperio*, en el año de 1821; el siguiente ordenamiento se presenta sustituyendo al anterior seis años después, y fue conocido con nombre de *Arancel para las Aduanas Marítimas y de Frontera de la República Mexicana*, de 16 de noviembre de 1827; posteriormente fue expedido el 11 de marzo de 1837 el *Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas*; años más tarde, bajo el régimen centralista de Antonio López de Santa Ana, fue expedido el *Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas* de 30 de abril de 1842; este último tuvo una efímera vigencia en tanto que el año siguiente fue sustituido por el *Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas* de 26 de septiembre de 1843; con la misma denominación fue expedido dos años más tarde un nuevo *Arancel* el 4 de octubre de 1845; la vigencia de éste fue en mucho, mayor a la de los Aranceles que le precedieron y no es sino hasta el 1º de junio de 1853 cuando es abrogado por el *Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas* de 1853; tres años más tarde, el 31 de enero de 1856 ocupa su lugar la *Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de la República Mexicana*, que es el primer ordenamiento legal expedido en el México Independiente, con la denominación de '*Ordenanza*', su duración fue superior a la del Arancel anterior, toda vez que es hasta el 1º de enero de 1872, bajo el régimen de Benito Juárez cuando se expide un nuevo Arancel denominado *Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas*; ocho años más tarde este Arancel también sería sustituido por otro denominado *Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas* de fecha 8 de noviembre de 1880; éste solo reguló el comercio de la Nueva España hasta la aparición de la *Ordenanza de Aduanas* de 24 de enero de 1885 denominada *Ordenanza General de Aduanas Marítimas y fronteras*; una nueva Ordenanza fue expedida en 1887 bajo la misma denominación de las anteriores; finalmente apareció la *Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas* de 1891.

Los Aranceles vigentes en México pretendieron responder a las condiciones económicas y necesidades fiscales a través de la estimulación de la economía nacional y evitando que se agotaran los recursos del país, sin embargo, los esfuerzos resultaban inútiles por la desproporción tan grande entre las exportaciones y las importaciones. De tal modo la política fiscal, a fin de proteger los intereses nacionales modificó periódicamente sus aranceles.

La tarea que se presentaba no era fácil en tanto que existían numerosas dificultades en lo que respecta a las aduanas marítimas y fronterizas, por la falta de control policial en los límites con el país del Norte sobre todo; sin embargo, bajo estos ordenamientos el comercio presentó algunos cambios, pues desapareció el monopolio y la forma de transportación de las mercancías, existió libertad de comercio, sin embargo los hombres encargados de materializar dicha libertad, no sabían como hacerlo; por otro lado, se habilitaron nuevos puertos aún cuando tuvo que pasar mucho tiempo para que esto se hiciera efectivo.

### **1.2.1. Arancel General Interino para el Gobierno de las Aduanas Marítimas para el Comercio del libre Imperio.**

En las condiciones que se presentaron durante las dos primeras décadas del siglo XIX, encontramos que en cuanto a los puertos habilitados, un decreto dado por España el 9 de noviembre de 1820 continuaba vigente, sin embargo la defectuosa vigilancia siguió favoreciendo el contrabando en el Norte y en el Sur por los puertos del Golfo y del Pacífico. "Para atender a esas necesidades urgentes, Iturbide dictó algunas medidas de apertura de puertos. Especialmente, cuando todavía no había sido proclamado Emperador, el 15 de diciembre de 1821, logró que la Junta Soberana Provisional Gubernativa expidiera

un arancel general interino de aduanas de aduanas marítimas en el comercio del libre Imperio, documento que es el primer arancel del México Independiente<sup>14</sup>

Es este el contexto histórico en el que surge el citado arancel, el cual sancionó la apertura de los puertos habilitados por el decreto dictado por España en 1820 y que permitió la entrada de mercancías de todas las naciones del mundo y terminó con el monopolio y privilegio de limitar el comercio solamente a uno o dos puertos de la Nueva España.

Los Puertos habilitados fueron: Tlacotalpan, Matagorda, Matamoros, Soto la Marina Pueblo Viejo, San Blas, Acapulco Y Mazatlán.

Este arancel regía para todos los puertos del imperio y también para cualquier buque independientemente de su nacionalidad, en cuanto a la clasificación de las mercancías conservaba el sistema de pesas y medidas de Burgos para establecerla y establecía además una lista que contenía los productos que podían importarse libres de impuestos. Este ordenamiento exigía la presentación de un manifiesto en el que se expresaría todos los géneros contenidos en la embarcación, además debía señalar el nombre del capitán del buque, el tonelaje, el puerto de procedencia y el día de salida.

Contenía cinco Capítulos dentro de los cuales encontramos algunos artículos de relevancia para la realización de nuestro tema. El primero de ellos, relativo a las *'Bases Orgánicas para la Formación del Arancel que se establece provisionalmente'*, contenía entre sus once artículos únicamente dos disposiciones relacionadas con el reconocimiento aduanero, la primera de ellas, en el artículo 1, refería la obligación de la regencia, de formar aduanas de forma inmediata, en los lugares en que se careciera de éstas; el artículo 8, por su parte, establecía como obligación de los vistos, fijar por analogía y previo reconocimiento, el valor de las mercancías que no hubiesen sido clasificados o considerados por el Arancel.

Los Capítulos II y III, eran muy breves y no contenían disposiciones de gran trascendencia para nuestro objetivo fundamental. El primero de éstos, contenía nueve artículos que se referían solamente a las mercancías que serían aforadas por el visto aduanal; por su parte, el Capítulo III, sólo mencionaba los artículos que estaba prohibido introducir a la Nueva España, así como los que estaban libres del pago de derechos.

El Capítulo Cuarto, *Sobre las Puertos habilitados*, contenía disposiciones que nos interesan respecto a: la presentación del manifiesto por triplicado y mencionado *todas lo géneros que contenga* su cargamento (artículo 3), este manifiesto es de vital importancia en virtud de que con base en este debería procederse al reconocimiento de las mercancías, toda vez que en el aquél deberían estar *'declaradas'* todas y cada una de las mercancías; relacionado con lo anterior, encontramos lo ordenado por el artículo cuarto, en el siguiente tenor:

"Artículo 4. Luego que de fondo el buque dispondrá el administrador de la aduana que pase a bordo el resguardo que tenga por conveniente, para que no puedan extraer ninguna clase de géneros, hasta que concedido el correspondiente permiso se verifique la descarga y conducción a la aduana con las formalidades de estilo, celándose escrupulosamente estas operaciones por los agentes del resguardo, bajo la precisa responsabilidad de los administradores y comandantes del mismo, que siempre estarán subordinados al administrador."<sup>15</sup>

<sup>14</sup> *Ibid*, Página 189

<sup>15</sup> Tridiff Guillermo Op Cit Pag 192

La relación de este artículo con el reconocimiento aduanero, resulta de la conveniencia de realizar el resguardo para evitar que mercancías no declaradas fueran extraídas subrepticamente y de esta forma burlar el objetivo del mismo. En este orden de ideas el siguiente artículo ordenaba el comiso de los géneros o frutos no comprendidos en el manifiesto y la aplicación de su producto a costas y ciertos porcentajes al aprehensor, el juez y la hacienda.

El artículo 6º, hacía una diferencia en cuanto a la distribución de estos porcentajes para los casos en que los comisos resultaren de la práctica de los reconocimientos que llevaran a cabo los vistas aduanales :

"Artículo 6. El 40 o 25 por 100 destinados respectivamente a los aprehensores de los comisos, se dividirá en tantas partes cuantos sean los que concurren y una mas para el administrador por el influjo de sus providencias, **excepto cuando los comisos se hagan como consecuencia de los reconocimientos de los vistas, pues de éstos se adjudicarán tres partes al vista y una al administrador por la razón expresada anteriormente**".<sup>16</sup>

Esta diferenciación para los casos de comiso refería también la intención del Gobierno de incentivar la actividad de los vistas y los administradores aduanales relacionada con los reconocimientos, a fin de evitar posibles incongruencias entre lo declarado y lo contenido en las embarcaciones, en perjuicio del sistema

Respecto a esto también el artículo octavo, presentaba una importante aportación en cuanto a las situaciones que resultaren por el reconocimiento, objeto de comiso:

"Artículo 8. Si al tiempo de reconocerse por el vista los efectos declarados en el manifiesto resultare que son **diferentes en su especie o suplantados, caerán en la pena de comiso; y si hubiere exceso en el número o medida, será decomisada la demasía si excediese de 10 por 100 ; y si no llegare pagará derecho doble de la que sea**".<sup>17</sup>

La importancia de este artículo, radica por un lado, en que en él se vincula el requisito de la presentación del manifiesto con rigurosa exactitud de todos y cada uno de los efectos o mercancías contenidos en la embarcación, y la actividad de los vistas de aduana de verificar que las mercancías declaradas coincidan efectivamente en especie y cantidad. Por otra parte, relaciona a la actividad del reconocimiento la gravedad de la situación particular en que se incurrió en los casos de incongruencia resultante al verificarse las mercancías en comparación con lo expresado en el manifiesto, dando una mayor sanción a los casos de suplantación de mercancías, o presentación de las mismas en diferente especie, es decir en cuanto a la calidad de éstas, para cuyo supuesto, en caso de verificarse se establecía comiso; para los casos de cumplir con la calidad declarada pero excediendo la cantidad de los productos en peso número o medida, se establecía una menor sanción, consistente únicamente en el comiso de la exceso cuando este fuera hasta un diez por ciento de lo declarado; finalmente, para los casos en que no alcanzara el citado diez por ciento, se establecía simplemente el pago doble de lo que se habría pagado en caso de estar declarado en el manifiesto.

<sup>16</sup> Ibid. Página 193

<sup>17</sup> Loc cit

Los tres artículos restantes trataban respectivamente: el despacho en el mismo muelle en los casos en que resultase oneroso conducirlos a las aduanas; el despacho en el mismo muelle para los casos en que se sospechaba de fraude; y la recaudación a cargo de la tesorería de la aduana.

El Capítulo V, era el más extenso, contenía 34 artículos bajo la denominación de *Instrucción para el Gobierno de las Aduanas*. El artículo segundo se refirió a la elección de las personas que estarían a cargo de los resguardos que se llevarían a cabo en las embarcaciones que llegaban a México, la cual sería una de las atribuciones del administrador de la aduana.

El artículo tercero tiene particular importancia en lo que se refiere a los aspectos que menciona sobre la presentación del manifiesto que debía presentarse, en los siguientes términos:

"Artículo 3. Los capitanes o sobrecargos de todos los buques, han de presentar al administrador a las cuarenta y ocho horas de su llegada al puerto, un manifiesto jurado en castellano o francés con dos copias, expresando: primero, el nombre del capitán, el buque, el número de toneladas, el de su tripulación, el del puerto de su procedencia y días de su salida: segundo, los fardos, pacas, frangotes, barriles y demás piezas, con sus marcas, números, consignación y la clase de mercadería que encierran, de lanería, lencería, sedería, quincalla, etc. El número de bultos se pondrá por guarismos y letras, y concluirán poniendo al pie que no conducen otras mercaderías."<sup>11</sup>

De la lectura de este precepto, se desprenden situaciones importantes, tales como la orden de presentar el manifiesto únicamente en francés o bien en castellano; también deducimos que el manifiesto contendría dos partes fundamentales, en cuanto a los datos que debería contener, de las cuales, la segunda es de gran trascendencia para nuestros propósitos. En este sentido, encontramos que esta parte del documento citado debe entenderse propiamente como la declaración de las mercancías que contenía la nave, y es precisamente aquí como se refiere a los distintos contenedores de las mercancías según su naturaleza, *fardos* (palabra árabe que refiere una medida de carga, o lienzo para cubrir la ropa que se transportaba), *pacas* (medida de carga sobretodo relativa a contenidos de lino, algodón, o forrajes), *frangotes* (medidas de carga del doble de una medida regular como los fardos), *barriles* (recipientes de varios tamaños y hechuras diversas que sirve para transportar líquidos generalmente), todos éstos relacionados con las cantidades de los efectos declarados. Así mismo, el artículo refería algo importante en cuanto a la indicación propia del número de bultos, la cual, según éste debería presentarse por guarismos, es decir, por dos o más cifras arábigas que expresarían la cantidad y letras, lo cual es trascendente si se relaciona con el sistema que se tiene actualmente respecto a la declaración de las mercancías. Finalmente, encontramos que este manifiesto contenía también la declaración mencionada desde el sistema establecido durante la colonia, respecto de no conducir en la embarcación, más mercaderías que las declaradas.

El siguiente artículo señalaba que todas las características del manifiesto deberían ser verificadas por el administrador y en caso de estar de conformidad con el artículo anterior, sería presentado a la contaduría, posteriormente se cotejaría con las copias y de no haber problemas en éstas se firmaría por el contador, hecho esto pasaría una de las copias al

<sup>11</sup> Idem

alcaide de la aduana y la otra al jefe del resguardo para efectos de la verificación de las mercancías.

Los artículos siguientes tienen una relación muy estrecha, de manera que no pretendemos anotarlos tal cual, simplemente señalaremos las actividades que procedían una vez que los manifiestos eran entregados, reservándonos citar de manera precisa aquellos que hacen referencia directa a los aspectos más cercanos al reconocimiento.

En este orden de ideas tenemos que, los libros de alcaldía se dividían en tres secciones, en la primera se copiaban los manifiestos, la segunda era para anotar la entrada de las mercancías en los almacenes, y la última para anotar la salida y despacho de éstas. Además de esto debía reproducirse por triplicado el manifiesto para entregar una de las copias se archivara en la administración de aduana, otra en la contaduría y la última en servía como comprobante; hecho esto se procedía a la descarga y a solicitud de los interesado se expedía una licencia.

Los resguardos tenían como forma para comprobar la conformidad del manifiesto con lo declarado, la presentación de la licencia y de la copia del manifiesto, para lo cual se anotaría su *cumplido* en las licencias. Todas las personas que realizaran actividades de resguardo o verificación tenían la obligación, en caso de no haber anomalías, de anotar sus cumplidos en las licencias.

Para el despacho de las mercancías procedían dos notas iguales que expresarían: conductor, procedencia, calidad y cantidad en peso o medida de Burgos, una de estas notas era para el administrador y la otra para el vista aduanal.

El artículo 21 establecía que el nombramiento de los vistas encargados de practicar el reconocimiento estaba a cargo del administrador a quien se presentaba las notas referidas.

El artículo 22 refiere la manera en que se llevaba a cabo el reconocimiento, de ahí que hemos considerado de importancia el transcribirlo:

**"Artículo 22. Los vistas cotejarán la hoja con la nota; y no ofreciéndoseles reparo, pondrán en la última el número de la primera y lo rubricarán, designando el número de cabos que se han de reconocer. El administrador dará la orden al alcaide para que se saquen de los almacenes al sitio destinado para el despacho, mandando que se abran y que se dé principio a él; y si lo tuviere por conveniente señalará otras piezas a más de las designadas por el vista."**<sup>19</sup>

Del artículo anterior podemos deducir que la actividad de los vistas encargados de desarrollar el reconocimiento aduanero, era trascendental, en tanto que éstos eran los que designaban el número de fardos o paquetes a reconocer, sin embargo, el administrador tenía ciertas prerrogativas sobre aquellos toda vez que éste podía señalar otras piezas o paquetes a reconocer. Esto quiere decir que, no todos los contenedores o piezas eran reconocidos, sino únicamente aquellos que los administradores o los vistas designaran, otra situación de importancia la encontramos con relación a la época anterior, si recordamos que durante la Colonia, se tenía la orden de no abrir las cajas, barriles etc..., lo cual era una situación que dejaba mucho que desear en lo relativo a la eficacia del reconocimiento.

Por otro lado se establecía una rebaja proporcional cuando los géneros se encontraban averiados. Los vistas llevaban libros foliados y rubricados por el administrador donde

<sup>19</sup> Tradiff Guillermo Op Cit Pag 195

realizaban anotaciones de relevancia, tales como facturas de los despachos, días, horas, nombres, etc...

También en esta época el reconocimiento aduanero estuvo relacionado con el establecimiento de precios a las mercancías, en este sentido el artículo 25 estableció:

"Artículo 25. Los vistas después de reconocidas las mercancías, hallándolas de conformidad con las notas, estamparán en éstas los precios que a los artículos correspondan por arancel o aforo, firmándolas á su calce"<sup>20</sup>

Hecho esto la contaduría verificaba la correspondencia de los precios para que el interesado llevara a cabo el pago en la tesorería y recibiera un recibo de éstas y de la contaduría una carta de pago, con los que le era entregada su mercancía. Para el pago se tenían noventa días y se requería el pago de una fianza, que en caso de no ser presentada requería a cambio mercancías suficientes para que en dicho plazo se subastaran y obtener el importe de la misma. En caso de perjuicio o equivocación por aforo procedía reintegro.

Otro artículo importante es el número 32, relativo a las detenciones realizadas como consecuencia de los reconocimientos, el cual estableció que en estos casos se solicitara judicialmente comiso ante el tribunal competente.

Los dos últimos artículos se referían respectivamente a la obligación de hacer el pedimento de comiso de oficio y a la de los administradores de enviar a la dirección general, cada mes, una relación circunstanciada de los cargamentos de importación y exportación así como de los derechos devengados.

Finalmente, el Arancel contenía una lista ordenada alfabéticamente, en la que se clasificaban los géneros y las cantidades correspondientes en cuanto a los derechos a devengar.

### 1.2.2. Arancel para las Aduanas Marítimas y de Frontera de la República Mexicana.

Ante la abdicación de Iturbide, presentada al Congreso el 19 de marzo de 1823, se nombró un gobierno provisional y se hizo circular un proyecto de Federación que resultaría beneficioso para la situación que se presentaba en esos años para el país. El 30 de octubre del mismo año terminó gestiones dicho Congreso y el nuevo inició las propias el siguiente mes.

Numerosos aspectos estaban pendientes y requerían acción inmediata, entre éstos estaban la materia que nos ocupa, en este sentido, las finanzas se encontraban en un estado deplorable y el comercio exterior no tenía siquiera, señalados puertos de altura para desarrollarse, además, no existía arancel definitivo al cual debían sujetarse los impuestos.

Hacia 1824, el Secretario de Hacienda señalaba las consideraciones en que México independiente iniciaría su comercio exterior en sus *Memorias sobre reformas del Arancel mercantil que presenta el Secretario de Hacienda al Soberano Congreso Constituyente, leída en Sesión del 13 de enero de 1824 y mandada a imprimir por su Soberanía*. En ésta, después de aludir al sistema aduanal norteamericano y a su relación con la riqueza y poder del mismo, hacía mención especial sobre la necesidad de hacer ciertas modificaciones en el sistema mexicano para evitar algunos defectos relacionados con el abuso y la arbitrariedad de los vistas, así como con la responsabilidad de los

<sup>20</sup> Idem

administradores cuya inspección frecuentemente originaba desfalcos a la Hacienda Pública. Señalaba el Secretario don Francisco Arrillaga, que los problemas radicaban precisamente en que las aduanas no estaban dotadas de manos fieles, sino lejos de esto, se rodeaban de costumbres viciadas y corrompidas; además a esto había que sumar la falta de reglas para recibir mercancías y señalar los derechos correspondientes a la descarga e internación de las mismas, lo cual a lo único que conducía era a señalar cuotas arbitrarias; por otro lado estaban las escasas prohibiciones que permitían numerosos abusos; y finalmente consideraba que las irregularidades portuarias se originaba en el simple hecho de que los puertos habilitados para el comercio continuaban siendo los mismos que una vez designaron las Cortes Españolas.

De esta manera exponía: "Guiado por estos principios de inconcusa verdad y conveniencia pública me he dedicado a arreglar las adiciones del Arancel General de Comercio que nos rige y tengo el honor de presentar, bajo el número 1 y 2, en los cuáles se indican los fundamentos de variación y recargo en los artículos como: pieles, muebles de madera, cristal y vidrio, etc... que no se comprendieron en el Arancel y se dejaron al arbitrio de los aforos de los vistas, al que solo se reservan ahora mercería, drogas, yervas, raíces, etc... de difícil clasificación, con la precaución de que se presenten las facturas originales y en caso de sospechar simulación se nombren penitos por el administrador."<sup>21</sup>

En este orden de ideas el Secretario de Hacienda proponía numerosas modificaciones a los artículos del Arancel, en los primeros tres capítulos por ejemplo, daba gran énfasis a la arbitrariedad de los vistas de aduana y al respecto proponía responsabilizar no solamente a éstos sino a los administradores y a los contadores, otro aspecto que consideraba en relación con el aforo de las mercancías era el relativo a la clasificación de los artículos de la misma especie, para lo cual proponía la fijación precios medios entre las calidades ordinarias y finas con acercamiento a la última para el caso de artículos de lujo. Por otro lado, exaltaba la importancia de establecer un comercio directo con los países productores mediante la concesión de ciertas ventajas, toda vez que el comercio de segunda mano resultaba más gravoso y propenso a la clandestinidad.

En lo que se refiere al Capítulo IV, proponía una nueva redacción para los artículos segundo al octavo, de los cuales son de nuestro interés los siguientes:

"Artículo 2. Luego que entren en puerto o de fondo todo barco procedente del extranjero, deberá entregar su capitán o sobrecargo al resguardo en el momento que llegue a bordo, el manifiesto por duplicado de la carga que conduce: se procederá acto continuo a cerrar y sellar las escotillas con lacre, de manera que no pueda abrirlas sin ser conocido, reconociendo y asegurando los mamparos intermedios de la cámara y pañoles de proa y rancho, y cuyo manifiesto y sello se remitirán inmediatamente al Administrador.

Artículo 7. Todo dueño capitán o sobrecargo que traiga carga para otro puerto del de su principal destino, lo deberá especificar en su manifiesto; pero no haciéndolo, se hará su descarga total, y verificada la confrontación de la carga con el manifiesto, podrá reembarcar la parte que les convenga, antes que se le hubiere despachado y no después, con el registro correspondiente y afianzado en el último caso, el pago total de los derechos en la propia Aduana"<sup>22</sup>

<sup>21</sup> Tradiff Guillermo Op Cit Pág 217

<sup>22</sup> Ibid Página 222

En lo que respecta al Capítulo V, se modificó la redacción de la mayor parte de los artículos y se agregaron a éstos seis más. Respecto al reconocimiento aduanero, los artículos que nos interesan son los siguientes:

"Artículos 14 y 15 conformes, y al 16 se le agregará a su conclusión *'de acuerdo con el Contador que deberá ser citado y asistir a su reconocimiento'*"

Artículo 23. El Contador ha de concurrir por sí o por medio del oficial que le substituya, al reconocimiento de las mercancías con el Administrador, Vistas y el interesado, para intervenir en el despacho material de ellas; y para el despacho de los efectos voluminosos en el muelle si el Administrador y el Contador no pudiesen concurrir, comisionarán oficiales al efecto pidiendo las muestras que tengan a bien y quedará concluido con su conformidad<sup>23</sup>

En cuanto a los artículos adicionados éstos trataron situaciones novedosas como los caos de naufragio y la sustitución del manifiesto; la permanencia de buques extranjeros para auxilios u hospitalidad; y la obligación de los alcaides, de entregar a los administradores cada año en los meses de julio y diciembre, un inventario de todos los efectos existentes

El producto de la enorme labor de Francisco Arrillaga se materializa en reformas que se hacen al Arancel en enero de 1824, sin embargo a pesar de la apremiante necesidad de dar solución a los problemas que ocasionaban estragos comerciales, no es sino hasta el 6 de noviembre de 1827, cuando este primer arancel es sustituido por el Arancel para las Aduanas Marítimas y de Frontera de la República Mexicana

Este Arancel regiría para todas las aduanas fronterizas y de los puertos de los Estados Unidos Mexicanos y entraría en vigor a los sesenta días de sus publicaciones en la capital, según lo disponía el artículo 28 del mismo. Su estructura era distinta a la del arancel anterior en el sentido de los capítulos contaban con una mayor cantidad de artículos que no interrumpían la numeración entre uno y otro capítulo. Las Bases del Arancel estaban contenidas en el primero de éstos, el cual se integró de 30 artículos que trataban la admisión y restricciones a la entrada de buques, abolición y cobro de derechos, requisitos para embarcar o desembarcar, nombramiento de peritos para aforar mercancías así como de perito tercero en discordia para los casos de inconformidad, casos de fraude o presunción del mismo, casos de avería, sanciones aplicables, y por supuesto reglas relativas al reconocimiento. En este último aspecto, los artículos 7, 8, 9, 10, 24 y 27, referían importantes disposiciones cuyo contenido en síntesis se refiere a: la presentación del manifiesto por triplicado, entregando un ejemplar rubricado por el o los interventores al administrador, quien lo entregaría al comisario general y éste al Secretario de Hacienda, otro de éstos se entregaría a la Contaduría y otro más al comandante de resguardo y a los vistas. En el manifiesto debería anotarse en forma detallada con número y letra las marcas y piezas contenidas en los paquetes, cajas, etc. En caso de no constar en el manifiesto o existir incongruencias en cuanto a calidad o cantidad las mercancías caerían en pena de comiso.

Por otro lado en cuanto a la realización del reconocimiento existía diferencia entre el Arancel de 1821 y éste en tanto que ahora se establecía de acuerdo con el artículo 24, que los administradores y receptores de las aduanas, vistas o interventores, dispondrían las cantidades de cada género extranjero importado que serían reconocidas y en caso de presentarse diferencias con relación al manifiesto, se repetiría el reconocimiento en otras

<sup>23</sup> Ibid. Pagina 223

piezas de la misma especie para determinar si se procedía o no al comiso por suplantación de mercancías o por no estar declaradas éstas.

Algo trascendente es la inclusión en el artículo 27 de la disposición de sancionar la inobservancia de los preceptos de este arancel con suspensión y multa por tres meses de sueldo por una primera ocasión, o bien destitución para un segundo caso de inobservancia de la ley.

Hacia 1829, el 30 de septiembre se expidió un decreto por el que se establecieron dos adunas marítimas en ambas Californias y se nombraron visitadores. Lo fundamental del mismo es su intención de nombrar un visitador para cada una de estas aduanas, entre personas instruidas y rectas que tendrían como tarea adicional a las propias de su cargo, la detección de los vicios y defectos del sistema así como la de proponer con base en éstos las reformas convenientes a fin de evitar que éstos continuaran, así mismo se les facilitó la tarea poniendo a su disposición el número de personal auxiliar que para dicho efecto consideraran conveniente los visitadores.

Por lo que se refiere al problema del contrabando, durante la vigencia de este Arancel se expidió la primera Ley de Contrabando por real Decreto de 3 de mayo de 1830, cuya exposición de motivos señalaba como idea principal la necesidad de establecer una legislación en tanto la experiencia acreditó el no ser suficiente el establecimiento de disposiciones represivas, en síntesis refería: "claridad, precisión y eficacia, son los objetivos que se pretenden con esta ley. Consta de 207 artículos, que comprenden tanto disposiciones penales de carácter sustantivo, como procedimentales"<sup>24</sup>

Este ordenamiento contempló como modalidades del delito de fraude: el contrabando, la connivencia de empleados, la resistencia contra las autoridades; por otro lado como sanciones señalaba: multas pecuniarias, destitución de empleo o cargo público, inhabilitación para obtenerlos, servicios forzados, obras públicas, reclusión o cárcel, deportación y muerte.

Si bien es cierto que esta ley publicada en las Gacetas de Madrid, de 20 de mayo a 15 de junio de 1830, no tuvo mayor trascendencia, también lo es, que posteriormente algunas de sus disposiciones tendrán repercusión en las nuestras sobre la misma materia.

Con los años, las condiciones sociales económicas y políticas, fundamentalmente, rebasaron las proyecciones del Arancel de 1827 en varios aspectos, sobretudo en lo que se refiere a la eficacia del sistema establecido para la vigilancia portuaria y a la política fiscal en cuanto a las importaciones y las exportaciones, de manera que este Arancel continuó operando en nuestro país hasta el 11 de marzo de 1837, fecha en que fue expedido un nuevo Arancel.

### **1.2.3. Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 11 de marzo de 1837**

Curiosamente este Arancel no modificó al anterior de una manera trascendente, éste se integró por ocho capítulos de los cuales, el primero reiteró la habilitación de puertos, el segundo trató la libertad de derechos de tonelada de buques nacionales, cuarto se refirió a la clasificación de efectos y asignación de cuotas y el sexto reglamentó el comiso, pero no precisó una modificación sustancial al anterior. Sus innovaciones consistieron en el

<sup>24</sup> Muñoz Merino Ana. El delito de contrabando. Editorial Aranzadi S.A. España 1992. Página 47

aumento de artículos prohibidos, estableciendo pena de comiso para el caso de su introducción.

Se puede decir, que este Arancel fue la oportunidad para derogar las leyes o decretos que concedían ciertas facultades a las legislaturas de los Estados en cuanto a las épocas de importación y para hacer una revisión de las tarifas e imponer cuotas justas.

Algo importante durante estos años es la expedición de algunas leyes entre las que destaca la de 5 de abril de 1837 por la cual quedó abolida la esclavitud, disponiendo que los dueños de esclavos serían indemnizados.

#### **1.2.4. Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 1842.**

El 30 de abril de 1842 se publicó, bajo el régimen centralista de Santa Ana, este nuevo Arancel. Integrado por trece secciones y 159 artículos y un exposición de motivos decir, es el primer Arancel en el que se señalaron los propósitos de su expedición, entre los cuales encontramos el fomento del comercio.

Entre sus innovaciones respecto de los Aranceles anteriores están la habilitación del Puerto de Mazatlán; una lista con 15 productos libres de derechos así como con un total de 51 artículos prohibidos; la reglamentación rudimentaria de horarios legales para carga y descarga de mercancías ( desde que nace el sol hasta que se ponga); el establecimiento de una especie de recurso de inconformidad para el particular para el caso de que al hacer el reconocimiento se considerara que los precios estaban disminuidos para efecto de las facturas.

En él existieron disposiciones que regularon las formalidades a observar en la carga y descarga de buques, el procedimiento en los juicios de comiso, el despacho de mercancías, y la distribución de los comisos; las cuales por ser las mismas, mencionamos ampliamente en el siguiente Arancel.

#### **1.2.5. Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 1843**

Este Arancel es en esencia igual al anterior. Los primeros tres artículos no formaban parte de la primera sección estaban antes de ésta y referían aspectos relativos al arribo de buques y los puertos habilitados. Después de aquellos iniciaba la primera sección relativa a las exenciones de derechos e integrada por siete artículos.

La segunda sección estaría integrada por tres artículos y se refería a las prohibiciones de mercancías dando una lista de 58 productos. La sección III sólo contenía dos artículos en los que refirió los derechos por aforo. La siguiente únicamente contenía una leyenda que expresaba la existencia de una lista que debía contener impuestos sobre precios fijados del 30%.

A la quinta sección correspondían normas relativas al cargamento de buques en país extranjero, las cuales deberían observar los remitentes de efectos o cargadores, los capitanes o sobrecargos y los cónsules, vicecónsules o comerciantes; en esta sección destaca la disposición de cualquier individuo que deseara introducir mercancías a la República, de formular facturas de todos los géneros o efectos remitidos, las cuales deberían contener los siguientes datos: nombres del buque, del capitán, del puerto, del consignatario y de los artículos, expresión por guarismo y letra, del número de fardos cajones, barriles pocas o bultos de las mercancías; la clase de la mercancía; el peso o la medida de longitud; y la firma del remitente. Se presentaban tres ejemplares de la factura al cónsul o vicecónsul del puerto, quien a su vez debería poner una certificación en cada uno y devolvería uno al remitente para que lo enviara al consignatario, si no hubiere cónsul

o vicecónsul de México, la certificación la haría el de otra Nación amiga o su defecto dos comerciantes de reconocida reputación. La falta de estas formalidades acarrea diferentes sanciones: por ejemplo, en caso de no expresar nombres de buque capitán, consignatario, producto y puerto, así como en caso de faltar explicación sobre guarismos y letras se impondría multa de 5 a 25 pesos; caso curioso ocurría cuando faltaba absolutamente el número peso o medida con que debería designarse la mercancía, pues en estos casos se imponía como sanción el **reconocimiento del total o de la parte de cargamento**, según el caso de incurrir una u otra en la falta señalada y además los derechos correspondientes aumentarían en un 25%. En caso de faltar firmas en los tres ejemplares citados, se imponía multa de 5 a 25 pesos, en caso de faltar firmas en uno o en dos no se imponía multa; en caso de certificación consular las mercancías eran depositadas por un mes para cumplir con el requisito y de no ser así la mercancía caería en comiso. También es importante referir que por primera vez se señaló multa para los casos de enmienda, tachaduras o borraduras, señalando que si se quería hacer alguna adición o cualquier anotación debería hacerse al pie de la factura, de manera clara y antes de la certificación consular.

Por otro lado, los **capitanes** deberían presentar un manifiesto por triplicado que debería contener los siguientes datos: nombre, nación y toneladas del buque; nombre del capitán y puerto de entrada y de salida; nombres de cargadores y consignatarios; clase, marcas y números de los fardos, cajas, barriles etc.; fecha y la firma del capitán. Se impusieron multas, decomisos de buque más no de mercancías; así como pérdida de buque y pertenencias; como sanciones a la inobservancia y relacionadas con la gravedad de ésta. A diferencia de las disposiciones del bloque anterior, en éste no se menciona el reconocimiento como parte de una sanción. En cuanto a las certificaciones se establecieron normas relativas a las enmiendas o tachaduras, que por lo general eran menos severas que las anteriormente señaladas, pues en el caso de presentarse aquellas en el manifiesto no se imponía sanción alguna únicamente la obligación de hacer las aclaraciones correspondientes. Otro tipo de formalidades recaen en los sellos y firmas que deberían llevar estos documentos.

Las disposiciones de la sección sexta se referían al arribo de los buques a puertos de la República. Al verificarse este supuesto, se dispuso que no permitir el paso de persona alguna antes de recibir vista de sanidad y de comisionado de la aduana, y se impusieron severas penas a capitanes y sobrecargos para los casos de inobservancia. Algo que antes no se había contemplado, se establece por primera vez en relación a los alimentos a partir del artículo 45 de este ordenamiento se dispuso que el capitán o sobrecargo debería entregar al administrador o comisionado de la aduana un pliego o relación de maletas o equipajes de pasajeros así como del sobrante del rancho (alimento de las pasajeros y tripulación en general), respecto a este último se ordenaba que en caso de ser considerable el exceso debería depositarse; a falta de esta relación sería elaborada una, por parte del comisionado de aduana o el comandante haciendo un **reconocimiento del rancho** en el momento que fuere posible (en el acto, a la conclusión de la descarga, o antes si así lo dispusiere el administrador). Al ser entregado el listado se daría un recibo con el sello de la aduana y se procedía a sellar escotillas, quedando custodiado el buque por celadores; posteriormente se entregaba al administrador los ejemplares del manifiesto, facturas, noticia de bultos y equipajes, así como sobrante de rancho; este funcionario dirigía esto al Ministerio de Hacienda para su cotejo. Se exigió nuevamente la formalidad del juramento sobre las mercancías transportadas por parte del consignatario a cuya omisión recaía registro de toda la carga contenida en la factura, pieza por pieza y con la mayor escrupulosidad.

La siguiente sección, relativa a la descarga de los buques contiene varias disposiciones referentes al reconocimiento, inicia con el artículo 66 que se refiere a un pedimento por escrito elaborado por el capitán para realizar la descarga, para lo cual el administrador debería nombrar un comisionado para quebrantar los sellos; una vez hecho esto un dependiente de los celadores harían papeletas numeradas con relación a las pacas, barriles, etc... que pasarían a tierra estas papeletas firmadas por el capitán y el dependiente, se reconocerían y confrontarían con la carga por los celadores que las recibieran en tierra y en caso de haber incongruencias ordenarían que se reformaran, independientemente de dar aviso a la aduana para lo conducente, en caso de no terminar ese día se volvían a cerrar las escotillas y continuaban el siguiente día, en caso de encontrar los sellos quebrantados el administrador ordenaba verificar las descarga y se daba aviso al juez para descartar algún delito o integrarlo. Existió la posibilidad de reconocer los equipajes antes del pedimento de descarga cuando los pasajeros lo solicitaban al administrador y éste otorgaba permiso; en relación con el equipaje se dispuso (art 73) que los artículos de uso personal quedarían libres de derechos, los pasajeros presentaban también su pedimento de despacho declarando lo contenido en su equipaje, lo no declarado era decomisado y se pagaban multas. El artículo 76 dispuso que la omisión de fardos, pacas, etc... originaba pagar su contenido al precio del puerto, y en caso de ser más de seis bultos, el buque era decomisado. El siguiente artículo estableció que los gastos por desembarco, conducción, reconocimiento y despacho, etc... serían a cuenta de los interesados. Una innovación respecto de los Aranceles anteriores consiste en que todos ellos dispusieron que cuando fuese oneroso transportar las mercancías el despacho se haría en el mismo muelle con la presencia del contador, el vista y el celador, sin embargo este Arancel agregó que esto no sería extensivo a los productos que requieren un reconocimiento escrupuloso, tales como algodón, soda, lana, etc...

La sección octava trató el despacho de las mercancías, los primeros artículos se refirieron a la presentación de un pedimento por triplicado, sin abreviaturas y en castellano, en donde se expresaría marcas, cantidad y peso en número y letra, de las mercancías. Al despacho concurrían el administrador, el contador y el vista. Del artículo 85 al 97, se establecieron reglas para los casos en que se incurría en comiso o multas, por ejemplo; comiso para los casos de suplantación de calidad, para los casos de no declarar productos en las facturas, para el caso de mercancías prohibidas, etc... multas adicionales para los casos de mercancías prohibidas, nomenclatura de mercancías etc... Por el artículo 99 se concedía a los administradores la facultad de designar por sí o mediante vista, la porción y clase de frutos, fardos, pacas, etc... destinados a reconocerse, así mismo señalaba la posibilidad de repetir el reconocimiento en todas las piezas o en todo el cargamento cuando existan diferencias entre lo declarado y lo reconocido. Los artículos 105 al 113, integraron la sección novena, relativa a la exportación y se refinaron en términos generales a prohibiciones sobre oro y plata en diferentes presentaciones, penas sobre exportaciones clandestinas, así como disposiciones que debería acatar los buques extranjeros.

La siguiente sección, bajo el nombre de 'otros casos en los que se incurre en pena', como su nombre lo indica refería los supuestos que en caso de materializarse acarrearían sanciones, por ejemplo comiso para los casos desembarque en puertos no habilitados, seis meses a cinco años de presidio a quien lo conduzca; multa para el caso de introducir productos prohibidos o bien multa y comiso según el caso; privación de cargo o empleo para los empleados o funcionarios que auxilien las actividades clandestinas etc... De el artículo 124 se desprende la existencia de un reconocimiento especial para las mercancías

aprehendidas, al cual podría concurrir el denunciante o persona de su confianza y los aprehensores.

La sección décima primera se tituló 'distribución de los comisos' y como su nombre lo indica, se refería a la forma en que después de hacer las deducciones para el erario y las costas, sería distribuido el valor remanente de los comisos entre las personas que participaban en los mismos. Normalmente se dividía en tres partes iguales para el denunciante, el aprehensor, y una para administrador y el comandante de celadores. Algo importante para nuestro efecto es el establecimiento en el artículo 128 de una disposición que ordenaba que en los comisos hechos por reconocimiento, quienes practicasen éste serían considerados aprehensores y en este sentido participarían de la citada distribución. Finalmente esta sección trató lo relativo a la distribución de las multas, la cual sólo se hacía entre el erario y quienes participasen en el comiso.

La última sección de este arancel reguló el procedimiento a seguir en los juicios de comiso, el cual iniciaba con el emplazamiento a las partes y cuyo debate judicial se sustentaría en público y verbalmente, con la posibilidad de apelar en los asuntos que excediesen de quinientos pesos. Finalmente se enviaba a las aduanas un extracto de las sentencias condenatorias o absolutorias según el caso.

#### **1.2.6. Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 1845**

Este arancel es promulgado el 4 de octubre de 1845 y su estructura es igual a la de los dos Aranceles anteriores, contenía trece secciones y 174 artículos, entre los cuales se encuentran disposiciones relativas a la admisión de buques, puertos habilitados, exenciones de derechos en todo o en parte, prohibiciones, reglas y excepciones para la aplicación de derechos por aforo, formalidades para el cargamento de buques en país extranjero etc...

En términos generales su innovación es el establecimiento de la Junta de Aranceles, cuerpo integrado por 4 empleados de Hacienda, dos comerciantes y una persona que nombraba la Secretaría General de Industrias. Todos ellos eran personas distinguidas en sus respectivas esferas y duraban un año en funciones. Esta Junta conocía de los casos en que por virtud del reconocimiento existiese duda de el derecho o impuesto correspondiente a determinada, mercancía, o bien cuando se cuestionaba si era o no de importación prohibida, sobre todo cuando se trataba de mercancías novedosas.

#### **1.2.7. Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 1853.**

A pesar de que únicamente contenía 159 artículos estos se distribuyeron en 23 secciones iguales a las del Arancel anterior.

El artículo 1, contenía por primera vez una relación en la que se hizo una separación entre las aduanas fronterizas y los puertos habilitados para el comercio. Así mismo este artículo señalaba que los buques que llegasen a alguno de los puertos señalados no podían traer más efectos que los destinados a dicho puerto, de lo contrario esta inobservancia sería considerada como una violación al manifiesto y como tal sería sancionada. 21 productos estaban libres de derechos y se prohibía importar otros 53. La sección relativa a los derechos por aforo contenía una tabla de relaciones de medidas de diferentes países convertidas a varas y centímetros. Nuevamente, en la sección relativa a las formalidades que deberían observarse para el cargamento de buques en país extranjero, al igual que en los artículos anteriores se imponía como una especie de sanción el reconocimiento de la parte de la mercancía que incurriera en la inobservancia de las normas que establecía anotar en el manifiesto con letra y guarismo el peso o la medida de la mercancía; así

mismo se ordenaba **reconocimiento escrupuloso** para los casos en que ni el remitente ni el consignatario especificare el ancho en los efectos que tienen más de un vara en su medida.

Es también de nuestro interés mencionar las normas relativas al arribo de los buques a puertos de la República, en este sentido se dispuso al igual que en Aranceles anteriores, dar noticia sobre el equipaje y el exceso de rancho, así mismo se señaló que la omisión de la noticia de rancho sería subsanada por medio de **reconocimiento** del mismo.

En cuanto a las disposiciones relativas a la descarga de los buques encontramos también normas relacionadas con el reconocimiento a partir del artículo 72, en el que se establece que a solicitud de los pasajeros y antes del pedimento y licencia de descarga, el comandante de celadores previa autorización del administrador podría realizar el **reconocimiento en el mismo muelle**, los efectos que no estuviesen libres de derecho y no estuvieran declarados serían decomisados, también se permitió el reconocimiento en el mismo muelle para los casos en que resultara gravoso conducir los efectos hasta la aduana, sin embargo se exceptuaron de esta concesión algunos artículos que de acuerdo con el artículo 78 requerían un **reconocimiento escrupuloso y prolijo**.

Por lo que toca al despacho de las mercancías en el artículo 97 se dispuso como ya otros Aranceles lo habían hecho, que el administrador tenía la facultad de señalar por sí o a través del vista de aduana, la porción de mercancía que de cada paquete o fardo se sometería a reconocimiento y en caso de haber diferencia entre lo reconocido y lo declarado podría ordenar el **reconocimiento en el resto de las piezas o bien en todo el cargamento** si así lo consideraba conveniente. En este sentido podemos decir que existe ya la intención de establecer una figura que, como especie de segundo reconocimiento, corrigiera algunos defectos que se presentaban, es decir, dicha institución tendría carácter sancionador.

Las normas relativas a los otros casos en que se incurre en pena, distribución de los comisos, a las atribuciones de la Junta de Aranceles y finalmente al procedimiento en los juicios de comiso, fueron prácticamente las mismas.

### **1.2.8. Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de la República Mexicana.**

El 25 de junio de 1853 se expidió un decreto por el que se daba corrección a algunas erratas del Arancel de ese año, así mismo el 20 de julio se dio a conocer una circular con la que se pretendía impedir la defraudación por medio de mercancías de introducción clandestina y por derechos de alcabala y consumo de mercancías nacionales y extranjeras, a éste siguió un decreto de 17 de agosto que estableció derecho de toneladas al puerto de Acapulco, uno más al día siguiente por el que se proroga la concesión hecha al puerto de Mazatlán, y uno más el 14 de octubre para regular el impuesto sobre derecho de toneladas.

Finalmente el 31 de enero de 1856 surge la primera ordenanza de la etapa independiente integrada solamente por 35 artículos.

Este ordenamiento hizo una separación entre los casos de contrabando, fraude, y faltas de observación. Por primera vez se señaló como caso fraude la connivencia de los empleados para **no reconocer bultos o bien reconocerlos pero suplantar calidad, cantidad, peso o medida** de las mercancías, así mismo se estableció como sanción la destitución inmediata del empleo y la publicación de sus nombres en todos los periódicos. Por otro lado, como inobservancia a la ordenanza se establecieron los casos de **no expresar en el manifiesto con número y letra las piezas contenidas, no especificar equivalencias de medidas y pesas con relación a otros países, no presentar el manifiesto al hacer la inspección**; estas faltas traían multa que no excedía de 200 pesos.

Otra innovación de gran trascendencia consistió en el establecimiento de los horarios de las oficinas aduaneras, los cuales serían de 7 horas diarias.

Además surgieron dos vías para sustanciar los juicios, una judicial gravada con costas establecidas y otra administrativa que implicaba un juicio gratuito, era opcional para el interesado elegir una o la otra pero no se podía cambiar una vez elegida.

#### **1.2.9. Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 1872**

El 1º de enero de 1872 se publicó este Arancel con 112 artículos en 25 capítulos, exposición de motivos y un reglamento con 213 artículos. Por lo que se refiere al reconocimiento de las mercancías no se encuentra innovación alguna, sin embargo se incluyeron algunas cuestiones diferentes en la estructura de los capítulos, por ejemplo: tráfico de altura para buques nacionales en el capítulo II y para buques extranjeros en el capítulo III; en el capítulo cuarto se señalaba lo relativo al tráfico de cabotaje; tráfico de efectos extranjeros en la República en el capítulo décimo sexto, capítulo vigésimo cuarto relativo a la zona libre.

Respecto de la omisión de bultos en el manifiesto se estableció el triple por concepto de pago de derechos; y se conservaron la vía judicial y la administrativa para los casos de juicios.

#### **1.2.10. Arancel General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 1880**

Como en el caso de otros Aranceles, las normas que integraron los 26 capítulos de éste, no tuvieron modificaciones en cuanto al reconocimiento de las mercancías transportadas. Este ordenamiento sólo presentó innovaciones en cuanto a la zona libre que refería el Arancel de 1872 e incluía en el tráfico de cabotaje el de pesca y el de buceo. Doce años adelante se expide, aún bajo la vigencia de el citado cuerpo legal, una ley que dio nacimiento a las aduanas interiores; y finalmente este Arancel es sustituido por el de 1885.

#### **1.2.11. Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas**

Esta fue expedida el 24 de enero de 1885 sin embargo no introdujo más innovación que una tarifa general de derechos.

#### **1.2.12. Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 1887**

Este ordenamiento fue expedido siendo presidente Porfirio Díaz, por un decreto que modificaba la Ordenanza anterior, sobre todo en lo relativo a la tarifa y el vocabulario de la misma.

La primera sección denominada 'de las condiciones generales para el comercio con la República', contenía prevenciones generales; el primero de los artículos permitía el acceso a los puertos de altura y las aduanas fronterizas a todo país, sin referir limitaciones. El siguiente artículo establecía como condición a esas naciones la de sujetarse a las disposiciones de esta Ordenanza, reglamentos aduanales y tratados sobre comercio y navegación.

Los artículos siguientes regularon las disposiciones de carácter general respecto a la importación de efectos extranjeros

La sección número II estableció las facultades y obligaciones del Ejecutivo Federal en materia de importación, las cuales no hemos de señalar por resultar innecesario para nuestro propósito general.

El siguiente capítulo reguló la carga de buques en el extranjero, en este sentido la primera sección de éste contenía las reglas que deberían tomar en cuenta las embarcaciones nacionales y extranjeras al llegar a los puertos mexicanos. Es de nuestro interés el artículo 22 de esta sección toda vez que es el primero que hace referencia al reconocimiento, al señalar que todo buque nacional o extranjero desde el momento de su llegada estaría sujeto a éste en los términos que las autoridades mexicanas considerasen conveniente.

Por lo que se refiere a la siguiente sección del capítulo segundo, se contenían las obligaciones de los capitanes de buques extranjeros, entre las cuales figura la presentación del manifiesto tantas veces mencionado, el cual debería contener los nombres del buque, capitán, consignatario y puerto; la nacionalidad, clase y toneladas del buque; y además marcas, contramarcas y numeración de los bultos, las cantidades parciales de los mismos, su clase, la clasificación genérica de las mercancías y la suma de los bultos, expresados en guarismos y letras. En síntesis las disposiciones giraron en torno a la presentación, certificación y manejo del manifiesto y no se encuentra en ellas mención alguna sobre el reconocimiento. La sección tercera de este capítulo enunciaba las obligaciones de los cargadores o remitentes, entre las cuales encontramos la de formar facturas para los efectos enviados y dirigidas a cada uno de los consignatarios; entre los requisitos para éstas encontramos el señalamiento de la clase, nacionalidad, marcas contramarcas, envases, peso neto o legal, piezas, longitud, peso, ancho materia y tarifa de las mercancías contenidas en guarismo y letra. Se señaló que en caso de no haber consignatario lo sería el administrador de la aduana y ante ellos se presentarían los dueños de las mercancías contadas 24 horas a partir de la entrada del buque o en su defecto y en caso de residir fuera del puerto acreditar su personalidad en 15 días. En estos casos la fracción IV, del artículo 44 disponía que las mercancías no serían almacenadas sin previo reconocimiento para comprobar la exactitud de acuerdo a la factura; la siguiente fracción ordenaba que al reconocimiento deberían acudir el vista designado, el administrador o su representante, el consignatario provisional y el capitán del buque quienes firmarían el acta levantada de dicho reconocimiento, hecho lo cual se cerraban y ataban los bultos con alambre y sellos de plomo y serían almacenados; los gastos originados eran a cargo del consignatario o dueño de las mercancías. Los demás artículos se referían en términos generales a los aspectos relativos a la certificación consular y otros requisitos de las facturas.

La última sección de este capítulo reguló los aspectos propios de la certificación consular.

El capítulo tercero relativo a las obligaciones de los capitanes de buques extranjeros y sus consignatarios en las aduanas mexicanas, contenía cuatro secciones; la primera trató el arribo y descarga de buques, respecto a lo cual el artículo 72 permitía el despacho en el mismo muelle para los casos en que resultase gravoso dirigirlas a la aduana exceptuando los efectos que requerían reconocimiento prolijo y escrupuloso; en este aspecto también el artículo 85, fracción II, establecía la posibilidad de alijo que se tomaría en cuenta efectos del reconocimiento. La siguiente sección refería disposiciones relativas a los consignatarios de buques y de mercancías, la tercera de estas complementaba la anterior al referir normas relativas a las renunciaciones a la consignación. La cuarta sección trató de las reglas para las adiciones y rectificaciones de manifiestos y facturas consulares, entre las cuales encontramos lo establecido en el artículo 110, donde se señaló la facultad de los consignatarios para reconocer la clase o calidad de las mercancías antes de presentar adiciones al manifiesto, pero cumpliendo con las siguientes condiciones: presentar al administrador un pedimento por triplicado clase, marca y número de bultos a reconocer, así

como el motivo para ello; el reconocimiento únicamente se haría a uno de los bultos en duda; a este acto acudían el vista, el administrador o su representante, el consignatario, el alcaide de almacenes cuando estuviesen almacenados o el comandante de resguardo si aún no lo estuviesen; una vez efectuado, se rodeaban los bultos con alambre y poniendo en ellos un sello de plomo; los gastos serían a cargo de los interesados.

El Capítulo IV contenía 6 secciones, de las cuales nos interesa particularmente la primera, relativa al despacho de efectos extranjeros, pues es en ésta donde encontramos el artículo 135, el cual refiere las reglas a las que debería sujetarse el reconocimiento, en este sentido se estableció que los vistas deberían verificar con base en el pedimento, todas las condiciones exteriores de los bultos, como clase, peso, cantidad etc... así mismo se examinaría el peso bruto o el peso neto, así como el número de piezas, ancho, etc... según las mercancías pagasen por uno u otro. En casos de inexactitud o ambigüedad se rectificarían los pedimentos de despacho, y en caso de haber bultos no declarados, éstos serían reconocidos en su totalidad abriéndose para anotar los pormenores y justificar su cotización. Las rectificaciones eran anotadas por los vistas, con tinta y en el acto mismo del reconocimiento.

El artículo 133 establecía que los vistas que practicarían el reconocimiento de las mercancías deberían recibir instrucciones del administrador y nunca iniciarían el acto sin la autorización de éste y la presencia de los administradores.

Por disposición del artículo 136 se estableció que la parte de la mercancía destinada a ser reconocida sería por lo menos un 10%, salvo denuncia o sospecha fundada de defraudación. Por otro lado, conforme al artículo 137 los bultos reconocidos eran marcados y de acuerdo al siguiente precepto cuando no se terminara el reconocimiento en un solo acto se entregaba a los interesados los bultos reconocidos, anotando en el pedimento el número de éstos y los motivos de la suspensión del acto.

El despacho podía dividirse por la naturaleza del reconocimiento, en varias partidas y por disposición del artículo 141, éste sería público por lo cual podría asistir a él todas las personas que así lo desearan. En este orden de ideas, los administradores o quien comisionen deberían tener al momento de hacer el reconocimiento, por disposición del artículo 149, el pedimento para hacer las observaciones al efecto; este artículo otorgó a los administradores la facultad de ordenar la revisión de bultos ya reconocidos o bien de otros que no hubieren sido revisados.

Finalmente la fracción IV del artículo 152, dispuso que cualquier diferencia entre lo declarado y lo reconocido debería darse a conocer al administrador por escrito para que éste procediera conforme a la ley.

La segunda sección, se refería al despacho de efectos por analogía, comprendía del artículo 153 al 169, en los cuales enunciaba las condiciones bajo las cuales se aplicaba el establecimiento de cuotas por analogía, el procedimiento que éste implicaba, así como la manera de llevar a cabo el despacho de las mismas.

El juicio de peritos se trataba en la siguiente sección que solamente contenía un artículo con diez fracciones en las que se enumeraban las prevenciones conforme a las cuales procederían los peritos en los casos de dudas sobre la clase o calidad de mercancías que si estaban comprendidas en la tarifa.

La sección cuarta contenía las disposiciones que sobre muestras establecía este ordenamiento, señalando fundamentalmente qué sería y que no sería considerado como muestra, así como los casos en que las mismas pagarian derechos.

Las últimas dos secciones de esta Ordenanza, establecieron normas relacionadas con el reconocimiento en los siguientes términos; en el caso de la sección V relativa a los pasajeros y sus equipajes, se previno que éstos tenían la obligación de presentar su equipaje a quien realizaría el reconocimiento, señalando por escrito y con detalle en caso de traer efectos que debieran pagar derechos, para efectos de aplicarles las cuotas correspondientes. Así mismo, establecía qué sería considerado como efectos personales para los casos de no cobrar derechos a éstos. En los casos de artistas el equipaje propio de sus actividades requería un reconocimiento especial que implicaba el otorgamiento de una fianza que sería devuelta a la salida de aquellos, en forma distinta según salieran por la aduana de entrada o por otra.

Los artículos 184 y 185 de esta sección enunciaban un supuesto curioso en el cual, se establecía que si una mujer no deseaba que su equipaje fuera reconocido por hombres, el administrador nombraría una persona del sexo femenino para hacer el reconocimiento que sería retribuida por ello. Así mismo se señaló que el registro de la persona de pasajeros de este sexo se haría excepcionalmente y sólo en casos de fundada sospecha de fraude o contrabando.

Finalmente, en cuanto al tema que nos ocupa, el artículo 189 disponía que los extranjeros que se dirigiesen al interior de la República donde hubiesen contrarreguardos, podían solicitar mediante fianza y en caso de causar derechos, que hasta esos puntos se les practicase reconocimiento.

En cuanto a sección VI, relativa a la avería de mercancías, se estableció que en estos casos, una vez justificada la avería, se procedería a hacer el reconocimiento, y la separación de las mercancías en buen estado de las averiadas.

En el capítulo V, se establecieron normas referentes al ajuste y pago de derechos aduanales; en cuanto al reconocimiento, el artículo 219 dispuso que en si al ser reconocidas las mercancías tienen menor tamaño, peso calidad, etc.. los derechos a pagar serían los establecidos en el pedimento.

El Capítulo VI, contenía seis secciones del artículo 224 al 280. La primera de ellas regulaba la llegada, descarga y despacho de buques a consecuencia de arribada por accidentes y reembarque de las mercancías; el artículo 224 establecía al respecto que éstos buques serían visitados, reconocidos y custodiados de la misma forma en que se hacía a los llegaban a hacer desembarque de efectos. En los casos de transbordo de pasajeros en el artículo 238, sección II, se estableció que los equipajes de éstos no serían registrados sino cuando se sospechase que fueran efectos de comercio, en cuyo caso, previa orden del administrador, serían reconocidos.

La tercera sección de este capítulo trató el aspecto del cabotaje del artículo 240 al 260. Al respecto se dispuso en los artículos 246, 253 y 254, respectivamente, disposiciones respecto al registro y certificación posterior al reconocimiento, las suplantaciones resultantes de reconocimiento; y la entrega de mercancías a los consignatarios para su consumo en el puerto una vez reconocidas.

La siguiente sección regulaba del artículo 261 al 277, la exportación en general; con relación al reconocimiento estableció en el artículo 275, la posibilidad de que los remitentes de efectos nacionales solicitaran un reconocimiento al exportar éstos para que al volver a importarse no pagaran derechos.

Las siguientes secciones trataron el tránsito de mercancías nacionales o nacionalizadas en territorio extranjero, y la reimportación de mercancías nacionales procedentes del extranjero, la reexportación de mercancías nacionales procedentes del extranjero. Respecto

de esta última, la fracción VII del artículo 280 disponía que la reimportación de mercancías nacionales procedentes del extranjero estaba libre de derechos pero si del reconocimiento pericial resultaba que la mercancía era extranjera, se perdía la mercancía y el consignatario sería penado por contrabando.

El Capítulo VII se limitó a tratar la reexportación de mercancías extranjeras, no referimos norma alguna por no tener relación directa con nuestro tema.

El siguiente capítulo establecía las normas a seguir para el internamiento de mercancías extranjeras procedentes de los puertos de altura; en cuanto a nuestro tema, estableció en los artículos 294 y 295, que los efectos internados por una aduana o sección, tengan como destino un puerto de altura o cabotaje serían reconocidos en la aduana de entrada. En caso de suplantaciones de calidad o cantidad se imponía sobre lo suplantado el doble de derechos.

El Capítulo noveno trató la internación de mercancías extranjeras para su despacho en los lugares interiores de la República. El artículo 296 estableció que solo de manera excepcional se permitiría la internación de mercancías extranjeras para su despacho en lugares del interior de la República ligados a líneas férreas; el tren en que se conducirían las mercancías era custodiado y no se permitía que en los vagones se transportaran más de las mercancías señaladas en los documentos aduanales y por ningún motivo se abrirían los furgones donde estuvieran las mercancías. Al llegar a su destino se reconocían los sellos y candados de los carros y furgones y si éstos habían sido violados, el conductor del tren y el empleado de custodia serían consignados, se les aplicarían penas de contrabando y la empresa de transporte pagaría multa a la Secretaría de Hacienda, sujetándose a los dispuesto por la Ordenanza.

El Capítulo X reguló el tránsito internacional de efectos extranjeros por el territorio de la República; al respecto y en relación con el reconocimiento, la fracción III del artículo 299 dispuso que el reconocimiento de mercancías implicaba la imposibilidad de hacer modificaciones o adiciones al pedimento de tránsito. Por otro lado la fracción XIII ordenaba el reconocimiento de sellos y candados de los transportes al llegar al punto en que debía hacer el transbordo. Por las fracciones XVI y XVII se dispuso que en el puerto o aduana de salida se haría un nuevo reconocimiento de las mercancías y existiendo diferencias en los documentos de origen y tránsito se aplicarían las penas correspondientes.

El siguiente capítulo estableció normas para la regulación de los almacenes generales de depósito, entre las cuales no encontramos alusión al tema de nuestro interés.

En el Capítulo XII se reguló el tráfico general de mercancías extranjeras por la Zona Libre. En relación con nuestro tema se dispuso por la tercera fracción del artículo 313, que el equipaje de pasajeros que pasaran por esta zona sería reconocido al día siguiente de la entrada, permitiendo a los pasajeros pasar con los bultos pequeños que traigan a la mano.

La segunda sección reguló la importación de mercancías extranjeras a la Zona Libre. En el artículo 315 la realizada por líneas férreas, estableciendo que a la entrada el conductor debía entregar al comandante de resguardo un manifiesto de las mercancías contenidas; en caso de que al hacer el reconocimiento resulten bultos de más se aplicaría a la empresa multa de cincuenta pesos por cada bulto y además el doble de derechos a las mercancías. El artículo 316 por su parte reguló la entrada de mercancías procedentes de poblaciones americanas del Norte, en medios que no fuesen ferrocarriles, para lo cual se necesitaba solicitarlo a través de pedimento al administrador por triplicado, con timbre en uno para su revisión, confrontación y registro en un libro. Otorgado el permiso, se conducían las mercancías. Cuando llegaban a la aduana el administrador nombraba vista para el

reconocimiento y despacho, llevados a cabo la contaduría formaba la liquidación de los derechos.

La siguiente sección reguló la entrada de las mercancías extranjeras procedentes de la Zona Libre, cuyo reconocimiento estaba precedido de un pedimento entregado al vista y remitido al vista nombrado para verificarlo bajo las mismas formalidades que se han venido señalando. Cuando las mercancías tuvieran como destino la capital de la República o bien un lugar donde esté una Gendarmería fiscal, allí serían reconocidas y si pasare por varias de éstas el reconocimiento sería en la última.

La sección IV, reglamentó la traslación de efectos extranjeros entre los puntos situados en la Zona Libre, estableciendo al respecto y en relación con el reconocimiento, que éste sería practicado por las aduanas y secciones aduanales de destino, entregando éstas un aviso con los resultados a la aduana de procedencia.

La siguiente sección trataba del consumo de mercancías en los lugares de la Zona Libre en donde no hubiese aduanas fronterizas de entrada ni secciones aduanales y no contuvo disposiciones relativas al reconocimiento.

La última sección de nuestro interés es la número VI relativa a los pasajeros y sus equipajes en las aduanas fronterizas de entrada en la Zona Libre. Como ya hemos señalado habían trenes que únicamente traían pasajeros de manera que en ellos el reconocimiento se practicaba a los equipajes, de esta manera, al llegar un tren a la frontera mexicana uno o más celadores subían a revisar los bultos que llevaban los pasajeros a la mano a los cuales ponían una etiqueta, en caso de no tener efectos causantes de derechos, que indicaba que estaban despachados dichos bultos. En caso de que algunos causaran derechos serían dirigidos a un local para su reconocimiento y despacho, para lo cual después de la descarga un vista subiría al tren para verificar que no quedara bulto alguno. Los pasajeros cuyos efectos debían pagar derechos llenarían una manifestación impresa sobre los mismos. En caso de negativa al pago de derechos los efectos eran depositados durante 30 días pasados los cuales, si no eran reclamados se retaban para cubrir los derechos y demás gastos originados. A los bultos examinados se les ponía una etiqueta que indicaba que habían sido reconocidos, la cual sería revisada por los celadores para permitir su salida.

Los siguientes Capítulos no contenían disposiciones trascendentes en relación al reconocimiento y trataban, el Capítulo XIII de los timbres o estampillas especiales de aduanas que se usaban en los documentos de internación de mercancías; el Capítulo XIX de las infracciones (contravenciones y faltas) a la ley, y de las penas. El siguiente capítulo establecía las disposiciones generales sobre el juicio administrativo, civil o penal; así como multas originadas. El último Capítulo de esta Ordenanza reguló el remate de las mercancías en las aduanas.

### **1.2.13. Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 1891.**

Se formó por 23 capítulos y 705 artículos, dedicando al capítulo XIII expresa y exclusivamente a la internación de mercancías extranjeras para su reconocimiento en lugares interiores de la República.

Estableció un sistema por el cual los capitanes podían presentar por correo dos ejemplares del manifiesto dirigiendo uno al administrador y otro a la Secretaría de Hacienda, depositando además uno en la aduana al momento de descargar las mercancías. Entre sus innovaciones destaca la participación de apoderados mediante acreditación de su personalidad a través de carta poder. En cuanto al reconocimiento se permitió la realización

previa del mismo con la finalidad de que los consignatarios presentaran sus pedimentos bien requisitados.

Tipificó como delito el quebrantamiento de sellos candados fiscales puestos en escotillas, furgones o bultos de que se tuviera noticia al hacer los reconocimientos, facultando para la imposición de sanciones a la Secretaría de Hacienda a través de los administradores de aduanas; así mismo se estableció que si así lo deseaba el denunciante, su nombre se conservaría en secreto.

Por lo que se refiere a la estructura de esta Ordenanza se presentaron variaciones, sin embargo no trascendieron al contenido de las disposiciones de manera que para efectos de nuestro tema no representan mayor interés.

### **1.3. Etapa revolucionaria**

Durante los últimos años del siglo XIX y los primeros del siglo XX, hasta antes de 1917, la crisis que había traído la Revolución provocó una basta gama de documentación en materia política y social, que se presentaba a un público sediento de justicia social; en cambio, en los aspectos que de alguna forma estaban ligados a la vida económica del país, los avances no fueron significativos, de tal suerte la materia aduanera no fue la excepción, toda vez que hasta la promulgación de la Constitución de 1917, las disposiciones legales al respecto distaron mucho de ser por lo menos un sustento fecundo para los ordenamientos que le precedieron.

En tales condiciones, resultaba casi imposible la aplicación adecuada de una política de comercio exterior, que para 1916 se regía por una nueva tarifa donde los alimentos, herramientas y transportes, por la escasez no pagaban derechos.

Con la promulgación de la Constitución de 1917 se asignó a la Federación la facultad de regular el comercio exterior a través de los impuestos de importación y exportación; de tal forma que los estados estaban imposibilitados para gravar la entrada y salida de mercancías en su territorio, así como para gravar su circulación o consumo si habían sido exentados del pago de impuestos en las aduanas locales y requerían inspección de bultos. Esto significó un avance trascendente para el comercio exterior en general, sin embargo por los que respecta en forma específica a la materia aduanera, ésta continuaba sin avances desde la expedición de la última Ordenanza en la materia.

Existieron disposiciones de esta naturaleza, sin embargo no representan considerable importancia para nuestro propósito, por ejemplo, en 1900 se publicó la ley que creó la Dirección General de Aduanas; el 5 de julio de 1916 se publicó la nueva tarifa de aranceles; el 15 de febrero de 1918 surge la primera reglamentación sobre las funciones de los gentes aduanales; en abril 18 de 1928 se expide una ley aduanera que nunca entró en vigor. Finalmente el 1º de enero de 1930 fue publicada una ley aduanera que derogó a la Ordenanza de 1891, la cual contenía innovaciones importantes pero que no representan avances o modificaciones en materia de reconocimiento aduanero. Una modificación trascendente en materia aduanera se presenta en la simplificación de los procedimientos y trámites aduanales mediante la desaparición de la certificación y visa consular, y la disminución de multas; por otro lado encontramos en esta ley, que por primera vez se define que es y cuales son las funciones de los agentes aduanales y se reguló como aspecto novedoso el tráfico aéreo.

Esta ley fue sustituida en 1935 por la ley aduanal de 19 de agosto de este año, que reguló cuatro tipos de tráfico de mercancías marítimo, terrestre, aéreo y postal; y contempló importantes aspectos del contrabando y el aseguramiento del interés fiscal; pero en lo que

se refiere al reconocimiento, las normas que lo regularon no presentaron modificaciones sustanciales.

En este orden de ideas, en abril de 1952 entró en vigor el Código Aduanero del año citado, el cual enumeraba las operaciones aduaneras que podía realizarse, tales como: importación (definitiva, temporal y especial), exportación (definitiva, temporal y especial), tránsito internacional y transbordo. También se clasificaba a las mercancías en nacionales, nacionalizadas y extranjeras según la naturaleza de éstas o sus características. Al tenor de estas disposiciones, estableció que la tramitación fiscal de las mercancías se llevaría a cabo a través del despacho, el cual comprendía dos fases: una relacionada con todos los trámites que realizaban los porteadores de mercancías; y la segunda correspondiente a las actividades de los remitentes y consignatarios. Dentro de esta segunda etapa, el principal acto era el reconocimiento tendiente a establecer la clasificación arancelaria y determinar el impuesto correspondiente bajo las condiciones que la última Ordenanza había señalado.

En el artículo 11 estableció las reglas para aplicar cuotas, precios oficiales, tipos de cambio, recargos, restricciones, requisitos especiales y prohibiciones; las cuales dependían en cuanto a su vigencia temporal, del tipo de importación: marítima, terrestre, aérea, postal, o bien de una zona o perímetro libre, y en este sentido el tránsito de mercancías requirió de la presentación de diferentes documentos.

El marítimo podía ser de altura, de cabotaje y mixto. Para el primero se solicitó el manifiesto certificado, una relación de mercancías peligrosas, ambos por triplicado; así como una lista de pasajeros por duplicado.

En caso de importación, llegadas las naves se practicaba fondeo previo al sellamiento de los departamentos del buque por los que pudiera efectuarse venta de mercancías o recibo de documentos. La exportación en cambio iniciaba con el registro del buque y la presentación del manifiesto, para lo cual era necesario que el capitán presentara una solicitud para expedición de certificado de solvencia, acreditando no tener adeudo sobre algún impuesto.

En cuanto al cabotaje, éste se regía por la Ley de Vías Generales de Comunicación y la intervención aduanera se limitó únicamente a la inspección para vigilar que no se mezclaran mercancías correspondientes a otro tipo de tráfico.

Finalmente, en el tráfico marítimo encontramos al mixto, el cual estuvo regulado por las disposiciones para el tráfico de altura o bien las relativas al tráfico de cabotaje dependiendo de las mercancías.

Por lo que se refiere al tráfico terrestre, cada aduana tenía un reglamento interior donde se señalaban los lugares y las horas hábiles para efectuarlo. En la importación se requirió la factura original de las mercancías.

En el tráfico aéreo, por disposición de este código se ordenaba practicar visita de inspección a las naves que aterrizaran o despegaran; el manifiesto que se presentaba no requería certificación, era en idioma español, y lo entregaba el piloto tanto en importación como en exportación. El vista procedía entonces a la clasificación arancelaria, expidiendo un volante para cada bulto destinado a una misma persona para efectos del cobro de los impuestos o derechos.

Por lo que se refiere al tráfico postal, las mercancías importadas o exportadas serían custodiadas por el correo, quien las presentaba a la aduana para su registro y clasificación arancelaria por medio de reconocimiento. Las valijas extranjeras se abrían en presencia del interventor y los impuestos se recaudaban por la oficina correspondiente. Terminado el reconocimiento los vistas expedían boletas de liquidación.

En este Ordenamiento también se dan normas para la toma de muestras, formulación de pedimentos, despacho de mercancías, recursos, infracciones, derechos y obligaciones de los agentes aduanales, zonas libres y facultades de la Dirección General de Aduanas, etc...

El Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos continuó vigente hasta la expedición de la ley aduanera de 1982, sin embargo sufrió importantes modificaciones por Decreto de 29 de diciembre de 1961.

En cuanto al reconocimiento aduanero, el capítulo segundo estableció en 75 artículos (del 209 al 284) las disposiciones tendientes a su regulación. Este Capítulo contenía cuatro secciones, la primera de ellas daba las normas generales, es decir refería las normas a las que estarían sujetas las siguientes secciones.

Los primeros artículos (209-211) de la sección citada, se destinaron a señalar las reglas a seguir para la toma de muestras, su remisión a la Dirección General de Aduanas, el su abandono y por su puesto el remate de las mismas y los casos en los que procedía.

El artículo 211 bis, creado en 1961, dio la posibilidad a quienes estuviesen interesados, de tener acceso a sus mercancías antes del reconocimiento para cerciorarse de la clasificación o cantidad; para ello se requería la presencia del almacenista. A este acto se conoció como **reconocimiento previo** y requería la presentación de una solicitud por duplicado, la cual sería turnada al almacenista para que éste anotara los bultos reconocidos y las diera a la sub Jefatura, quien anotaba 'reconocido' con un sello.

El artículo 212 es muy importante para nosotros puesto que en él se menciona que el objeto del reconocimiento es examinar las mercancías para su clasificación arancelaria; asimismo, señala que éste debe ser practicado por un vista designado por el jefe de la aduana.

El vista debía verificar peso bruto, legal y neto, número de piezas, pares o unidades; longitud, ancho etc... y por primera vez se estableció la verificación de número de series, de motor; grabados de fábrica, y cualquier otro dato de este tipo que sirviera para identificar a las mercancías a fin de anotar la clase arancelaria y las cuotas aplicables de la tarifa de importación o exportación y los valores comercial y oficial.

Estos datos debían constar en el pedimento del interesado, al reverso del cual el vista rectificaba o ratificaba la declaración. En este sentido existió un recurso para los casos de inconformidad con la rectificación, el cual debía hacerse valer dentro de las 72 horas siguientes al reconocimiento.

Además de los datos señalados, el vista debía verificar la exactitud de datos en cuanto a los países de origen y vendedor en importación, y del comprador en la exportación, hecho lo cual se procedía a anotar en las boletas los datos exactos y se expedía un documento con la clasificación arancelaria y los requisitos a que estaba sujeta la mercancía.

Solamente en caso de lesión para el erario se admitió la rectificación de los datos asentados por el vista al realizar el reconocimiento. Así mismo cuando existía prueba de que se trataba de lesionar el interés fiscal era obligación de los jefes de aduana presenciar el reconocimiento.

Cuando una mercancía no estaba comprendida en las tarifas, se clasificaba por analogía y la asimilación se establecía en el acto del reconocimiento, el vista anotaba que se clasificaba por asimilación, tomaba muestras y levantaba un acta por triplicado para que la Dirección General de Aduanas la clasificara en definitiva.

Dentro de las modificaciones importantes del Código encontramos la introducción de un segundo reconocimiento aduanero en los siguientes términos:

\*ARTÍCULO 223.- Reformado por Decreto de 29 de diciembre de 1961, publicado en el Diario Oficial de 30 del mismo mes y año, como sigue:

ARTÍCULO 223.- Los administradores de las aduanas están facultados para ordenar, cuando lo estimen conveniente, nuevos reconocimientos de mercancías, cualquiera que sea la operación aduanera que se lleve a cabo.

Los segundos reconocimientos serán de naturaleza inquisitiva y se practicarán por el sistema de selección, a juicio del administrador de la aduana o del funcionario en quien la Dirección General de Aduanas delegue la facultad para efectuarlos, o dentro de la secuela de un juicio de investigación.

Los nuevos reconocimientos se efectuarán, a solicitud de los interesados, siempre que las mercancías se encuentren bajo el dominio fiscal, con intervención del mismo visto o de otro que se designe para ello<sup>23</sup>

Es aquí donde encontramos el punto de partida del segundo reconocimiento aduanero, con la denominación que hoy le identifica establecida por el propio Código, aún cuando no todos los elementos de éste continúan vigentes para efectos de la figura actual.

En este sentido, el ordenamiento de entonces refería diferentes puntos de origen del segundo reconocimiento, por un lado podemos mencionar la facultad de los administradores para ordenar otros reconocimientos en cualquiera de las operaciones y en todo tipo de tráfico (marítimo, terrestre, aéreo o postal); por otro lado se encuentra el origen de los mismos en la solicitud del interesado siempre y cuando las mercancías aún se encontraran bajo el dominio fiscal; también se derivaba del mecanismo selección; o bien dentro de la secuencia de un juicio.

Algo muy importante consiste en la determinación que se hace en este artículo respecto de la naturaleza de la figura, la cual es distinta a la que hoy caracteriza a los segundos reconocimientos. En la disposición relativa se establece al respecto que esta figura tiene naturaleza *inquisitiva*, lo cual significa - en atención a su acepción más simple -, que su esencia es de carácter indagatorio, de investigación o averiguación. Lo cual analizaremos más adelante al referirnos al segundo reconocimiento en la actualidad.

El siguiente artículo refería los procedimientos que podían presentarse cuando de la práctica del segundo reconocimiento se encontraba alguna diferencia con lo declarado.

De los artículos 226 al 230, se regulaban los casos de avería de las mercancías; y del 2321 al 233 se trató lo relativo a las franquicias, respecto de lo cual se ordenó que el visto tenía la obligación de identificar las mercancías importadas o exportadas con base en los datos que citase la orden de franquicia respectiva.

Cabe señalar que este Código establecía normas distintas en cuanto al reconocimiento que debía realizarse, dependiendo del tipo de tráfico de que se tratase. En este sentido la segunda sección de este capítulo se refirió al tráfico marítimo y terrestre, en cuyos casos el reconocimiento debía solicitarse en el pedimento de importación o exportación según el caso. Dicho documento era presentado por sextuplicado en términos generales, y cuando se trataba de aduanas fronterizas se exigían 7 ejemplares del mismo.

Los requisitos del pedimento así como los datos que deberían contener estaban señalados en el artículo 235, tanto para los casos de importación como para exportación.

<sup>23</sup> Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos. 1971. Primera parte. Editorial de Información Aduanera de México S.A. México 1973. Página 75 in fine y 76.

Los ejemplares del pedimento se distribuían entre la cuenta mensual, la Dirección General de Estadísticas, el interesado, el agente aduanal, la aduana y la zona de vigilancia para efectos de internación. Para la entrega del pedimento se requería comprobar la personalidad de quien lo suscribía y posteriormente era registrado en un libro especial para ello. Posteriormente se hacía una confronta de la clase, marcas, número y cantidad de bultos con la factura comercial y el manifiesto y en las aduanas con la factura comercial.

Terminada la confronta la sub Jefatura de la aduana enviaba los respectivos ejemplares del pedimento al almacenista que recibía los bultos para que anotara la fecha de recepción, números y marcas de los ferrocarriles y la remitía al jefe quien anotaba si el pago era con garantía o al contado, y hecho esto lo pasaba al vista para la práctica del reconocimiento.

Los interesados debían concurrir al reconocimiento dentro de los tres días siguientes al nombramiento del vista, transcurridos los cuales sin que éstos se presentaran, el reconocimiento se realizaba aún sin su presencia.

El número de bultos que se abrían era en la proporción necesaria para formular la clasificación arancelaria con un límite de 10% cuando eran varios bultos, salvo casos de lesión al fisco o de pesos y contenidos no uniformes.

El vista verificaba que los almacenistas anotaran 'Reconocido' en los bultos verificados para precisar que bultos ya habían cumplido con ello.

El reconocimiento aduanero se realizaba de acuerdo a lo establecido por el artículo 251 de este Código, donde se establecía la participación de los almacenistas en auxilio de los vistas, las cuestiones que deberían cotejarse y la obligación del vista de establecer la clasificación arancelaria de las mercancías.

Una innovación importante se contenía en el artículo 252, en el cual se estableció la devolución de los impuestos cobrados cuando resultaban faltantes en los bultos de importación o exportación, para lo cual el interesado disponía de 6 meses inmediatos a la fecha del reconocimiento, los cuales podían ser prorrogados.

Al terminar el reconocimiento el resultado se anotaba al reverso del pedimento, el vista asentaba su firma en todas las hojas, también firmaba el interesado y se entregaba este documento y la factura comercial a la sub Jefatura.

En cuanto al petróleo, la Oficina Fiscal de Petróleo era la encargada de practicar el reconocimiento.

La siguiente sección estableció disposiciones relativas al tráfico aéreo, señalando en ellas como regla general, que para importación o exportación sólo se requería la presentación de las mercancías a los empleados de los aeropuertos internacionales y ante el vista en el mismo aeropuerto efectuaba la clasificación arancelaria y expedía una boleta por cada bulto de la misma persona, en su caso cobraba las prestaciones fiscales causadas y si no causaban derechos se expedía una sola boleta. Excepcionalmente la Dirección General de Aduanas a través de disposiciones generales establecía que debía formularse declaración donde se anotaba peso bruto, legal y neto; número de piezas, pares o unidades; para aplicar cuotas de conformidad con el artículo 212.

La última sección de este capítulo se refirió al tráfico postal y estableció disposiciones relativas a las mercancías de tráfico prohibido así como referentes a las mercancías sujetas a requisitos especiales en ambos casos haciendo diferencias en cuanto a la importación y a la exportación. También se contenían normas haciendo separación en cuanto a la primera y segunda y tercera clases para efectos de las mercancías.

En cuanto al reconocimiento aduanero el artículo 277 estableció los pasos a seguir para llevarlo a cabo. En este sentido, éste sería practicado en las Oficinas de cambio por los vistas designados por los jefes de aduanas.

Las vistas, en caso de importación, debían examinar etiquetas de procedencia; eran auxiliados por los empleados postales para pesar en su presencia los bultos, ver su contenido y determinar los datos que servirían como base para el ajuste de impuestos especial de timbres.

Finalmente los bultos eran sellados en lugar visible con la leyenda 'reconocido' a fin de evitar repetir la revisión.

Por disposición del artículo 279 podía efectuarse un segundo reconocimiento en los siguientes términos:

"ARTÍCULO 279.- En los casos en que por error se expidan dos boletas para determinado bulto, la irregularidad se justificará con un acta duplicada que suscribirán los jefes de la aduana y de la oficina postal.

Si el bulto de que se trata no ha sido entregado al destinatario y ambas boletas no arrojan el mismo importe, se le practicará un nuevo reconocimiento para determinar la cantidad exacta de los impuestos; pero si el bulto, al advertirse el error, fue ya entregado, se anulará la boleta que no haya servido de base para el cobro.

Los dos ejemplares del acta se distribuirán del modo siguiente: el principal se remitirá a la Contaduría de la Federación junto con el original de la boleta nulificada, y la copia será conservada en el archivo de la aduana, agregada al cuadruplicado de la propia boleta"<sup>26</sup>

En este sentido también el siguiente artículo expresaba la posibilidad del interesado inconforme con la clasificación de su mercancía, de solicitar un segundo reconocimiento asentando su desacuerdo al reverso del boleto, para ello la oficina postal de destino por medio de la Oficina de cambio más próxima presentaría las mercancías a los empleados de la aduana; cabe mencionar que la Dirección General de Aduanas hacía las rectificaciones de calidad arancelaria.

Finalmente, debemos tomar en consideración las afirmaciones del maestro en esta materia, Máximo Carvajal Contreras respecto a su consideración sobre las tarifas arancelarias, al tenor de las siguientes palabras: "a partir de la expedición de la primera ley aduanal, se han dictado principalmente 5 tarifas arancelarias de importación las que han marcado la política arancelaria a seguir. Dadas las circunstancias de evidente desventaja por las que atraviesan los países poco desarrollados, por la iniciación de producción de sus artículos elaborados que anteriormente tenían que obtener de los mercados extranjeros, ha sido una de las causas por la cual los aranceles han dejado de ser considerados primordialmente, como fuentes de recursos financieros para convertirse en obstáculos legales que protegen la naciente industria de la competencia exterior"<sup>27</sup>

Es así como concluimos este Capítulo en el hemos pretendido dar a conocer algunas de las consideraciones históricas que en determinado momento nos auxilien en la comprensión de los temas que a continuación pretendemos desarrollar

<sup>26</sup> Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos Op Cit Pagina 94

<sup>27</sup> Carvajal Contreras Máximo Op Cit Pagina 108

## CAPÍTULO II CONCEPTOS GENERALES

### 2.1. FACULTADES DE COMPROBACIÓN

#### 2.1.1 CONCEPTO DE FACULTAD

Para referirnos al concepto de lo que se conoce como *facultades de comprobación* consideramos indispensable analizar de manera separada las palabras que juntas conforman esta denominación.

En este orden de ideas tenemos que, la primera de ellas, *facultad*, "deriva del latín *facultas facultatis*, que significa aptitud, potencia, capacidad"<sup>28</sup> Aún cuando, el concepto etimológico y gramatical, si bien es cierto resultan indispensables para establecer la noción básica de cualquier concepto, también lo es, que en éstos no se encuentra la idea precisa que en derecho debemos tener al respecto; de tal suerte resulta necesario referirnos no solamente a lo ya citado, sino que lejos de esto, es necesario señalar que esta palabra jurídicamente implica: "aquellos poderes indeterminados (por su variedad), o posibilidades de actuar, que las normas otorgan a los individuos que, por formar parte del contenido de cada situación jurídica, de ella dependen y a ella se encuentran vinculados causalmente sin llegar a constituir poderes independientes. Posibilidad de actuación que concede el Derecho a una persona por encontrarse dentro de una situación jurídica determinada"<sup>29</sup>

De esta manera podemos decir que en Derecho la palabra facultad debe entenderse como un poder o posibilidad de actuar, otorgado a un individuo en función de que éste se encuentra en una situación jurídica que amerita dicha concesión, es decir, las facultades son concebidas como atribuciones asignadas por ley, y en este sentido la incompetencia de un individuo se deriva de la inexistencia de normas legales que le concedan determinadas posibilidades de actuar. En el mismo orden de ideas, el ejercicio de dichas atribuciones implica la existencia de una ley que establece la creación de una autoridad y las potestades de la misma, es decir, sus atribuciones o facultades. Cabe señalar que no estamos de acuerdo en la consideración referente a lo indeterminado de estos poderes, toda vez que la determinación o indeterminación de dichas atribuciones no siempre implica la variedad de éstas, a menos que el autor considere esto en función de la diversidad de autoridades y ordenamientos jurídicos relativos a las mismas.

Por otro lado, algunos autores afirman que "cabe concebirla como una *situación subjetiva autónoma*, que ocupa un lugar análogo al derecho subjetivo y a la potestad, para quienes así piensan la facultad no es sino la libertad de desenvolver el interés propio y se corresponde exactamente con la obligación: frente a todo facultado hay un obligado a permitir esta obligación"<sup>30</sup>, agregan que también se puede entender como una posibilidad

<sup>28</sup> Villa - Real Molina Ricardo y Miguel del Arco Torres. *Diccionario de Términos Jurídicos* Editorial Comares. España, 1999. Página 194.

<sup>29</sup> Villa - Real Molina Ricardo y Miguel del Arco Torres. *Diccionario de Términos Jurídicos*. Op. Cit. Página 194.

<sup>30</sup> Garrido Falla Fernando. *Tratado de derecho administrativo*. Vol. I Parte General. 11ª edición. Editorial Tecnos. Madrid, 1989. Página 364.

jurídica de realizar o no un comportamiento o bien como un elemento de los derechos subjetivos, particularmente de los reales.

De todo lo anterior podemos inferir que la acepción citada de la palabra facultad refiere que no implica obligación alguna para quien la ostenta en el sentido de que las facultades pueden o no ser ejercidas por la autoridad que las ostenta.

Sin embargo cuando el Código Fiscal de la Federación se refiere a ellas en el Título tercero, Capítulo único, artículo 33 señala '*obligaciones de las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades*', lo cual parece un juego de palabras en tanto que si bien es cierto que frente a un facultado hay un obligado, también lo es que lo facultativo excluye lo obligatorio cuando se trata de un solo individuo; no obstante, puede entenderse fácilmente si consideramos que estas '*obligaciones*' sólo operan en caso de que la autoridad opte por el ejercicio de dichas facultades, es decir, solamente cuando ejerce sus facultades, contrae dichas obligaciones.

Ahora bien, en este sentido las facultades, si bien es cierto implican la elección de ejercerlas o no, también lo es, que éstas presentan límites señalados por la misma ley y es precisamente en observancia del principio que establece que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, donde aquellos tienen su base.

Cabe señalar también la existencia de una diferenciación entre facultades *discrecionales* y facultades *delegadas*, toda vez que en las primeras, la ley otorga a las autoridades administrativas prerrogativas para decidir según su saber y entender, lo que considere correcto en determinada situación; en cambio, en las delegadas la norma señala las consideraciones para su aplicación, las cuales obligan a la autoridad a cumplir con lo que la ley señala cuando se realiza el supuesto normativo.

Si aplicamos estas consideraciones al concepto que antes apuntamos, podríamos referir, que la palabra *facultad* implica un poder o posibilidad de actuar, **consagrado en una disposición legal** (toda vez que de ella se desprenden), **limitado** (en función del principio que establece que las autoridades pueden hacer solamente lo que las ley les permite), **otorgado a un individuo en función de encontrarse en una situación** (también establecida en ley) que así lo amerita.

### 2.1.2. CONCEPTO DE COMPROBACIÓN

Dentro de la denominación '*facultades de comprobación*', una vez analizado el concepto de '*facultad*', es preciso referirnos ahora al segundo elemento que la integra.

De tal suerte, y siguiendo la misma secuencia lógica, debemos iniciar con la forma etimológica y gramatical, según lo cual, *comprobación* deriva "del latín *comprobatio, comprobationis*, que a su vez viene del verbo *cum* con y *probare*, probar, es decir, acción y efecto de comprobar, verificar, confirmar una cosa"<sup>31</sup>

En este orden de ideas, como podremos ver más adelante, resulta trascendente el concepto gramatical señalado, toda vez que proporciona la idea básica de la que partiremos para analizar el concepto jurídico de la palabra en cuestión.

Así tenemos que, comprobación en derecho significa, de acuerdo con el Diccionario de Cabanellas, "la prueba o verificación fehaciente de un hecho o un dicho. En acepción más

<sup>31</sup> Villa Real Molina Ricardo y Miguel del Arco Torres. Diccionario de Términos Jurídicos Op. Cit. Página 90

restringida, por comprobación se entiende el resultado afirmativo que como consecuencia de una inspección ocular (v), o examen directo, establece un juez o magistrado y por extensión algunas otras autoridades o agentes con especiales atribuciones, acerca de un hecho"<sup>32</sup>

Al tenor de esta afirmación consideramos, por un lado, que en la misma se confunde la noción de la acción de comprobar, con el resultado de ésta; y por otro, se restringe dicho resultado a la posibilidad afirmativa del mismo; finalmente, se descarta el aspecto negativo del producto de la verificación.

Ahora bien, el concepto analizado refiere un aspecto determinante que hemos citado al llevar a cabo el análisis de la palabra 'facultad', al mencionarse que el resultado multicitado será establecido por 'autoridades o agentes especiales atribuciones respecto de un hecho'. De esta manera y con base en lo anterior, podemos decir que la comprobación es una actividad que se realiza por las autoridades especialmente facultadas para ello, consistente en la inspección ocular o examen directo, sobre un hecho determinado.

Aunado a lo anterior encontramos que en el concepto citado por Cabanellas se apunta la posibilidad de que las facultades sean extendidas a otras autoridades a través de lo que se conoce como delegación de facultades, - obviamente cuando así lo permita una disposición legal.

Esta extensión o delegación de facultades, serán analizadas más adelante y de manera específica, respecto de las autoridades aduaneras, toda vez que antes es necesario apuntar otra noción que consideramos más acorde al objetivo de nuestro trabajo. En este sentido, delimitando el término comprobación, encontramos el concepto de *comprobación tributaria*, como "una subfase del procedimiento de gestión tributaria, en el que se inspecciona y verifica la realización del hecho imponible de cada tributo y se comprueba el cumplimiento de los deberes correspondientes al sujeto pasivo, según la norma fiscal"<sup>33</sup>

Del concepto anterior se desprende que en materia tributaria la comprobación implica la inspección y la verificación de el hecho imponible, es decir, la inspección y la verificación de la hipótesis prevista en ley respecto de cada tributo o impuesto en particular, así como el cumplimiento de los derechos y deberes que ello implica en relación al sujeto pasivo, conforme a lo establecido en las leyes fiscales respectivas.

Relacionado con ello encontramos lo establecido por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, del cual se desprende que: las autoridades fiscales ejercen sus facultades a fin de comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, han cumplido con las disposiciones del citado ordenamiento jurídico y en su caso determinar las contribuciones omitidas; o bien para verificar si existe la comisión de un delito; y finalmente, para proporcionar información a otras autoridades.

Se apunta también que las facultades de las autoridades fiscales son en términos generales: la rectificación de errores y omisiones en las declaraciones y solicitudes; revisión de contabilidad que exhiban los contribuyentes, responsables solidarios o terceros; la práctica de las visitas domiciliarias; revisión de dictámenes; revisión de

<sup>32</sup> Cabanellas Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo IV. Editorial Heliasa. Argentina, 1979. Página 314.

<sup>33</sup> Villa Real Molina Ricardo y Miguel del Arco Torres. Diccionario de Términos Jurídicos. Op. Cit. Página 90

comprobantes fiscales; práctica de avalúos y **verificación** física de bienes; recabar informes de funcionarios y formular denuncias y querellas.

Como se puede observar las facultades de las autoridades en Derecho Fiscal versan sobre todo en conceptos relacionados con la verificación y la revisión; al efecto podemos referirnos a estos términos relacionando algunos aspectos teóricos de Pugliese, que se refieren a la verificación y la calificación, en este particular se establece lo siguiente "en la doctrina italiana se denomina *accertamento* la determinación de dos circunstancias: primero la de que se ha verificado el hecho jurídico; segundo, la medida completa de la obligación tributaria"<sup>34</sup>. Cosa que consideramos importante para el establecimiento de la finalidad que persiguen para efecto de nuestro trabajo las *facultades de comprobación*, de la cual hablaremos más adelante.

Con base en lo anterior podemos afirmar que en Derecho Fiscal, la denominación 'facultad de comprobación' implica la posibilidad jurídica que tiene la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento de los deberes que tiene a su cargo el sujeto pasivo de la relación jurídico - tributaria conforme a lo establecido en las disposiciones de la materia, y en su caso proceder a la determinación de contribuciones.

Ahora bien, trasladando estas ideas de manera específica, al Derecho aduanero es dable decir que la noción citada respecto de las facultades de comprobación en materia tributaria, es válida también en esta materia pero respeto de las autoridades aduaneras; de tal suerte, es necesario referir primero quiénes son esas autoridades. Al tenor de estas ideas encontramos el artículo 2º de la Ley Aduanera que señala:

Siguiendo la clasificación de Sergio Francisco De la Garza encontramos que las autoridades fiscales pueden agruparse de la siguiente forma : autoridades de determinación, autoridades administrativas, autoridades de recaudación, autoridades de represión, y autoridades de vigilancia.

De conformidad a los fines que pretendemos alcanzar a través de este capítulo, resulta idóneo referirnos en este momento, únicamente al último bloque de autoridades, dentro del cual, De la Garza incluye a la **Administración General de Auditoría Fiscal** y a la **Administración General de Aduanas**.

Al tenor de estas ideas es menester señalar lo establecido en la fracción VII, del artículo 23, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en el cual se encuentra el fundamento legal que da competencia a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, como autoridad facultada para actos de comprobación.

Por otro lado, las fracciones XI y XII del artículo 29 del ordenamiento jurídico citado, da competencia para los mismos efectos a la Administración General de Aduanas.

Cabe señalar, que el artículo 17 de este Reglamento establece la competencia de la Administración General de Grandes Contribuyentes para ejercer facultades de comprobación, en casos específicos que refiere el apartado B del citado precepto.

### 2.1.2. FINALIDAD DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

Para realizar un estudio sobre las facultades de comprobación, es necesario analizar, además de los aspectos mencionados sobre las autoridades; un punto crucial, sin el cual el

<sup>34</sup> Pugliese Mario. *Instituciones de Derecho financiero*. 2ª edición revisada y corregida. Editorial Porrúa. México 1976. Página 80.

concepto tantas veces citado resultaría incompleto. En efecto, nos referimos a la finalidad de las facultades de comprobación.

Ahora bien, debemos determinar cuál es la **finalidad de las facultades de comprobación** y en este sentido cabe retomar lo establecido por el Código Fiscal de la Federación en los términos del artículo 42, en el cual se establece que las autoridades fiscales ejercen sus facultades de comprobación a fin de:

- a) verificar que se han cumplido las disposiciones fiscales
- b) se ha presentado la hipótesis de comisión delictiva
- c) proporcionar a otras autoridades determinada información

De tal suerte, la lectura de este precepto jurídico implica que la ley considera que la función o finalidad de las facultades de comprobación radica por un lado, en verificar que efectivamente se ha cumplido con las disposiciones fiscales, o bien se encuentra en la hipótesis de comisión delictiva, o simplemente para proporcionar a otras autoridades fiscales determinada información.

Sin embargo, en opinión de algunos autores las facultades de comprobación, en forma inmediata persiguen la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; y en forma mediata buscan alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Como podemos observar, en la forma que sea, encontramos que la Ley y la doctrina coinciden en un punto específico respecto de la finalidad que persiguen las facultades de comprobación, en virtud de que en ambos casos se refiere como tal: **el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente.**

Una vez analizado el concepto de lo que debemos entender como facultades de comprobación, así como la finalidad perseguida por las autoridades al ejercerlas; es necesario, hablar ahora en forma particular de las facultades de comprobación en materia aduanera. De esta manera tenemos que, dentro de las facultades de comprobación específicas para el **derecho aduanero** encontramos: a la verificación de mercancías en transporte, a la visita domiciliaria; y como elemento determinante, al objeto central de este trabajo: **el reconocimiento aduanero y el segundo reconocimiento** como acto en los que las autoridades respectivas ejercitan las citadas facultades. La finalidad de estas facultades coincide con la mencionada de manera general en relación con el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación. Con el objeto de sustentar lo afirmado citamos la siguiente tesis de jurisprudencia:

*El reconocimiento aduanero es un acto de accertamiento tributario, es decir, es el acto por el que se determinan los impuestos que causan las mercancías objeto del despacho aduanero, por lo tanto y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley Aduanera vigente en el año de mil novecientos ochenta y cinco, tiene como finalidad, que la autoridad hacendaria haciendo uso de sus facultades de comprobación, a través de un vista aduanal, verifique si lo declarado por el particular interesado y su agente aduanal, en el pedimento respectivo, concuerda fehacientemente con la mercancía objeto de la importación o exportación y establecer su correcta clasificación arancelaria.*

#### SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO

*Amparo directo 351/91 Esquim, S.A. de C.V. 4 de septiembre de 1991.*

*Unanimidad de votos. Ponente. José Galván Rojas. Secretario. Armando Cortés Galván*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Época: Octava Época Tomo IX- Marzo. Tesis. Página: 283. Tesis Aislada.*

En el mismo orden de ideas la Tesis Aislada número 253 establece que

*" El reconocimiento o aforo es una acto de accertamiento tributario, es decir el acto por el que se determinan los impuestos que causan las mercancías objeto del despacho aduanero. Por tanto... se concluye que dicho reconocimiento tiene como fin, el que la autoridad Hacendaria establezca si lo declarado por el particular y su agente aduanal en el pedimento, concuerda fehacientemente con la mercancía objeto de la importación o exportación y determinar los impuestos correspondientes.*

*TERECER TRIBUNAL. COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.*

*Amparo directo 216/90 Rodolfo Tamez Bernal y Pinturas Aurolin, S.A. de C.V. 3 de Julio de 1990. Unanimidad de votos Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario. José de Jesús Echegaray Cabrera*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente Semanario Judicial de la Federación. Época: Octava Tomo VI Segunda Parte-1. Tesis : Página : 253 . Tesis Aislada*

Continuando en este sentido, encontramos que la visita domiciliaria y la verificación aduanera son actividades a través de las cuales la autoridad hacendaria ejerce sus facultades de comprobación, con la diferencia específica de que la verificación aduanera se dirige hacia los papeles y posesiones del pasajero revisado, como puede ser la mercancía que traslada y la documentación que acredita la internación legal de la misma al país.

Debemos concluir señalando que a nuestro juicio y con base en la ley aduanera, el concepto de 'facultades de comprobación en derecho aduanero es el siguiente: la posibilidad jurídica que de acuerdo con la ley aduanera y demás leyes y ordenamientos aplicables, tienen las autoridades aduaneras (Administración General de Auditoría Fiscal y Administración General de Aduanas) con la finalidad de verificar el cumplimiento de los deberes que tienen a su cargo quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes o apoderados aduanales.

## 2.2. DESPACHO ADUANERO

### 2.2.1 CONCEPTO

Otra denominación que debemos desarrollar en función de nuestro tema, es la de despacho aduanero: ésta se compone también de dos palabras que en conjunto implican un tópico específico de esta rama del derecho. De estas palabras, la primera, 'despacho' - que funge como sustantivo - resulta trascendente en el concepto que debemos analizar, toda vez

que la segunda, 'aduanero' - que tiene la función gramatical de adjetivo calificativo -, únicamente enfatiza la calidad del primero de estos términos, en virtud de que en derecho, los diccionarios y enciclopedias, de manera común, presentan el concepto de despacho sin el calificativo 'aduanero'.

Es así que, este concepto dentro de nuestro tema deriva " de despachar *despecher*, que significa abreviar, concluir un negocio o vender las mercaderías; significa acción y efecto de despachar"<sup>35</sup>

Como podemos observar, la forma etimológica y gramatical son insuficientes para establecer una noción apropiada al objetivo perseguido; en tales condiciones es necesario dirigir la atención a otro tipo de información que nos permita integrar las ideas adecuadas a los intereses del tema.

De tal suerte procedemos a considerar que "en términos generales, la doctrina coincide en señalar que éste, 'está constituido por todos los trámites que legalmente deben realizarse para poder llevar a cabo las operaciones de importación y exportación de mercancías"<sup>36</sup>

Atendiendo a lo anterior, resultan dos cuestiones importantes a nuestros fines; por un lado, se hace mención de la existencia de un conjunto de trámites que de acuerdo con lo apuntado, son la parte total del despacho, lo que le constituye; por otro lado, se hace alusión a un objeto determinado que persiguen estos trámites, que es: llevar a cabo ciertas operaciones de importación y exportación de mercancías.

Finalmente, y con el propósito de delimitar los elementos establecidos en la ley al respecto, anotamos que el artículo 35, señala lo que debe entenderse para efectos legales por despacho aduanero. De esta forma tenemos que la ley considera que éste es un conjunto de actos y formalidades relativos a la entrada de mercancías al territorio nacional y a su salida del mismo - de acuerdo con los diferentes trámites y regímenes aduaneros establecidos en el presente ordenamiento - , **que deben realizar en la aduana las autoridades aduaneras y los consignatarios, destinatarios, propietarios y poseedores o tenedores en las importaciones y los remitentes en las exportaciones , así como los agentes o apoderados aduanales**

De la lectura de este artículo y relacionado con lo establecido por la doctrina encontramos que los trámites a los que hace referencia ésta, consisten en actos y formalidades relativos a la importación y exportación, es decir, a la entrada o bien a la salida de mercancías en el territorio nacional.

Adicionales a los conceptos vistos por la concepción doctrinaria encontramos los de : regímenes aduaneros, aduana , autoridades aduaneras, consignatario, destinatario, propietarios, poseedores, remitentes, agentes y apoderados aduanales; conceptos que se encuentran íntimamente relacionados.

Dentro de esta secuencia de ideas, creemos que resulta indispensable apuntar que el Consejo de cooperación de Bruselas considera que las formalidades que integran al despacho no se encaminan específicamente a las operaciones propias de importación o

<sup>35</sup> Villa Real Molina Ricardo y Miguel del Arco Torres Diccionario de términos jurídicos. Op. Cit. Página 217

<sup>36</sup> Arrijo Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal. 15ª edición. Editorial THFEMIS. México. 2000. Página 418.

exportación sino de manera particular a: poner las mercancías a la libre disposición, colocarlas bajo otro régimen, o exportar mercancías.

Nosotros, sin embargo, pensamos que éstos se derivan de los actos y formalidades necesarios para realizar las operaciones que pretenden llevar a cabo la importación y la exportación. Apoyamos esta afirmación con lo apuntado por el maestro Máximo Carvajal Contreras al referirse a la diferencia que existe entre el despacho de importación y despacho de exportación, conforme a la clasificación de Fernández Lalanne "debemos comprender que para las mercancías sujetas a cualesquiera de los regímenes aduaneros que quede a disposición de los interesados es necesario que previamente se cumpla con una serie de trámites, requisitos y formalidades legales ante la autoridad aduanera por los sujetos que intervienen en la relación jurídica"<sup>17</sup>

Por lo enunciado y siguiendo una secuencia lógica, analizaremos primero los aspectos que debemos entender por actos y formalidades; y en este sentido encontramos que la doctrina se refiere a éstos, en términos generales como:

1. Determinación
2. Comprobación
3. Registro
4. Aforo y reconocimiento
5. Liquidación de impuestos
6. Retiro o levante

Cabe señalar que las reglas de despacho no son iguales para todos los casos pues dependen de las características del régimen aduanero, el medio en que se transportan, el lugar de introducción, el tipo de tráfico y su tratamiento arancelario e impositivo.

Ahora bien, estos actos y formalidades para la entrada o salida de las mercancías al territorio, deben llevarse a cabo en un recinto fiscal que se denomina **aduaa de despacho** y ésta dependencia de la SHCP está autorizada para llevar a cabo dichos actos y formalidades.

En este orden de ideas existen diferentes tipos de aduanas (art. 11):

- a) aduanas fronterizas que llevan a cabo operaciones de tráfico terrestre
- b) aduanas marítimas que se encargan del despacho de las mercancías que salen de los puertos mexicanos habilitados para el tráfico naviero internacional
- c) aduanas aeroportuarias establecidas en las ciudades que cuentan con aeropuertos internacionales y se encargan del despacho de las mercancías que se llevan a cabo a través del tráfico aéreo.
- d) Aduanas interiores ubicada en las ciudades de la República que nos son ni fronteras ni puertos.

De lo antes apuntado podemos decir que estos actos y formalidades de acuerdo con la doctrina y la ley tienen como propósito llevar a cabo las operaciones relativas a la entrada o en su caso a la salida de mercancías a nuestro territorio, es decir a la importación o exportación (conceptos que no analizaremos dentro del despacho por considerar apropiado realizar su análisis en forma independiente en virtud de los aspectos tan trascendentes que implica en materia aduanera).

---

<sup>17</sup> Carvajal Contreras Máximo. *Derecho Aduanero*. Op. Cit. Pagina 312

Finalmente, consideramos, respecto del Despacho aduanero, que un posible concepto sería: es el conjunto de actos y formalidades que se realizan en la aduana a consecuencia de la importación y exportación; cuyas reglas varían de acuerdo con los diferentes tráficos y regímenes aduaneros.

## 2.2.2 CLASIFICACIÓN DEL DESPACHO

Algunos autores han dividido al despacho aduanero en despacho de importación y despacho de exportación, dependiendo de si los actos están encaminados a la entrada o salida de mercancías del territorio.

En este sentido Fernández Lalanne define al despacho de importación como "el conjunto de trámites y procedimientos que, con arreglo a las disposiciones en vigor, se siguen ante las dependencias aduaneras, y por medio de las cuales se asegura la correcta verificación de las declaraciones comprometidas y la determinación de los valores de los efectos que se presentan para su ulterior ingreso a la plaza, asegurando en esa forma la percepción de la renta fiscal"<sup>38</sup>

Lo cual coincide con la ley agregando solamente que a través de los actos y formalidades llevados en la aduana se asegura la verificación de las declaraciones y la determinación de los valores con la ley agregando solamente que a través de los actos y formalidades llevados en la aduana se asegura la verificación de las declaraciones y la determinación de los valores de lo que se presenta, es decir, de las mercancías, para posteriormente ingresarlas al comercio; y tal parece que se señala como finalidad que la autoridad perciba la renta o ingresos respectivos.

Ahora bien, el mismo autor refiere respecto al despacho de exportación, que éste es "el conjunto de tramitaciones de orden aduanero que se realizan en oportunidad de la salida de mercancías desde nuestro país con destino a los centros de consumo extranjero"<sup>39</sup>

Para este caso, el autor se ajusta al concepto legal sin señalar, como en el caso del de importación, ninguna condición adicional sin embargo podemos decir que las pretensiones y finalidad de éste es la misma con la diferencia de que se trata de la salida de mercancías y para consumo externo.

La ley aduanera no hace una clasificación entre uno y otro y de manera regular dirige las disposiciones tanto a importadores como exportadores salvo algunos casos específicos en especial para el caso del pedimento referido en el artículo 36 del cual hablaremos más adelante - donde se refieren disposiciones específicas para el caso de importación y disposiciones específicas para el caso de importación y disposiciones especiales distintas para el caso de exportación.

## 2.2.3 PROCESO O SECUENCIA DEL DESPACHO ADUANERO.

El Despacho debe realizarse siguiendo un orden o secuencia cronológica que inicia con la presentación de solicitudes en formas oficiales de la SHCP, en donde se declaran, bajo protesta de decir verdad, datos específicos que constituyen lo que se conoce como pedimento aduanero, esto es, "los llamados *pedimentos*, están constituidos por las formas

<sup>38</sup> Carvajal Contreras Máximo *Derecho Aduanero*. Op. Cit. Página 311

<sup>39</sup> *Ibidem*. Página 312.

oficiales aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que deben contener los datos referentes al régimen aduanero al que se pretenden destinar las mercancías de importación y exportación, así como todos los elementos necesarios para la determinación y pago de las contribuciones al comercio exterior<sup>40</sup>

Estos 'elementos' necesarios para la determinación son: la descripción de las mercancías y su origen, el valor normal de las mercancías en importación y el valor comercial en exportación y en todo caso el precio oficial. Además deben ser señalados los requisitos especiales a que estén sujetas las mercancías como los de control de cambios (131 constitucional) y el monto de la cuota causada.

La ley Aduanera establece la obligación de presentar el pedimento referido en el artículo 36, en el que se alude a lo que debe incluir el pedimento según se trate de importación o exportación.

Por lo tanto es obligación de quienes importen o exporten mercancías, presentar por conducto de agente o apoderado aduanal, el pedimento ante la aduana (artículo 91)

Una vez entregado, con lo documentos necesarios - según se trate de importación o exportación -, se procede a la verificación de los datos relativos a la personalidad del peticionario y la exactitud de los referentes a los documentos anexados (artículos 38 y 42).

## 2.2.4 LEGITIMACIÓN

Esta figura también forma parte del despacho aduanero y su función consiste en permitir que éste pueda tramitarse personalmente - por el destinatario, en importación; el remitente en exportación - o bien a través de los servicios de agentes o apoderados aduanales.

Algunos autores como Máximo Carvajal Contreras, consideran que ésta no es la figura idónea, toda vez que ésta es empleada para "probar o justificar" la verdad de una cosa o la calidad de una persona o caso, conforme a las leyes<sup>41</sup>

Los que opinan en este sentido consideran que lo adecuado es considerara en lugar de ésta debería tomarse en cuenta la figura de la personalidad, que en todo caso se podría utilizar para los efectos del despacho.

Con base en lo anterior, los artículo 35, 40 y 41 de la Ley Aduanera establecen:

**Artículo 35 .-** Para los efectos de esta Ley, se entiende por despacho 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 tráficós y regimenes aduaneros establecidos en el presente ordenamiento, deben realizar en la aduana las autoridades aduaneras y los consignatarios, destinatarios, propietarios, poseedores y tenedores en las importaciones y los remitentes en las exportaciones, así como los agentes o apoderados aduaneros.

**Artículo 40.-** Unicamente los agentes aduanales que actúen como consignatarios o mandatarios de un determinado importador o exportador, así como los apoderados aduanales, podrán llevar a cabo los trámites de dicho importador o exportador...

<sup>40</sup> Arrijoa Vizcaino Adolfo. *Derecho Fiscal* Op. Cit. Pagina 420

<sup>41</sup> Carvajal Contreras Máximo. *Derecho Aduanero*. Op. Cit. Pagina 316

Artículo 41.- Los agentes y apoderados aduanales serán representantes legales de los importadores y exportadores, en los siguientes casos:

- I. Tratándose de las actuaciones que deriven del despacho aduanero de las mercancías, siempre que se deriven del despacho aduanero de las mercancías, siempre que se celebren dentro del recinto fiscal;
- II. Tratándose de las notificaciones que deriven del despacho aduanero de las mercancías; y
- III. Cuando se trate del acta o del escrito a que se refieren los artículos 150 y 152 de esta Ley.

Los importadores y exportadores podrán manifestar por escrito a las autoridades aduaneras que ha cesado dicha representación, siempre que la misma se presente una vez notificadas el acta o escrito correspondiente.

Las autoridades aduaneras notificarán a los importadores y exportadores, además de al representante a que se refiere este artículo, de cualquier procedimiento que se inicie con posterioridad al despacho aduanero.

## 2.3. REGÍMENES ADUANEROS.

### 2.3.1. CONCEPTO

Otro concepto determinante en el desarrollo de nuestro tema es el relativo a esta figura que constituyó una innovación de la Ley Aduanera a raíz del Convenio Kyoto, a través del cual se cambia la denominación de 'operaciones', contenida en el Código Aduanero, por la de *régimen aduanero*.

Ésta, está compuesta también por dos elementos cuyos significados etimológico y gramatical, constituyen en sí mismos la noción propia de lo que jurídicamente debemos entender por éstos.

De esta manera, tenemos que la palabra *régimen* deriva "del latín *régimen*, *regiminis*, que es un conjunto de normas que gobiernan una cosa. Modo habitual en que se hace una cosa"<sup>42</sup> En otras palabras, hablamos de un conjunto de reglas o disposiciones que se imponen o se siguen, o en su caso, implica el uso metódico de los medios necesarios para conseguir algo.

Por otro lado, tenemos el calificativo *aduanero*, que simplemente se refiere a lo relativo a las que simplemente se refiere a lo relativo a las aduanas y se entiende como una serie o conjunto de reglas que deben seguirse en la administración que percibe los derechos sobre las mercancías importadas o exportadas.

---

<sup>42</sup> Villa-Real Molina Ricardo y Miguel del Arco Torres. *Diccionario de Términos Jurídicos*. Op. Cit. Página 345

Ahora bien, la doctrina en este sentido coincide tanto en el aspecto gramatical como en el jurídico, en virtud de que en ésta comúnmente se define esta figura como: "el conjunto de normas que regulan cada una de las modalidades de las importaciones y exportaciones, que permiten establecer cuál es el destino económico de se les dará a las mercancías"<sup>41</sup>.

De manera que, conforme a esta definición, se unifica los términos de régimen como 'conjunto de normas que regulan'; y el de aduanero, referente a las actividades de importación y exportación.

Sin embargo, aquí encontramos algo adicional que resulta realmente trascendente: 'el establecimiento del destino económico que se dará a las mercancías'.

Lo cual significa que el régimen aduanero depende de los diversos destinos y usos que pretendan dar los interesados a las mercancías. En función de ello, las consecuencias fiscales son también distintas.

Una vez que el interesado selecciona determinado régimen para someter sus mercancías al destino que esto implica, debe manifestarlo así en el pedimento de importación o exportación, según se trate.

La Ley Aduanera permite, no obstante, el desistimiento de un régimen aduanero o el cambio del mismo, siempre y cuando sea antes de que se active el mecanismo de selección automatizado, (artículo 93 de la Ley). Así mismo, se refiere a los casos en que se destruyan mercancías sometidas a los regímenes citados.

### 2.3.2. CLASIFICACIÓN

Es la que establece en el artículo 90 de la Ley Aduanera, conforme a lo cual tenemos los siguientes regímenes aduaneros:

#### 1. Definitivos:

- a) de importación
- b) de exportación

#### 2. Temporales:

- a) de importación

- para retornar al extranjero en el mismo estado, y
- Para la elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; y

- b) de exportación

- para retornar al país en el mismo estado; y
- para la elaboración, transformación o reparación

#### 3. Depósito fiscal

#### 4. Tránsito de mercancías

- a) interno

- b) Internacional; y

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

<sup>41</sup> Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de investigaciones Jurídicas, UNAM. México, 1984. Página 388

Continuando con estas ideas, mencionaremos someramente algunas situaciones trascendentes para efectos de aludir a cada uno de los distintos tipos de regímenes citados.

### 2.3.2.1 DEFINITIVO

Sea como adjetivo o como adverbio, esta palabra se opone a lo provisional y da la idea de permanencia, e implica tiempo indefinido. De esta manera, el concepto jurídico de esta clase de régimen, en términos generales implica permanencia de las mercancías por tiempo ilimitado.

Entre los aspectos más importantes para efectos de éste, encontramos la sujeción de los mismos a los pagos referidos por el artículo 95 del ordenamiento aduanero; así como la clasificación que para éste tipo de régimen establece el artículo 90.

Conforme al primero de los preceptos citados, independientemente de la clasificación correspondiente, los regímenes definitivos, deben sujetarse al pago de impuestos al comercio exterior y en su caso, a cuotas compensatorias, así como al cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias y formalidades para su despacho.

Del segundo de los preceptos citados se desprenden dos tipos de regímenes definitivos:

#### A) DE IMPORTACIÓN:

De conformidad con el artículo 96 de la Ley, éste consiste en la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en territorio nacional por tiempo ilimitado, esto implica que la mercancía se introduce para ser consumida, y que en función de ello deberá adquirir la calidad de 'nacionalizada', lo cual significa que una vez que salgan del depósito fiscal tendrá cumplir con todos los requisitos para ser exportada; con la salvedad referida en el artículo 97 del mismo ordenamiento jurídico, respecto de las mercancías que resultan defectuosas o de especificaciones distintas a las convenidas; o bien, para casos excepcionalmente similares, con el objeto de que sean sustituidas; para este retorno se establecen 3 meses contados a partir del despacho y para la sustitución 6 meses contados desde el retorno.

Fuera de estos casos, la ley establece (art. 92) que el retorno de mercancías en depósito ante la aduana procede hasta antes de activar el mecanismo de selección automatizada y siempre y cuando no se trate de mercancías prohibidas, armas o sustancias nocivas a la salud o cuando existan créditos fiscales pendientes. En estos términos existe la posibilidad de desistirse de régimen de manera general hasta antes de activar el mecanismo de selección automatizado, permitiendo el cambio de régimen una vez cumplidos cuotas compensatorias, demás regulaciones y restricciones no arancelarias y precios exigidos para el nuevo régimen.

Otra situación especial que se presenta en relación con el régimen definitivo, consiste en el caso que se presenta cuando las mercancías son introducidas sin acatar las formalidades del despacho, para lo cual la ley establece la posibilidad de regularización a través de optar por la importación definitiva previo pago de cuotas compensatorias, contribuciones, regulaciones y restricciones no arancelarias, a excepción de que éstas fueran importadas bajo el régimen temporal, cuando su omisión es descubierta por las autoridades fiscales o cuando la autoridad ya ha notificado gestiones tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

## **B) EXPORTACIÓN**

El régimen de exportación definitiva consiste en la permanencia por tiempo ilimitado, de las mercancías, en territorio extranjero (art. 102 de la Ley Aduanera).

En la exportación también existe la posibilidad de retornar las mercancías sin pago de impuestos general de importación en los casos en que no hayan sufrido modificaciones en el extranjero y que no haya transcurrido más de un año desde su salida del territorio nacional; se exceptúan de los beneficios relacionados con estos casos, las exportaciones temporales convertidas en definitivas.

### **2.3.2.2 TEMPORAL**

Este régimen se encuentra en oposición al anterior, toda vez que lo temporal se opone a lo definitivo, es decir, ahora hablamos de un tiempo limitado que se determina dependiendo del tipo de mercancía de que se trate y de la finalidad que persiga. Por lo tanto, a diferencia del régimen definitivo, en éste, por regla general, las mercancías deben retornar al extranjero en el mismo estado físico en que fueron importadas o exportadas, con excepción de casos específicos para algunas empresas.

Ahora bien, como antes lo hemos señalado, el régimen temporal ofrece también las posibilidades de importación y exportación, que a su vez presentan las siguientes opciones: 1. Importación (que incluye: *a*) para retornar en el mismo estado; *b*) para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación); 2. Exportación (*a*) para retornar en el mismo estado; *b*) para elaboración, transformación o reparación). 2. Exportación ( que incluye *a*) para retornar en el mismo estado; *b*) para elaboración, transformación o reparación).

## **A) IMPORTACIÓN TEMPORAL**

En este orden de ideas, debemos referirnos en primer lugar a lo que se considera régimen de importación temporal, Así tenemos que la ley en el primer párrafos del artículo 106 establece : consiste en la entrada al país de mercancías para permanecer en el por tiempo limitado y con la finalidad específica, siempre que retornen al extranjero en mismo estado"

Como podemos ver, de la disposición legal se derivan tres situaciones importantes de la entrada de mercancías:

- a) permanencia en el país por tiempo limitado
- b) finalidad específica
- c) retorno al extranjero en el mismo estado

Primero daremos análisis al último de los tres aspectos referidos en virtud de que este es el que determina una de las dos categorías a las que hace referencia la ley para el régimen temporal de importación. Así tenemos que la regla general en importaciones temporales es la base de que las mercancías deben retornar al extranjero en el mismo estado físico en el que hayan sido importadas y de manera excepcional se permite, como veremos en lo sucesivo de este trabajo, destinar las mercancías a procesos de elaboración,

transformación o reparación. Es decir, el artículo citado hace referencia no sólo a la definición general de régimen temporal de importación, sino también a la calidad específica de 'para retornar al extranjero en el mismo estado'.

Continuando con este orden de ideas, otro aspecto que se desprende del artículo referido, es el que señala la **permanencia** de las mercancías en el país por **tiempo limitado**. En este aspecto, la misma ley establece (art. 106) plazos de :

- a) un mes
- b) seis meses
- c) un año
- d) lo que dure la calidad migratoria de cierta persona, incluyendo sus prórrogas
- e) hasta 10 años.

Estos plazos dependen de la clase de mercancías de que se trate. Concluidos los cuales , las mercancías deben retornar al extranjero o se les tendrá como ilegales en el país.

El último aspecto de los 3 señalados, es la **finalidad específica** que deben tener las mercancías que se importan bajo este régimen. Al respecto encontramos lo establecido por la Ley Aduanera en su artículo 107, de cuya lectura se desprende que esta finalidad puede ser señalada en distintas formas dependiendo de la clase de mercancías; en este sentido tenemos las siguientes posibilidades:

1.- **En el pedimento** de importación, cuando de acuerdo con las mercancías se requiera la presentación de dicho documento, en el cual no solamente se especificará la multitud finalizada de las mercancías sino que , en su caso, también se señalará el lugar donde ésta se cumplirá y el sitio donde las mercancías se mantendrán. Este pedimento deberá presentarse para las siguientes casos:

- a) las importaciones que realicen en los residentes en el extranjero, siempre que sean utilizados directamente por ellos o por personas con las que tengan relación laboral, excepto tratándose de vehículos (art. 106, fracción II, inciso a )
- b) las muestras o muestrarios destinados a dar a conocer mercancías, que en ellos se hubieran introducido al país (artículo 106). II, inciso b)
- c) Las muestras o muestrarios destinados a dar a conocer mercancías, siempre que cumplan con los requisitos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas (art. 106, fracción II, inciso d)
- d) las destinadas a convenciones , congresos Internacionales; eventos culturales o deportivos patrocinados por entidades públicas, universidades o entidades privadas , autorizadas para recibir donativos deducibles; el equipo necesario para industria cinematográfica; vehículos de prueba; mercancías previstas por los convenios internacionales, así como las que sean para uso oficial de misiones diplomáticas y consulares, cuando hay reciprocidad; (art. 106, fracción III )
- e) los menajes de casa de mercancía usada propiedad de visitantes distinguidos, estudiantes e inmigrantes, cumpliendo el Reglamento (art. 106, fracción IV, inciso b)
- f) Contenedores, embarcaciones dedicadas al transporte mercante o a la pesca comercial. carros de ferrocarril ( art. 106, fracción V, incisos a, c y e)

**2. Cuando las mercancías no ameritan tramitación de pedimento, basta con proporcionar la información que mediante reglas solicite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en formas oficiales, por ella aprobadas.**

**3. Mediante la presentación de otro documento con los fines del pedimento, por estar así previsto en algún Tratado Internacional del que México sea parte, la Secretaría, mediante reglas procederá a utilizar el citado documento donde debe ir la citada finalidad.**

Una vez analizado este artículo, es necesario señalar, que en el mismo ordenamiento se establecen ciertas reglas relativas a este régimen, que en síntesis son:

- No pagan impuestos al comercio exterior ni cuotas compensatorias (excepto lo establecido en el artículo 63-A, los 108, fracción II, 110 y 112 de la Ley Aduanera, en relación con el 6° transitorio para 2001)
- Deben cumplir las demás obligaciones no arancelarias
- Cumplir las formalidades para el despacho de mercancías destinadas a este régimen
- Su propiedad no puede ser objeto de transferencia o enajenación (excepto entre maquiladoras, empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial y empresas de comercio Exterior que cuenten con registro de esta misma dependencia, cuando cumplan con las condiciones que establezca el Reglamento).

Al respecto, encontramos precisamente una segunda posibilidad del régimen de importación temporal: **Para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación, regulado en el artículo 108 de la Ley, que establece la posibilidad de que las maquiladoras y las empresas con programas de exportación autorizadas por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, efectúen la importación temporal de mercancías para retomar al extranjero después de haberse destinado a un proceso de elaboración, transformación o reparación, así como las mercancías para retomar al extranjero en el mismo estado, en los términos del programa autorizado, siempre que tributen de acuerdo con lo dispuesto en el Título II de la Ley de Impuesto sobre la Renta y cumplan con los requisitos de control que establezca la Secretaría mediante reglas (relacionado con fracción I, a), b), c) del artículo 108 y artículo 63-A, así como 6° transitorio para 2001).**

De acuerdo con el artículo anterior, tenemos que esta excepción o variante del régimen temporal de importación únicamente implica a: **empresas maquiladoras y empresas con programas de exportación autorizados por SECOFI** permitiéndoles retomar las mercancías de manera distinta a la que son ingresadas al territorio por presentarse en las mismas un proceso de: **elaboración; transformación; reparación**, pero siempre y cuando, es decir, bajo la condición de que se cumplan ciertas condiciones que establece la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por lo tanto, de lo anterior se desprenden distintos aspectos a analizar:

- a) **únicamente tienen esta posibilidad las empresas maquiladoras y las sujetas o con programas autorizados**
- b) **temporalidad**
- c) **Cumplimiento de requisitos**

El primero de estos aspectos se explica en virtud del papel que desempeñan este tipo de empresas en el desarrollo productivo del país, motivo por el cual la Ley Aduanera da tratamiento preferencial. Por ejemplo, en el caso de las empresas maquiladoras que por sus actividades generan empleos, inversión en plantas productivas, capacitación, etc... la ley les permite introducir en régimen de importación temporal, mercancías para elaborar, transformar o reparar exceptuándolas de la regla general de que deben retomar al extranjero en el mismo estado físico en que fueron importadas.

Por otro lado, encontramos que también se da este tratamiento a empresas nacionales que cuenten con programas autorizados en virtud de que éstas permiten la generación de divisas y la competencia en el mercado internacional a través de los insumos de importación.

Ahora bien, el siguiente aspecto de este artículo (108), que merece mención especial es el relativo a la temporalidad establecida para cada tipo de mercancía, y en este sentido se encuentran los siguientes plazos:

- a) hasta por 18 meses
- b) hasta por 2 años
- c) hasta por 5 años o el plazo previsto en la LISR para su depreciación cuando éste sea mayor

Estos plazos son determinantes como en el caso de importación temporal para retornar en el mismo estado, toda vez que las mercancías que se importan de conformidad con el artículo 108, deben retornar al extranjero o destinarse a otro régimen aduanero en los plazos respectivos ya que en caso de no ser así, se tienen como ilegales en el país por la simple conclusión del régimen de importación temporal al que habían sido destinadas. Relacionado con esto, se presenta la posibilidad de que los contribuyentes cambien de régimen de importación temporal a definitiva, previo cumplimiento de ciertos requisitos establecidos en el artículo 109 de la ley.

Finalmente, encontramos que la concesión de este beneficio que la ley otorga a las empresas referidas implica sujetarse a ciertas normas o condiciones como las siguientes:

1. Las empresas maquiladoras y las empresas con programas de exportación deberán pagar de conformidad con el artículo 110 de la Ley Aduanera:

- a) el impuesto general de importación en los términos de los artículos 56 y 104 de la misma ley
- b) los derechos
- c) las cuotas compensatorias aplicables al efectuar la importación temporal de maquinaria y equipo a que se refiere el artículo 108, fracción III de la Ley Aduanera.

2. Las empresas con programas especiales y las maquiladoras podrán convertir la importación temporal en definitiva siempre que paguen conforme al artículo 109:

- a) las cuotas compensatorias vigentes al momento del cambio de régimen
- b) el impuesto general de importación actualizado en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación y

c) una cantidad equivalente al importe de los recargos que corresponderían en los términos del art. 21 del Código Fiscal de la Federación a partir del mes en que las mercancías se importaron temporalmente y hasta que se efectúe el cambio de régimen.

3. Los productos resultantes de los procesos de transformación, elaboración o reparación, que retornen al extranjero, darán lugar al pago del impuesto general de exportación correspondiente a las materias primas o mercancías nacionales o nacionalizadas que se les hubieran incorporado conforme a la clasificación arancelaria del producto (artículo 111)

4. Para calcular el impuesto general de exportación se determinará el porcentaje que del peso y valor del producto terminado corresponda a las citadas materias primas o mercancías que se le hubieren incorporado (art. 111)

5. Cuando no se de la transformación, elaboración o reparación, las mercancías importadas temporalmente se pueden retornar sin pagar el impuesto general de importación, siempre que se demuestren los motivos (art. 111).

6. Las maquiladoras y empresas con programas autorizados pueden transferir las mercancías a otras maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados que realicen la transformación, elaboración o reparación o retomo, siempre que tramiten un pedimento de exportación a nombre de la persona que realice la transferencia, en el que efectúen la determinación, y pago del impuesto general de importación y corresponda a las mercancías extranjeras y conjuntamente tramiten un pedimento de importación temporal a nombre de la empresa que recibe las mercancías.

7. El pago del impuesto general de importación puede diferirse cuando la empresa que recibe las mercancías junto con el pedimento, presente un escrito donde asuma la responsabilidad solidaria y si a su vez transfiere las mercancías, pagará el impuesto respecto del que se haya hecho responsable solidario.

## **B) EXPORTACIÓN TEMPORAL.**

La ley no define lo que debe entenderse por régimen de exportación temporal, sin embargo, tomando en cuenta artículos como el 106 y el 115, podemos decir que éste consiste en la salida de mercancías nacionales o nacionalizadas para permanecer en el extranjero por tiempo limitado, y con una finalidad específica.

Este régimen al igual que el caso de importación, presenta dos posibilidades: a) exportación temporal para retornar al país en el mismo estado; y b) exportación temporal para elaboración, transformación o reparación.

Y lógicamente la ley contiene disposiciones específicas para cada caso. Así mismo, encontramos disposiciones aplicables de manera general con base en los artículos 113 y 114; el primero de ellos establece que conforme a este régimen:

- No se pagarán impuestos al comercio exterior y
- Deben cumplirse las obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias y las formalidades del despacho.

A su vez el artículo 114, establece la posibilidad de cambio de régimen: de temporal a definitivo, bajo el cumplimiento de ciertas reglas establecidas por la Ley y la SHCP, señalando de manera especial que en caso de no retomar las mercancías en el plazo concedido se considerará que la exportación se convierte en definitiva y se debe pagar el impuesto general de exportación.

Ahora bien, el primero de los supuestos o posibilidades de este régimen es el relativo a la **exportación temporal de mercancías para retornar al extranjero en el mismo estado**, el cual con base en el artículo 115 de la Ley Aduanera, implica la salida de mercancías nacionales o nacionalizadas para permanecer en el extranjero por **tiempo limitado con una finalidad específica** y siempre que retornen al extranjero en el mismo estado, es decir, sin sufrir modificaciones.

**En cuanto al tiempo se establecen plazos de:**

- a) 3 meses
- b) 6 meses
- c) un año
- d) un periodo que mediante reglas determine la SHCP, por circunstancias especiales permitiendo el retorno de mercancías fungibles que no fueron las exportadas temporalmente. Estos plazos pueden prorrogarse.

En el segundo aspecto, cuando se trata de periodos de 6 meses, un año, y tiempo que determine la SHCP, en el mismo pedimento se señala la **finalidad y el lugar donde ésta debe cumplirse**.

También existe la posibilidad, en los demás casos, de no presentar pedimento sino una **forma oficial; o bien otro documento** previsto en un tratado Internacional del que México sea parte.

Por otro lado, cuando el régimen de exportación temporal es **para la elaboración, transformación o reparación**, la ley autorizará la salida de mercancías para someterse a estos procesos, otorgando un plazo de dos años que se puede ampliar por un periodo igual por dos vías: mediante rectificación al pedimento, o bien previa autorización y cumplimiento de los requisitos del reglamento.

Respecto de los impuestos, se paga al retorno de las mercancías **el impuesto general de importación** que corresponda al valor de las mercancías extranjeras **incorporadas**, así como los **servicios** extranjeros para la transformación, elaboración o reparación; de conformidad con la clasificación arancelaria de la mercancía retornada.

### 2.3.2.3 DEPÓSITO FISCAL

De conformidad con el primer párrafo del artículo 119 de la Ley Aduanera este régimen consiste en el **almacenamiento de mercancías** de procedencia extranjera o nacional en **almacenes generales de depósito** que puedan prestar este servicio en los términos de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito y además sean autorizados para ello, por las autoridades aduaneras.

Del concepto que ofrece la Ley al respecto, se desprenden dos situaciones de las que parte nuestro análisis del régimen en cuestión:

- a) **almacenamiento en almacenes generales de depósito**
- b) **de mercancías de procedencia extranjera o nacional**

Respecto al primero de estos aspectos, la ley señala que los almacenes deben tener autorización de la SHCP y además cumplir con ciertos requisitos como :

- Reunir especificaciones por la SHCP, para mantener separadas las mercancías destinadas a este régimen, de las que ahí tengan.
- contar con equipo de enlace y registro de operaciones en relación con el almacén general de depósito de la SHCP

El incumplimiento de estos requisitos lleva a la suspensión de la autorización y en caso de reincidencia a la cancelación de la autorización.

Cabe señalar que la SHCP, de conformidad con el artículo 121 de la ley aduanera, puede autorizar como caso de excepción el establecimiento de depósitos fiscales hasta por 10 años, prorrogables por un plazo igual, cuando se trate de personas morales constituidas de conformidad con las leyes mexicanas, para la exposición y venta de mercancías extranjeras y nacionales en puertos aéreos internacionales, fronterizos y marítimos de altura. Los depósitos fiscales pueden también establecerse temporalmente para exposición internacional de mercancías; y para someterse a procesos de ensamble y fabricación de vehículos, a empresas de la industria automotriz.

En relación con las mercancías: la SHCP mediante reglas, señala qué mercancías no pueden ser objeto de este régimen. Para destinarlas a este régimen se debe tomar en cuenta:

- el cumplimiento en la aduana de despacho, de las regulaciones y restricciones no arancelarias para este régimen,
- acompañar el pedimento con la carta cupo (expedida por el almacén general de depósito o por el titular del local destinado a exposiciones internacionales), donde se consignarán los datos del agente o apoderado aduanal que promoverá el despacho
- las mercancías pueden ser objeto de actos de conservación, exhibición, o colocación de signos de identificación comercial, empaquetado, toma de muestras, examen o demostración pero sin alterar su naturaleza o base gravable.
- las mercancías pueden retirarse del lugar de almacenamiento para: **importarse definitivamente** - cuando son de procedencia extranjera -, o **exportarse definitivamente** - si son nacionales- ; **retornar al extranjero** al extranjero - las extranjeras -; o **reincorporarse** al mercado - las nacionales -, cuando los beneficiarios desistan del régimen; o importarse temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por SECOFI
- Las mercancías pueden retirarse total o parcialmente para su importación o exportación pagando: impuesto al comercio exterior, derecho de trámite aduanero, contribuciones y cuotas compensatorias correspondientes
- Las mercancías de importación o exportación pagan al almacén las contribuciones y cuotas compensatorias
- Las mercancías pueden ser adquiridas por terceros y residentes en el extranjero.

### 2.3.2.4 TRÁNSITO DE MERCANCÍAS

De conformidad con el artículo 124 de la Ley Aduanera el régimen de tránsito consiste en el traslado de mercancías bajo el control fiscal, de una aduana nacional a otra. Con base en el artículo 90, éste se presenta como : Tránsito interno (a la importación o a la exportación); y Tránsito internacional.

#### 2.3.2.4.1. INTERNO

Presenta tres supuestos (art. 125):

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

##### 2.3.2.4.1.1. FORMA DE REALIZAR EL TRÁNSITO INTERNO

Tanto para importación como para exportación se promueve por conducto de apoderado o agente aduanal. Cuando de trata de exportación: 1) se formula el pedimento de exportación, 2) se pagan contribuciones, 3) deben cumplir con reglamentaciones y restricciones no arancelarias aplicables al régimen de exportación. Cuando nos encontramos en el caso de la importación: 1) se necesita de pedimento de importación interno, 2) determinar provisionalmente las contribuciones no arancelarias y aplicar cuotas compensatorias, 3) Anexar al pedimento documentos que acrediten cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias o documentos en que conste el depósito, 4) pago de contribuciones actualizadas desde la entrada de las mercancías.

##### 2.3.2.4.1.2. PLAZOS PARA TRÁNSITO INTERNO

En este aspecto, la ley no se establecen plazos específicos como en los casos anteriores, éstos se dejan a las reglas que de la SHCP emita al respecto; y como regla general únicamente refiere que el tránsito interno de mercancías debe efectuarse en los plazos máximos de traslado, sea sin embargo, tres hipótesis distintas para los casos en que las mercancías no arriban en los plazos señalados:

- a) Para las mercancías en tránsito interno a la importación que no arriben a la aduana de despacho, la determinación provisional de contribuciones y cuotas compensatorias se considerará definitiva.
- b) Si se trata de mercancías en tránsito interno para su exportación que no se considerarán exportadas o retornadas y se deben reintegrar los beneficios fiscales que se hubieran obtenido con motivo de la exportación.
- c) Cuando no arriban por caso fortuito, el agente o apoderado debe avisar por escrito las razones que impiden el arribo oportuno, en cuyo caso podrá permitirse el arribo extemporáneo.

#### **2.3.2.4.2. TRÁNSITO INTERNACIONAL DE MERCANCÍAS**

De conformidad con el artículo 130 de la Ley Aduanera se considera que el tránsito de mercancías es internacional cuando se realice conforme a alguno de los siguientes supuestos:

- I. La aduana de entrada envíe a la aduana de salida las mercancías de procedencia extranjera que lleguen al territorio nacional con destino al extranjero; y
- II. Las mercancías nacionales o nacionalizadas se trasladen por territorio extranjero para su reingreso al territorio nacional

##### **2.3.2.4.2.1. PARA PROMOVER EL TRÁNSITO INTERNACIONAL DE MERCANCÍAS POR TERRITORIO NACIONAL SE REQUIERE:**

1. Formular pedimento y anexar documento de depósito de garantía
2. Determinar provisionalmente las contribuciones aplicando la tasa y las cuotas compensatorias
3. Efectuarse en las aduanas y rutas autorizadas

De conformidad con el artículo 134 éste deberá promoverse por conducto de agente o apoderado aduanal.

##### **2.3.2.4.2.2. PLAZOS**

Señala los mismos supuestos que para el caso de tránsito interno, adicionando que para caso fortuito se permite prórroga por período igual al máximo de traslado, o bien, desistimiento del régimen en la aduana de entrada mediante presentación de las mercancías.

#### **2.3.2.5. ELABORACIÓN, TRANSFORMACIÓN O REPARACIÓN EN RECINTO FISCALIZADO.**

El último tipo de régimen aduanero, de acuerdo con lo establecido por el artículo 90, éste consiste en la introducción de mercancías extranjeras o nacionales, a dichos recintos para su elaboración, transformación o reparación, para ser exportadas, respectivamente.

Al respecto, la introducción de mercancías extranjeras, así como el retorno al extranjero de productos que resulten de los procesos, implica el pago del impuesto general de importación (que debe determinarse al destinar las mercancías a este régimen) con la salvedad de las mercancías resultantes de los procesos de elaboración, transformación o reparación y de los desperdicios no retornados sobre los que se demuestre que fueron destruidos.

Por los faltantes de las mercancías se pagan impuestos al comercio exterior, por otro lado, la introducción de maquinaria debe pagar impuesto general de importación y cumplir con requisitos y restricciones.

Respecto de las mercancías nacionales, éstas se considerarán exportadas para los efectos legales correspondientes, al momento de ser destinadas a este régimen.

No es necesario extendernos en los comentarios relativos a este aspecto, toda vez que este régimen es una variante del temporal para empresas con programas especiales y maquiladoras, con la diferencia de que aquí puede tratarse de las propias fábricas del interesado, y se cuenta con la autorización de la aduana.

## 2.4. IMPORTADORES

### 2.4.1. CONCEPTO

Este término que gramaticalmente implica un sustantivo, debe ser analizado en función de otro sustantivo que da origen al primero. En este sentido, es necesario señalar que la importación constituye junto con la exportación uno de los puntos de partida del derecho aduanero "considerado como una rama del derecho fiscal que tiene por objeto estudiar el conjunto de normas jurídicas que se encargan de regular el pago de las contribuciones al comercio exterior, así como la importación y exportación de todo tipo de mercaderías y el procedimiento regulatorio de dichas operaciones"<sup>44</sup>, lo cual coincide con la Ley de la materia de conformidad con el artículo 1º del ordenamiento referido.

De tal modo resulta indispensable tomar como base el análisis de esta última, para posteriormente determinar que debemos entender por 'importador'.

En este orden de ideas, la palabra importación deriva "de importar, v. latín importare, que significa acción y efecto de importar - introducir - en un país, géneros, artículos, costumbres, etc... extranjeros"<sup>45</sup>.

Como podemos observar, la palabra clave en el concepto referido es 'introducir' y es precisamente un sinónimo de esta ley aduanera para referirse a la importación, toda vez que la misma señala que en ella se regula la **entrada** al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos que derivan de la **entrada** o salida de mercancías.

De la lectura del artículo 1º de la ley se desprende un elemento más que también se incluye en el concepto citado, que es 'en un país', término que la ley refiere como 'territorio nacional'.

En este orden de ideas es que la doctrina generalmente coincide en referirse a la importación como "la operación mediante la cual se somete a una mercancía extranjera a la regulación y fiscalización tributaria, para poderla después libremente destinar a una función económica de uso, producción o consumo"<sup>46</sup>

Analizando este concepto encontramos que no se hace alusión propiamente a la 'entrada de la mercancía a territorio nacional', sino a las operaciones, actividades u obligaciones que se originan a partir de esa entrada de mercancías o de medios que las transportan - como especifica la ley -; o bien, a las funciones que pueden presentar los géneros o mercancías al ser importados.

---

<sup>44</sup> Marabak Cerecedo Doricela. *Derecho Financiero Público*. Editorial Mc Graw Hill. México 1996. Página 52

<sup>45</sup> Diccionario de Términos Jurídicos, Op. Cit. Página 236

<sup>46</sup> Wittker Jorge, Gerardo Jaramillo Comercio Exterior Mexicano Jurídico y Operativo. 2ª edición. Editorial Mc Graw Hill. México, 1996. Página 19.

No se establece una calidad o modalidad específica de los importadores; aún cuando la ley señala distintas posibilidades para los casos de importación (definitiva y temporal; esta última con dos posibilidades; para retornar al extranjero en el mismo estado, e importación para la elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación).

Tampoco se especifica un concepto de importación o de importador, únicamente se refieren las disposiciones relativas a las operaciones que se derivan de la entrada o salida de las mercancías; sin embargo, de éstas se desprenden algunos elementos que podemos utilizar para generar un concepto que en términos generales coincide con algunos aspectos que doctrina ofrece.

De tal suerte, no pretendemos aportar elementos de novedad a este concepto, sólo deseamos hacer más específicos los ya establecidos por la doctrina y la ley, para explicar uno de los aspectos trascendentes para el desarrollo de este trabajo.

Es así, que concluimos que el importador es la persona física o moral que introduce al territorio nacional artículos, géneros o servicios procedentes del extranjero, de conformidad con lo establecido con las disposiciones aduaneras.

Con base en lo anterior, encontramos diferentes puntos de análisis, tales como: las personas que de acuerdo con la Ley pueden introducir mercancías, la diversidad de disposiciones a la que deben sujetarse los importadores, las obligaciones y los derechos que deben observarse en el desarrollo de las actividades de importación.

#### **2.4.2. PERSONAS QUE DE ACUERDO CON LA LEY DEBEMOS CONSIDERAR COMO IMPORTADORES.**

En principio, en atención al artículo 52 de la Ley aduanera debemos señalar que las personas a quienes se puede atribuir la introducción de mercancías al territorio nacional son:

- I. Propietario o tenedor de las mercancía
- II. El destinatario
- III. El mandante, por los actos que haya autorizado

De los anteriores únicamente anotaremos las acepciones más generales, toda vez que no pretendemos más que expresar una noción básica de lo que implican, en virtud de que nuestro objetivo al referimos a la importación no consiste en agotar propiamente el tema respectivo, sino de manera particular, su relación general con este trabajo.

En este sentido, el primero de ellos nos remite al concepto primigenio del que se deriva, es decir, al de propiedad. De tal suerte tenemos que esta palabra se refiere "al derecho de gozar y disponer de una cosa en pleno dominio, exclusión del arbitrio ajeno y le reclamar la devolución de ella si está en poder de otro"<sup>47</sup> El concepto anterior nos lleva a determinar que la propiedad es en primer lugar un derecho que excluye el arbitrio ajeno; sin embargo debemos limitarlo por ciertos intereses. En el mismo orden de ideas, se dice que la propiedad "es el derecho de obtener de un objeto toda la satisfacción que éste puede

<sup>47</sup> Margadant S. Guillermo Floris *El Derecho Privado Romano* 18ª edición Editorial Esfinge México 1992. Página 244.

proporcionar. Este derecho puede estar limitado por el interés público y otros derechos privados que desmembran la propiedad (hipotecas, servidumbres, etc.)<sup>48</sup>

En los términos citados concluimos que la persona a quien se refiere el artículo citado, es quien tiene el derecho señalado respecto de las mercancías.

Por otro lado, encontramos la figura del tenedor; si seguimos la afirmación de que " el poder de hecho y la tenencia, caracterizan la posesión"<sup>49</sup>, podemos afirmar que la Ley aduanera se refiere al poseedor de la mercancía, y en este sentido es viable afirmar que también pueden realizar la importación de mercancías las personas que "tienen una relación de hecho que les confiere poder exclusivo para retener una cosa o ejecutar actos materiales de aprovechamiento *animus domini* o como consecuencia de un derecho real o personal o sin derecho alguno".<sup>50</sup>

Por otro lado encontramos la figura del destinatario: conforme a lo cual, si seguimos el origen de esta palabra, encontramos que es la persona a quien se dirige la mercancía, es decir la persona a quien se envía el objeto confiado al transportador, y en cuyas manos debe efectuarse la entrega.

Finalmente, la Ley establece que pueden realizar la importación el mandante, por los actos que haya autorizado. Al respecto es necesario primero hacer referencia a lo que se conoce por mandato, lo cual frecuentemente se identifica como apoderamiento o representación. En cuanto a esta figura, algunos autores como el Maestro Margadant, afirman que no deben confundirse estas figuras, estableciendo para el caso del mandato el siguiente concepto: "contrato por el cual una persona, el mandante, encarga a otra, el mandatario, que realice un determinado acto, por cuenta e interés de aquélla"<sup>51</sup>

No obstante las consideraciones hechas sobre la semejanza de las denominaciones mencionadas, podemos ver que de la lectura de los preceptos de la normatividad aduanera, se llegan a manejar como sinónimas las citadas expresiones; en realidad, la doctrina suele referirse a ellas de la misma forma.

En términos generales encontramos que los diccionarios jurídicos, remiten comúnmente de una a otra de las figuras. Es así que por apoderamiento o mandato se encuentra que " se dice así del acto mediante el cual una persona confiere poder a otra, para que actúe en su nombre y representación. La primera se llama poderdante y la segunda apoderado"<sup>52</sup>

#### **2.4.3. DISPOSICIONES A LAS QUE DEBEN SUJETARSE LOS IMPORTADORES.**

El punto de partida para proporcionar algunos datos relativos a la normatividad aplicable en materia de importación, consiste en señalar que el hecho imponible de la importación en nuestro país, varía según la vía por la cual se transporten las mercancías; conforme a la fecha de entrada o procedencia de la zona libre; o bien por el tipo de régimen a que se destinen. Así mismo el lugar de origen de las mercancías es determinante para gozar de preferencias arancelarias en apoyo de productos originarios.

En cuanto a los dos primeros aspectos mencionados se tiene que:

<sup>48</sup> Margadant. *El Derecho Privado Romano*. Op. Cit. Página 243

<sup>49</sup> Enciclopedia Jurídica OMEBA. Tomo XXII. Editorial DRISKILL S.A. Buenos Aires, 1991. Página 663.

<sup>50</sup> Diccionario Jurídico ABELÉDO - FERROT. Op. Cit. Tomo I. Página 763.

<sup>51</sup> Margadant Floris Guillermo. *Derecho Privado Romano*. Op. Cit. Página 417

<sup>52</sup> Enciclopedia Jurídica OMEBA. Op. Cit. Página 733.

- a) Por vía marítima, la de fondeo de la embarcación en el puerto de destino de las mercancías
- b) Por vía terrestre, la fecha en que crucen las mercancías, la línea divisoria internacional
- c) Por vía aérea, la de arribo del avión al primer aeropuerto nacional
- d) Se toman las fechas anteriores para el pago de impuestos de importación de mercancías destinadas a zonas libres
- e) la de presentación ante la autoridad aduanera de las mercancías que se envíen de las zonas libres al resto del territorio nacional
- f) La fecha en que se autorice el cambio de régimen temporal a definitivo

Por lo que se refiere al tipo de régimen, podemos remitirnos a los aspectos ya señalados en páginas anteriores para el caso específico de la importación.

De tal suerte, la diversidad de ordenamientos jurídicos está directamente relacionada con cada aspecto de los referidos. En síntesis, las disposiciones a que aludimos son: la Ley Aduanera y su Reglamento; la Tarifa del Impuesto General de Importación; la Ley de Comercio Exterior; y los diferentes decretos y Acuerdos particulares. Adicional a lo citado, encontramos al Código Antidumping del GAT, que junto con la Ley de Comercio y su Reglamento, constituyen los instrumentos para enfrentar importaciones desleales.

La forma de regular de las normas anteriores, depende de cada de ellas, es así que, de manera breve, referimos los aspectos que se regulan en ellas.

#### 2.4.3.1. LEY ADUANERA

Encontramos disposiciones relativas a las obligaciones y derechos de los importadores, sí como la forma en que deben desarrollarse sus actividades.

De la misma forma, presenta disposiciones específicas en relación con el régimen de importación temporal ( a) para retornar al extranjero en el mismo estado, b) importación para la elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o exportación) y el definitivo.

Finalmente, encontramos la regulación de aspectos referentes a las sanciones e infracciones en que incurren las personas que de una u otra forma tienen que ver con las operaciones derivadas de la importación.

#### 2.4.3.2. REGLAMENTO DE LA LEY ADUANERA

Establece reglas o disposiciones específicas para cada caso en específico previsto en la ley aduanera, por ejemplo; la forma en que debe proceder el importador para obtener la inscripción en el registro a que se refiere la ley aduanera en el artículo 59, fracción IV; qué contribuyentes pueden inscribirse en el padrón de importadores; los documentos requeridos para llevar a cabo el supuesto anterior, etc...

#### 2.4.3.3. LEY DE LA TARIFA DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN (TIGI)

En ella se determina la forma en que debe clasificarse una mercancía para su internación al país así como el arancel que por tal concepto debe pagar, para ello contempla un

Código o fracción arancelaria, la descripción de la mercancía y el ad valorem correspondiente .

#### 2.4.3.4. RESTRICCIONES O REGULACIONES NO ARANCELARIAS

Frecuentemente éstas constituyen el único instrumento a través del cual se controlan las importaciones respectivas. Éstas regulan cuotas, bases gravables, tipos de cambio de moneda, precios estimados, etc...

#### 2.4.3.5. ACUERDOS

Éstos llevan implícitos en su denominación, los aspectos que regulan, y son los siguientes:

- Acuerdo que establece la clasificación y codificación de mercancías cuya importación está sujeta a regular por parte de las dependencias que integran la Comisión Intersecretaral para el control del proceso y uso de plaguicidas, fertilizantes y sustancias tóxicas.
- Acuerdo que establece la clasificación y codificación de mercancías cuya importación está sujeta a regulación ecológica por parte de la Secretaría de Desarrollo Social
- Acuerdo que establece la clasificación y Codificación de mercancías cuya importación o exportación está sujeta a regulación sanitaria por parte de la Secretaría de Salud
- Acuerdo que establece la clasificación y Codificación de mercancías cuya importación está sujeta a regulación por parte de la Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos
- Acuerdo que identifica las fracciones arancelarias de las tarifas de la Ley del Impuesto General de Importación y de Exportación, que clasifican las mercancías sujetas al cumplimiento de las Normas Oficiales Mexicanas.

Además de la entrada material de las mercancías a territorio nacional, es esencial la existencia de un acto de voluntad que se expresa aún antes de la llegada de la mercancía, como es la tramitación de permisos administrativos y que se complementa con la declaración que se presenta para destinara consumo la mercancía y consecuentemente se incorpore a la economía nacional.

#### 2.4.4. OBLIGACIONES DE LOS IMPORTADORES

De manera general, las obligaciones de las personas que realizan esta actividad, se encuentran referidas en el artículo 59 de la Ley aduanera; sin embargo, no es la única disposición aplicable en este aspecto, otras disposiciones que contienen obligaciones son las contenidas en la misma ley en los artículos: 36, 52, 63-A, 78-A, 78-B, ect....

Artículo 59.- Quienes importen mercancías deberán cumplir, sin perjuicio de las demás disposiciones previstas por esta Ley, con la siguientes:

- I. **Llevar** un sistema de control de inventarios registrado en contabilidad, que cumpla con los requisitos señalados por la Secretaría mediante reglas (deben llevarlo en forma automatizada o manual dependiendo del tipo de régimen)
- II. **Obtener** los medios de prueba necesarios para comprobar país de origen y de procedencia de las mercancías para efectos de preferencias arancelarias, marcado de país de origen, aplicación de cuotas compensatorias, y otras medidas que al efecto se establezcan conforme a la Ley de Comercio Exterior y Tratados Internacionales de los que México sea parte, y proporcionarlos a las autoridades aduaneras, cuando éstas lo requieran;
- III. **Entregar** al agente o apoderado que promueva el despacho de las mercancías, una manifestación por escrito y bajo protesta de decir verdad con los elementos que en los términos de esta ley permitan determinar el valor en aduana de las mercancías. El importador deberá **conservar** copia de dicha manifestación y **obtener** los medios de prueba necesarios para **comprobar** que el valor de lo declarado ha sido determinado de conformidad con las disposiciones aplicables de esta Ley y **proporcionarlos** a las autoridades aduaneras, cuando éstas lo requieran. Cuando intervenga agente aduanal debe entregarle el documento donde consta el mandato expedido para una o más operaciones o por periodos determinados; excepto cuando adopte los medios electrónicos de seguridad para encomendar las operaciones de comercio exterior al agente aduanal.
- IV. **Estar inscrito en el padrón de importadores** a cargo de la Secretaría, para lo cual debe cumplir con los requisitos que establezcan la ley y el Reglamento.

La Ley refiere de manera especial este artículo, para efectos de numerar las obligaciones de los importadores; no obstante, lo anterior, existen además otros preceptos de la misma, que aún cuando lo hacen en forma aislada, también cumplen con el señalamiento del punto que analizamos:

- Presentar ante la aduana un pedimento en la forma y con los documentos requeridos por el artículo 36 fracción I.
- Pagar los impuestos al comercio exterior y de cuotas compensatorias (artículo 52)
- Sujetarse a lo establecido en lo Tratados internacionales de que México sea parte, bajo las reglas que establezca la Secretaría, cuando se realicen importaciones bajo determinados programas ( por ejemplo Programa de diferimiento o devolución de Aranceles, artículo 63-A)
- Permitir el ejercicio de las facultades de comprobación (artículo 78-A, fracción I, inciso b)
- Presentar documentos cuando sea requerido, para acreditar que el valor declarado se determinó conforme a las disposiciones legales y en el plazo establecido (art. 78-A, fracción I, inciso f)

#### 2.4.5. DERECHOS DE LOS IMPORTADORES

Antes de iniciar este punto en particular, debemos aclarar que de conformidad con los preceptos en la Ley establecidos, no existe uno dedicado en forma específica, a establecer los derechos que tienen los importadores, toda vez que los mismos se encuentran dispersos

en los distintos ordenamientos que regulan las operaciones de esta materia; sin embargo, podemos señalar algunos de los artículos que al respecto ofrece la Ley aduanera.

- Pueden formular consultas ante las autoridades aduaneras cuando consideren que las mercancías se pueden clasificar en más de una fracción arancelaria (art. 47 , primer párrafo), o respecto del método de valoración (art. 78-B)
- Exención sobre el pago de determinadas mercancías (art. 61)
- Que la autoridad les informe o notifique de cualquier procedimiento que se inicie con posterioridad al despacho aduanero(art. 41).
- prescindir de la representación en los casos que la ley lo permita (art. 40)

## 2.5. EXPORTADORES

### 2.5.1. CONCEPTO

Al igual que en el caso de los importadores, en cuanto a los exportadores, debemos enfocar nuestra atención en primer lugar, a la palabra que da origen a esta calidad especial que atribuye denominación específica a determinadas personas.

Es en este orden de ideas que encontramos que la palabra exportar "deriva de la voz latina *exportare* que significa llevar fuera, sacar, conducir, transportar"<sup>53</sup>

Si bien es cierto este concepto establece los términos claves para delimitar el de *exportador*, también lo es, que no resulta suficiente para nuestro objetivo. Es así que consideramos apropiado señalar que con esta palabra se relaciona la de *exportación* "que deriva del latín *exportatio*, *exportationis*, que significa acción y efecto de exportar, es decir, enviar bienes y servicios - recursos nacionales - del propio país a otro extranjero, para su venta."<sup>54</sup>

Es ésta, en términos generales, la idea de que partimos para señalar el concepto de 'exportador', toda vez que son ellos quienes realizan las actividades de envío de bienes y servicios del país a otro extranjero ya sea para comercio o para uso o consumo.

Al respecto apuntamos el siguiente concepto : "exportador ,es quien exporta o comercia con país extranjero, remitiéndole objetos y productos del suyo o de aquel en el cual reside"<sup>55</sup>

Ahora bien, de las actividades que realizan los exportadores se derivan diversos aspectos que ameritan ser analizados, tales como: las personas que de acuerdo con la ley llevan a cabo la exportación, las disposiciones que regulan esta actividad y los derechos y obligaciones de los exportadores.

#### 2.5.1.1. PERSONAS QUE DE ACUERDO CON LA LEY LLEVAN A CABO LA EXPORTACIÓN

La última parte del artículo 52 de la Ley Aduanera, establece que se presume, salvo prueba en contrario, que la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías, se realiza por:

<sup>53</sup> Diccionario Jurídico Mexicano. Op. Cit. Página 1620

<sup>54</sup> Diccionario de términos Jurídico. Op. Cit. Pagina 190.

<sup>55</sup> Cabanellas. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Op. Cit. Tomo II. Página 294

- I. El propietario o tenedor de mercancías
- II. El remitente en exportación o el destinatario en importación; y
- III. El mandante, por los actos que haya autorizado

De la lectura del precepto citado encontramos que la Ley no señala ninguna especificación respecto de importación o exportación, en los conceptos de propietario, tenedor y mandante; que ya hemos analizado en el caso de la importación; sino de manera exclusiva refiere el concepto de remitente para el caso de exportación. Es en virtud de ello que en este aspecto de la exportación solamente señalaremos algunos datos sobre el concepto de remitente.

Al tenor de lo anterior tenemos que, en su acepción más general la palabra remitir se considera como sinónimo de enviar, de manera que al buscar la palabra en diccionarios o enciclopedias encontramos simplemente la alusión a 'la persona que envía una cosa de un lugar a otro'. Por remito, encontramos "documento que siempre acompaña a las mercaderías que el vendedor envía al comprador - nota de pedido."<sup>56</sup>, de lo cual no podemos más que inferir, que por remitente debemos entender, la persona que envía las mercancías al comprador.

## 2.5.1.2. DISPOSICIONES JURÍDICAS QUE REGULAN LA ACTIVIDAD DE LOS EXPORTADORES

Los exportadores deberán sujetarse a lo establecido en la Ley Aduanera y su Reglamento; la Tarifa del Impuesto General de Exportación (TIGE), la Ley de Comercio Exterior, las Disposiciones Administrativas de la materia.

### 2.5.1.2.1. LEY ADUANERA

Al igual que en el caso de la importación, en la Ley se establecen también, disposiciones relativas a las obligaciones de los exportadores; referentes a sus derechos; y a la forma de llevar a cabo las actividades inherentes a la exportación; así como consideraciones sobre fechas, restricciones y requisitos.

De la misma forma, encontramos artículos que señalan aspectos de relevancia en cuanto a los regímenes propios de la actividad (temporal y definitivo). Sin olvidar, la mención de normas que enumeran las sanciones e infracciones a que están sujetos los exportadores por la inobservancia de los ordenamientos respectivos.

### 2.5.1.2.2. REGLAMENTO DE LA LEY ADUANERA

Establece los procedimientos complementarios para realizar la operación de importación y exportación, tanto temporal como definitiva; tales como: las referentes a días y horas hábiles - que prevé la Ley Aduanera -; las que señalan los documentos necesarios para inscribirse en el padrón de exportadores (art. 72 del Reglamento); reglas para la

<sup>56</sup> Diccionario Jurídico ABLEDO- PERROT. Op. Cit. Página 193

compensación de cantidades a favor por declaraciones complementarias (art. 122); para el retorno de pago de impuestos (art. 126 reglamento); etc...

### 2.5.1.2.3. LEY DEL IMPUESTO GENERAL DE EXPORTACIÓN

Se asimila el sistema armonizado de Designación y codificación de Mercancías a la nomenclatura, con lo cual es posible armonizar ambas tarifas. La TIGE en materia arancelaria no contempla prácticamente ningún gravamen con excepciones como petróleo, algodón, café, entre otras; cuenta con más de 5000 fracciones arancelarias de las que aproximadamente 300 están sujetas a requisitos de permiso para su exportación y únicamente 70 aproximadamente están gravadas, lo cual puede cambiar sobre todo en lo que se refiera a los aranceles.

### 2.5.1.2.4. LEY DE COMERCIO EXTERIOR

El ejecutivo puede regular o establecer a través de actos expedidos por la SECOFI o conjuntamente con la autoridad competente, medidas de regulación y restricciones ni arancelarias en casos de:

- aseguramiento de productos de consumo básico, materias primas, recursos naturales no renovables del país
- disposición por convenios internacionales de que México sea parte
- productos de comercialización sujeta a restricciones específicas
- preservación de flora y fauna en peligro de extinción
- bienes de valor histórico, artístico o arqueológico
- situaciones no previstas en las Normas Oficiales Mexicanas en seguridad nacional, salud pública, sanidad etc

## 2.5.2 OBLIGACIONES DE LOS EXPORTADORES

No encontramos en la Ley un precepto que al igual que para el caso de importación, ofrezca un listado de las principales obligaciones de los exportadores; sin embargo existen diversas disposiciones aisladas en las que se refieren algunas de aquéllas. En este orden de ideas, algunas de las obligaciones que se encuentran en la Ley son:

- Efectuar la exportación de mercancías en días y horas hábiles y por lugar autorizado (art. 10 Ley Aduanera)
- Presentar las mercancías ante las autoridades aduaneras, junto con la documentación específica (art. 36)
- Pagar impuestos al comercio exterior (art. 52, primer párrafo)
- Pago de cuotas compensatorias (art. 52, tercer párrafo)
- Cumplir con las regulaciones y restricciones no arancelarias que la ley establezca
- Sujetarse a lo establecido por los artículos 79, 80 y demás relativos para efectos de aplicación de bases gravables para la determinación
- Cumplir con las fechas de pago de contribuciones conforme al artículo 83 de la Ley
- Observar las formalidades del despacho (art. 113)

### 2.5.3. DERECHOS DE LOS EXPORTADORES

Como antes lo hemos señalado, para el caso de la importación, la ley no determina en forma específica los derechos de importadores o exportadores en un solo precepto; sin embargo, es posible referir algunos de ellos a través de la lectura de diferentes artículos del ordenamiento citado.

- Solicitar a las autoridades aduaneras que los servicios a los que se refiere el artículo 10 de la ley y los demás del despacho, sean prestados por el personal aduanero en lugar distinto del autorizado o en día u hora inhábil observando lo dispuesto en el Reglamento.
- Presentar un documento consolidado, es decir, que ampare diversas operaciones de un solo exportador (art. 37)
- Prescindir de la representación manifestando por escrito a las autoridades aduaneras que ha cesado la representación (art. 41)
- Tratándose de mercancías exportadas por aduanas de tráfico marítimo no será necesario presentar las mercancías ante el mecanismo de selección automatizado, siempre que las mercancías se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, por lo que en caso de que el mecanismo de selección automatizado determine que debe practicarse reconocimiento aduanero, éste deberá efectuarse en el recinto correspondiente (art. 43, séptimo párrafo).
- Realizar consultas cuando considere que las mercancías se pueden clasificar en más de una fracción arancelaria (art. 47)
- No pagar impuestos al comercio exterior por determinados casos establecidos en la Ley, por ejemplo en el caso del artículo 61
- Cuando se exporten mercancías para ser enajenadas en el extranjero, se podrán rectificar los datos contenidos en el pedimento, las veces que sean necesarias, con el objeto de disminuir el número, volumen o peso de las mercancías por mermas o desperdicios, o bien para modificar el valor de las mismas cuando éste se conozca posteriormente con motivo de su enajenación o cuando la rectificación se establezca como una obligación por disposición de la Ley (art. 89)
- Retorno de las mercancías hasta antes de activar el mecanismo de selección automatizado (art. 92)
- No pagar el impuesto general de importación por la exportación de mercancías nacionales y nacionalizadas cuando se presenten determinadas situaciones como las del artículo 103
- Desistirse del régimen de exportación hasta antes de activar el mecanismo de selección automatizado, o incluso después, tratándose de exportaciones que se realicen en aduanas de tráfico aéreo o marítimo (art. 93)
- No pagar impuestos cuando se destruyen las mercancías por accidente (art. 94)
- Exención de impuestos al comercio exterior cuando se trata del régimen de exportación temporal (art. 133 fracción I)
- Solicitar la ampliación de plazos para la salida de mercancías mediante rectificación de pedimento (art. 117)
- No pagar impuesto general de exportación por las mermas resultantes de los procesos de transformación (art. 118) etc...

## 2.6. AGENTE ADUANAL

### 2.6.1. CONCEPTO

Una de las personas importantes en materia de importación y exportación es el agente aduanal, etimológicamente, la palabra agente, "deriva del latín *agens, agentis*, p.a. que a su vez viene del verbo *agere*, que significa hacer ..."<sup>57</sup>

Atendiendo a nuestro propósito, la forma etimológica de esta palabra no implica algo significativo, sin embargo, gramaticalmente, refiere la denominación aplicable a un sustantivo femenino o masculino, es decir a una "persona mediadora que actúa con poder de otra, es quien realiza actos que son o pueden ser, productores de efectos jurídicos"<sup>58</sup>

Al respecto se agrega que se trata de una persona física que actúa con capacidad y con facultades para producir los citados efectos jurídicos.

La figura se presenta en diversas ramas del derecho u en función de esto se modifica la acepción referida, por ejemplo: en derecho penal ésta se aplica al autor de un hecho punible; sin embargo, en términos generales, la palabra en cuestión hace alusión a personas que fungen como representantes o intermediarios cuyo nombramiento emana de autoridad competente.

En materia aduanera se le conoce también como despachante de aduana y es considerado como "la persona que encuadra en las disposiciones de la ley, interviene ante las aduanas y receptorías, en los trámites y diligencias relativas a la importación y exportación y demás operaciones aduaneras"<sup>59</sup>.

Si desglosamos el concepto apuntado, tenemos los siguientes elementos:

- Persona que encuadra en las disposiciones de la ley (que tiene que ver con los requisitos que se deben observar)
- interviene en trámites y diligencias relativas a importación, exportación y demás operaciones aduaneras ( lo cual se relaciona con los derechos y obligaciones que se derivan de su actuación )

### 2.6.2. PERSONA QUE ENCUADRA EN LAS DISPOSICIONES DE LA LEY (REQUISITOS)

En este punto, encontramos que se trata de una persona física, de nacionalidad mexicana autorizada por la SHCP, que debe cumplir con ciertos requisitos para obtener una patente y poder desarrollar por cuenta ajena las actividades propias de su cargo. Dichos requisitos, de conformidad con el artículo 159 de la Ley Aduanera, son:

- a) Ser mexicano por nacimiento
- b) No haber sido condenado por sentencia ejecutoriada por delito intencional o responsabilizado en resolución firme por algunas infracciones de contrabando, tenencia y comercio ilícito

<sup>57</sup> Diccionario de Términos Jurídicos. Ricardo Villa Real. Op. Cit. Página 18

<sup>58</sup> Ídem

<sup>59</sup> Diccionario Jurídico ABELEIDO- FERROT. Tomo I. De José ALBERTO Garrone. Editorial ABELEIDO-PERROT. Buenos Aires, 1986. Página 757.

- c) Gozar de buena reputación personal
- d) No ser funcionario o empleado público, militar en servicio activo, ni socio, representante, empleado o agente de alguna empresa de transporte
- e) No haber parentesco por consanguinidad o afinidad con el jefe o subjefe de la aduana de adscripción de la patente.
- f) Tener título profesional de instituciones del Estado o descentralizados o de instituciones particulares que tengan conocimiento de validez oficial de estudios en Derecho, Economía, Administración de empresas, Contador Público, Vista Aduanal u otras ramas profesionales que aseguren el eficaz ejercicio de la patente y que señale el Reglamento
- g) Tener experiencia en materia aduanera, mayor de tres años
- h) Aprobar el examen de conocimientos sobre la materia aduanal

Es necesario agregar, que la patente puede extinguirse, cancelarse o en su caso suspenderse.

Este aspecto no solo incluye los puntos establecidos con anterioridad sino también algunos como

- en caso de cumplir con lo requerido para patente otorgar garantía para caucionar su gestión, así como cantidades que como derechos pagará por la expedición de la patente y del examen

### **2.6.3 INTERVIENE EN TRÁMITES Y DILIGENCIAS RELATIVOS A LA IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN Y DEMÁS OPERACIONES ADUANERAS.**

Las actividades a las que se hace referencia en esta parte son encaminadas a promover el despacho de mercancías en diferentes regímenes y consisten en:

- contratar medios de transporte para trasladar las mercancías de un país a otro
- guardar mercancías en bodegas del país o extranjeras
- Tramitar seguros para riesgo de bienes o productos
- asesorar a sus clientes en negociaciones de éstos con sus proveedores y compradores
- gestionar créditos
- financiar operaciones
- tramitar permisos
- efectuar pagos
- contratar servicio de alijo, estiba, carga y descarga.

Por la reforma al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, de fecha 1º de enero de 2002, se adicionó al mismo el artículo 16-A que señala que los agentes que pertenezcan a una Confederación, pueden prestar los **servicios de prevalidación electrónica**, es decir, los servicios de comprobación de datos del pedimento; señalando que dicho derecho implica el cumplimiento de ciertos requisitos tales como: solvencia económica y equipo de cómputo enlazado al Sistema de Administración Tributaria; y por otro lado un pago mensual de aprovechamiento de \$125, por los primeros 12 días del mes siguiente a aquel que corresponda el pago, por cada pedimento que prevalidan.

Por otro lado, la reforma al artículo 38, establece como obligación de los agentes o apoderados aduanales la de validar previamente los pedimentos que se presenten al sistema

electrónico a que se refiere el primer párrafo de este artículo, con las personas autorizadas conforme al artículo 16-A antes citado.

De esta forma, en términos generales coincidimos con la siguiente afirmación: "Fontanarrosa aclara que la función del despachante de aduana consiste en encargarse de las gestiones necesarias para obtener el despacho de mercaderías que pasan por las aduanas, tanto en importación como en la exportación, pertenezcan a comerciantes como a no comerciantes"<sup>69</sup>

De las actividades que llevan a cabo los agentes se derivan sus derechos y obligaciones

#### 2.6.4 OBLIGACIONES

Comúnmente se considera que los actos llevados a cabo por el agente de aduana, en sí mismos no son comerciales sino actividades vinculadas con la administración pública y es precisamente en este sentido, que deben cumplir con ciertas obligaciones que en términos generales son:

##### 2.6.4.1. EN CUANTO AL CARÁCTER PERSONAL DE SU CARGO

- No puede transferirlo (no obstante debe tomarse en cuenta lo establecido conforme al Reforma del 1º de enero de 2002 a la Ley Aduanera, respecto a la designación de un agente adscrito)
- Debe ocuparse de manera personal y habitual de las actividades propias de su cargo y no suspenderlas sino cuando la SHCP lo ordene o autorice (tomando en cuenta lo establecido en la Reforma señalada, respecto a la designación de un agente adscrito)
- Actuar en trámites o gestiones aduanales, en su carácter de agente aduanal

##### 2.6.4.2. HACIA SUS CLIENTES

- No puede endosar documentos a su favor o a su nombre sin la autorización expresa y por escrito de quien los otorga
- Debe rendir cuentas de gastos y entregar comprobantes de pago y demás documentos en un plazo de 30 días naturales posteriores a la terminación de su mandato.

##### 2.6.4.3. HACIA LA AUTORIDAD ADUANERA

- Residir y mantener su oficina principal en el lugar de su adscripción otorgar garantía anual en la cuantía que establezca la SHCP
- Declarar bajo protesta de decir verdad el nombre y domicilio del destinatario o del remitente de las mercancías en los documentos respectivos así como en el registro federal de contribuyentes
- Llevar al corriente el registro de todos los despachos en que intervenga y formar un archivo que conserve durante 5 años a disposición de todos la autoridad aduanera.
- Someterse a exámenes de eficiencia cuando lo convoque la SHCP
- Aceptar las visitas que ordene la autoridad aduanera
- Dar a conocer a la aduana de su adscripción, los nombres de sus empleados o auxiliares de cuya actuación es responsable
- Emplear sistema mecanizado a partir de que la autoridad le dé equipo y clave.

<sup>69</sup> Diccionario Jurídico AHLEDO-PERROT. Op. Cit. Págs. 757

- Presentar al momento del reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento, las muestras de mercancías estériles, radiactivas o peligrosas que les entreguen para ello los importadores o exportadores
- Declarar con exactitud en el pedimento
- La Reforma de 1º de enero de 2002 a la Ley Aduanera en relación con el artículo 53, establece que el agente aduanal es responsable solidario del pago de impuestos al comercio exterior y demás contribuciones, así como de las cuotas compensatorias que se causen con motivo de la introducción o extracción de mercancías. Se señala en forma adicional que los mandatarios autorizados de los agentes también serán responsables respecto de los despachos en los que intervengan. Así mismo se da responsabilidad solidaria ante el Fisco Federal, a los agentes o apoderados que incurran en las causales de cancelación previstas en el artículo 165, fracción III (señalar en el pedimento nombre, domicilio fiscal o clave de una persona que no hubiere solicitado la operación del agente aduanal, o cuando den datos falsos); o bien cuando no puedan ser localizados en el domicilio por él señalado para oír y recibir notificaciones.

### 2.6.5 DERECHOS

- Cobrar por sus servicios conforme a la tarifa correspondiente
- Construir sociedades civiles para facilitar la prestación de servicios
- Ejercer la patente
- Establecer entre sí corresponsalías para la atención de los asuntos que comúnmente puedan interesarles
- Proponer sustituto ante la SHCP
- Autorizar a empleados de su agencia para que lo auxilien en cualesquiera de las fases y trámites del despacho.
- Solicitar cambio de adscripción cumpliendo ciertos requisitos
- Suspender sus actividades previa autorización
- Solicitar que se practique el segundo reconocimiento, cuando con motivo del reconocimiento de mercancías, se presenten irregularidades (art. 43, tercer párrafo)
- Ser excluido de responsabilidades en los casos previstos en el artículo 54 de la Ley Aduanera
- Por la Reforma de 1º de enero de 2002, al artículo 161 de la Ley aduanera se da derecho al agente aduanal de:
  - Solicitar autorización al SAT para actuar en una aduana distinta a la de su adscripción, por la cual se le otorgó patente (la autoridad debe otorgarla en un plazo no mayor de dos meses previa verificación de que el agente está al corriente de sus obligaciones fiscales). Esta autorización sólo puede ser para un máximo de tres aduanas distintas a su adscripción.
  - Renunciar a una aduana respecto de la cual se haya otorgado autorización, y a presentar solicitud para actuar en otra.
  - Solicitar sustitución al SAT, en los casos de suspensión en alguna aduana.
  - Actuar en aduanas distintas a su adscripción, o en las autorizadas para los casos de promover el despacho para el régimen de tránsito interno de mercancías que vayan a

- ser o hayan sido destinadas a otro régimen aduanero en la aduana de su adscripción; o cuando la patente se expide en los términos del último párrafo del artículo 159
- De conformidad con la Reforma al artículo 163, que adiciona la fracción VII, se da derecho a designar por única vez a un agente adscrito para que en caso de fallecimiento, incapacidad permanente o retiro voluntario, éste lo sustituya obteniendo la patente para actuar en la aduana de adscripción y en tres adicionales que en su caso se hubieran autorizado. Negando la posibilidad de que el agente adscrito designe a su vez a otro que lo sustituya, toda vez que en este caso quien se encarga de designarlo es el SAT
- El mismo artículo señala como obligaciones del agente sustituto : acreditación de un examen de conocimientos técnicos para efectos de obtener la patente con tres años anteriores a la solicitud, o en su defecto acreditación de haber actuado como mandatario durante los tres años inmediatos anteriores a la sustitución.
- Finalmente se adiciona a la fracción II del artículo 185 , la posibilidad de que el agente o apoderado presente rectificación de documentos falsos o inexactos a partir del día siguiente a aquél en que se le notifique la irregularidad para efectos de la no aplicación de una multa.

## 2.7 APODERADO

### 2.7.1. CONCEPTO

Al buscar el concepto etimológico y gramatical de la palabra *apoderado* en diccionarios y enciclopedias jurídicos, es común que se remita al lector a la denominación '*mandatario*'; sin embargo, consideramos apropiado referir el concepto de *apoderamiento*, toda vez que éste nos da la noción que pretendemos manejar aquí.

En este orden de ideas "apoderamiento es el acto mediante el cual una persona confiere poder a otra, para que actúe en su nombre y representación. La primera se llama poderdante y la segunda *apoderado*"<sup>61</sup>

El concepto jurídico en materia aduanera, lo ofrece el artículo 168 de la Ley en la materia, señalando que el *apoderado aduanal* es la persona física designada por otra persona física o moral y autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que en su nombre y representación se **encargue del despacho** de mercancías.

Como podemos observar, de la lectura de los conceptos anteriores se desprende una estrecha relación, en la que se presentan como elementos comunes la actuación de una persona en nombre y representación de otra. A lo anterior solo cabe adicionar que el *apoderado* debe tener una relación laboral con el poderdante quien otorga un poder general al primero. Además, debemos tomar en cuenta que el *apoderado aduanal* promoverá el despacho ante una sola aduana , en representación de una sola persona quien será ilimitadamente responsable por los actos de aquél.

Analizando el artículo encontramos en primer lugar la existencia de dos personas: una física, que es el *apoderado* o su representante; y otra física o moral que será la persona representada.

<sup>61</sup> Enciclopedia Jurídica OMEBA. Editorial Bibliográfica Argentina. Buenos Aires, 1954. Tomo I. Página 733

Desglosando el concepto en general se tiene:

- I. Persona física designada por otra física o moral
- II. Para que en su nombre y representación se encargue del despacho de mercancías
- III. Siempre que obtenga la autorización de la Secretaría (relacionado con el anterior)

#### 2.7.1.1. PERSONA FÍSICA.

Esta también debe cumplir con ciertos requisitos establecidos en el artículo 168:

- No haber sido condenado por sentencia ejecutoriada por un delito doloso
- No haber sufrido la cancelación de su autorización en caso de haber sido apoderado aduanal;
- Tener relación laboral con el poderdante y que el mismo le otorgue poder notarial
- Gozar de buena reputación personal
- No ser servidor público (excepto si el poderdante es entidad pública), ni militar en servicio activo
- No tener parentesco por consanguinidad en línea recta sin limitación de grado y colateral hasta el cuarto grado, ni por afinidad, con el administrador de la aduana de adscripción.
- Exhibir constancia de su adscripción en el Registro Federal de Contribuyentes; y
- Aprobar un examen de conocimientos
- Aprobar un examen psicotécnico
- Adicional a esto, cuando se trate de empresas de paquetería y mensajería además debe tener experiencia en materia aduanera de tres años y tener título profesional o equivalente
- El que otorgue el poder podrá ser una persona física o moral (sociedades mercantiles, maquiladoras y empresa con programa de exportación, empresas de mensajería y paquetería, etc...)

#### 2.7.1.2. PERSONA MORAL.

Al respecto debemos decir, que lo que se conoce también como persona jurídica, es "la entidad capaz de derechos y obligaciones aunque no tenga existencia individual física, como las asociaciones, corporaciones, sociedades y fundaciones, es decir, es una organización de personas y de bienes a la que el derecho reconoce capacidad unitario para ser sujeto de obligaciones y derechos"<sup>62</sup>. Es otro de los elementos que se manejan en este concepto, en este sentido la Ley refiere a las empresas maquiladoras, empresas de mensajería y paquetería, servicio postal mexicano, sociedades mercantiles, organismos públicos descentralizados y sus organismos subsidiarios de carácter técnico industrial y comercial; almacenes generales de depósito y asociaciones que cumplan con los requisitos del Reglamento.

La Ley establece que cuando el poderdante sea una entidad pública no se aplica el impedimento consistente en ser servidor público, ni el poder se otorga notarialmente.

<sup>62</sup> Palomar de Miguel Juan. *Diccionario para Juristas*. Prologo de Ignacio Burgoa Oñueta. Tomo II. Editorial Porrúa. México 2000. Página 172

### 2.7.1.3. PARA QUE PREVIO CUMPLIMIENTO DE CIERTOS REQUISITOS, EN SU NOMBRE Y REPRESENTACIÓN SE ENCARGUE DEL DESPACHO ADUANERO.

El Artículo 40 de la ley Aduanera, relativo a los requisitos que deben cumplir las personas que lleven a cabo los trámites relacionados con el despacho, señala que: únicamente los agentes aduanales que actúen como consignatarios o mandatarios de un determinado importador o exportador, así como los apoderados aduanales, podrán llevar a cabo los trámites relacionados con el despacho de las mercancías de dicho importador o exportador; de lo cual resulta que únicamente se delimita el ejercicio de los agentes, al especificar que su participación en los trámites del despacho de mercancías, se sujeta a su actuación como mandatarios o consignatarios del exportador o del importador; por otro lado, en el caso de los apoderados, no se especifican tales situaciones.

Por su parte el artículo 41 refiere los casos en que los agentes y apoderados aduanales serán representantes legales de los importadores y exportadores en los siguientes términos:

- I. Tratándose de las actividades que deriven del despacho aduanero de las mercancías, siempre que se celebren dentro del recinto fiscal;
- II. Tratándose de las notificaciones que deriven del despacho aduanero de las mercancías; y
- III. Cuando se trate del acta o del escrito a que se refieren los artículos 150 y 152 de esta Ley.

### 2.7.2. OBLIGACIONES

De conformidad con lo establecido en el último párrafo del artículo 169, relativo a los apoderados aduanales, son obligaciones de éstos, las referidas en las fracciones II, IV, VI, VII, VIII, IX y XI del artículo 162, relativo a los agentes aduanales, de esta manera, se enuncian las siguientes :

- Ocuparse personal y habitualmente de las actividades propias de su cargo
- Firmar autógrafamente todos los pedimentos
- Emplear el sistema electrónico
- Utilizar siempre su número confidencial
- Proporcionar información estadística de los pedimentos que formule gravados en medios magnéticos
- Colocar candados fiscales en los vehículos y contenedores
- Realizar el descargo total o parcial en el medio magnético, en los casos de las mercancías sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias cuyo cumplimiento se realice mediante dicho medio en los términos que establezca la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, y anotar en el pedimento respectivo la firma electrónica que demuestre dicho descargo (art. 162 fracción II)
- Rendir el dictamen técnico cuando se lo solicite la autoridad competente (art. 162. Fracción III)
- No transferir ni endosar documentos a su favor o a su nombre sin autorización expresa y por escrito del poderdante (162 Fracción IV)

- Declarar bajo protesta de decir verdad, el nombre del destinatario o del remitente de las mercancías, la clave del Registro Federal de Contribuyentes de aquellos y de él, la naturaleza y características de las mercancías y los demás datos relativos a la operación de comercio exterior en que intervenga en formas oficiales y documentos en que se requieran o, en su caso, en el sistema mecanizado (artículo 162 Fracción V)
- Presentar la garantía por cuenta de los importadores, de la posible diferencia de contribuciones y sus accesorios, en los términos previstos en esta Ley, a que pudiera dar lugar por declarar en el pedimento un valor inferior al precio estimado que establezca la Secretaría para mercancías que sean objeto de subvaluación.
- Aceptar las visitas que ordenen las autoridades aduaneras para comprobar que cumplen con sus obligaciones o para investigaciones determinadas (art. 162, fracción IX)
- Utilizar los candados oficiales en los vehículos y contenedores que transporten las mercancías cuyo despacho promueva (art. 169)
- Dar a conocer a la aduana en que actúe el nombre de los empleados que lo auxilien (art. 169)
- Usar gafete de identificación oficial en los recintos fiscales en que actúe (art. 169)
- presentar al momento del reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento, las muestras de mercancías estériles, radiactivas o peligrosas que les entreguen para ello los importadores o exportadores
- La Reforma a la Ley Aduanera, de fecha 1º de enero de 2002, señala como obligación adicional de los apoderados, la prevalidación de los pedimentos que se presenten al sistema electrónico, con las personas autorizadas por el artículo 16-A .

### 2.7.3. DERECHOS DE LOS APODERADOS ADUANALES

Al igual que en los casos de importadores, exportadores y agentes de aduana, no existe un artículo que específicamente refiera los derechos de los apoderados aduanales, sino una serie de éstos dispersos en la ley; en tales condiciones como tales tenemos, entre otras:

- Actuar en dos o más aduanas cuando exista autorización previa por parte de la autoridad aduanera (art. 170, primer párrafo)
- Cobrar los honorarios que pacte por sus actividades
- Suspendar sus actividades previa autorización de la autoridad
- Cuando termine la relación laboral con el poderdante o éste revoque el poder notarial, el poderdante puede solicitar a la Secretaría que revoque la autorización del apoderado aduanal. La revocación de la autorización surtirá efectos a partir de que el poderdante lo solicite a la Secretaría (art. 168, último párrafo )
- Solicitar que sea practicado el segundo reconocimiento cuando con motivo del reconocimiento de mercancías, se detecten irregularidades.

### 2.8. DICTAMINADOR ADUANAL

Al buscar este término en diccionarios y enciclopedias jurídicos no localizamos un concepto acorde a nuestros intereses, toda vez que aquellos giran en torno a lo que se entiende como *dictamen*. En virtud de ello encontramos como conceptos del mismo, los

que se apuntan en los siguientes párrafos; sin embargo, como podemos observar, no ofrecen las nociones adecuadas a los fines que en el trabajo perseguimos. En este sentido en tenemos por ejemplo que: el dictamen es la " las opinión y juicio que se forma o se emite sobre una cosa. Un certificado expedido por una Cámara de Comercio o por comerciantes notables para establecer la existencia de determinado uso. O bien, la opinión de una institución o autoridad sobre una cuestión determinada."<sup>80</sup>

La palabra *dictaminador* tampoco se define en la Ley, sólo se señalan los requisitos que éstos personajes deben cumplir, establecidos en el artículo 174; así como las responsabilidades que tienen a su cargo, designadas en el artículo 175 del ordenamiento aduanero.

La doctrina sin embargo sí ofrece elementos para determinar lo que debemos entender por éste. El maestro Máximo Carvajal Contreras lo define como "un profesionista de reconocida experiencia y probidad legalmente autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para coadyuvar con la autoridad aduanera en el segundo reconocimiento de mercancías de comercio exterior" <sup>81</sup>

### 2.7.1. REQUISITOS

De conformidad con lo establecido por el artículo 174 de la Ley aduanera, las personas que deseen obtener autorización de dictaminador aduanero, deben cumplir los siguientes requisitos:

- I. Ser ciudadano mexicano
- II. No haber sido condenado por sentencia ejecutoriada por delito intencional que merezca pena corporal;
- III. Gozar de buena reputación personal y de reconocida probidad y honradez
- IV. No ser servidor público ni militar en servicio activo, haber prestado sus servicios en la Administración General de Aduanas;
- V. No tener parentesco por consanguinidad en línea recta sin limitación de grado, y en colateral hasta el cuarto grado, ni por afinidad con el administrador de la aduana donde preste sus servicios; y
- VI. Presentar y aprobar el examen psicotécnico que practiquen las autoridades aduaneras

### 2.7.2. OBLIGACIONES

- Practicar el segundo reconocimiento así como el reconocimiento aduanero que derive de la activación por segunda ocasión del mecanismo de selección automatizado (art. 43, sexto párrafo)
- Emitir un dictamen aduanero que tendrá el alcance que establece el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.
- Observar lo establecido en la Ley aduanera y demás disposiciones relativas en el desempeño de sus actividades

<sup>80</sup> Diccionario Jurídico ABELEDO-PERROT. Página 771.

<sup>81</sup> Carvajal Contreras Máximo Derecho Aduanero. Op. Cit. Página 380

### 2.7.3. RESPONSABILIDADES DE LOS DICTAMINADORES

- Son responsables de las irregularidades que cometan en el dictamen que elaboren con motivo del segundo reconocimiento respecto de los conceptos referidos en las fracciones I, II y III del artículo 44 de la Ley aduanera, es decir, respecto de:
  - a) unidades de medida
  - b) número de piezas
  - c) descripción, naturaleza, estado, origen y demás características de las mercancías
  - d) cualesquiera otros datos que permitan la identificación de mercancías

Cabe señalar que en la práctica, es común observar que el reconocimiento aduanero y el inicio del procedimiento administrativo es materia aduanera, son realizados por funcionarios que se ostentan con los puestos de verificadores, reconocedores, inspectores y orientadores fiscales; no obstante se encuentran lejos de ser las personas competentes para practicar el reconocimiento o en su caso, el inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera.

La importancia de analizar estas situaciones radica fundamentalmente en las consecuencias que los actos de estas personas pueden llegar a originar en la esfera jurídica del contribuyente, y que constituye uno de los propósitos fundamentales de este trabajo.

## CAPÍTULO III PROCEDIMIENTOS FISCALIZADORES ADUANEROS

### 3.1. DEFINICIÓN

Para llevar a cabo el estudio de esta denominación resulta necesario recurrir en forma aislada a cada uno de los elementos que la integran y posteriormente analizarlos en conjunto; de tal suerte debemos referirnos en principio a la palabra procedimiento.

Siguiendo el orden establecido en las denominaciones anteriores, tomamos como punto de partida el concepto etimológico del término citado; en virtud del cual tenemos que "procedimiento deriva del verbo *proceder*, y éste del latín jurídico *procedo - ere* 'proceder a una acción judicial', literalmente 'avanzar', 'progresar' (compuesto de *pro* - 'hacia delante' y *cedo - ere* 'ir, marchar') refiriéndose aquí a la sucesión o progreso de las distintas etapas o instancias de un proceso judicial"<sup>32</sup>

Al tenor de estas ideas, rescatamos del concepto etimológico la idea de *avanzar*, no obstante sería poco prudente limitarnos a esta concepción; de manera que recurrimos ahora al concepto gramatical, conforme al cual esta palabra, en términos generales implica la forma, el método o secuencia de realizar una cosa; es decir, "el sistema o método de ejecución, actuación o fabricación"<sup>33</sup>

Como podemos observar, entre el concepto etimológico y el gramatical existe como elemento común la noción de *secuencia o actuación*; sin embargo nuestro interés va más allá de los conceptos analizados hasta este momento; es necesario entonces, referirnos también a la forma en que jurídicamente debe entenderse la palabra. En este orden de ideas, la palabra procedimiento en el ámbito del Derecho implica "el modo de tramitar las actuaciones judiciales o administrativas; o sea, el conjunto de actos, diligencias y resoluciones que comprenden la iniciación, instrucción, desenvolvimiento, fallo y ejecución en un expediente o proceso"<sup>34</sup>

Dentro de lo que se conoce como *procedimiento*, cabe hacer una diferenciación entre este término y el de *proceso*, toda vez que el primero es uniforme, dentro de las varias especies de juicios, en cambio el proceso varía con cada demanda y contestación, en cada querrela y en la defensa que se opone. Por otro lado, el procedimiento es permanente mientras no se reforme la ley y el proceso varía con cada actividad o inacción de las partes. Finalmente, el procedimiento pertenece al orden legal y a la observancia de los jueces, mientras que el proceso corresponde a la instancia de las partes.

Existen diferentes tipos de procedimientos, tales como : arbitral del trabajo, administrativo, ejecutivo, hipotecario, penal, internacional, etc...; sin embargo, para efectos del tema que en este momento desarrollamos, nos interesa de manera particular el denominado procedimiento **administrativo**, consistente en "una serie de actos y diligencias que regulan el despacho de los asuntos de la administración pública, en la modalidad gubernativa, cuya expresión la constituye el expediente..."<sup>35</sup>

<sup>32</sup> Couture Eduardo J. *Vocabulario Jurídico*. 6ª edición Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1997. Página 479.

<sup>33</sup> Cabanellas Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Op. Cit. Página 433

<sup>34</sup> *Ibidem*

<sup>35</sup> *Ibid* Página 434

Para explicar el concepto anterior es indispensable referirnos a los actos administrativos, es decir, a las actividades necesarias para el desarrollo de las funciones administrativas de las autoridades. Sobre este particular damos prioridad a los actos administrativos jurídicos, o sea, a los actos que originan, extinguen o modifican obligaciones.

Ahora bien, los actos que pretenden crear consecuencias jurídicas definitivas requieren para su ejecución y perfección estar precedidos de una serie de formalidades y actos intermedios que les preparen, son éstos precisamente los que constituyen el procedimiento administrativo a través del cual las autoridades fiscales realizan sus funciones administrativas tributarias.

Una vez que hemos apuntado algunas condiciones para efectos de lo que debemos entender por procedimiento, es el momento de realizar algunas consideraciones respecto del siguiente término que conforma la denominación que pretendemos analizar. Es así que citamos en primer lugar el concepto etimológico de la palabra **fiscalización**, el cual nos remite a la palabra *fisco* que es "un cultismo procedente del latín *fiscalis* - e 'referente o perteneciente al fisco'. La sustantivización del adjetivo se debe al término jurídico '*procurador fiscal*', en latín clásico, y hasta el siglo V, '*procurador fisci*', baja época, '*procurador fiscalis*', *acusador o procurador fiscal*'<sup>86</sup>.

Como podrá observarse, el concepto etimológico aparentemente no resulta trascendente para el objeto que se pretende a través de este trabajo; sin embargo establece las bases del contenido gramatical de la palabra, conforme al cual la palabra **fiscalización** "es la acción y efecto de fiscalizar (V). Es uno de los innumerables sinónimos, y de los más adecuados casi siempre para eliminar el 'anglogalicismo' de **control** (v) aun indultado ya por la academia"<sup>87</sup>.

Podemos rescatar del concepto anterior la idea de control que se adiciona a la de **procurador fiscal**, establecida en el concepto etimológico. Sin embargo la concepción más adecuada es sin lugar a dudas la referida por el contenido gramatical de la palabra **fiscalizador**, de acuerdo con el cual se identifica al que fiscaliza, es decir, al inspector, interventor, revisor, inquisidor etc.; de tal suerte resulta apropiado señalar ahora lo que debe entenderse por fiscalizar. De este modo, por esta palabra debe entenderse el "ejercer el cargo o función fiscal. Criticar, enjuiciar, inspeccionar, revisar. Vigilar, cuidar, estar al tanto; seguir de cerca"<sup>88</sup>.

Para entender el concepto de fiscalización debemos recordar que en materia aduanera existen actos administrativos que imponen a los particulares obligaciones de dar, hacer, no hacer o tolerar, al respecto cabe señalar que "las disposiciones jurídicas mediante las que se imponen obligaciones fiscales a los particulares, están estructuradas de tal forma que son los propios gobernados los que tienen que cumplir con todos los aspectos relacionados con la preparación y, en su caso, determinación, liquidación y pago o cumplimiento de las obligaciones. Las autoridades fiscales se reservan en estos casos el derecho de ejercer sobre los obligados, diferentes tipos de actos de **control y revisión**; con el fin de verificar el grado de cumplimiento de estas obligaciones. La serie de actos establecidos para este control reciben el nombre de inspección fiscal o fiscalización"<sup>89</sup>.

<sup>86</sup> Couture Eduardo J. Vocabulario Jurídico. Op. Cit. Página 291

<sup>87</sup> Ibid. Página 293

<sup>88</sup> Cabanellas Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Op. Cit. Página 81

<sup>89</sup> Marabak Cerecedo Doracela. Derecho Financiero Público. Op. Cit. Página 169

Analizados estos conceptos podemos decir que los procedimientos fiscalizadores constituyen la serie de formalidades y actos de control que desarrollan las autoridades para llevar a cabo el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Ahora bien, uniendo los dos términos referidos es posible percibir que existe una estrecha relación entre los procedimientos fiscalizadores y las facultades de comprobación analizadas en el capítulo anterior, en virtud de que la inspección fiscal es un procedimiento preliminar, instrumental, de comprobación de las obligaciones fiscales, inserto en un gran proceso llamado administración fiscal, el cual se compone de dos elementos: el *fiscalizador* y el *recaudador*, el primero referente a la investigación sobre el cumplimiento; y el segundo relacionado con la recepción y registro de pagos, manifestaciones y declaraciones que presenten los sujetos obligados.

Finalmente, al anexar el calificativo *aduanero*, limitamos el campo jurídico de los citados procedimientos fiscalizadores, los cuales se llevarán a cabo de manera específica sobre las obligaciones fiscales - aduaneras, relacionadas con las operaciones de comercio exterior.

### **3.2. FINALIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS FISCALIZADORES ADUANEROS**

Como ya lo hemos establecido con anterioridad, cuando las autoridades aduaneras ejercen sus facultades de comprobación a través de los diversos procedimientos fiscalizadores o de control, la finalidad primordial de éstas es la comprobación del grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales, sin embargo, esta finalidad no persigue en sí la recaudación, sino que "en forma inmediata persiguen la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento, de las obligaciones fiscales del contribuyente"<sup>91</sup>.

Es así que por lógica, los procedimientos fiscalizadores tienen como finalidad el conseguir a través de la presencia de los fiscalizadores, del control que implican estos procedimientos y del riesgo que representan las infracciones fiscales, se contribuya a alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones.

### **3.3. FUNDAMENTOS LEGALES DE LOS PROCEDIMIENTOS FISCALIZADORES ADUANEROS**

La base legal que constituye el sustento de los procedimientos fiscalizadores aduaneros, tiene su punto de partida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, complementándose en las disposiciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación; y se particulariza en el ordenamiento específico de la materia, es decir, en la Ley Aduanera.

#### **3.3.1. En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**

<sup>91</sup> Rodríguez Lobato Raúl. *Derecho Fiscal* 2ª edición. Editorial Harla. México 1986. Página 213

El ordenamiento jurídico fundamental de nuestro marco legal, da sustento a los actos de control de las obligaciones fiscales en los artículos 89 Fracción I, 90 y 16

Decimos que el artículo 89 en su primera fracción, porque es aquí donde se establece la obligación del presidente de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión proporcionando lo necesario, en la esfera administrativa, para sus exacta observancia; lo cual significa que los órganos que dependen del poder Ejecutivo (en este caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público) tienen la facultad de realizar los actos de fiscalización para procurar en la vía administrativa el cumplimiento de la ley.

Cabe señalar que la autoridad goza de libertad para realizar todos estos actos de manera conjunta, en forma alternativa o de manera sucesiva y que generalmente para los casos de ejercicio de facultades de comprobación, éstos dependen de las actividades de los sujetos pasivos, responsables solidarios, y terceros vinculados en alguna forma a la relación jurídico - fiscal.

Este artículo en la parte señalada, se relacionan con el artículo 90 de la misma Constitución, relativo a la distribución de los negocios del orden administrativo de la Federación, a cargo de las Secretarías, señalando la sujeción a la 'Ley Orgánica que expida el Congreso' y que en este caso es la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, (artículo 31, fracción XI y XII) donde se encuentra la competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cobrar impuestos, derechos, productos y aprovechamientos; vigilar el cumplimiento de disposiciones fiscales y dirigir los servicios aduanales de inspección.

Por su parte el artículo 16 constitucional resulta trascendente en tanto que a través de él se permite llevar a cabo actos de molestia en la persona, familia, papeles o posesiones de los gobernados; limitando esta hipótesis a los casos en que exista para ello mandamiento escrito de la autoridad competente, en el que funde y motive la causa legal del procedimiento.

De tal suerte se desprende que los procedimientos fiscalizadores, en general, estarán sujetos a mandamiento escrito de autoridad competente, cuya firma auténtica conste en el documento respectivo, que deberá ser comunicado con anterioridad o en forma simultánea al acto de molestia.

Ahora bien, por lo que se refiere a la motivación, esta disposición constitucional implica que las autoridades que ordenen el citado acto están obligadas a expresar en sus resoluciones, las razones y motivos que tengan para dictarla en determinado sentido, dándoselos a conocer al interesado, a efecto de que este en aptitud de hacer valer sus defensas contra la misma, ya que, de lo contrario, se le infieren molestias infundadas e inmotivadas y, consecuentemente, se viola en su perjuicio la garantía constitucional señalada<sup>91</sup>.

En cuanto a la fundamentación la autoridad debe citar expresamente el precepto legal aplicable al caso, lo cual necesariamente nos indica que debe existir adecuación entre los motivos señalados y los preceptos jurídicos citados.

Continuando con lo establecido en este precepto, el penúltimo párrafo establece la posibilidad de que la autoridad administrativa realice visitas domiciliarias, así como la de exigir la exhibición de los libros y papeles a fin de comprobar que se han cumplido las disposiciones fiscales, determinando que lo anterior debe sujetarse en todo momento a las leyes y formalidades respectivas.

<sup>91</sup> Burgoa O. Ignacio. *Las Garantías Individuales*. 26ª edición. Editorial Porrúa. México 1994. Página 556.

### 3.3.2. En el Código Fiscal de la Federación.

Otro de los ordenamientos jurídicos que amerita atención es el Código Fiscal de la Federación, en el cual se establece toda una secuencia de disposiciones relativas a los distintos mecanismos de control utilizados en materia no sólo en materia fiscal sino también, en materia aduanera

1. De tal suerte, el primer precepto a que hemos de referirnos es el artículo 42, conforme al cual las autoridades aduaneras tienen facultades para
  - Requerir al contribuyente la presentación de documentos a fin de rectificar errores u omisiones en declaraciones y solicitudes (fracción I)
  - Solicitar la exhibición de documentos o informes que permitan la revisión de contabilidad (fracción II)
  - Practicar visitas domiciliarias a fin de revisar su contabilidad, bienes y mercancías (fracción III)
  - Llevar a cabo visitas domiciliarias para revisar la expedición comprobantes fiscales, la presentación de solicitudes o avisos en materia de Registro Federal de Contribuyentes, así como la exhibición de comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías y verificar que los envases de bebidas alcohólicas cuenten con marbete o precinto (fracción V)
  - Practicar avalúos o verificar bienes incluso en su transporte (VI)
  - Allegarse de pruebas para formular denuncias y querrelas sobre la posible comisión de delitos fiscales
2. Por su parte el artículo 42-A, se refiere expresamente a la facultad que tienen las autoridades fiscales de solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios, o terceros, los datos o documentos que sea necesarios para efectos de planear y programar actos de fiscalización
3. La especificación de datos adicionales a los establecidos en el artículo 38, y que debe contener la orden de visita, se encuentra establecida en el artículo 43
4. Reglas sobre las visitas domiciliarias (en el artículo 44 y 46)
5. Obligaciones de los visitados (artículo 45)
6. Conclusión de las visitas (artículos 46-A y 47)
7. Presentación de información fuera de la visita domiciliar (art. 48)
8. Revisión de comprobantes fiscales (artículo 49)
9. Obligación de la autoridad fiscal de informar de los hechos u omisiones de que conozca al ejercer sus facultades de comprobación (artículo 51)
10. Reglas del dictamen (artículos 52 y 53)
11. Reglas para los casos de hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras para determinar contribuciones omitidas (artículo 54)
12. Reglas para la determinación presuntiva de la autoridad fiscal (artículos 55 al 62)
13. Plazo para el pago de contribuciones omitidas (artículo 65)
14. Autorización de pago a plazos (artículo 66)
15. Plazo de extinción de las facultades de la autoridad fiscal (artículo 67)
16. Presunción de la legalidad de actos y resoluciones (artículo 68)
17. Reserva sobre los datos que se conozcan en las resoluciones (artículo 69)

### **3.3.3. En la ley aduanera**

Una vez que hemos señalado los preceptos que dan sustento a los procedimientos fiscalizadores, así como a la finalidad por éstos perseguida, resulta imprescindible referirnos a la Ley aduanera; en tales circunstancias, partimos de lo establecido en el artículo 144, donde se enuncia en forma específica las cuestiones que se deben comprobar, y que apuntamos a continuación:

1. Si las operaciones de comercio exterior (importaciones y exportaciones) se realizaron de acuerdo con lo establecido en la ley aduanera
2. La exactitud de datos declarados en pedimentos, declaraciones o manifestaciones (fracción II)
3. El pago correcto de las contribuciones y aprovechamientos (fracción II)
4. El cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias que se realicen conforme a la ley aduanera (fracción II)
5. El uso y destino de mercancías a las cuales se les otorgó algún estímulo fiscal, franquicia, exención o reducción de impuestos o se haya eximido del cumplimiento de alguna regulación o restricción no arancelaria (fracción VII)
6. La legal importación o tenencia de mercancías de procedencia extranjera que están en transporte (fracción XI)
7. El valor en aduana declarado en los pedimentos (fracción XII)
8. Características, clasificación arancelaria, origen y valor de las mercancías de importación y exportación (fracción XIV)

### **3.4. PRINCIPALES PROCEDIMIENTOS FISCALIZADORES ADUANEROS**

Las autoridades fiscales competentes pueden ejercer actos de comprobación sobre todas las personas con obligaciones fiscales y para esto precisamente, cuenta con facultades de: revisar declaraciones, revisión de escritorio, revisión de dictámenes de estados financieros, ordenar o practicar avalúos o bien verificar físicamente bienes, practicar compulsas a terceros, practicar visitas domiciliarias, etc.

En materia aduanera los procedimientos de fiscalización se pueden realizar desde que la mercancía entra al territorio nacional o sale del mismo, pues en ese momento el contribuyente activa el mecanismo de selección automatizado que determinará si procede o no reconocimiento o segundo reconocimiento aduanero, o bien pueden presentarse procedimientos de fiscalización posteriores al despacho aduanero, es decir, cuando las mercancías de origen extranjero están en transporte, o cuando las mismas se encuentran en el domicilio de la empresa (en inventarios) o incluso cuando físicamente ya no están en poder de la empresa, pero la autoridad aduanera requiere al contribuyente que se compruebe el cumplimiento de sus obligaciones fiscales relacionadas con las leyes de procedencia extranjera.

Estos procedimientos son los siguientes: reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento, procedimiento administrativo en materia aduanera, requerimiento de documentación, y visita domiciliaria.

### **3.4.1. Reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento**

"El reconocimiento y segundo reconocimiento aduanero consisten en el examen que la autoridad aduanera realiza a las mercancías de importación o exportación, que le permita tener elementos para precisar si lo declarado en los documentos presentados en el despacho aduanero están correctamente declarados o son verdaderos"<sup>92</sup>

Este aspecto, comprendido dentro de los procedimientos que ejercen las autoridades para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales, constituye el objeto central de nuestro trabajo, por lo cual únicamente se enuncia en este capítulo, en virtud de que lo analizaremos en forma detallada en siguiente.

### **3.4.2. Procedimiento Administrativo en materia aduanera**

El procedimiento Administrativo en materia aduanera o PAMA se inicia por parte de las autoridades aduaneras con motivo de los siguientes actos:

1. Del reconocimiento aduanero
2. Del segundo reconocimiento aduanero
3. De la verificación de mercancías en transporte
4. Por el ejercicio de las facultades de comprobación

En los dos primeros casos los actos que realiza la autoridad a fin de 'reconocer la mercancía' se llevan a cabo a través del Sistema Automatizado Aleatorio Integral, verificando las mercancías a reconocer ya sea en la aduana de pasajeros o de carga en forma aleatoria.

Cuando se realiza el reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento y se detectan irregularidades por parte de la autoridad aduanera, se da origen al PAMA.

En cuanto al tercer punto, el ejercicio de las facultades de comprobación podrá iniciar el PAMA, cuando la verificación se dé respecto de mercancías que se encuentren en transporte, aún cuando se hallen o no dentro del régimen de tránsito internacional o interno; es decir, en cualquier tipo de transporte, en cualquier lugar y circunstancia, solicitando que se acredite no solo la legal importación de las mercancías materia del transporte sino también del mismo medio de transporte.

Finalmente, el último punto es verdaderamente amplio por la variedad de posibilidades que le otorga la ley a la autoridad de solicitar al contribuyente, en cualquier momento, la comprobación de las mercancías y su legal estancia en territorio nacional. Cualquier infracción en este punto dará lugar al PAMA.

Como podemos observar, el factor común en cada uno de los cuatro puntos referidos, para efectos de dar inicio al Procedimiento Administrativo en materia Aduanera, es la presencia de irregularidades o infracciones a las disposiciones de la materia; de esta manera, la Ley aduanera, en su artículo 46, establece que cuando la autoridad tenga conocimiento de irregularidades en la revisión de documentos presentados para el despacho de mercancías, en el reconocimiento aduanero, el segundo reconocimiento, o en la verificación de mercancías en transporte, debe hacerlo constar por escrito o en acta

<sup>92</sup> Práctica fiscal (laboral y legal - empresarial) Año X, 2ª decena Febrero 2001 Editorial Ixxxx editores unidos S.A. de C.V. Pagina B 13

circunstanciada, a fin de dar inicio al procedimiento que hemos referido, el cual se regula del artículo 150 en adelante.

El artículo 150 especifica que en los casos anteriores debe levantarse un acta de inicio para efectos del embargo precautorio de mercancías que se contempla en el Procedimiento Administrativo Aduanero.

El acta a que se refiere el artículo anterior, debe cumplir con ciertos requisitos establecidos en el mismo precepto.

El primero de éstos consiste en **hacer constar la identificación de la autoridad que practica la diligencia**. La Ley Aduanera no establece al respecto disposiciones específicas, sin embargo, atendiendo a lo dispuesto por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, todo acto administrativo que se deba notificar debe cumplir ciertos requisitos, entre los cuales está el señalamiento de la autoridad que lo emite. Este requisito se relaciona con lo establecido en el artículo 16 constitucional, por el cual se exige a las autoridades legitimidad y competencia, es decir, que tenga un nombramiento o elección hecha en términos legales previo cumplimiento de los requisitos necesarios; y que además tenga las facultades para ejercer ciertas atribuciones, es o sea, que se encuentre investido por la Ley de ciertas facultades que le permitan dictar o ejecutar el acto de molestia. En tales condiciones la autoridad que emite el acta de inicio del Procedimiento Administrativo en materia Aduanera, debe referir no sólo los preceptos legales en que se funde su competencia, sino además los artículos de la Ley que sustenten su cargo de autoridad, o en su defecto la delegación de facultades que le permita actuar en este acto.

En relación con este requisito citamos la siguiente tesis:

#### **VERIFICADORES ADUANEROS. REQUISITOS DE IDENTIFICACIÓN**

*La visita domiciliaria y la verificación aduanera son actividades al través de las cuales la autoridad hacendaria ejerce sus facultades de comprobación, con la diferencia específica de que la verificación aduanera se dirige hacia los papeles y posesiones del pasajero revisado, como puede ser la mercancía que traslada y la documentación que acredita la internación legal de la misma al país; por tanto, en la ejecución de los procedimientos de verificación aduanal se debe proteger la seguridad física y jurídica del gobernado tal como lo establece el artículo 16 constitucional, porque, aun cuando la citada verificación constituye un acto de autoridad fiscal competente, dicha autoridad debe cumplir con los requisitos de identificación en la misma forma que el Poder Judicial de la Federación ha considerado en la práctica de la visita domiciliaria, ya que es la única manera de proteger la garantía de seguridad jurídica del sujeto pasivo revisado, pues no obstante que la ley aduanera no establece mayor precisión en cuanto a la forma y requisitos que debe comprender la identificación de la autoridad aduanera en el levantamiento del acta de inicio del procedimiento administrativo, se debe aplicar el criterio que estableció el Tercer Tribunal en Materia Administrativa del Primer Circuito en la jurisprudencia de rubro: VISITAS DOMICILIARIAS, IDENTIFICACIÓN DE LOS AUDITORES FISCALES EN LA PRÁCTICA DE REQUISITOS, en la que se fija el alcance de la obligación de identificarse de los auditores de las visitas domiciliarias, ya que se trata de situaciones idénticas.*

#### **SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO**

**1.6. A. 123\***

*Amparo directo 3946 98 - Lenn Acosta Díaz - 23 de junio de 199 - Unanimidad de votos - Ponente: José Alejandro Luna Ramos. - Secretario: Agustín Tello Espíndola*

*Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917 - 1995, Tomo III, Materia Administrativa, página 419, tesis 576, de rubro 'VISITAS DOMICILIARIAS, REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN'.*

*Nota: la tesis de rubro : 'VISITAS DOMICILIARIAS, IDENTIFICACIÓN DE LOS AUDITORES FISCALES EN LA PRÁCTICA DE REQUISITOS', aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Época : Novena Época Tomo X, Septiembre de 1999.*

Al respecto, es viable mencionar a las autoridades que intervienen dentro del PAMA; es decir : a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y a la Administración General de Aduanas. La primera de ellas, a través de las administraciones locales de Auditoría Fiscal Federal tiene facultades para iniciar el Procedimiento Administrativo cuando se detectan irregularidades e infracciones en la Ley Aduanera. Por su parte las aduanas se constituyen en la autoridad competente para notificar el inicio del PAMA y dictar las resoluciones a través de las cuales se absuelva al contribuyente de las infracciones, cuando se compruebe la legal estancia de las mercancías.

De tal suerte, es menester citar los preceptos legales en que fundamentan tales afirmaciones, así tenemos, que el artículo 23 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, establece en sus fracciones VII y XIII, que la Administración General de Auditoría Fiscal Federal es competente para tramitar y resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, donde sin duda alguna encontramos al Procedimiento Administrativo en materia Aduanera. Por otro lado, el fundamento legal que da competencia a la Administración General de Aduanas, en el Procedimiento Administrativo en materia Aduanera, lo constituye la fracción XIII, del artículo 29 del RISAT, donde se señala que ésta tiene facultades para notificar el embargo precautorio de las mercancías que no acrediten su legal internación al país; para remitir en los plazos señalados las actas a la autoridad competente, o en su caso tramitar y resolver los procedimientos administrativos en materia aduanera; así como para poner a disposición de la Aduana que corresponda las mercancías embargadas para que realice su control y custodia, y para sustanciar y resolver el procedimiento relacionado con la determinación provisional a que se refiere la Ley Aduanera, llevarla a cabo y también notificarla.

El Segundo requisito que establece la ley como indispensable para efectos del acta que da inicio al PAMA, es **hacer constar los hechos y circunstancias que motivan el inicio del PAMA**, lo cual se relaciona con la motivación referida en el artículo 16 constitucional ya señalado.

En este caso debe realizarse en forma detallada la descripción de las situaciones relacionadas con alguno de los cuatro supuestos que dan origen al PAMA; es decir el caso concreto en que se causó el inicio del PAMA y el tipo de irregularidad o irregularidades que se presentaron en el.

En tercer lugar, el artículo 150 de la Ley Aduanera establece que en el acta también debe señalarse la **descripción, naturaleza y demás características de las mercancías**; aspectos relacionados con el valor o precio estimado, cantidad, volumen o unidad comercial, variedad, tamaño, fracción arancelaria, y número de serie, parte, marca, modelo o en su defecto las especificaciones técnicas o comerciales necesarias para identificar las mercancías y distinguirlas de otras similares, los cuales constituyen datos para mercancías

que son susceptibles de ser identificadas individualmente, los cuales deben ser señalados meticulosamente en virtud de que constituyen parte importante en el inicio del Procedimiento Administrativo en materia Aduanera.

Por último, de acuerdo con la Ley en el acta debe constar la toma de muestras de las mercancías, en su caso, y otros elementos probatorios para dictar la resolución correspondiente.

En relación con este requisito encontramos al artículo 66 del Reglamento de la Ley Aduanera, en el que se establece el procedimiento para la toma de muestras.

Una vez señalados los requisitos que debe contener el acta de inicio del PAMA, cabe señalar que la ley ordena requerir al interesado para que:

1. Designe dos testigos, que en caso de no aceptar o no poder fungir como tales, serán designados por quien practique la diligencia
2. Señale domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la circunscripción territorial de la autoridad competente para tramitar y resolver el procedimiento correspondiente; a menos de que se trate de pasajeros, en cuyo caso es posible señalar un domicilio fuera de dicha circunscripción, apercibiéndolo de que de no hacerlo, o señalar uno que no le corresponda a él o a su representante, las notificaciones que fueren personales se efectuarán por estrados

Para concluir, en el acta se debe señalar que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación para ofrecer pruebas y formular alegatos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 153 de la ley Aduanera

Así la autoridad que levante el acta debe entregar al interesado en el mismo acto, copia del acta de inicio del procedimiento, momento en cual se considera hecha la notificación.

Cabe señalar que todos y cada uno de los casos en que la autoridad puede ejercer sus facultades de comprobación y con motivo de ellas iniciar el PAMA, procederá al embargo precautorio de las mercancías en los términos del artículo 151 de la ley Aduanera.

En este orden de ideas, los casos en los que las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías y de los medios de transporte son:

1. Cuando las mercancías se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado (fracción I)
2. Cuando las mercancías extranjeras en tránsito internacional se desvien de las rutas fiscales (fracción I)
3. Cuando sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno
4. Cuando se trate de mercancías de importación o exportación prohibida (fracción II)
5. Tratándose de mercancías sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias referidas por la fracción II del artículo 176 de la Ley Aduanera y no se acredite su cumplimiento (fracción II)
6. Cuando se omita el pago de cuotas compensatorias (fracción II)
7. Cuando no se acredite con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su introducción al territorio nacional o para su internación a la franja fronteriza al resto del país (fracción III)

8. Cuando no se acredite su legal estancia o tenencia (fracción III)
9. Cuando se trate de vehículos conducidos por personas no autorizadas (fracción III)
10. Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento o de la verificación de las mercancías en transporte, se detecte mercancía no declarada (fracción IV)
11. Cuando con motivo del reconocimiento o segundo reconocimiento se detecte un excedente en más de un 10% del valor total declarado en la documentación aduanera que ampare las mercancías (fracción IV)
12. Cuando se introduzcan dentro del recinto fiscal vehículos de carga que transporten mercancías de importación sin el pedimento que corresponda para realizar el despacho de las mismas (fracción V)
13. Cuando el nombre del proveedor o importador señalado en el pedimento o en la factura, sea falso o inexistente (fracción VI)
14. Cuando el domicilio señalado en el pedimento o en la factura sea falso o inexistente (fracción VI)
15. Cuando la factura sea falsa (fracción VII)
16. Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50 % o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, salvo que se hubiere otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86- A fracción I de la Ley Aduanera

Cabe señalar que si bien es cierto, las hipótesis previstas en las líneas anteriores, constituyen los casos que implican embargo precautorio, también lo es, que existen consideraciones específicas para cada uno de estos casos, las cuales apuntamos a continuación.

- En los casos de las fracciones I, II, III, IV, VI y VII, el medio de transporte queda como garantía del interés fiscal, salvo que se cumpla con los requisitos y las condiciones que establezca el Reglamento
- Para los casos específicos de las fracciones III y IV, el resto del embarque quedará como garantía del interés fiscal, salvo que se trate de maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial; en este caso sólo procederá el embargo de la totalidad del excedente, permitiéndose inmediatamente la salida del medio de transporte y del resto de la mercancía correctamente declarada.
- En el caso de pasajeros, el embargo precautorio procederá solo respecto de las mercancías no declaradas, así como del medio de transporte, siempre y cuando se trate de vehículo de servicio público particular o si se trata de servicio público cuando esté destinado a uso exclusivo del pasajero o no preste el servicio normal de ruta.
- Se embargarán precautoriamente los medios de transporte sin incluir las mercancías que los mismos transporten, cuando con ello se ocasionen daños en los recintos fiscales, con el objeto de garantizar el pago de la multa que corresponda
- En los casos que se refieren en las fracciones VI y VII se requiere una orden emitida por un administrador general o los administradores regionales de las aduanas, para que proceda el embargo precautorio durante el reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento aduanero o verificación de mercancías en transporte

Resulta trascendente mencionar, que de conformidad con el artículo 154 de la Ley Aduanera, existe la posibilidad de sustituir el embargo por una garantía que deberá sujetarse a la disposición legal mencionada

Continuando con el orden a seguir en el procedimiento que nos ocupa, es importante señalar que cuando en cualquiera de los casos que dan origen al mismo es procedente la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y en su caso, la imposición de sanciones, y no sea aplicable supuesto alguno de los enumerados respecto de los casos de embargo, las autoridades aduaneras procederán a su determinación, sin necesidad de sustanciar el procedimiento establecido por el artículo 150, que ya hemos referido, efectuando dicha determinación en un plazo que no excederá de cuatro meses.

En este caso, la autoridad debe dar a conocer mediante un escrito o acta circunstanciada los hechos u omisiones y en su caso la imposición de sanciones.

Una vez que se presentan las pruebas, la resolución puede orientarse en los siguientes aspectos:

- La autoridad dicta de inmediato resolución, sin imponer sanciones ni obligar al pago de gastos de ejecución y ordenando, en su caso, la devolución de mercancías embargadas; cuando el interesado presente pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías, desvirtúe los supuestos que causaron el embargo, o acredite que el valor declarado fue determinado conforme a la Ley
- Las autoridades dictan 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 que se levantó el acta de inicio, cuando el interesado no desvirtúe mediante pruebas documentales, los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento
- La autoridad emite un a resolución provisional en la que determine las contribuciones y cuotas compensatorias, así como las sanciones que procedan, cuando se trate de mercancías excedentes o no declaradas embargadas a maquiladoras y empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial y el interesado presente dentro de los diez días siguientes a la notificación de esta acta, escrito en el que manifieste su consentimiento con el contenido del acta. Si en este supuesto el interesado acredita el pago de contribuciones, accesorios, multas, y en su caso el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, en un plazo de cinco días a partir de que surta efectos la notificación de la resolución provisional, la autoridad ordenará la devolución de mercancías

Para concluir con lo relativo al PAMA, es importante señalar que "en artículo 203 la Ley Aduanera otorga al particular la opción de recurrir a la resolución dictada dentro de un PAMA, es decir, de recurrir a las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras, ya sea mediante el recurso de revocación que establece el Código Fiscal de la Federación o acudiendo al Tribunal Fiscal de la Federación mediante el juicio de nulidad; sin embargo cabe recordar que si la autoridad aduanera cometió irregularidades en el levantamiento del PAMA (situación que desafortunadamente ya es muy generalizada en

materia aduanera), el particular afectado puede impugnar el acto de autoridad a través del juicio de amparo indirecto ante el juez de distrito”<sup>61</sup>

### 3.4.2.1. Problemas que se presentan en el PAMA

Dentro del Procedimiento Administrativo en materia Aduanera, suelen presentarse de manera común los siguientes problemas:

- En primer lugar, entre las mercancías del embargo precautorio se pueden encontrar mercancías perecederas, mercancías de fácil descomposición o deterioro, animales vivos, automóviles o camiones; el problema surge, porque cuando se practica el embargo de la mercancía, esta puede permanecer por largos periodos de tiempo en los patios o almacenes de las aduanas, por lo que pueden sufrir daños irreparables como oxidación, resequedad, deshidratación, desteñimiento, descomposición, etc.
- Otra circunstancia que representa perjuicio al particular, es el hecho de que si dentro del plazo de 10 días siguientes al embargo o 45, para el caso de los automóviles o camiones, no se comprueba la legal estancia o tenencia, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene la facultad de vender las mercancías al valor que fije una institución de crédito, dejando en cierta forma en estado de indefensión al gobernado, puesto que no se establece que la autoridad dispondrá de los bienes después de los 10 días sino en cualquier momento, dentro del mismo plazo
- Aún cuando existe la posibilidad de solicitar la devolución del bien embargado precautoriamente, mediante el otorgamiento de una garantía, también es probable que el trámite sea tardado y a veces la autoridad niega el cambio del embargo por una garantía alegando que las mercancías encuadran en los supuestos en que éstas pasan a ser propiedad del fisco Federal
- Generalmente el PAMA es iniciado por cualquier empleado dependiente del agente aduanal que en ocasiones no tiene la preparación profesional o conocimiento de la Ley Aduanera, para comprender las consecuencias legales de sus actos
- Al iniciar el PAMA con el empleado del agente aduanal, el importador es el último en enterarse que su mercancía fue detenida; y por lo tanto, ni siquiera tiene la posibilidad de presentar pruebas y alegatos para desvirtuar lo que sea necesario

### 3.5. VERIFICACIÓN DE MERCANCÍAS EN TRANSPORTE.

Como ya antes lo hemos señalado, el Procedimiento Administrativo Aduanero puede iniciarse cuando se presenten ciertas irregularidades en cualesquiera de los siguientes casos: el reconocimiento aduanero, el segundo reconocimiento aduanero, la verificación de mercancías en transporte, o en todo caso por el ejercicio de las facultades de comprobación. Respecto de los dos primeros casos reservamos nuestras consideraciones para el último capítulo de este trabajo, sin embargo, consideramos imprescindible referirnos

<sup>61</sup> Lopez Villa Juan Ramón Fundamentos de Comercio Exterior y derecho aduanero Edtoral SICO (Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados S A de C V ) Mexico 1997 Pagina 283

someramente, pero en forma particular, al caso de inicio del PAMA con motivo de la verificación de mercancías en transporte, en virtud de que al presentarse este supuesto el procedimiento a seguir es en esencia el mismo

En primer lugar debemos señalar que las autoridades encargadas de llevar a cabo la verificación de mercancías en transporte son la Administración General de Aduanas, de conformidad con lo establecido en el artículo 29, fracciones XI y XII del RISAT, y la Administración General de Auditoría Fiscal, con base en lo establecido por el artículo 23, fracciones VII y XIII, del mismo Reglamento

El artículo 1º de la Ley Aduanera además de regular la entrada y salida de mercancías del territorio, también lo hace respecto de los medios en que se transportan o conducen; por lo tanto, la regla general consiste en que los medios de transporte o conducción de mercancías se encuentran también sometidos a la potestad aduanera del Estado, cuando se utilizan para introducir mercancías al territorio nacional o extraerlas del mismo

De tal suerte, y siguiendo lo establecido en el segundo párrafo del artículo 1º de la Ley Aduanera, se obliga al cumplimiento de las disposiciones aduaneras, a toda persona que tenga que ver en la introducción o extracción de las mercancías, es así que, "las disposiciones aduaneras someten a sus regulaciones a los medios de transporte, cuando introducen al país o extraen del mismo mercancías, pero este sometimiento es con el propósito de controlar y de vigilar las mercancías por ellos conducidas y no para gravar, limitar o restringir la actividad del transportista o impedir el comercio exterior de la Nación"<sup>94</sup>

No obstante lo anterior, el artículo 53, fracción III finca responsabilidad solidaria a los propietarios y empresarios de medios de transporte, a los capitanes y en general a los conductores de los mismos, por los impuestos al comercio exterior y demás contribuciones y cuotas compensatorias que se causen con motivo de su introducción o extracción del territorio nacional, pero solamente cuando no se cumple con las obligaciones que la ley impone por ejemplo: cuando se introduce la mercancía por un lugar no autorizado, cuando no se presenta la mercancía a la autoridad aduanera a la entrada o salida del país, cuando no expide y conserva en el trayecto del transporte la carta de porte que ampare las mercancías, etc..

En caso de que esto ocurra, por disposición del artículo 60 de la Ley Aduanera, las mercancías quedan afectas directa y preferentemente al pago de los créditos fiscales que se generaron por su entrada o salida del territorio nacional, así mismo los medios de transporte al pago de cuotas compensatorias y contribuciones

Resaltando que esto ocurre cuando el transportista incumple las obligaciones legales a su cargo, por tales razones cuando estas empresas o personas actúan como prestador de servicio público de transporte solo tienen obligaciones de vigilancia, colaboración y control y su incumplimiento les generará responsabilidad solidaria, pero no serán sujetos pasivos directos o principales

De tal suerte y de conformidad con lo establecido en el artículo 146 de la Ley, la tenencia transporte o manejo de mercancías de procedencia extranjera a excepción de la uso personal, puede comprobarse con la documentación aduanera que acredite su legal importación, con la nota de venta expedida por autoridad fiscal federal, o con factura expedida por empresario establecido e inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes

<sup>94</sup> Robde Ponce Andres **Derecho Aduanero** Editorial Ediciones Fiscales ISLE México, 2000 Página 105

requisitada debidamente. Por su parte, las mercancías nacionales que sean transportadas dentro de la franja o región fronteriza del país, de acuerdo con el artículo 147 de la misma Ley, deben ampararse en formas distintas dependiendo del tipo de mercancías, de este modo tenemos que, cuando se trata de mercancías que son de exportación prohibida o restringida que se dirijan hacia los litorales o fronteras, éstas se amparan con pedidos, facturas, permisos de exportación, contratos y otros documentos acrediten que se destinarán a tales zonas; y cuando se trata de mercancías que puedan confundirse con las extranjeras que sean transportadas hacia el interior del país, se acredita el cumplimiento a lo previsto en la Ley, con las marcas registradas en México que ostenten o con las facturas o notas de remisión expedidas por empresarios que estén inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes; finalmente, cuando se trata de artículos agropecuarios que se produzcan en estas zonas, su origen se acredita con las constancias del comisario ejidal, del representante de colonos o comuneros, asociación agrícola o ganadera, Secretaría de Agricultura, Ganadería y Desarrollo Rural. En este último supuesto es importante señalar que en los casos de que las autoridades requieran estos productos, no será necesario acompañar tal documentación.

En términos generales los datos que se exigen en las disposiciones reglamentarias son: nombre, domicilio y clave del Registro Federal de Contribuyentes del vendedor, domicilio del comprador y fecha de expedición; descripción de la mercancía y sus datos de identificación; precios unitarios y total de la mercancía; número y fecha del documento aduanero relativo a la importación y aduana por la que se tramita, cuando la factura ampara la venta de primera mano de mercancías de importación.

Si se presenta este u otro supuesto de los referidos en el artículo 151 de la Ley Aduanera, la autoridad procederá como ya hemos apuntado, a iniciar el Procedimiento Administrativo en materia Aduanera.

Debemos resaltar que en los casos en que con motivo de la verificación de mercancías en transporte, autoridades distintas de la aduana detecten omisión de contribuciones o cuotas compensatorias, y no sea aplicable el artículo 151 de la Ley, dichas autoridades levantarán el acta circunstanciada a que se refiere el artículo 152 de la Ley, y efectuarán la determinación definitiva en un plazo que no excederá de cuatro meses.

No debemos olvidar que en el caso del Procedimiento Administrativo existe la posibilidad de sustituir el embargo precautono de mercancías por cualquiera de las garantías que establece el Código Fiscal de la Federación, sin embargo esta posibilidad se restringe cuando, de conformidad con el artículo 183-A de la Ley Aduanera, las mercancías pasan a ser propiedad del Fisco Federal.

### 3.6. REQUERIMIENTO DE DOCUMENTACIÓN

El artículo 144 de la Ley Aduanera, prevé en su fracción III, la posibilidad de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público requiera a los contribuyentes, responsables solidarios o 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; los cuales pueden ser exhibidos en su domicilio, o en el de la autoridad, para efecto de su revisión.

La Ley Aduanera no contiene un procedimiento aplicable a estos efectos, por lo tanto siguiendo lo dispuesto en el artículo 1º de la misma, que establece al final del primer párrafo que el Código Fiscal de la Federación se aplicará supletoriamente a lo dispuesto en

la ésta, la autoridad utiliza o se sigue el procedimiento administrativo previsto en el artículo 48 de del Código Fiscal, respecto de las formalidades para revisión de gabinete:

En este artículo se establece la posibilidad de que la autoridad solicite a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos, o bien pida que se le presente la contabilidad o parte de la misma, con la finalidad de ejercer sus facultades de comprobación fuera de la visita domiciliaria

Para poder llevar a cabo lo anterior, se deben cumplir las siguientes condiciones

1. En primer lugar, la ley señala que debe existir una solicitud dirigida al contribuyente, responsable solidario o tercero, por parte de la autoridad, la cual se debe hacer del conocimiento del contribuyente a través de una notificación que deberá realizarse en el domicilio que la persona a quien se dirige la solicitud haya manifestado en el Registro Federal de Contribuyentes, al respecto resulta idóneo resaltar que tratándose de personas físicas, la notificación de esta solicitud, también puede llevarse a cabo en la casa habitación, o en su defecto, en el lugar donde estas se encuentren. Puede suceder que al presentarse el notificador, en el lugar señalado, no encuentre a la persona que a quien va dirigida la solicitud, o bien su representante legal, en cuyo caso se dejará citatorio con la persona que se encuentre, para que el contribuyente, responsable solidario o tercero a quien va dirigida la solicitud, espere a la persona que practica esta diligencia a una hora determinada del día siguiente, para recibir la solicitud. Si no es posible lo anterior, la solicitud se notifica a quien se encuentre en el domicilio señalado. Es necesario apuntar que en la notificación que se lleve a cabo respecto de esta figura, debe tomarse en cuenta lo establecido en el artículo 134 del Código Fiscal en cuanto a las notificaciones

Cabe señalar que en este aspecto se presenta un problema frecuente cuando se expiden machotes por parte de las autoridades aduaneras, relativos a oficios de solicitud de información que notifican indiscriminadamente y sin tomar en cuenta si efectivamente las empresas a las que se les envían, están sujetas a las mismas obligaciones

2. En cuanto al contenido de la solicitud, ésta debe indicar el lugar y el plazo en el que se deben proporcionar los informes o documentos que se piden. Para lo cual es necesario tomar en cuenta lo establecido en el Código Fiscal en los artículos 12 y 53, ambos relacionados con las condiciones que se establecen para efectos de los plazos; el primero de ellos, relativo a los plazos fijados en días, periodos o meses, y el segundo especificando distintos plazos, dependiendo del tipo de presentación de información.
3. Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante. El no proporcionar los documentos, la contabilidad o la información que solicite la autoridad, amerita infracciones en los términos de los artículos 85, fracción I y 86 fracción I
4. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario. El mismo, deberá ser notificado, en la forma ya señalada. Por su parte, el contribuyente o responsable solidario contará con un plazo de veinte días (el cual se puede ampliar cuando se trate de más de un ejercicio) para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para corregir su situación fiscal. Si el contribuyente

no corrige totalmente su situación fiscal o no desvirtúa los hechos u omisiones del oficio de observaciones, la autoridad emite y notifica una resolución en la que determina las contribuciones

5. Cuando no hay observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará mediante oficio la conclusión de la revisión de los documentos

### 3.7. VISITA DOMICILIARIA

Como ya lo hemos señalado antes, en nuestro sistema legal, la base fundamental de la visita, la constituye el antepenúltimo párrafo del artículo 16 de la Constitución, en virtud de que es aquí donde se faculta a las autoridades administrativas a penetrar en establecimientos industriales o mercantiles o bien en domicilios particulares a fin de verificar el cumplimiento o la aplicación de las disposiciones fiscales. En este orden de ideas "las visitas domiciliarias a que alude el último párrafo del artículo 16 constitucional equivalen a las inspecciones que puede practicar toda autoridad administrativa para constatar en cada caso concreto la observancia de los reglamentos gubernativos o de los ordenamientos de carácter fiscal"<sup>95</sup>

Por otro lado, la fracción tercera del artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, establece la base legal para que las autoridades aduaneras puedan practicar visitas domiciliarias; no obstante las formalidades que debe cumplir estas visitas no están reguladas en la Ley Aduanera, para ello nos auxiliamos del Código Fiscal de la Federación, que es de aplicación supletoria

De este modo, la autoridad sigue el procedimiento administrativo previsto en los artículos 43 al 47 del Código Fiscal y solamente se toman algunos aspectos complementarios establecidos en el artículo 155 de la Ley Aduanera.

Así tenemos, que la visita domiciliaria, considerada por algunos como la forma más enérgica y representativa de los actos de fiscalización, tiene un procedimiento determinado y debe cumplir con ciertos requisitos

#### 3.7.1. Requisitos

Inicia con una orden que debe cumplir con los requisitos que establece el artículo 38 del Código Fiscal, relativo a los requisitos que deben cubrir los actos administrativos que se deban notificar, los cuales son

- Constar por escrito
- Señalar la autoridad que lo emite
- Estar fundado y motivado
- Ostentar la firma del funcionario competente y en su caso el nombre o nombres de las personas a quien vaya dirigido
- Cuando se trate de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalarán, además, la causa legal de la responsabilidad

Respecto del primer requisito es trascendente mencionar que atendiendo a la naturaleza de la visita y de acuerdo con las ideas del nuestro estimado maestro Ignacio Burgoa, la visita propiamente dicha, no requiere orden judicial ni mandamiento escrito, toda vez que

<sup>95</sup> Burgoa Onbuela Ignacio. Las Garantías Individuales. Op. Cit. Pagina 628

ésta no constituye en sí un acto de molestia, por lo tanto basta únicamente hacerse constar en acta circunstanciada en virtud de que la simple inspección no produce afectación en los bienes jurídicos del gobernado puesto que su objetivo sólo consiste en establecer si se cumplen o no las leyes tributarias o los reglamentos, sin que por ello agraven al gobernado visitado.

Las actas por su parte, deben señalar todas las 'circunstancias' o apreciaciones de los inspectores y cuando la inspección arroja como resultado la infracción a la Ley o Reglamento, entonces la autoridad llevará a cabo un acto de molestia a través del cual impondrá multa, clausura, u obligaciones de dar, hacer, etc. y es entonces cuando surgirá el acto de molestia y deberán cumplirse las garantías que implica el artículo 16 de nuestra Constitución, en cuyo caso contrario se considerará que presenta un vicio de inconstitucionalidad.

Además la orden deberá estar fundada y motivada; la fundamentación, como ya antes lo hemos señalado es la cita de los preceptos legales que dan fundamento o se dirigen a justificar que el órgano del Estado que emite la orden esté investido de facultades consignadas en ley, para ello, que el propio acto se prevea en ley que justifique la emisión de la orden y que su alcance y sentido se ajuste a esta ley. Por otro lado, la motivación consistirá en referir en la orden las circunstancias y modalidades del caso particular que la origina, las cuales deberán encuadrar dentro del marco general establecido en la ley.

Otro de los requisitos establecidos en el Código Fiscal, es el señalamiento de la autoridad que emite la orden de visita, en este caso, la Ley no se refiere únicamente al 'señalamiento', sino que implica además, fundamentar la legalidad y la competencia a la que antes nos hemos referido, es decir, a la cita de los preceptos jurídicos que legitimen y otorguen las facultades a la autoridad que emite la orden de visita. La justificación de este requisito radica en la necesidad de evitar que una autoridad al dictar o ejecutar un acto, se exceda en sus facultades, en perjuicio del gobernado.

La siguiente exigencia del Código Fiscal, se concentra en dos cuestiones distintas, por un lado se exige la firma de la autoridad que emite la orden, la cual debe ser auténtica, es decir, no debe firmarse 'por ausencia' de la autoridad que emite la orden, ni tratarse de firma facsimilar.

En este sentido la Jurisprudencia 29 del Tribunal Fiscal de la Federación establece

**"FIRMA FACSIMILAR CARECE DE AUTÉNTICA UNA RESOLUCIÓN QUE CONTENGA DICHA FIRMA.-** La ausencia de firma autógrafa en una resolución, aun cuando exista una firma facsimilar, constituye una violación a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, que previene que nadie puede ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, lo que implica la necesidad de que las resoluciones de la autoridad ostenten la firma del funcionario que las emitió, pues solo mediante la firma que suscribe personalmente y de su puño y letra el funcionario que haya resuelto una instancia administrativa, puede establecerse la autenticidad de la resolución. Consecuentemente ante la imputación del actor de que dicha resolución tiene una firma facsimilar, la autoridad debe probar en el juicio de nulidad, con el documento respectivo, que la resolución impugnada tiene esa firma autógrafa

Revisión No. 367 788694 77, resuelta por mayoría de 8 votos a favor y uno más con los puntos resolutivos en sesión de 8 de noviembre de 1978

Revisión número 689/76 1491/76, resuelta por mayoría de 6 votos a favor y 2 en contra en sesión de 3 de enero de 1979.

Revisión número 78/78-8585/76, resuelta por mayoría de 8 votos a favor y uno en contra en sesión de 7 de febrero de 1979."

Por otro lado, la orden deberá contener 'en su caso' el nombre o los nombres de las personas a quienes se dirija la tantas veces referida orden de visita domiciliaria; este requisito es un tanto cuanto curioso, en virtud de que a él se antepone los términos 'en su caso', situación que parece denotar cierta incertidumbre para efectos de la ejecución de la misma.

Finalmente, este artículo establece que en el caso de que se trate de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalara además la causa legal de la responsabilidad, lo cual debe relacionarse también con los requerimientos jurídicos antes señalados, de fundamentación y motivación

En forma adicional a los requisitos señalados en el artículo 38, deben indicarse, de conformidad con el artículo 43 :

- El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita, es decir, expresar en forma clara y precisa los espacios físicos - y no solo el domicilio - en el que se actuará. En caso de que se aumenten lugares a visitar, esto deberá notificarse al visitado. Cabe señalar que esta es una situación que no debería presentarse, en virtud de que la Constitución solo refiere el 'el lugar', no los lugares, por lo tanto el Código Fiscal va más allá al referirse a los lugares. No obstante, existe Jurisprudencia para efectos de este requisito por lo que apuntamos lo establecido en la número 264 del Tribunal Fiscal de la federación, que a la letra dice:

*"ORDENES DE VISITA. DEBEN PRECISAR EL NOMBRE DE LA PERSONA O DEL ESTABLECIMIENTO Y EL LUGAR QUE SEAN MATERIA DE LA MISMA - De conformidad con lo establecido por el artículo 16 de la Constitución, las visitas domiciliarias de carácter administrativo deben sujetarse en sus realización a los requisitos establecidos para los cateos, así como a los que señalen las leyes respectivas. Por tanto no se cumple este requisito constitucional cuando se dicta una orden genérica que faculte a un inspector para practicar visitas en determinada área geográfica pues en este supuesto queda a la elección del inspector y no de la autoridad que emite la orden, la determinación de los lugares específicos para efectuarlas.*

Revisión No 123/84.- Resuelta en sesión de 11 de junio de 1985, por unanimidad de 8 votos.

Revisión No 371/85.- Resuelta en sesión de 14 de mayo de 1986, por unanimidad de 6 votos.

Revisión No 1172/85.- Resuelta en sesión de 19 de mayo de 1986, por unanimidad de 8 votos.

- El nombre de la persona o personas que deban efectuar las visitas, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita, lo podrán hacer conjunta o separadamente. Es importante señalar que la sustitución, aumento o disminución del personal de inspección se puede hacer por decisión de la autoridad competente, pero debe notificarse al visitado a fin de cumplir la garantía de seguridad jurídica en los actos de fiscalización.

Una vez que el acta ha cumplido con los requisitos señalados, debe observarse lo dispuesto en los artículos 44 al 49 del mismo ordenamiento jurídico

En tales términos, el inicio de la visita se dará en el lugar o los lugares señalados en la orden, donde deberán presentarse los visitadores indicados en el acta, éstos deberán identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia, esta identificación debe ser pormenorizada, es decir, contener ciertos datos, que de acuerdo con la tesis de jurisprudencia VI A 74.A, Novena Época, se refieren no sólo a la credencial sino a la persona que la emite, a su competencia para ello, etc., en virtud de que el contribuyente tiene derecho a cerciorarse plenamente de que se encuentra frente a personas que efectivamente se encuentran facultadas para practicar la revisión, siendo por ello indispensable el satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación, el cual solo puede constatarse si su cumplimiento queda circunstanciado en el acta, es decir, constar en las actas respectivas el cargo del personal actuante, la fecha de las credenciales, precisando su vigencia, la persona que las emite indicando el órgano, su titular y la norma que le da competencia para emitir dichas identificaciones, así como todos los datos relativos a la personalidad de los visitadores y a la representación con que se ostentan, elementos con los que el visitado puede tener pleno conocimiento de la personalidad de los visitadores y protegerse de posibles afectaciones a sus intereses jurídicos.

Una vez que los visitadores se han identificado de la manera señalada, de conformidad con la fracción tercera de artículo 44, deberá requerir la presencia del contribuyente o del representante legal; en caso de no encontrarlos se deja citatorio con la persona que se encuentre a fin de que el contribuyente o en su caso el representante legal de aquél, lo esperen al día siguiente para entregarles la orden de visita, si esta vez tampoco los encuentra, la visita se practica con cualquier persona que se encuentre en el lugar visitado

La intención de esta disposición responde a la necesidad del fisco, de evitar que el contribuyente eluda sus obligaciones fiscales, de tal suerte, el hecho de no acudir al citatorio opera en su perjuicio en virtud de que si la persona con la que se practica la diligencia no conoce el lugar donde están los documentos o mercancías, esto puede traer consecuencias graves a contribuyente

El párrafo 4º del artículo 44 señala que si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten

Al momento de presentar el citatorio es perfectamente legal, de conformidad con el segundo párrafo de la fracción II del artículo señalado, el que los visitadores procedan a llevar a cabo una relación de los libros, registros, sistemas y todo lo que integre la contabilidad

En materia aduanera, de conformidad con el artículo 155 de la ley, si como resultado de la práctica de visita se encuentra mercancía extranjera, respecto de la cual el contribuyente no pueda comprobar su legal instancia en el país, los visitadores estarán facultados para proceder al embargo precautorio tomando en cuenta las formalidades que se establecen en el artículo 151, relativo a los casos en que las autoridades aduaneras proceden al embargo precautorio de las mercancías y de los medios de transporte

El embargo en el caso específico de la visita domiciliaria deberá cumplir con las formalidades que implica el acta administrativa del inicio del Procedimiento Administrativo en materia Aduanera, establecidas en el artículo 150 y a las que ya hemos destinado unas líneas.

En este sentido debe cuidarse la figura del embargo ya que es importante señalar que cuando se trate de visitas domiciliarias respecto de las cuales las administraciones locales de auditoría fiscal tiene plenas facultades para llevarlas a cabo, es posible que aún cuando se detecten irregularidades y violaciones en el cumplimiento de la Ley Aduanera por parte de los contribuyentes, que exista el riesgo para la autoridad, de que si bien es cierto se ha cometido una infracción al ordenamiento citado, también lo es que las mercancías ya no existen en virtud de que fueron destinadas para su enajenación, transformación o simplemente ya no se encuentran en posesión del importador.<sup>46</sup>

Al respecto el artículo 44 en su párrafo sexto establece que en los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte, deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

Lo mismo puede realizarse cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia

Cabe señalar que en materia aduanera, para el caso específico de la visita, el acta en la que conste el embargo precautorio de mercancías hará las veces de acta final en la parte de la visita que se relaciona con impuestos al comercio exterior y cuotas compensatorias.

El visitado cuyas mercancías fueron embargadas cuenta con un plazo de diez días para acreditar la legal estancia en el país de las mercancías embargadas, mismo que utilizará para ofrecer pruebas

Respecto del ofrecimiento, desahogo y valoración de pruebas, deben seguirse las establecidas en el Código Fiscal de la Federación en los artículos 123 y 130, por lo cual el artículo 153 de la Ley Aduanera, respecto del ofrecimiento de pruebas y alegatos para el PAMA, es inoperante en la Visita Domiciliaria

Una vez desahogadas la pruebas se dicta resolución, determinando en su caso, las contribuciones y las cuotas compensatorias omitidas e imponiendo las sanciones que procedan en un plazo máximo de cuatro meses contados a partir de la fecha en que se efectúa el embargo. Con base en el último párrafo del artículo 155 de la Ley Aduanera, para efectos de la determinación, en la visita domiciliaria no opera el artículo 152 de esta ley.

De la práctica de visita domiciliaria se deriva la existencia de distintos tipos de actas, las cuales pueden ser **parciales**, que son las que se levantan durante el desahogo de la diligencia, **final**, que como su nombre lo indica se levanta o realiza al final de la diligencia;

<sup>46</sup> Lopez Villa Juan Ramon Fundamentos de Comercio Exterior y Derecho Aduanero. Op Cit Pagina 286

y actas **complementarias**, que se elaboran cuando después de levantada el acta final, la autoridad encuentra alguna situación especial no contemplada en el transcurso de la visita, por ejemplo, si hubieran algunas áreas, hechos o situaciones que no se revisaron y ameritan inspección, lo cual implica nuevos requerimientos

### 3.7.2. Reglas para la visita domiciliaria

La visita domiciliaria en materia aduanera, como ya antes lo hemos señalado, debe ajustarse a lo establecido en el Código Fiscal, es en estas condiciones en las que encontramos en el artículo 46 de este ordenamiento, las disposiciones que deben observarse en los siguientes términos:

- En primer lugar los hechos u omisiones que se encuentren al llevar a cabo la visita, debe constar en el acta, la cual constituye prueba de la existencia de dichos hechos u omisiones, es decir, se trata de documentos "en que se asientan todas las circunstancias o hechos pertinentes, de naturaleza objetiva o real, que supongan o indiquen la inobservancia o el cumplimiento a la ley fiscal o al reglamento gubernativo de que se trate, en la inteligencia de que, sin la observancia de dichas circunstancias o hechos, las apreciaciones subjetivas de los inspectores de la autoridad administrativa, carecen de validez."<sup>97</sup>
- Cuando la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellas se levantan actas parciales que después se agregan al acta final que puede ser levantada en cualquiera de esos lugares. Para esto se requiere a dos testigos para cada establecimiento.
- Los visitantes a fin de asegurar la contabilidad, pueden colocar sellos o marcas en la correspondencia o bienes que no estén registrados o en los muebles u oficinas donde se encuentren, cuidando no impedir la realización de las actividades del visitado, cuando esto ocurra se le permitirá extraer documentos en presencia de los visitantes, quienes pueden sacar copia del mismo.
- En cuanto a las actas, se pueden levantar parciales o complementarias, donde se consignen los hechos u omisiones concretos, o que puedan entrañar incumplimiento de disposiciones fiscales, o bien hechos u omisiones de terceros, pero una vez levantada el acta final no podrán levantarse actas parciales. Al respecto, entre la última acta parcial y el acta final deben transcurrir por lo menos veinte días (excepto en los casos de los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta), en los cuales el contribuyente puede presentar los documentos que desvirtúen los hechos u omisiones, o bien optar por corregir su situación fiscal.

Cuando el contribuyente no presenta o no señala el lugar del domicilio fiscal en que se encuentran en poder de la autoridad, se tienen por consentidos los hechos consignados en las actas.

Si es imposible continuar o concluir la visita en los establecimientos del visitado, las actas podrán levantarse en las oficinas de la autoridad, lo cual debe notificarse a la

<sup>97</sup> Burgoa Oribeola Ignacio. *Las Garantías Individuales*. Op. Cit. Página 628

persona con quien se entiende la diligencia, salvo cuando hubiere desaparecido el visitado del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

Cuando el visitado o su representantes en el cierre del acta se les deja citatono para el día siguiente a determinada hora , si no están se levanta el acta final con quien esté en el lugar visitado; si se niega a firmar o a recibir el acta este hecho no resta validez probatoria al acta, solo se asienta en la misma.

Una vez concluida la visita, para iniciar otra se requiere una nueva orden aún si se trata del mismo ejercicio y las mismas contribuciones.

Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos que la ley establezca, esta se considera concluida y queda sin efecto la orden y las actuaciones que de ella se derivan durante visita o la revisión

- En cuanto a los representantes, en los casos de los artículos 64 y 65 de la LISR, en un plazo no mayor de 15 días, el contribuyente puede nombrar un máximo de dos representantes a fin de tener acceso a la información confidencial obtenida de terceros independientes respecto de operaciones que afecten la disposición competitiva de dichos terceros. Es necesario mencionar que cuando el contribuyente no los nombra, la información se tiene por consentida

La designación de representantes se hace por escrito y se presenta a la autoridad fiscal competente; y desde ese momento hasta 45 días hábiles posteriores a la notificación de la situación fiscal, éstos tienen acceso a la información. Los representantes pueden ser sustituidos una sola vez.

De la información consultada, la autoridad levanta acta, toda vez que la información consultada por la autoridad sólo puede ser tomada en notas y apuntes no fotocopiada ni sustraída.

El contribuyente y los representantes son responsables solidarios por un plazo de cinco años a partir de la fecha de designación o de acceso a la información, independientemente de la revocación o la sustitución

- Por lo que toca al plazo general para concluir la visita, así como a las excepciones, debemos decir, que como regla general el artículo 64-A, establece que la visita debe concluirse en un plazo máximo de 6 meses contados a partir de que se notifica al contribuyente el inicio de las facultades de comprobación, con las siguientes excepciones:
  - Cuando la autoridad fiscal o aduanera solicita información a las autoridades fiscales o aduaneras de otro país
  - Cuando la autoridad esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 58 fracción XIV, 64-A y 65 de la LISR.
  - En los casos en que la autoridad aduanera este llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México, por el o los ejercicios sujetos a revisión
  - Tratándose de integrantes del sistema financiero, así como a los que en esos mismos ejercicios se consoliden para efectos fiscales, de conformidad con el Título II, Capítulo IV, de la Ley

En todos estos casos las autoridades podrán continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación en los términos que para cada caso en particular señalen las leyes respectivas

- Respecto de la ampliación del plazo , es menester apuntar que el de seis meses establecido en la Ley aduanera, puede ampliarse por dos periodos iguales hasta por dos ocasiones, siempre y cuando el oficio de prórroga se expida en la primera ocasión por la autoridad que ordena la visita o revisión, y en la segunda, el superior jerárquico de las primeras; excepto cuando el contribuyente , durante el desarrollo de la visita , cambie de domicilio fiscal, caso en el que serán las autoridades del nuevo domicilio, las que expidan las prórrogas correspondientes
- Sobre la suspensión de los plazos y prórrogas para concluir la visita, únicamente señalamos los caos en los cuales opera la misma.
  - En caso de huelga, desde que suspendan las actividades, hasta que se termine la huelga.
  - Cuando fallece el contribuyente, desocupa su domicilio fiscal sin aviso, o no es posible localizarlo en el domicilio que señale, la suspensión opera hasta que se le localice.
  - Al interponer un medio de defensa contra actos que deriven de las facultades de comprobación, desde que se interponga hasta que se dicte resolución definitiva
- Resta señalar lo relativo a la conclusión anticipada de la visita, sobre lo cual la ley establece que cuando el visitado presente, dentro del plazo señalado, en el artículo 32-A, del Código Fiscal de la Federación, un aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado y el aviso surta efectos, las autoridades fiscales pueden, en forma discrecional, concluir anticipadamente la visita que haya ordenado, de lo cual se deberá levantar acta señalando sus razones

### 3.7.3. Problemas que se presentan en la visita domiciliaria

En la práctica se encuentra que al desarrollar una visita domiciliaria en materia aduanera, la autoridad en algunos casos, olvida algunos preceptos de la Ley Aduanera, en tales condiciones suelen presentarse problemas como

- En primer lugar, en el domicilio del contribuyente visitado se presentan personas que no están autorizadas dentro de la orden de visita, para practicar la misma.
- La Ley Aduanera determina que cuando exista embargo de mercancías, el acta que se levante hará las veces de acta final en lo que se refiere a las contribuciones de comercio exterior, por lo que la autoridad ya no puede realizar diligencias posteriores al mismo, sin embargo, en el acta de inicio del PAMA la autoridad decreta el embargo precautorio de mercancías y sigue practicando la visita domiciliaria levantando actas posteriores al decretamiento del embargo
- En algunos casos la aduana practica una visita domiciliaria y al mismo tiempo la Administración Local de Auditoría correspondiente al domicilio de la empresa realiza otra, de manera que la empresa se encuentra imposibilitada para entregar ante ambas dependencias, toda la información, pues existen casos en que se revisan incluso los mismos ejercicios fiscales
- Frecuentemente los visitadores no aceptan la documentación con la que se acredita la legal estancia de las mercancías en el país, argumentando que dicha documentación no corresponde a estas; es decir de manera anticipada la autoridad (al inicio del procedimiento de fiscalización) esta desahogando y valorando las pruebas aportadas. Esto se complica en el caso de empresa que realizan cientos o miles de operaciones

aduaneras, donde la documentación que ampara mercancías puede ser tan variada como se manifiesta en el siguiente listado: pedimento de importación; factura comercial; lista de empaque; guía (s) aérea(s) o conocimiento (s) de embarque; certificado de origen; documentos que comprueben el cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias; certificado (s) de origen; garantía otorgada mediante depósito efectuado en cuenta aduanera de garantía (en caso de mercancías sujetas a precios estimados); certificados de peso o volumen (tratándose de mercancías a granel); e información que permita la identificación de la mercancía

CAPITULO IV  
AFORO, SEGUNDO RECONOCIMIENTO ADUANERO  
Y SISTEMA ALEATORIO

#### 4.1. CONCEPTO DE AFORO Y RECONOCIMIENTO

Para hablar del segundo reconocimiento resulta indispensable referirnos al reconocimiento aduanero en virtud de que la ley de la materia (artículo 44) establece la noción de ambas figuras en los mismos términos, limitándose a señalar las diferencias entre una y otra (artículo 43); con fines semejantes y la intención de seguir una secuencia lógica, se ha considerado prudente hacer alusión en forma adicional al aforo, en virtud de que, si bien es cierto no deben considerarse cuestiones idénticas, también lo es que entre aforo, reconocimiento y segundo reconocimiento, existen similitudes trascendentes que facilitan la comprensión de la institución que nos ocupa.

En este orden de ideas, exponemos en primer término la palabra aforo, así tenemos que la misma, que se desprende "del verbo *aforar*, y éste del francés antiguo y medioeval *feur* o *fuor* 'tasa, precio, medida', se trata de un antiguo término de derecho, proveniente del latín *forum-1*, muy usual en la Edad Media en el sentido de tasa, de donde deriva la acepción actual de la palabra *aforar*, 'tasar'<sup>98</sup>

Del concepto anterior, la palabra *aforar* implicó distintas aplicaciones jurídicas entre las que se encuentran: *otorgar fuera, medtr el caudal del agua, o tomar foro en una heredad*. No obstante lo anterior, en materia aduanera este término se ha entendido como "... tasar el valor de las cosas según el precio que tenían en el mercado público"<sup>99</sup>

Documentos de gran trascendencia internacional, tales como el glosario de la Asociación Latinoamericana de Integración (antes Asociación Latinoamericana de libre Comercio ALAC); o el anexo del Convenio Internacional de Kyoto de 18 de mayo de 1973, contemplan las figuras del aforo y el reconocimiento aduanero. Respecto de la primera de éstas, en el glosario de la ALADI se señala lo siguiente: "es la operación que consiste en una o varias de las siguientes operaciones: reconocer las mercaderías, verificar su naturaleza y valor, establecer su peso, cuenta o medida, clasificarlas en la nomenclatura arancelaria y determinar los derechos impuestos que le son aplicables"<sup>100</sup>

Ahora bien, de las líneas anteriores podemos observar que llevan a la aparente sinonimia referida en un principio, y establecida en este concepto respecto del aforo y cualquiera de las figuras que se señalan.

En este orden de ideas, debemos referir el concepto que más se ajuste a la noción que consideramos idónea para el desarrollo de este capítulo.

Así las cosas, apuntamos que por la palabra aforo debe entenderse: "la función administrativa que permite cuantificar el monto de los derechos e impuestos adecuados a por la importación o exportación de mercancías, determinándolos directamente con la

<sup>98</sup> Couture Eduardo J. Vocabulario Jurídico, Op Cit Página 450

<sup>99</sup> Carvajal Conteras Máximo Derecho Aduanero, Op Cit Página 368.

<sup>100</sup> Walker Jorge. Derecho Tributario y Aduanero. 2ª Edición. Editorial Universidad Nacional Autónoma de México. México 1999. Página 46.

colaboración del sujeto pasivo o revisando la efectuada por éste en los casos autorizados por la ley.<sup>101</sup>

Si analizamos este concepto podemos afirmar que la intención del aforo es la determinación de los impuestos; situación que da al mismo una mayor amplitud respecto del reconocimiento aduanero. De tal suerte encontramos que el aforo requiere de varias operaciones o etapas para llevar a cabo el acto de determinación de la obligación tributaria aduanera, entre las cuales se encuentra el reconocimiento aduanero, considerado como el acto más importante de la citada determinación.

En estas condiciones es necesario dirigimos al concepto de reconocimiento, que etimológicamente deriva del latín *recognocere*, que significa examinar, distinguir, identificar o admitir como cierto.

Si comparamos el concepto etimológico de la palabra *aforar*, con el señalado en el párrafo anterior, podremos apreciar que entre ambos no existe similitud sustancial, sin embargo esto responde a que ambos llevan implícitos su respectiva finalidad, no obstante tienen ineludiblemente puntos de conexión.

Continuando con nuestra idea central, encontramos que del concepto etimológico se deriva el gramatical, en función del cual, el término reconocimiento implica "examinar con cuidado una cosa para enterarse de su identidad, naturaleza y circunstancias".<sup>102</sup>

Por su parte, la doctrina jurídica en términos generales concibe esta figura como la consistente en registrar para enterarse bien del contenido de algo; que se lleva a cabo en las aduanas, respecto de los impuestos.

De tal suerte, en derecho aduanero esta figura implica relación directa hacia las mercancías, por lo que frecuentemente se le denomina reconocimiento de mercancías, refiriéndose con ello al "examen físico o mediante documento, de las mercancías de importación o exportación a fin de determinar la clasificación arancelaria de las mismas".<sup>103</sup>

Esta idea coincide a nivel internacional con lo establecido en el anexo del Convenio de Kyoto relativo a la simplificación de regímenes aduaneros; el cual define al reconocimiento aduanero como "la operación que permite a la aduana, a través del examen físico de las mercancías tener la seguridad de que su naturaleza, origen, estado, cantidad y valor coinciden con los puntualizados en la declaración".<sup>104</sup>

Ahora bien, el concepto jurídico del término en cuestión, lo ofrece la Ley Aduanera en el artículo 44, conforme al cual esta figura se concibe como un examen de las mercancías de importación así como de sus muestras, que persigue encontrar elementos que permitan a la autoridad precisar la veracidad de lo declarado en el pedimento y documentos anexos, respecto de los datos que permitan identificar a la mercancía con base en sus características.

De ello se desprende que el objeto del reconocimiento consiste en precisar el grado de veracidad de lo declarado, en cambio el objeto del aforo es la cuantificación del monto de derechos e impuestos.

<sup>101</sup> Witker Jorge. *Derecho Tributario Aduanero*. Op Cit. Pag. 97.

<sup>102</sup> Castro Surrano Ricardo. *Lexicología jurídica*. Editado por talleres gráficos de la Coordinación del Sistema de Universidad Abierta México, 1994. Pag. 406.

<sup>103</sup> *Diccionario Jurídico Mexicano*. Op Cit. Tomo VII. Pag. 352.

<sup>104</sup> Witker Jorge. *Derecho Tributario Aduanero*. Op Cit. Pag. 107.

Cabe señalar que algunos autores se refieren indistintamente al aforo y al reconocimiento aduanero en tanto que del análisis de aquél y de sus etapas se desprende que la parte total del mismo se encuentra constituida precisamente por el reconocimiento de las mercancías.

## 4.2. ETAPAS DEL AFORO

Como se ha mencionado, el aforo se integra a través de distintas operaciones que persiguen el mismo fin; éstas a su vez se clasifican en tres etapas dentro de las que se presentan diversas manifestaciones de lo que en la práctica implica un reconocimiento aduanero, situación que nos lleva a considerar la semejanza entre los términos 'aforo' y 'reconocimiento'.

La primera de ellas se forma mediante el examen de la documentación, la designación de funcionario que realizará la operación, la indicación de bultos a examinar y el cotejo y examen de bultos.

Cabe apuntar que de conformidad con la clasificación que ofrece el maestro Witker, el reconocimiento aduanero forma parte de la segunda etapa, esto parecería contrario a la secuencia lógica que lleva implícita el trámite aduanero que inicia ante el modulador; sin embargo, suponemos que en esta clasificación la figura se ha dejado en la segunda etapa por considerarse que es hasta aquí donde efectiva o físicamente se verifica a mercancía, puesto que no puede existir ni designación de funcionario, ni indicación de bultos, ni cotejo, etc..., si no existe la obligación de someterse a reconocimiento.

La segunda etapa se integra por pesaje medición y cuenta de mercancías, reconocimiento y clasificación.

Finalmente, en la tercera etapa se encuentra el objeto perseguido por el aforo y por ello está constituida únicamente por la liquidación.

### 4.2.1. PRIMERA ETAPA.

#### 4.2.1. Examen de la documentación.

En términos simples la palabra examinar indica el estudio de una cosa o el análisis de lo idóneo de una situación o de un hecho; no obstante lo anterior, en nuestro sistema aduanero, aún cuando en teoría se debe examinar la documentación que se presenta, en la práctica son pocos los moduladores que llevan a cabo una revisión adecuada; situación que pudiera traer aparejado algún entorpecimiento posterior al trámite del despacho.

Entre los documentos que deben presentarse se encuentra como elemento centra al pedimento aduanero, en tal virtud consideramos pertinente referir que la palabra pedimento "deriva del verbo pedir, y éste del latín *peto - ere*, de igual significado, originalmente fue '*dirigirse hacia*', de donde viene 'tratar de alcanzar', 'tratar de obtener' y finalmente pedir"<sup>105</sup>

En atención a lo anterior, se denomina pedimento al documento escrito a través del cual se pide, solicita o manifiesta a la autoridad aduanera la intención de obtener autorización para importar o exportar, aunque algunos autores consideran que no es más

<sup>105</sup> Couture Eduardo J. *Vocabulario Jurídico* Op. Cit. Pág. 450.

que una solicitud de despacho puesto que con él se inicia un procedimiento público denominado despacho.

Concluyendo, en los términos utilizados en el glosario que vía internet presenta la página *aduanas.sat.gob.mx* el pedimento es una solicitud oficial que expide la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para permitir la importación y exportación de las mercancías a las personas físicas y morales que cumplan con la Ley Aduanera.

Ahora bien, este elemento, encuentra fundamentación en el artículo 36 de la Ley Aduanera, donde se establece la obligación de quienes importen o exporten de presentarlo por conducto del agente o apoderado aduanal.

Este pedimento deberá presentarse en la forma oficial que expide la Secretaría y será llenado con base en los datos establecidos en el anexo número 22 de la Ley Aduanera y la Resolución Miscelánea vigente al periodos en que se lleve a cabo la operación de importación o exportación.

Por disposición del mismo precepto, el pedimento debe acompañarse de ciertos documentos dependiendo de la operación a realizar, así se tiene que:

En el caso de importación, la fracción I del artículo 36 de la Ley Aduanera ordena la presentación de:

- a) factura comercial, cuando el valor en aduana de las mercancías se determine conforme al valor de transacción y el valor de las mismas exceda la cantidad que la Secretaría establezca mediante reglas.
- b) El conocimiento de embarque (en tráfico marítimo) o guía (de tráfico aéreo)
- c) Los documentos que comprueben el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias a la importación, las cuales deben expedirse conforme a la Ley de Comercio Exterior, publicarse en el Diario Oficial de la Federación e identificarse con la fracción arancelaria y la nomenclatura que les corresponda conforme a la Tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación
- d) El documento en el que conste la procedencia y origen de las mercancías para efectos de la aplicación de medidas respectivas.
- e) El documento donde conste la garantía, cuando el valor de lo declarado sea inferior al precio estimado que se establezca.
- f) El certificado de peso o volumen tratándose del despacho de mercancías a granel en aduanas de tráfico marítimo
- g) Los documentos que permitan la identificación, análisis y control.

En el caso de mercancías susceptibles de ser identificadas individualmente deben indicarse los números de serie, parte, marca, modelo, etc. lo cual puede consignarse en el pedimento, la factura, documento de embarque o en relación

anexa , señalando el número de pedimento, firmada por el importador , agente o apoderado aduanal.

Por otro lado, en la exportación se anexará al pedimento:

- a) documento donde se exprese el valor comercial de las mercancías; y
- b) Los documentos que comprueben el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias a la exportación.

Tratándose de mercancías susceptibles de identificarse en forma individual deben señalarse cuantos existan, números de serie, parte, marca, modelo, factura, elección anexa firmada por el exportador , agente apoderado aduanal.

Todo esto debe presentarse en tres copias que se distribuyen en la siguiente forma:

- original: "Administración General de Aduanas"
- primera copia: "Transportista"
- segunda copia: "Importador o exportador"
- tercera copia: "Agente o apoderado"

Una vez que se tienen los documentos señalados, el transportista los presentará ante el modulador encargado de la caseta de las autoridades aduaneras, quien deberá revisar que se presenten tanto el pedimento como los documentos que la ley exige dependiendo del tipo de operación. Hecho lo anterior se inserta la documentación al sistema y el mecanismo de selección determinará si la mercancía estará o no sujeta a reconocimiento.

#### 4.2.1.2. DESIGNACIÓN DEL FUNCIONARIO.

Si de activación del mecanismo resulta que la mercancía debe someterse a reconocimiento, se procede a la designación del funcionario.

Al respecto, es importante puntualizar que "la palabra designación deriva del latín *designatio designare*- designar que se refiere a la indicación de determinada persona para ocupar un puesto o desempeñar una misión"<sup>106</sup>.

Esta designación se lleva a cabo desde que el mecanismo determina que la mercancía debe someterse al reconocimiento, de manera que el modulador deberá indicar al transportista el número de verificador que de acuerdo con las actividades de la aduana será el encargado de practicar el reconocimiento.

En la práctica la designación del verificador aparece impresa en el resultado del mecanismo, al parecer es por turno o reparto proporcional que deriva de las cargas de trabajo.

<sup>106</sup> Capitán Henri. Vocabulario Jurídico. 9ª Edición. Editorial Ediciones DE PALMA. Buenos Aires 1986. Página 220.

#### **4.2.1.3. Indicación de bultos a examinar.**

Esta es una actividad encomendada a los vistas aduanales en su calidad de órganos auxiliares del administrador, que se lleva a cabo en dos formas distintas dependiendo de la mercancía que contengan los bultos, pero en todo caso, que el vista debe hacer respecto de los bultos.

En este orden de ideas, cuando existe una gran cantidad de bultos de igual contenido, el vista indica cuántos y cuáles son los bultos que se examinarán, lo cual por un lado exime a esta persona de examinar una gran cantidad de bultos y por otro, limita sus responsabilidades a los bultos por él examinados.

En cambio, cuando se trata de bultos con mercancías distintas, el vista aduanal tiene la obligación de examinar todos a fin de especificar separadamente el contenido de cada uno.

Lo anterior responde a que existe una disposición interna de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se dirige a las aduanas del país y que ordena que el reconocimiento no exceda de dos horas.

Aquí debe operar la técnica del verificador puesto que en la ley vigente y el Manual de Operación Aduanera no se contienen disposiciones como en el Código de 1952 que ordenaba revisar el número de bultos con un límite de 10% salvo indicio de lesión.

#### **4.2.1.4. Cotejo y examen de bultos.**

La palabra cotejar significa confrontar una cosa con otra, es decir compararlas teniéndolas a la vista.

De esta manera, el vista aduanal debe verificar si los bultos que se ponen a su disposición corresponden a los que él le ha solicitado o indicado y por su puesto a los especificados en los documentos del despacho aduanero. En otras palabras se lleva a cabo una confrontación entre lo declarado por el sujeto pasivo, lo señalado por el vista y lo presentado.

Una vez hecho esto el vista procede a practicar un examen exterior de los bultos, con la finalidad de comprobar que éstos no han sido violentados o en su caso, tener los elementos necesarios para afirmar o presumir que la mercancía no ha sido robada, cambiada o alterada.

De este cotejo y examen de bultos, pueden surgir dos situaciones distintas. Primero, si se observa la perfecta correspondencia de los bultos que se indicaron en relación con los documentos, y al realizar el examen exterior de aquellos no se observan alteraciones; entonces se procede a la siguiente etapa del aforo: pesaje, medición y cuenta.

Por otro lado, si se presentan irregularidades, se suspende el curso del aforo y se practica reconocimiento ante el dueño o consignatario, su agente, un representante de la compañía de seguros y de la empresa o institución almacenista y se realiza una certificación de las faltas a fin de proceder a deslindar responsabilidades.

#### **4.2.2. SEGUNDA ETAPA**

Hasta este momento, en condiciones normales, no se ha realizado una revisión propiamente dicha en cuanto a alguna de las características inherentes a las mercancías

contenidas en los bultos. Con la segunda etapa, el aforo dirige la atención de las autoridades aduaneras hacia otro tipo de elementos plasmados en los documentos, no relativos al exterior de los contenedores sino al contenido de los mismos.

#### 4.2.2.1. Pesaje, medición y cuenta.

Pesaje, medición y cuenta son términos de cuyo análisis se desprende la convergencia de los mismos, en virtud de que entre los tres se establece como punto común la referencia a la cantidad de mercancía a despachar.

La razón de establecer dichos conceptos en esta etapa del aforo, radica en la necesidad de atender la cuantificación de la diversidad de mercancías que se presentan.

Así tenemos que la palabra **pesar**, implica la determinación del número de gramos de cierta mercancía; **medir**, significa especificar la longitud, extensión o en su caso el volumen, dependiendo de la naturaleza de las mercancías; finalmente, **contar** refiere el cálculo progresivo que se hace respecto del número de productos, artículos o efectos.

No obstante la diversidad en la naturaleza de las mercancías, en cualquier caso, la citada cantidad debe estar indicada prácticamente en todos los documentos que se presentan junto a la declaración aduanera, tales como el **certificado de volumen** expedido por la empresa certificadora autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante la reglas, en el caso de mercancías a granel en aduanas de tráfico marítimos; las facturas, que contienen la descripción, cantidad y valor de las mercancías, etc..

Esta etapa del aforo implica también un cotejo, sólo que a diferencia del caso anterior, relativo al exterior de los bultos en relación con los documentos del despacho, en éste los elementos a confrontar son: el peso, medida o cuenta de las mercancías que se tienen a la vista, respecto de las cifras indicadas en la declaración aduanera y en los documentos adjuntos.

Ahora bien, de esta revisión pueden resultar diferencias de cantidad " la práctica aduanera admite generalmente, diferencias no superiores a un 5%, atendiendo también a la naturaleza de las mercancías. Diferencias superiores son denunciadas en el mismo documento de despacho aduanero para luego aplicar la multa que por mala declaración contemple la ley"<sup>107</sup>.

#### 4.2.2.2. Reconocimiento aleatorio.

Esta etapa del aforo es considerada por la doctrina, como una de las operaciones más importantes y delicadas, a través de la cual se pretende desentrañar la naturaleza arancelaria de las mercancías para llevar a cabo el acto de determinación de la obligación tributaria.

De tal suerte, por medio de este reconocimiento se obtienen elementos para saber con precisión ¿qué es la mercancía presentada? y ¿cuál es su finalidad?; es decir, los datos suficientes que permitan a la autoridad aduanera identificarla o distinguirla dentro de una diversidad de mercancías semejantes, que tiene sustento jurídico en el artículo 44 de la ley aduanera.

---

<sup>107</sup> Ibid, Pág. 99.

En estas condiciones, el reconocimiento representa una fase del aforo en la que entran en juego los conocimientos mercológicos y técnicos del agente aduanal, quien por lo especial de las actividades que realizará, cuenta con todo el apoyo de la Dirección General de Aduanas para resolver cualquier duda.

La trascendencia del reconocimiento dentro del aforo, consiste en que de él se desprende, en gran parte, la correcta clasificación de las mercancías; incluso hay autores como el Dr. Carvajal, que hablan de la importancia de un *reconocimiento previo*, refiriéndose en tales términos al que lleva a cabo el particular por medio de su agente o apoderado aduanal en forma previa a la formulación del pedimento; al efecto, la Ley Aduanera en su artículo 42 establece la posibilidad de examinar las mercancías en depósito ante la aduana cuando quien debe formular el pedimento ignora las características de las mismas.

Por otro lado, el carácter aleatorio del reconocimiento deriva de la forma en que aparentemente se determina si procede o no la revisión de las mercancías materia del pedimento.

Sin embargo, la tendencia actual del Sistema Aleatorio Automatizado Integral es más de carácter dirigido que de naturaleza aleatoria, en tanto que en nuestros días el Sistema está programado de forma tal que se enfoca hacia las actividades en que se ha presentado mayor riesgo para efectos de la protección de la industria nacional o bien por conductas evasivas observadas en el mismo sentido.

Como resultado del reconocimiento puede observarse una de dos situaciones; por un lado es posible que no existan irregularidades y entonces la mercancía sea devuelta a los transportistas, o bien, que exista alguna incidencia y entonces dependiendo de la irregularidad la autoridad embargue la mercancía (artículo 150 de la Ley Aduanera, fracción IV) o bien se imponga una multa al importador. De conformidad con el artículo 46 de la Ley Aduanera, cuando las autoridades detecten irregularidades, éstas se harán constar en acta circunstanciada que se levantará para efectos del procedimiento administrativo en materia aduanera.

#### 4.2.2.3. Clasificación

En su acepción más simple, la palabra clasificación implica llevar a cabo una ordenación por 'clases' o por 'características' afines en derecho aduanero, "teóricamente, la clasificación en un método lógico por el cual, de acuerdo con determinados principios especialmente seleccionados, el universo de las mercancías se divide en clases y categorías que a su vez pueden subdividirse en subclases homogéneas y cada vez más detalladas"<sup>108</sup>

Esta clasificación se lleva a cabo a través de 'tablas' que contienen los datos de identificación individual de las mercancías, los impuestos correspondientes y por supuesto el arancel aduanero; todo ello, publicado en la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior respectiva.

Estas 'tablas' son elaboradas en forma ordenada y metódica siguiendo ciertos criterios o principios que deben tener como objetivo la formación de una nomenclatura, es decir una especie de lista técnica y amplia que contiene los datos ya señalados y que permite la citada clasificación.

<sup>108</sup> Ibid. Pág. 100

Estos principios son muy variados y pueden emplearse de manera separada o combinarse entre sí, "entre los principios más importantes se encuentran, según el profesor Durval Ferreira de Abreu, los siguientes: origen o procedencia técnica del producto ( si proceden del reino animal, vegetal o mineral); naturaleza de la materia (hierro, madera, cuero, algodón, etc); actividad económica que suministra la materia prima (ganadería, silvicultura, pesca, minería); usos (según la necesidad humana que satisfagan: alimentación, vestuario, vivienda, transporte, todos los bienes de consumo durables o no durables); aplicación (bienes de producción, brutos o semimanufacturados, destinados a la industria o a la construcción, tales como maquinaria, herramientas, aparatos y otros medios de producción); y grados de preparación o elaboración en el proceso de su transformación (materias primas, semimanufacturadas y manufacturadas)"<sup>109</sup>

Como podrá apreciarse la tarea de clasificar las mercancías resulta ciertamente complicada tanto para los importadores y exportadores, como para las autoridades, de manera que para ello la Ley Aduanera establece la posibilidad de que los interesados (importadores, exportadores, agentes o apoderados) presenten consultas sobre la correcta clasificación de las mercancías; quienes así lo hagan pueden realizar el despacho anexando al pedimento una copia de la consulta donde conste que la autoridad aduanera la ha recibido, por lo que se refiere al pago, éste se efectuará de conformidad con la fracción arancelaria cuya tasa sea la más alta entre las que se considere que se puede clasificar la materia de su consulta, así mismo pagará las cuotas compensatorias y las regulaciones y restricciones no arancelarias.

Si con motivo del reconocimiento o segundo reconocimiento se detectan irregularidades en la clasificación arancelaria, los funcionarios aduanales no emiten la resolución de los artículos 152 y 153, hasta que no se resuelva la consulta; de la resolución pueden derivarse dos situaciones: una, en la que resulten diferencias a favor del particular, en cuyo caso el contribuyente deberá pagar actualizando a la fecha en que se pague; y por el otro, si las diferencias son a favor de la autoridad, el contribuyente puede rectificar el pedimento para compensarlos o solicitar su devolución.

En cuanto a las autoridades, la clasificación también puede representar una tarea difícil, de manera que, cuando este ocurre, éstas pueden apoyarse en los dictámenes técnicos del Consejo de Clasificación Arancelaria, integrado por los peritos que propongan las confederaciones, cámaras, asociaciones e instituciones académicas; para de este modo resolver las consultas sobre la correcta clasificación arancelaria.

Las resoluciones deben dictarse en un plazo no mayor a cuatro meses a partir de la recepción de la consulta, de tal suerte cuando transcurra este plazo sin notificar resolución se entenderá que la fracción arancelaria señalada por el interesado es la correcta; cabe señalar que el los casos en que la autoridad solicite al promovente el cumplimiento de requisitos omitidos o la presentación de los elementos necesarios para resolver, el término comienza a partir de que el requerimiento se cumpla.

#### 4.2.3. TERCERA ETAPA

Una vez que la mercancía ha sido clasificada en determinada posición arancelaria, termina la segunda etapa del aforo y comienza la última del mismo, ésta se compone de un solo acto denominado liquidación.

<sup>109</sup> Idem

#### 4.2.3.1. Liquidación

Esta palabra tiene distintos significados; sin embargo, para efectos de nuestro trabajo, la acepción más adecuada es la siguiente: "fijación del monto de un impuesto, mediante aplicación del derecho a la materia imponible determinada por las operaciones de talla"<sup>110</sup>

En otras palabras, la liquidación es la actividad por medio de la cual se obtiene el impuesto de aduana. Ahora bien, la forma para obtenerlo resulta del producto de la alícuota por la base de cálculo de conformidad con lo establecido en el artículo 80 de la Ley Aduanera, donde se señala que "los impuestos al comercio exterior se determinan aplicando a la base gravable la cuota que corresponda conforme a la clasificación arancelaria de las mercancías.

En el caso de las alícuotas encontramos, según se expresen, dos tipos:

- a) fijas.- Cuando se expresan en unidades monetarias
- b) Porcentual.- Cuando se manifiestan en forma de porcentajes.

Por otro lado, la base de cálculo se puede expresar también en dos formas:

- a) En cantidades físicas.- Representadas por unidad de medida - kilo, metro, docena, etc., -
- b) En valor o precio.- en valor factura, valor oficial, valor índice, valor aduanero nacional, valor aduanero de Bruselas, etc.

La denominación de esta etapa responde a lo dispuesto en el artículo 81 de la Ley Aduanera, en la cual se ordena a los agentes o apoderados realizar la determinación en cantidad líquida (sin gravamen alguno) las contribuciones y en su caso las cuotas compensatorias.

Esta determinación que llevan a cabo los agentes o apoderados por cuenta de los importadores y exportadores, implica presentar en la forma oficial aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, una manifestación bajo protesta de decir verdad, respecto de:

- a) la descripción y origen de las mercancías
- b) el valor en aduana de las mercancías en importación, incluyendo el método de valoración empleado o el valor comercial cuando se trate de exportación
- c) la clasificación arancelaria que corresponda
- d) El monto de las contribuciones causadas con motivo de la importación o exportación y, en su caso, las cuotas compensatorias.

De lo previsto en el artículo 81 de la Ley Aduanera se desprenden las denominaciones: valor aduana (en importación) y valor comercial (en exportación). El primero de éstos de acuerdo con el artículo 64 es el valor transacción, es decir, el precio

---

<sup>110</sup> Capitán Henry. Vocabulario Jurídico. Op. Cit. Pág 352

pagado por las mercancías siempre que éstas se vendan para ser exportadas al territorio nacional por compra efectuada por el importador y

- No existan restricciones a la enajenación o utilización de las mercancías por el importador ( con excepciones previstas en el artículo 67 Fracción II).
- Que la venta para la exportación con destino al territorio nacional o el precio de las mercancías no dependa de alguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar.
- Que no revierta en forma alguna al vendedor, parte del producto de la enajenación posterior o de cualquier cesión o utilización ulterior de las mercancías efectuadas por el importador (excepción contemplada en el artículo 67 fracción III)
- Que no exista vinculación entre el importador y el vendedor, o en caso de que exista, la misma no haya inferido en el valor o precio que tienen las mercancías en el lugar de la venta, y debe consignarse en la factura o en cualquier documento comercial, sin incluir fletes y seguros.

Cabe señalar que por disposición del segundo párrafo del artículo 79 de la Ley estos valores consignados en las facturas pueden ser rechazados y cuando las autoridades aduaneras cuenten con elementos para suponer que no constituyen los valores comerciales de las mercancías, y llevarán a cabo la comprobación conducente para la imposición de las sanciones que procedan.

### 4.3. CARACTERÍSTICAS DEL AFORO

El aforo se distingue o 'tipifica' como señalan algunos autores por ser un acto de determinación tributaria o accertamiento tributario, formal y solemne, inmutable, relativo o específico y un acto único.

#### 4.3.1. Acto de determinación o accertamiento tributario.

Siguiendo lo expuesto por el autor Alfonso Cortina en el estudio preliminar al libro Instituciones de Derecho Financiero, de Mario Plugiese; la palabra accertamiento es un vocablo de origen italiano, que por una mala traducción se empleo por primera vez en nuestro país entre 1938 y 1939 para referirse a la determinación del hecho jurídico que da nacimiento al crédito fiscal y a su determinación en cantidad líquida. Dicha traducción, sin embargo fue seguida por algunos estudiosos de derecho tributario mexicano "eran erróneas; sin embargo, las afirmaciones del traductor del libro italiano y de quienes en esa época las siguieron."<sup>11</sup>

No obstante o apuntado, algunos autores aun denominan de tal forma a la característica del aforo que consiste en ser un acto por el cual se determinan las contribuciones que causan las mercancías que se presentan en la aduana para su despacho.

El mismo autor apunta que incluso la palabra *determinación* no es tan precisa y sugiere en todo caso el término *calficar* toda vez que esta palabra "tiene sus raíces en *qualitas* y en *facere*, es decir, en hacer o lograr una calidad determinada, y puede leerse

<sup>11</sup> Plugiese Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Op. Cit. Pág. 81

en el diccionario que 'calificar' quiere decir 'apreciar' o determinar las cualidades o circunstancias de una persona o cosa, que es exactamente lo que hace una autoridad administrativa dentro del proceso formativo de la obligación tributaria"<sup>112</sup>

Así mismo, agrega, en el sentido de complementar la idea de accertamiento italiano – que en opinión de los juristas de 1938 – 1939 no tenía carta de naturalización –, cabe agregar una palabra más: verificación.

De este modo la palabra determinación o accertamiento en todo caso, puede ser sustituida por las de verificación y calificación, la primera para referirse a la comprobación de la existencia del hecho jurídico que origina el impuesto, y la segunda a la cuantificación líquida del crédito fiscal.

Para concluir, cabe señalar en opinión del maestro Jorge Witker, esta característica del aforo sólo se presenta en los regímenes definitivos, toda vez que en los no definitivos "sólo constituirán pre-aforos, los que con posterioridad puedan adquirir la calidad del aforo al producirse el cambio de régimen transitorio por definitivo (ejemplo: admisión temporal en importación)"<sup>113</sup>

#### 4.3.2. Acto formal y solemne

Debemos hablar de la formalidad y la solemnidad; así tenemos que la formalidad implica un aspecto de los actos jurídicos, que se prescriben en la ley para la validez del mismo.

Por su parte, la solemnidad consiste en requisitos que la ley exige como necesarios para realizar un acto y sin los cuales éste carecería de existencia jurídica.

"Por lo tanto la falta o el incumplimiento de dicha formalidad y solemnidad legal acarrea inevitablemente, la inexistencia o ineficacia del acto realizado"<sup>114</sup>

#### 4.3.3. Acto inmutable.

En su acepción más simple la palabra mutable refiere la cualidad de constante cambio de determinada cosa o situación, de tal forma la inmutabilidad del aforo implica que en determinado momento el aforo queda firme, adquiere la calidad de inmutable.

Ahora bien, la calidad citada trae como consecuencia que el acto no sea susceptible de sufrir cambios, es decir de modificarse – salvo los casos de excepción que contempla la ley –; y por lo tanto sus efectos resultan válidos tanto para el particular como para el Estado.

El momento en que esto ocurre se presenta al **causar estado** la clasificación realizada por el vista de aduanas; o sea, en el momento en que el aforo es **autenticado** (por el vista que lo practicó), **homologado** (por la autoridad superior), **notificado** (al interesado) y sobre todo cuando se presentan cualesquiera de las dos situaciones siguientes:

- a) han vencido los plazos que el interesado tiene para reclamar los resultados del aforo

<sup>112</sup> Idem. Pág. 82.

<sup>113</sup> Witker Jorge. Derecho Tributario Aduanero. Op. Cit. Pág. 102.

<sup>114</sup> Carvajal Contreras Máximo. Derecho Aduanero. Op. Cit. Pág. 369.

- b) Habiendo reclamado dentro del plazo, su reclamo es desestimado por carecer de fundamentos legales.

Esto quiere decir que el contribuyente inconforme con la clasificación, puede hacer valer la reclamación o revisión a que tiene derecho conforme a la legislación aduanera, dentro de las formas y plazos que la misma establezca.

En conclusión "la inmutabilidad sólo significa que una vez firme, no procede su acumulación o alteración por vía administrativa, quedando, por su puesto, abiertas las puertas para recurrir a la justicia ordinaria, solicitando por ejemplo, devolución de gravámenes pagados en exceso por error (del importador o de la misma aduana), siendo la causa *petendi* de tal acción 'el pago de lo indebido' "<sup>115</sup>

Es importante señalar que el contribuyente inconforme con la clasificación de la mercancía, al solicitar la revisión no refiere únicamente la citada clasificación, en tanto que lejos de esto, la solicitud de revisión implica la revisión de toda la operación del aforo y por lo tanto se deben examinar todos y cada uno de los actos que lo conforman, resultando posible encontrar otros errores.

#### 4.3.4. Acto relativo o específico.

Tres son las condiciones que el Dr. Carvajal señala como necesarias para dar al aforo la calidad de acto relativo:

- Sólo tiene relación y efecto sobre una determinada mercancía
- Dicha mercancía está sujeta aun solo despacho aduanero
- El despacho de la misma está a cargo de un determinado importador o su representante legal.

No obstante lo anterior, consideramos un tanto vaga la noción de 'relativo', referida por el Dr.

Por otro lado, el investigador Jorge Witker señala como característica del aforo el ser un acto específico; sin embargo no desarrolla posteriormente esta característica. Consideramos que en las circunstancias expuestas el carácter específico que refiere este último autor resulta adecuarse a las ideas expuestas por el citado principio.

El maestro Jorge Witker por su parte, agrega que el aforo debe practicarse en un sitio especial o *ad hoc* (utilizando sus palabras), siendo nulo en forma absoluta el aforo realizado en otro lugar.

#### 4.3.5. Acto único.

De las características señaladas en el libro del maestro Witker, como determinantes para calificar al aforo como único, se desprenden dos formas de concebir el calificativo 'único', de tal suerte, consideramos importante puntualizar las citadas características en función de la forma en la que este calificativo es usado.

---

<sup>115</sup> Witker Jorge. *Derecho Tributario Aduanero*. Op Cit Pág 103.

#### 4.3.5.1. Único, concebido como solo en su especie

- a) **No admite una operación paralela que haga las veces de tal.** Esta es una de las situaciones que sirven como base para determinar que aún el reconocimiento - considerado la etapa más importante y delicada -, no puede constituir el aforo en sí, resultando de ello la imposibilidad de referirse a uno u otro en forma indistinta
- b) **Ser realizado sólo por funcionarios público aduaneros con el título de vistas de aduanas u otro equivalente.** En materia aduanera, existen un número elevado de personas que intervienen en la realización de actividades propias de a materia, custodia, almacenaje, manejo, etc. sin embargo, las inherentes al aforo, por su delicadeza, constituyen situaciones especiales que sólo pueden llevarse a cabo a través de los vistas aduanales u otro funcionario equivalente.

Precisamente es en este aspecto donde suelen encontrarse severas críticas respecto de algunos actos del aforo - como el reconocimiento -, en los que intervienen 'funcionarios' que no tienen existencia en la ley.

- c) **Procede sólo en determinadas destinaciones aduaneras en que este trámite es exigible**

Como se ha señalado anteriormente, el aforo sólo procede en los regímenes definitivos, en virtud de que son sólo éstos los que dan nacimiento al hecho generador del impuesto, toda vez que a través de ellos se permite el ingreso o salida de la mercancía para su libre disposición dentro o fuera del país; es decir, con ellos se autoriza la incorporación de las mercancías extranjeras al uso o consumo definitivo en el país, o al uso o consumo de las nacionales en el exterior.

#### 4.3.5.2. Uno, concebido como sinónimo de unidad.

- a) **Se trata de un acto complejo conformado por una serie de operaciones que constituyen en conjunto un solo acto, el aforo.** Lo cual significa que aún cuando en el aforo se presentan una serie de etapas - que ya hemos referido -, tales como pesaje, medición o cuenta, reconocimiento, valoración, etc... todas ellas conforman un solo acto y en virtud de ello el error en una de éstas implica un error del aforo en general.
- b) **Exige una continuidad ininterrumpida.** De forma regular continuo e ininterrumpido, son palabras que se incluyen de manera mutua, de tal suerte, esta característica del aforo determina que cuando éste se ha iniciado debe terminarse de una vez salvo las causas legítimas y procedentes de suspensión. Así mismo, el aforo implica una secuencia o un orden a seguir que toma como punto de partida el examen de la documentación y concluye en la obtención del impuesto de aduana.

## 4.4 SISTEMA ALEATORIO

Uno de los puntos más importantes dentro de lo que se conoce como reconocimiento aduanero, es el papel determinante que juega el Sistema Aleatorio, en virtud de que es prácticamente éste del que depende la práctica de aquél.

Este sistema constituyó una modificación a la Ley Aduanera, que se introduce en México a partir de 1990 para llevar a cabo el reconocimiento en forma aleatoria, es decir con tendencia a la casualidad, suerte o azar.

Con la reforma legal para 1999 se modificó para señalar como lo hace en la actualidad, que la selección será automatizada, lo cual ha provocado la inconformidad de las personas que se sujetan al mismo, en virtud de que se considera que el método aleatorio presentaba mayor grado de equidad que el automatizado, toda vez que el último está programado en forma dirigida, es decir con ciertas tendencias que responden a las mayores incidencias que causen perjuicio a la industria nacional.

### 4.4.1. Concepto

Desde su creación se han presentado innumerables críticas que responden al carácter aleatorio o automatizado del mismo, de cualquier forma "al sistema aleatorio, se le denomina 'Sistema Aleatorio Automatizado Integral' (SAAI). Este sistema se basa en la selección de operaciones a las cuales se les practicará el reconocimiento aduanero, en función a un programa de 'selección aleatoria'; es decir, únicamente 10% del total de las operaciones presentadas ante el módulo pasarán a reconocimiento aduanero, por lo que en este mismo sentido el acto de autoridad aduanera consistente en el reconocimiento de la mercancía de comercio exterior se funda en el azar, en la 'suerte' del mismo contribuyente"<sup>116</sup>.

De este modo el sistema aleatorio, comúnmente conocido como Semáforo Fiscal consiste en un equipo de cómputo a través del cual se determina si procede o no la verificación de mercancías declaradas en el pedimento.

El resultado de esta selección puede ser en dos sentidos:

- a) Si el semáforo muestra color rojo, esto significa que se debe llevar a cabo el reconocimiento de mercancías a fin de verificar que lo declarado en el pedimento es verdadero.
- b) Si en forma aleatoria se presenta semáforo verde esto implicará el desaduanamiento libre, es decir, que la mercancía no se someterá a reconocimiento por parte de la autoridad aduanera.

En el primer supuesto, como ya antes se ha señalado, el reconocimiento traerá consigo una serie de operaciones que merecen especial atención y que apuntaremos en adelante.

---

<sup>116</sup> López Villa Juan Ramón Fundamentos de Comercio Exterior y Derecho Aduanero. Op. Cit. Pág. 105.

Respecto del segundo caso es importante mencionar que aún cuando no se lleve a cabo el reconocimiento, el encargado del módulo del mecanismo de selección automatizado tiene la obligación de retener el original del pedimento, sus anexos y copia para el archivo, a fin de capturar los datos y enviarlos al Sistema de Unidad de Informática Contabilidad y Glosa de la aduana.

Lo anterior responde a la posibilidad que tiene la autoridad aduanera de ejercer sus facultades de comprobación aún después de la práctica del reconocimiento aduanero (artículo 43 de la Ley Aduanera).

#### 4.5. SEGUNDO RECONOCIMIENTO

En la ley y la doctrina, resulta escasa la información vertida en torno al segundo reconocimiento, incluso el ordenamiento aduanero apunta el concepto de esta figura en los mismos términos en que señala el del reconocimiento; por tal motivo, consideramos que es este el momento idóneo para referirnos al reconocimiento aduanero, sus implicaciones y su relación con el segundo reconocimiento, de manera que resulta ineludible referirnos en principio a la forma en que se lleva a cabo el reconocimiento aduanero, toda vez que la Ley Aduanera da prácticamente el mismo tratamiento a ambos, con la diferencia específica del orden en que se presentan y las personas que los practican.

Al tenor de estas ideas debemos apuntar que al señalar la Ley que el reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento consisten en el examen de las mercancías, así como de sus muestras, para allegarse de elementos que ayuden a precisar la veracidad de lo declarado; de entrada define del mismo modo al reconocimiento aduanero y al segundo reconocimiento.

Por otro lado, la misma Ley en su artículo 44 señala que en ambos casos la veracidad de lo declarado se dirige a los siguientes aspectos:

- a) las unidades de medida señaladas en las tarifas de las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, así como el número de piezas, volumen y otros datos que permitan cuantificar la mercancía (cuestiones referidas en la etapa denominada pesaje, medición y cuenta)
- b) los datos que permitan la identificación de las mercancías, en su caso (relacionado con el establecimiento de la nomenclatura)

Así mismo, cabe señalar que aún cuando lo único que diferencia al reconocimiento y segundo reconocimiento es el orden en que se presentan, la ley y la doctrina se refieren a ellos indistintamente; sin embargo cabe apuntar que no debemos confundir lo que es propiamente el segundo reconocimiento y lo que es el reconocimiento aduanero como resultado de la activación por segunda ocasión del mecanismo de selección automatizado; toda vez que en el primero caso el mecanismo de selección ha dado como resultado un primer reconocimiento y posteriormente un segundo reconocimiento mientras que en el segundo caso, del multicitado mecanismo se derivó el desaduanamiento libre en la primera activación y el reconocimiento aduanero en la activación por segunda vez.

De esta manera, el caso referido en primer término es que se regula conforme al primer párrafo del artículo 43 de la Ley Aduanera, en tanto el segundo caso citado se encuentra contemplado en el párrafo dos del mismo precepto jurídico.

En el precepto citado se encuentra el procedimiento para llevar a cabo el reconocimiento y en su caso el segundo reconocimiento; así se apunta en el mismo, que el mecanismo de selección no es activado sino hasta que se ha elaborado el pedimento, se ha realizado el pago de contribuciones y cuotas compensatorias y se presenta el pedimento ante la autoridad aduanera, se capturan los datos contenidos en los documentos y se activa el mecanismo de selección automatizado que determina si procede el reconocimiento de las mercancías. Si el resultado es afirmativo esto implicará que la mercancía al momento de su despacho será sometida a verificación. Concluido el reconocimiento se activa nuevamente el mecanismo de selección automatizado, que determina si las mercancías se someten a segundo reconocimiento.

“Lo novedoso del segundo reconocimiento, es que será practicado por un dictaminador aduanal dependiente de una empresa que ha sido reconocida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para realizar operaciones de apoyo y control del despacho aduanero, practicar segundos reconocimientos y verificación de mercancías en transporte. Como se podrá observar es un particular quien a través de su dictaminador, verifica lo que la autoridad ha sancionado en el primer reconocimiento”.<sup>117</sup>

De lo cual se desprende que los agentes y apoderados no puedan solicitar la práctica de segundo reconocimiento cuando con motivo de la activación por segunda ocasión del mecanismo de selección automatizado el reconocimiento sea practicado por los dictaminadores.

#### 4.5.1 CONSIDERACIONES Y PROPUESTAS AL SEGUNDO RECONOCIMIENTO

En torno al segundo reconocimiento existen fundamentalmente cuestionamientos respecto a las siguientes situaciones:

- a) Que sea un particular a través de su dictaminador, quien verifique lo que la autoridad ha sancionado en el primer reconocimiento
- b) Que la ley otorga a los dictaminadores (que no son empleados o funcionarios de la aduana), plenas facultades para efecto de la verificación de las mercancías, que si bien es cierto se establecen y determinan los conceptos a los cuales debe apegarse en el segundo reconocimiento, también los que al referirse la ley a ‘otros datos’, ‘demás características’ y ‘los datos’, les otorga facultades que rayan en la subjetividad, por lo tanto el segundo reconocimiento está supeditado a la interpretación de los dictaminadores
- c) El último párrafo del artículo 43 de la Ley Aduanera le niega al particular el derecho de que en tales resoluciones cuando le sean favorables puedan ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y Fiscal mediante juicio que promuevan las autoridades fiscales al establecer literalmente ‘No siendo aplicable en estos casos el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación’,

<sup>117</sup> Carvajal Contreras Máximo. *Derecho Aduanero*. Op. Cit. Pág. 372.

lo cual significa que las actas o dictámenes respectivos no constituyen una resolución de la autoridad y menos favorable al particular

Situación que deja en absoluto estado de indefensión a los contribuyentes y deja en tela de juicio el carácter definitivo de las resoluciones emitidas por la autoridad aduanera

- d) Los dictaminadores aduaneros al practicar el segundo reconocimiento así como el reconocimiento aduanero derivado de la activación por segunda ocasión del mecanismo de selección automatizado emitirá un dictamen aduanero al cual equipara y otorga - el párrafo 6° del artículo 43 - el mismo alcance que el de un dictamen formulado por un corredor público sobre los estados financieros de los contribuyentes (52 CFF)
- e) No existen criterios específicos para la activación del mecanismo de selección automatizado.
- f) La práctica del segundo reconocimiento implica gastos adicionales que deben ser cubiertos por el importador o exportador.

Ahora bien, para determinar la afectación de las consideraciones apuntadas, a la esfera jurídica de los particulares, es necesario analizarlos a la luz de los distintos principios establecidos en materia fiscal y constitucional.

#### 4.5.1.1. EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS ESENCIALES DE LOS PROCESOS Y PROCEDIMIENTOS FISCALES.

Debemos referirnos a diversos principios establecidos por los doctrinarios de la materia, en virtud de que éstos tienen especial trascendencia en el contenido de las normas jurídicas del ordenamiento Constitucional, de esta manera los principios que analizaremos son: principio de legalidad objetiva, principio de oficialidad, principio de informalismo en favor de administrado, principio de debido proceso legal, principio de escriturabilidad y finalmente, principio de rapidez, simplicidad y economía.

##### 4.5.1.1. Principio de legalidad objetiva.

Implica que todo proceso o procedimiento debe ajustarse a la literalidad de la Ley, al texto legal. Por este principio se hace alusión a la forma de interpretación en materia fiscal y se consagra en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, de cuya lectura se desprende que inicialmente la aplicación de la ley es estricta; en segundo lugar se admite cualquier método de interpretación y por último permite la supletoriedad de la materia común.

"Ahora bien, la *interpretación literal* de la ley implica la extracción de su sentido atendiendo a los términos gramaticales en que su texto está concebido. Este método es válido si la fórmula legal es clara, precisa, sin que en este caso sea dable eludir la literalidad "bajo el pretexto de penetrar en su espíritu"... se dice que la interpretación es esencialmente literal o gramatical, porque no se supone que el legislador, para expresar su pensamiento, se aparte de las reglas normales y usuales del lenguaje. Conviene solamente en casos equívocos, tomar las acepciones que emplea en la acepción técnica,

adecuada al fin jurídico de la disposición, más que en una acepción vulgar que traicionaría sus intenciones<sup>118</sup>.

En el caso del segundo reconocimiento tenemos que la ley es omisa en aspectos esenciales en el segundo reconocimiento, por lo que en principio no es posible ajustarse a la literalidad de la ley, por lo tanto debe atenderse a la interpretación, el problema es que la ley otorga a los dictaminadores (que no son empleados o funcionarios de la aduana), plenas facultades para efecto de la verificación de las mercancías, que si bien es cierto se establecen y determinan los conceptos a los cuales debe apegarse en el segundo reconocimiento, también lo es que al referirse la ley a 'otros datos..', 'demás características' y 'los datos', les otorga facultades que rayan en la subjetividad, por lo tanto el segundo reconocimiento está supeditado a la interpretación de los dictaminadores.

En el caso del reconocimiento aduanero no es tan grave la situación pues es la autoridad quien llevará a cabo la interpretación de la ley al ejercer sus facultades de comprobación, sin embargo en el caso del segundo reconocimiento, será un particular quien realice la multicitada interpretación de la ley a través de un Manual interno de la Empresa a la que pertenezca. Pudiera pensarse que dicha interpretación es la idónea puesto que se trata de un especialista en la materia que atiende al sentido técnico de lo que el legislador trató de expresar, sin embargo no consideramos que sea a través de un Manual, como deban resolverse - aun cuando sea en forma indirecta- situaciones que afectan en forma trascendente la esfera jurídica del contribuyente. Finalmente la persona que realice el segundo reconocimiento emitirá un dictamen en el que se habrá interpretado la ley con base en un Manual y la autoridad se limitará a señalar los fundamentos y motivos que se requieran para justificar el dictamen y emitir el acta respectiva. En conclusión la autoridad al firmar el dictamen no pudo ajustarse a la literalidad de la ley, porque la disposición requería interpretación, por otro lado no fue ella quien llevó a cabo la interpretación porque ésta fue realizada por un dictaminador y finalmente firma la tantas veces citada interpretación basada en un Manual.

Por tales razones se considera ineludible que el Reglamento de la ley exprese los lineamientos mínimos de lo que se entenderá por tales imprecisiones, para limitar a ciertos márgenes la actividad del dictaminador, en virtud de que esto proporcionará al agente y al importador o exportador un factor de certeza adicional.

#### 4.5.1.2. Principio de rapidez, simplicidad y economía.

En cuanto al primer punto, el artículo 17 constitucional establece que implica la observancia estricta de los términos que señala la ley, es decir, si la ley establece que deben tenerse o darse tres meses para tal o cual actuación, deben observarse exactamente tres meses para tal efecto. Sin embargo cuando se practica el segundo reconocimiento existe solamente una disposición interna de la Secretaría que señala que debe realizarse en un máximo de dos horas pero no establece a partir de qué evento debe contarse esas

<sup>118</sup> Burgoa Orihuela Ignacio. Garantías Individuales. Op. Cit. PP. 580 in fine y 581

dos horas. De cualquier forma sólo podemos señalar que el término del segundo reconocimiento se da con la entrega de las mercancías por parte de las autoridades al interesado en caso de no haber irregularidades, con el embargo de mercancías en caso de encontrarse alguna incidencia.

Si bien es cierto que existe la posibilidad de solicitar la devolución del bien embargado precautoriamente, mediante el otorgamiento de una garantía del interés fiscal, también lo es que el trámite es tardado y a veces la autoridad niega el cambio del embargo por una garantía alegando que las mercancías encuadran en los supuestos en que éstas pasan a ser propiedad del fisco federal (artículo 181 del Reglamento de la Ley Aduanera).

La simplicidad es una situación semejante al informalismo, sólo que en este caso no solamente se refiere a los recursos sino a todas las demás promociones del particular, lo cual implica mecanismos que faciliten todo trámite al particular. No obstante lo establecido en este principio, si por algo se caracterizan los procesos y procedimientos en materia aduanera, no es por su sencillez.

Aparentemente la mecánica del segundo reconocimiento es sencilla, sin embargo es complicado desde el llenado del pedimento, que si bien es cierto es generalmente realizado por el agente o apoderado aduanal, también lo es que dicha situación no impide que diste de ser un trámite sencillo al particular quien en múltiples no entiende los diversos campos que integran el pedimento y se somete en forma total a las indicaciones del agente.

Finalmente las imprecisiones de la ley lo convierten en una figura aún más compleja donde el interesado queda en manos de un particular encargado de verificar lo que la autoridad ya sancionó en el primer reconocimiento.

Por otro lado, la economía implica encontrar la forma de evitar los gastos inútiles de manera que desde el punto de vista de algunos autores significa que todo trámite debe ser gratuito; sin embargo esto tampoco tiene aplicación en el tópic que analizamos, en virtud de a través de resolución miscelánea de comercio exterior, se establecen las cantidades que deben pagarse por concepto de segundo reconocimiento, por ejemplo, *para el periodo de febrero - julio del 2002 se estableció lo siguiente: página 37 y 38 del anexo:*

### **ANEXO 3 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2000**

*Publicada en el Diario Oficial de la Federación del 2 de marzo de 2001*

**CANTIDADES QUE SE DEBERÁN COBRAR COMO PAGO POR LA PRESTACIÓN  
DE LOS SERVICIOS DE SEGUNDO RECONOCIMIENTO ADUANERO Y COMO  
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO TRASLADADO POR LA PRESTACIÓN DE DICHOS  
SERVICIOS**

**PERIODO FEBRERO A JULIO DE 2001**

ADUANA / SECCION ADUANERA	PAGO POR LOS SERVICIOS DE SEGUNDO RECONOCIMIENTO \$	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO TRASLADADO \$
1 Tijuana	49 38	4 93
2 San Luis Rio Colorado	49 38	4 93
3 Ensenada	49 38	9 00
4 Mexicali	90 06	9 00
5 Tecate	90 06	9 00
6 Guaymas	90 06	13 50
7 Nogales	127 57	12 75
8 Naco	127 57	12 75
9 Agua Prieta	127 57	12 75
10 Sonoyta	127 57	12 75
11 Guadalajara	225 32	33 79
12 Manzanillo	225 32	33 79
13 Mazatlán	225 32	33 79
14 La Paz	225 32	22 53
15 Aguas Calientes	225 32	33 79
16 Ciudad Juárez	128 72	12 87
17 Ojinaga	128 72	12 87
18 Puerto Palomas	128 72	12 87
19 Chihuahua	128 72	19 30
20 Acapulco	209 21	31 38
21 Puebla	209 21	31 38
22 Toluca	209 21	31 38
23 Lazaro Cárdenas	209 21	31 38
24 México	209 21	31 38
25 Querétaro	72 75	10 91
26 Aeropuerto internacional	72 75	10 91
27 Ciudad Hidalgo	72 75	7 27
28 Tuzpan	72 75	10 91
29 Ciudad del Carmen	308 00	46 20
30 Coahuacalco	308 00	46 20
31 Veracruz	308 00	46 20
32 Salina Cruz	308 00	46 20
33 Nuevo Laredo	34 74	3 47
34 Subteniente López	34 74	3 47
35 Cancun	34 74	3 47
36 Progreso	34 74	5 21
37 Tuxtla	219 99	32 99
38 Piedras Negras	219 99	21 99
39 Ciudad Acuña	219 99	21 99
40 Colombia	97 04	9 70
41 Monterrey	97 04	14 55
42 Ciudad Reynosa	97 04	9 70
43 Ciudad Miguel Alemán	146 98	14 69
44 Tampico	146 98	22 04
45 Matamoros	146 98	14 69
46 Altamira	72 75	10 91
47 Ciudad Camargo	146 98	14 69

Adicional a ello encontramos que el hecho de practicar un segundo reconocimiento implica que ya se pagó a estibadores que no habrían sido necesarios en caso de no haber reconocimiento, a un dictaminador que tampoco habría sido indispensable en caso de presentarse el desaduanamiento libre, un derecho de trámite aduanero que conforme a la ley Federal de Derechos se establece para estos efectos. Por lo tanto lo dispuesto en el artículo 17 y recogido por el Código Fiscal en su artículo 201 en el que establece que cada parte será responsable de sus propios gastos y los que originen las diligencias que

promuevan, sufre afectación en virtud de que no es el interesado (importador o exportador) quien solicita los servicios del segundo reconocimiento y lo que esto lleva implícito.

#### 4.5.2. DE ACUERDO CON LOS PRINCIPIOS DOCTRINARIOS EN MATERIA FISCAL.

En este orden de ideas es necesario referirnos a los principios doctrinarios en materia fiscal; lo cual debe hacerse por un lado, en atención a las consideraciones que llevan a cabo los constitucionalistas y por otro, desde la perspectiva de los fiscalistas; en tales condiciones resulta que en opinión de estos últimos son:

- Principio de igualdad
- Principio de generalidad
- Principio de proporcionalidad
- Principio de uniformidad
- Principio de certidumbre
- Principio de elasticidad
- Principio de economía
- Principio de justicia
- Principio de comodidad.

Cabe señalar que aun cuando la denominación en ambos casos es diferente, existe coincidencia en cuanto al contenido ideológico de ellos.

Finalmente, los constitucionalistas enumeran como tales a los que se apuntan a continuación:

- Principio de legalidad
- Principio de equidad
- Principio de proporcionalidad

Es importante destacar que dentro de estos últimos resultan implícitos otros tantos de los referidos por los fiscalistas.

En este orden de ideas es dable llevar a cabo un análisis de los principios que a nuestro juicio no coinciden con la institución que pretendemos analizar.

##### 4.5.2.1. Principio de generalidad

La noción básica de este principio en los ordenamientos constitucionales de diversos Estados, surge de la acepción más amplia de la palabra, la cual lleva implícita una referencia a todo género y una oposición a lo especial.

Este mismo, que se ha consagrado en la doctrina fiscal mexicana y refiere la característica por la cual la norma se aplica a todas las personas que se encuentran en una determinada hipótesis, tiene fundamento en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, donde se consagra la obligación de los mexicanos ( lo cual incluye a los extranjeros que explotan nuestras riquezas) sean personas físicas o morales de contribuir al gasto público.

La generalidad como se señaló al principio se opone a lo especial de tal suerte la norma fiscal deberá imponerse a una generalidad de personas y no a alguien en particular; en este sentido cabe señalar dos cuestiones que no deben confundirse con este principio, la primera que nos dice que no son lo mismo generalidad y uniformidad, en virtud de que la uniformidad refiere una disposición aplicable por igual y sin distinción de ninguna especie a todas las personas colocadas bajo la potestad o jurisdicción de quien la emita, por lo cual esta situación está proscrita en el derecho; la segunda consideración señala que la generalidad tampoco significa que todos deben cubrir todos los impuestos, sino que todos los que son causantes de uno determinado o de varios, tienen la obligación de hacerlo.

De tal suerte resulta que " no es factible aplicar gravámenes fiscales de manera exclusiva e individual a una persona o grupo de personas, excluyendo al resto de los contribuyentes que se encuentren exactamente en la misma hipótesis legal generadora de obligaciones tributarias"<sup>119</sup>.

En estas condiciones, la práctica del segundo reconocimiento no constituye propiamente una violación al principio de generalidad, en virtud de que el interés general está sobre el interés particular; sin embargo resulta cuestionable lo adecuado de programar en forma dirigida al Sistema Alcatario Automatizado Integral en virtud de que a través del mismo se aplican gravámenes fiscales adicionales, de manera exclusiva, a cierto grupo de personas que se dediquen a determinada actividad como puede ser la importación de textiles.

En forma adicional encontramos que la ley en el segundo párrafo del artículo 43 establece que en algunas aduanas que señalará la Secretaría mediante reglas y tomando en cuenta su volumen e infraestructura, independientemente del resultado que hubiera determinado el mecanismo de selección automatizado en la primera ocasión, el interesado deberá activarlo por segunda vez a efecto de determinar si las mercancías estarán sujetas a segundo reconocimiento aduanero por parte de dictaminadores. Esto plantea que algunos contribuyentes que se dediquen a la misma actividad y la realicen en las mismas condiciones, tendrán la obligación de cubrir gastos adicionales dependiendo de la aduana en que se lleve a cabo el despacho de las mercancías, situación que, aún cuando deriva de una disposición de la ley Aduanera, no deja de significar que se trate en forma distinta a quienes se encuentran en la misma hipótesis legal generadora de obligaciones tributarias.

#### 4.5.2.2. Principio de igualdad o equidad

Aun cuando etimológicamente equidad es sinónimo de igualdad, la palabra equidad es un término más amplio en su acepción jurídica, que implica dar un trato igual solo a los iguales, es decir tratar de la misma forma únicamente a quienes se encuentran en la misma situación jurídica y de manera lógica, tratar en forma distinta a quienes no lo están; estos últimos recibirán un trato igual entre ellos mismos, pero distinto al que reciben los primeros. En pocas palabras por la palabra en estudio debe entenderse la "concepción de una justicia fundada en la igualdad ante el derecho y el respeto de los derechos de cada cual"<sup>120</sup>.

<sup>119</sup> De la Cueva Arturo. *Derecho Fiscal*. Editorial Porrúa México, 1999 Pág. 286.

<sup>120</sup> Capitán Henry. *Vocabulario Jurídico*. Op. Cit. Pág. 225

De tal suerte, en derecho la equidad es un concepto básico y la materia aduanera no es una excepción, el artículo 2º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria establece que el objeto de este órgano es la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. Asimismo el precepto en cita señala que para conseguir este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, .... En estas condiciones la noción de equidad se ha consagrado tanto en la doctrina como en la ley, resultando de aquí el principio conocido por los constitucionalistas mexicanos como principio de equidad que "está conectado con el de generalidad, en el sentido de prohibición de las discriminaciones o privilegios en materia fiscal"<sup>121</sup>

Lo anterior significa si bien es cierto que en la constitución se establece como obligación de los mexicanos, la de contribuir para los gastos públicos; también lo es que por el principio de generalidad, este mandamiento constitucional prohíbe llevar a cabo discriminación o privilegio entre los obligados; sin embargo esta contribución de acuerdo con nuestro máximo ordenamiento jurídico debe sujetarse a dos condiciones entre las cuales se encuentra la equidad. En este orden de ideas, el maestro Ignacio Burgoa afirma que "la equidad entraña el imperativo de que todos los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado; pero como dentro de dicha colectividad existen y operan diferentes situaciones económicas, la legislación las debe normar diversamente".<sup>122</sup>

Esto no quiere decir que se establecerán discriminaciones, sino que lejos de esto debe crearse una legislación adecuada que permita normar en igual forma a los iguales y desigual a los desiguales, siguiendo la concepción aristotélica de la palabra equidad.

Sin embargo, para efectos del segundo reconocimiento, "en la actualidad, no se contemplan en la ley ningún criterio o regla general que permita afirmar que en la selección se trata por igual a los contribuyentes que están en igualdad de condiciones"<sup>123</sup>

Sino que lejos de esto encontramos disposiciones como la establecida en el segundo párrafo del artículo 43 de la Ley Aduanera, -que ya hemos referido-, respecto de la obligación de los interesados de activar en dos ocasiones el mecanismo de selección automatizado independientemente del resultado de la primera activación.

En este trato distinto a quienes se encuentran en las mismas condiciones, sucede que un contribuyente será objeto de actos de molestia y gravámenes adicionales, cuando otro en igualdad de condiciones no lo será.

#### 4.5.2.3. Principio de capacidad económica o proporcionalidad.

Para hablar de proporcionalidad es necesario referimos a la palabra proporción en tanto que de ella se deriva el sentido que se pretende transmitir a través de este principio, así esta última tiene como eje una correspondencia armónica entre un mínimo y un máximo, respecto de un punto base, tomando en cuenta las diferencias.

<sup>121</sup> Pérez Royo Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. 10ª edición Editorial CIVITAS. Madrid, 2000. Pág. 38

<sup>122</sup> Burgoa Orhuela Ignacio. Las Garantías Individuales. Op Cit. Pág. 122.

<sup>123</sup> Robde Ponce Andrés. Derecho Aduanero Mexicano. Tomo 2. Editorial ISEF México 2001. Pág. 395.

En el ámbito jurídico mexicano, esta palabra da sustento al principio del mismo nombre, no obstante también se le denomina principio de capacidad económica, aunque en realidad esta última acepción corresponde al Derecho Español que así lo nombra en su propia constitución; sin embargo es dable referirnos en forma indistinta a una u otra denominación en virtud de que el primero se deriva del texto constitucional nacional, mientras que es el sentido español el que refleja de forma más clara la intención que lleva implícita.

Así, el máximo ordenamiento español señala textualmente en el artículo 31, que "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica"<sup>124</sup>, mientras nuestra Constitución dicta que la contribución será de la 'manera proporcional y equitativa' que establezcan las leyes.

De la lectura de las líneas anteriores se desprende la relación entre el precitado principio de equidad y el que ahora analizamos, ésta es explicada por el maestro Burgoa al tenor de las siguientes afirmaciones " la equidad tributaria que debe acoger toda ley sobre la materia en observancia del principio constitucionalista respectivo, se traduce en que todos los sujetos que se hallen en una misma situación jurídico-económica abstracta debe contribuir para los gastos públicos del Estado en **proporción** a su capacidad contributiva"<sup>125</sup>

En este orden de ideas los técnicos de la materia afirman que este principio también conocido como de 'progresividad' debe concebirse como "aquella característica del sistema tributario, según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza. Los que tienen más contribuyen más en proporción superior a los que tienen menos"<sup>126</sup>

Así la Ley debe modular la carga tributaria observando este principio, de ello resulta que un tributo sea anticonstitucional cuando se aplique a circunstancia que no revele la capacidad económica correspondiente.

Al respecto citamos la Tesis P.VI/98

NOVENA LPOCA

Instancia Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tesis: P.VI/98

Página: 41

No. De Registro

196,848

Materia (s): Constitucional, Administrativa

ADUANERO, DERECHO DE TRÁMITE: EL ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 49, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, POR LAS IMPORTACIONES EN QUE SE UTILICE UN PEDIMENTO CONFORME A LA LEY ADUANERA, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIOS (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 1991)

Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia, la proporcionalidad y equidad en las contribuciones denominadas derechos por servicios se cumple por el legislador cuando los elementos que toma en consideración para establecer el procedimiento por el que determina su base y fija su cuota, atienden, en términos generales, al costo del servicio, a efecto de que los contribuyentes enteren un tributo cuyo monto se encuentre en relación con su costo, de modo tal que por el mismo servicio se pague cuota análoga. Por tanto, al señalar la disposición señalada que por las operaciones aduaneras que se efectúen mediante un pedimento, en los términos de la Ley Aduanera, debe cubrirse el derecho de trámite aduanero con una cuota de 8 al millar sobre el valor que tengan los bienes para los efectos del impuesto general de importación, introduce elementos ajenos al costo del servicio público de trámite aduanero, como lo es el valor de los bienes que se causen a importar, lo que ocasiona que el monto del derecho no padece correlación alguna

<sup>124</sup> Queralt Juan Martín. Et Al. Derecho Tributario. Editorial Atanzandi S.A. España, 1996. Pág. 60.

<sup>125</sup> Burgoa Orhuela Ignacio. Garantías Individuales. Op. Cit. Pág. 122.

<sup>126</sup> Pérez Rojo Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General Op. Cit. Pág. 39.

con el costo del servicio y que se causen contribuciones de una cuantía diversa al recibir el mismo servicio, violándose, por ende, los principios de proporcionalidad y equidad tributarios

Amparo en revisión 2208/96 Aero-Boutiques de México, S.A. de C.V. 11 de noviembre de 1997 Unanimidad de nueve votos Ausentes José Vicente Aguinaco Alemán y Genaro David Góngora Pimentel Juan Díaz Romero Secretario Aristeo Martínez Cruz

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de febrero en curso, aprobó, con el número VI/98, la tesis aislada que antecede, y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial México, Distrito Federal, a dos de febrero de mil novecientos noventa y ocho

#### 4.5.2.5. Principio de elasticidad.

Como su denominación lo indica, éste se refiere a la evolución de las leyes fiscales en función de las circunstancias sociales, lo cual tiene como límite el principio de anualidad, no solo respecto de las cargas tributarias sino además en relación con la permanencia de las normas que no requieren modificarse anualmente.

Así, en el segundo reconocimiento " con la integración a los procedimientos legales de los procesos modernos que aporta el desarrollo de la tecnología, se produce una serie de nuevos fenómenos que requieren cierto estudio y también una modificación a las formas tradicionales en que se venían produciendo los actos jurídicos"<sup>127</sup>

Sin embargo, en el segundo reconocimiento, pese al modo maquinal o computarizado en que se llevan a cabo las operaciones de selección, la elasticidad no parece tener existencia en virtud de la ausencia de criterios o parámetros para el desarrollo de la selección automatizada.

Lo anterior se afirma toda vez que se han incluido elementos de tecnológicos actuales, pero no se ha normado esa inclusión.

Por lo tanto es dable decir que en este sentido, la figura que nos ocupa no cumple satisface el imperativo que ordena la evolución de la norma en forma paralela a la de la sociedad.

#### 4.5.2.6. Principio de Comodidad.

De entrada, debemos señalar que el principio de comodidad se relaciona con el denominado principio de rapidez, simplicidad y economía en el sentido de que se debe buscar la simplificación de los trámites burocráticos a fin de evitar que surjan pretextos para el cumplimiento de obligaciones; en tales condiciones "para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas, periodos o momentos que en atención a su (sic) naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago, lo cual traerá como resultado una mayor recaudación y, por ende una menor evasión tributaria"<sup>128</sup>

Al respecto el sistema aduanero de nuestro país se ha dado a la tarea de difundir a través de su página en internet los valores que deben observarse en el desempeño de las actividades de esta naturaleza por parte de las personas que se dedican a prestar los servicios propios de la materia, así como los principios éticos de los servidores públicos y los objetivos de la Administración General de Aduanas.

<sup>127</sup> Rodhe Ponce Andrés. Derecho Aduanero Mexicano. Op Cit Pág. 396

<sup>128</sup> Sánchez Gómez Natsiso. Derecho Fiscal Mexicano, Edit Porrúa México 1999. Pág. 183.

En el primer aspecto se señalan como valores:

- a) **Servicio de calidad.**- Consistente en brindar a los contribuyentes asistencia y atención de excelencia, estableciendo relaciones de respeto que faciliten el cumplimiento de los trámites y gestiones ante el SAT.
- b) **Honestidad.**- Actuar con integridad, rectitud y apego a derecho, evitando la discrecionalidad en la toma de decisiones y la generación de conductas irregulares que afecten los derechos de los contribuyentes.
- c) **Confianza.**- Garantizar seguridad y certeza en los contribuyentes respecto a la veracidad, objetividad, claridad, oportunidad y estricto apego a derecho en todos los actos de la autoridad fiscal.
- d) **Productividad.**- Realizar las actividades de responsabilidad del SAT de manera que se aprovechen sus recursos, sin detrimento de la calidad y oportunidad del servicio al contribuyente.

En cuanto a los principios éticos de los servidores públicos se enumeran:

- a) **Lealtad**
- b) **Integridad**
- c) **Probidad**
- d) **Imparcialidad**
- e) **Justicia**
- f) **Responsabilidad**
- g) **Respeto**
- h) **Vocación de servicio y excelencia.**

Finalmente, los objetivos de la Administración General de Aduanas que se difunden a través del medio de difusión citado son:

- a) **Modernizar el sistema aduanero** al integrar procesos que permitan fortalecer el servicio, con infraestructura para mejorar las instalaciones y la introducción de tecnología de punta para competir a nivel mundial.
- b) **Combatir el contrabando** mediante la óptima detección y solución de irregularidades, al aplicar controles más estrictos en el sistema aduanero, apoyados con la colaboración nacional e internacional.
- c) **Transparentar y mejorar la imagen del servicio aduanero** con la continua profesionalización del personal y la difusión de sus procesos para ofrecer al usuario un servicio íntegro.

De todo ello se señala como **misión** el *'controlar la entrada y salida de mercancías del país mediante un servicio aduanero íntegro, transparente, justo y de calidad que facilite a los usuarios el cumplimiento de las disposiciones legales'*, lo cual coincide con el principio de comodidad respecto de los contribuyentes en materia aduanera.

Así las cosas, resulta viable afirmar que las condiciones referidas con antelación constituyen ideales perfectamente aceptables, sin embargo, en la realidad no parecen tener aplicación en el segundo reconocimiento en virtud de que en el mismo existen

situaciones que distan en forma extrema de las establecidas como máximas para efectos de este principio.

Por ejemplo, la referida simplificación que se busca a través del principio en cita, en forma ideal se pretende alcanzar mediante la modernización del sistema aduanero, sin embargo como veremos enseguida, ésta no cumple con su objetivo en virtud de que la ley presenta 'deficiencias' en este sentido, lo cual a su vez deriva en la ausencia de confianza, certeza y seguridad jurídica señaladas como valores a seguir en esta materia.

#### 4.5.2.7. Principio de certidumbre.

Generalmente se numeran como elementos integrantes de este principio a los sujetos, objeto, cuota o tarifa, base, forma y periodo de pago, exenciones, sanciones y procedimientos de exigibilidad, etc. sin embargo la finalidad que todos estos persiguen es la de proporcionar al obligado la certeza, permanencia y regularidad de las circunstancias que envuelven a la obligación "... todo ha de ser llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona".<sup>129</sup>

Relacionando estos aspectos con el tema que nos ocupa encontramos que en el mismo se encuentran determinados elementos como el sujeto, objeto, etc., sin embargo no sucede lo mismo en relación con otros aspectos determinantes en el reconocimiento aduanero, por ejemplo: "la ley ordena la existencia y funcionamiento de un 'mecanismo de selección automatizado' pero no precisa ninguna base, elemento, descripción, identificación, reglas o cualquier otra clase de información que permita identificar y precisar con certeza en qué consiste ese 'mecanismo' pues ni siquiera la definición del vocablo ayuda a obtener algún conocimiento del alcance sustantivo legal, pues *mecanismo* para el Diccionario es 'la combinación de órganos que producen o transforman un movimiento', acepción que se aparta de la intención legislativa.

Así pues, la interpretación discrecional de la aduana para elegir el mecanismo citado podría oscilar entre los más transparentes y objetivos hasta los más absurdos y arbitrarios, como son desde máquinas avanzadas con programas desarrollados (como ocurre) hasta el uso de bolitas de colores y otros métodos.<sup>130</sup>

Lo anterior origina incertidumbre que podría significar cambios y modificaciones injustificables que en determinado momento coloquen al contribuyente bajo lo que se denomina 'administración de riesgo', o bien favorezcan la insolencia y corrupción de los empleados públicos.

Por otro lado, la ley también es omisa al no referir quién deberá físicamente activar el mecanismo; y finalmente, la ley omite disponer que el resultado del reconocimiento se imprima en el pedimento, lo cual implica que el importador, su agente o apoderado no pueden acreditar la activación del mecanismo en virtud de que la ley sólo ordena imprimir el resultado en el ejemplar del pedimento destinado al transportista.

Todo ello nos lleva a afirmar que este principio se encuentra ineludiblemente relacionado con la garantía de seguridad jurídica, "así, recordando que la seguridad jurídica que debemos admitir en este sector del ordenamiento es la llamada seguridad en

<sup>129</sup> Sánchez Gómez Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Op. Cit. Pág. 181.

<sup>130</sup> Rodhe Ponce Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano*. Op. Cit. Pág. 394 in fine y 395

el derecho', su acepción no podrá ser otra que aquella formulada por Hensel, en el sentido de que solo puede hablarse de un Derecho sustantivamente seguro cuando el ordenamiento introduzca 'certeza ordenadora', lo que inevitablemente lleva a la idea de determinabilidad de las consecuencias jurídicas de los actos de los particulares, y, desde la perspectiva de éstos, a la idea de previsibilidad de esas consecuencias"<sup>111</sup>

En el caso que nos ocupa, existe previsibilidad de las consecuencias que derivan del segundo reconocimiento, sin embargo la ausencia de regulación en los aspectos mencionados con anterioridad al párrafo precedente, nos llevan a determinar que existen lagunas en la ley aduanera respecto de la figura que analizamos, no obstante "la codificación en materia tributaria ha tendido a compilar principios y reglas generales, no fórmulas jurídicas determinantes de las obligaciones de los sujetos de derecho, pues estamos ante una rama del ordenamiento compuesta por normas que regulan concretas obligaciones establecidas por el legislador. Ello plantea la duda, sobre la que volveremos más adelante, de si en el ordenamiento tributario puede haber lagunas y, por tanto, si es posible la analogía, como regla general..."<sup>112</sup>

Así las cosas, resulta viable afirmar que en las condiciones referidas el principio de economía no parece tener aplicación en el segundo reconocimiento en virtud de que el mínimo referido en cuanto al sacrificio contributivo es relativo por la existencia del principio de proporcionalidad.

#### 4.5.2.8. Principio de Justicia.

"Puede señalarse que, en última instancia, el principio de justicia se manifiesta de manera relevante en todos los demás, pues un postulado impositivo, para ser justo, tiene que ser general, proporcional, uniforme, etc..."<sup>113</sup>

Esto significa que ante la imposibilidad de fijar en forma individual el gravamen correspondiente a cada contribuyente se establecen criterios o principios que agrupen a los causantes. De tal suerte que se toman como puntos de partida los principios de generalidad y uniformidad; del primero se deriva que todos deben pagar impuestos o en su defecto, que nadie puede estar exento de ello; a su vez esto implica tomar en cuenta la capacidad contributiva (proporcionalidad); por otro lado encontramos el principio de uniformidad, que ordena que quienes tienen la misma cantidad de bienes o riqueza enteren en la misma forma sus contribuciones, situación que nos lleva a considerar el principio de equidad, etc.,

En este orden de ideas, en la medida que se apliquen los principios anteriores, el tratamiento al contribuyente será o no particular y justo.

Retomando lo referido respecto de cada uno de los principios establecidos, resulta que al no tener aplicación efectiva en su conjunto los principios referidos en las páginas anteriores, el segundo reconocimiento resulta injusto.

---

<sup>111</sup> García Novoa César. Monografías Jurídicas. El principio de Seguridad en Materia Tributaria. Prólogo Eusebio González Editorial Marcial Pons, ediciones jurídicas y sociales S.A. Madrid, Barcelona, 2000. Pág. 95.

<sup>112</sup> Idem.

<sup>113</sup> De la Cueva Arturo. Derecho Fiscal. Op. Cit. Pág. 284.

#### 4.5.3. A LA LUZ DE LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES.

En el análisis que pretendemos llevar a cabo resulta ineludible referirnos a las garantías constitucionales en la materia que nos ocupa, en virtud de que los actos que realizan las autoridades aduaneras en el segundo reconocimiento son de especial relevancia toda vez que afectan la esfera jurídica del contribuyente, en tanto que constituyen el antecedente que motiva la determinación de contribuciones, aprovechamientos y accesorios a cargo de los importador.

De ello resulta meritorio hacer un análisis de las garantías constitucionales toda vez que éstas implican una autolimitación por parte del estado a la actuación de las autoridades que lo representan, lo que jurídicamente se traduce en una relación de derecho entre el gobernado como persona física o moral y el Estado como entidad jurídica y política con personalidad propia y sus autoridades, cuya actividad se desempeña en el ejercicio del poder y en representación de la entidad estatal; y consecuentemente implica un estudio especial de la seguridad jurídica.

Así las cosas merecen atención los artículos 5º, 14º, 16º y 17º, del ordenamiento jurídico referido.

##### 4.5.3.1. Artículo 5º constitucional.

*'A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad solo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad, nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial...'*

"El artículo 5º de la Constitución consigna la libertad de trabajo, en la cual existe un límite al poder tributario del estado ya que un impuesto no puede afectar la libertad de empleo como tampoco la libertad y seguridad requeridas para que una persona se dedique a la industria o comercio que le acomode, siempre que la actividad que desarrolle sea lícita"<sup>134</sup>

En este sentido, generalmente la garantía que consigna el artículo constitucional citado es concebida en función de la libertad de trabajo y relacionando esto con la materia fiscal implica evitar la afectación que un impuesto pueda ocasionar a esta libertad, por lo tanto no debe olvidarse la relación existente entre ésta y la seguridad jurídica necesaria para impedir cualquier afectación a la misma. En este orden de ideas es dable señalar que "la seguridad implica que un ordenamiento participe de las características de todo ordenamiento jurídico"<sup>135</sup>; de lo cual se desprende que las disposiciones en materia tributaria deberán garantizar la inexistencia de límites a la

<sup>134</sup> Delgadillo Gutiérrez Humberto. Principios de Derecho tributario. 3ª edición. Editorial Limusa. México 1995. Página 56

<sup>135</sup> García Novoa César. Monografías Jurídicas. El Principio de Seguridad Jurídica en materia Tributaria. Prólogo de Eusebio González. Op. Cit. Página 91

libertad del particular para desarrollar cualquier actividad lícita, lo que teóricamente debe extenderse a cualquier figura de esta naturaleza y por su puesto a la importación y exportación, figuras que comprenden al segundo reconocimiento.

Este precepto constitucional debe tratarse con sumo cuidado en virtud de que en él también encontramos la garantía de igualdad tan tutelada en el Derecho, al respecto no permitimos citar la Tesis:

NOVENA ÉPOCA  
Instancia Pleno  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo XI, Junio de 2000  
Tesis: P. XC/2000  
Página: 26

No. De Registro: 191,689  
Atulada  
Materia(s): constitucional

#### GARANTÍA DE IGUALDAD. ÉSTA CONTIENE IMPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 5º CONSTITUCIONAL.

El análisis del primer párrafo del artículo 5º constitucional, que establece: "A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos...", permite constatar en principio, que este precepto garantiza a todos los gobernados, entre otras cosas, el ejercicio de las libertades de comercio y de industria que sean lícitas y, en segundo término, que esa facultad se otorga a todas las personas sin distinción alguna, es decir, sin hacer diferencias de nacionalidad, raza, religión o sexo, ya que su contenido no establece salvedad alguna al respecto, circunstancia que constituye un fundamento importante de la garantía de libertad de comercio, ya que el artículo 5º constitucional, al permitir a todas las personas ejercer la industria o comercio que les acomode, siempre y cuando sean lícitos, y no opere alguna de las limitantes a que alude el mismo numeral, excluye implícitamente de tal prerrogativa todo trato desigual que no pueda ser justificado constitucionalmente o apoyado en el interés público, puesto que no debe soslayarse que el disfrute pleno de la garantía otorgada por la Carta Magna en el imperativo de equidad exige necesariamente la actualización del principio de igualdad material o real entre los titulares de esa garantía, dado que jurídicamente la igualdad se traduce en que varias personas, cuyo número es indeterminado, que participen de la misma situación, tengan la posibilidad y la capacidad de ser titulares cualitativamente de los mismos derechos y obligaciones que emanan de la ley aplicable frente al Estado, lo cual estará en función de sus circunstancias particulares. En este sentido, el numeral 5º constitucional prevé sustancialmente este principio fundamental de igualdad, en virtud de que tiene como finalidad colocar a todos los gobernados, cualquiera que sea su categoría o condición social, en igualdad de condiciones frente a la necesidad de vida de escoger el comercio, el oficio, el trabajo o la industria que les acomode, con las únicas salvedades de que éstas sean lícitas y de que no ataquen los derechos de terceros ni de ofender las intereses de la sociedad.

Amparo en revisión 2152/97. United International Pictures, S. De R.L. 6 de marzo de 2000. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, José Vicente Aguiñaco Alemán y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Sergio Saldaña Aguirre Aguiñaco. Secretario: Eduardo Ferrer Mac Gregorio Posada.

Amparo en revisión 222/98. Twentieth Century Fox Film de México, S.A. 6 de marzo de 2000. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, José Vicente Aguiñaco Alemán y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Guillermo I Ortiz Mayagoitia. Secretario: Alfredo I. Báez López.

Amparo en revisión 2231/98. Buena Vista Columbia TriStar Film de México, S. De R.L. de C.V. 6 de marzo de 2000. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, José Vicente Aguiñaco Alemán y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Guillermo I Ortiz Mayagoitia. Secretario: Alfredo I. Báez López.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de mayo en curso, aprobó, con el número XC/2000, la tesis aislada que antecede, y determinó que la votación es válida para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintinueve de mayo de dos mil.

La relación con el segundo reconocimiento se dirige hacia dos puntos

- a) libertad de elegir actividad
- b) igualdad de condiciones frente a la elección de actividad
- c)

Ahora bien, es claro que la Constitución permite la afectación a las garantías consagradas en el precepto en análisis, siempre y cuando operen ciertas condiciones, que en la misma se exponen:

- que la actividad sea ilícita
- por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero

- Por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad.

Lo anterior quiere decir que si la autoridad pretende restringir determinada actividad o garantía de igualdad, deberá presentarse alguna de las siguientes hipótesis:

- a) que la actividad sea ilícita
- b) que siendo lícita lesione los derechos de tercero
- c) que siendo lícita se ofendan los derechos de la sociedad, o
- d) que siendo lícita sea contraria al orden público

Ahora bien, la misma Constitución establece que para llevar a cabo las restricciones deberá existir una resolución judicial o una resolución gubernativa, es precisamente en este sentido que citamos la siguiente tesis aislada:

NOVENA LPOCA

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XI, Junio de 2000

Tesis: P LXXXVIII/2000

Página: 28

No. De Registro: 191,691

Aislada

Materia (s): Constitucional

#### LIBERTAD DE COMERCIO. ALCANCES DE LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 5º DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

De la interpretación que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido sobre el artículo 5º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que, por un lado, la garantía de libre comercio no es absoluta, irrestricta e ilimitada, sino que se requiere que la actividad que realice el gobernado sea lícita, es decir, que esté permitida por la ley, y, por el otro, que el propio precepto establece que su ejercicio sólo puede limitarse en dos supuestos: por determinación judicial, cuando se lesionen los derechos de tercero, o bien, por resolución gubernativa en los casos específicos que marque la ley, siempre y cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Lo anterior implica que la garantía en cuestión será exigible en aquellos casos en que la actividad, aunque lícita, afecte el interés público, entendido éste como el imperativo que subyace frente al derecho de los gobernados en lo individual que se traduce en la convivencia y bienestar social. En ese sentido, cuando a través de una resolución gubernativa se limite el ejercicio de la citada garantía, se requiere, necesariamente, que el ordenamiento que la restringe contenga un principio de razón legítima que sustente el interés de la sociedad y que tienda a proteger sus derechos.

Amparo en revisión 2152/97. United International Pictures, S. De R.L. 6 de marzo de 2000. Mayoría de ocho votos. Disidentes Presidente Genaro David Gómez-Pomel, José Vicente Aguiñaco Alemán y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Eduardo Ferrer Mac Gregor Posada.

Amparo en revisión 222/98. Twentieth Century Fox Film de México, S.A. 6 de marzo de 2000. Mayoría de ocho votos. Disidentes Presidente Genaro David Gómez-Pomel, José Vicente Aguiñaco Alemán y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Guillermo I Ortiz Mayagoitia. Secretario: Alfredo E. Báez López.

Amparo en revisión 2231/98. Buena Vista Columbia Tristar Films de México, S. De R.L. de C.V. 6 de marzo de 2000. Mayoría de ocho votos. Disidentes Presidente Genaro David Gómez-Pomel, José Vicente Aguiñaco Alemán y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Guillermo I Ortiz Mayagoitia. Secretario: Alfredo E. Báez López.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de mayo en curso, aprobó, con el número XC/2000, la tesis aislada que antecede, y determinó que la votación es sónica para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintinueve de mayo de dos mil.

Así las cosas, podemos encontrarlos con las siguientes justificaciones a la afectación de garantías:

HIPOTESIS	JUSTIFICACION	SEGUNDO RECONOCIMIENTO
Se afecten derechos de terceros.	Resolución judicial	No existe resolución judicial que establezca la selección dirigida del Sistema (SAAI)

Afecte los derechos de la sociedad.	Resolución Gubernativa	No existe resolución gubernativa.
Orden público.	Resolución Gubernativa	No existe resolución gubernativa.

Es cierto que a través de la última hipótesis se podría justificar la afectación a las garantías consagrada en el artículo 5º del ordenamiento constitucional, en virtud de que el mismo se encuentra siempre por encima del derecho de los gobernados en lo individual; sin embargo también lo es, que por tal razón no se manifiesta en forma plena la seguridad jurídica relacionada con la libertad de trabajo y la igualdad inherente a la misma en materia tributaria, porque el hecho de utilizar un mecanismo automatizado con tendencia dirigida lleva al interesado a cambiar de actividad en virtud de que la precitada tendencia suele repercutir de manera trascendente en ella, al grado de producir afectación a la misma.

#### 4.5.3.5. Artículo 16 constitucional

En el estudio del segundo reconocimiento tiene particular importancia el análisis del artículo 16 constitucional, toda vez que de él se derivan diversas garantías a favor de los gobernados, de esta forma resulta meritorio citar el texto de este importante precepto.

En este orden de ideas el primer párrafo del artículo en comentario señala lo siguiente: *'Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento'*.

De la simple lectura del párrafo anterior se desprende la necesidad de analizar los siguientes conceptos:

- a) Nadie
- b) Molestia
- c) Persona, familia, domicilio, papeles, posesiones
- d) Mandamiento escrito
- e) Autoridad competente
- f) Fundado y motivado

**A) Nadie.**- En términos simples esta palabra es un pronombre indeterminado que equivale a 'ninguna persona', jurídicamente la misma implica una aplicación tanto a los nacionales como a los extranjeros, lo cual seguramente es una de las situaciones que ha llevado a algunos autores a considerar que el artículo 16 constitucional contiene la garantía de legalidad más amplia que puede existir en cualquier régimen jurídico, pues el precepto protege a toda persona, a diferencia de lo que sucede en algunos sistemas constitucionales extranjeros, donde la protección de las normas alcanza solo a los nacionales

**B) Molestia.**- Continuando con la idea central de este primer párrafo encontramos que en el mismo se establece que ninguna persona puede ser

molestada, por lo tanto es imprescindible analizar esta palabra que en términos simples deriva de *molestar* que significa incomodar, perturbar, fastidiar o impedir, y que jurídicamente debe entenderse como la "mera perturbación o afectación en la esfera jurídica de los contribuyentes"<sup>136</sup>.

En tales circunstancias encontramos otra condición que da a este precepto la calidad de amplitud que ya hemos referido, en tanto que resulta mucho más amplio que el artículo 14 constitucional pues este solo opera frente a los actos de privación mientras que el 16 se extiende a los actos de autoridad que causen una mera afectación de índole materialmente administrativa.

Al tenor de estas ideas el maestro Burgoa afirma que el precepto Burgoa afirma que el precepto en análisis regula todos los actos de autoridad posibles imaginables, los cuales clasifica de la siguiente forma:

- a) Actos materialmente administrativos que causen al gobernado merma o simple afectación o perturbación a cualquiera de sus bienes jurídicos, sin mostrar un menoscabo merma o disminución de su esfera subjetiva de derecho ni de un impedimento para elegir un derecho (actos de molestia en sentido estricto)
- b) Actos materialmente jurisdiccionales penales o civiles comprendiendo dentro de este último género a los mercantiles, administrativos y del trabajo (actos de molestia en sentido lato)
- c) Actos estrictos de privación, independientemente de su índole formal o material es decir en aquellos que produzcan una merma o menoscabo en la esfera jurídica subjetiva de la persona o al impedimento (actos de molestia)

El primero de estos solo debe sujetarse al artículo 16, mientras que los otros dos, además deberán observar los párrafos 2º, 3º y 4º del artículo 14 del mismo ordenamiento.

### **C) BIENES QUE SE TUTELAN**

1. **Persona**.- El siguiente punto de análisis lo constituyen los bienes jurídicos que se tutelan a través del primer párrafo del artículo 16, dentro de los cuales el primero que se señala es la *persona*.

En este artículo no solo se hace referencia a un sujeto de la especie humana, como generalmente se entiende la acepción del término citado, ni a su individualidad psico-física, sino además y de manera especial, a la concepción jurídica de *persona*, es decir, "aquí el concepto de persona se entiende como el acto de molestia que puede afectar no sólo su ser, sino también si capacidad jurídica para contraer derechos y obligaciones..."<sup>137</sup>.

Complementando esta idea exponemos las ideas del maestro Burgoa que señala que en este artículo el concepto jurídico de persona se establece en relación con la capacidad del individuo, teniendo la personalidad jurídica como presupuesto la individualidad psico-física.

<sup>136</sup> Izquierdo Muciño Martha. Garantías Individuales. Edit Oxford México 2000 Pág 93.

<sup>137</sup> Izquierdo Muciño Martha. Garantías Individuales. Op Cit Pág 92

Atendiendo a lo anterior el maestro considera que a través de este concepto se pueden presentar los siguientes actos de molestia:

- a) Por restringir o perturbar su individualidad psico-física e inclusive su libertad personal
  - b) Cuando la restricción se presenta en la capacidad jurídica de adquirir derechos y contraer obligaciones
  - c) En cuanto a las personas morales la afectación se presenta al disminuirse las facultades inherentes a su entidad jurídica, impidiendo o limitando el ejercicio de su actividad."<sup>138</sup>
2. **Familia.-** Esta es una institución protegida por el artículo 16 constitucional en función de los derechos que de la misma se derivan, por ejemplo los relativos al estado civil, la situación de padre, hijo, etc.,
3. **Domicilio.-** En atención a ello esta garantía toma como base el domicilio efectivo, o sea el sitio donde la persona reside, por lo tanto el acto de molestia recaerá en los bienes que se encuentren en él, al respecto el maestro Burgoa afirma que el "el término 'domicilio' empleado en el artículo 16 representa un trasunto histórico del afán de proteger lo que se ha considerado como lo más sagrado e inviolable de la persona: su propio hogar, cuya preservación, por otra parte, se establece amplia y eficazmente a través del elemento 'posesiones'..."<sup>139</sup>
- En tales condiciones, el término domicilio también puede impugnarse a través del término posesiones, por lo que resulta necesario analizarlo, toda vez que el mismo forma parte de los bienes protegidos por este precepto.
4. **Posesiones.-** Son simplemente todos los bienes muebles o inmuebles bajo el poder posesorio de una persona, por lo tanto cuando se presenta el acto de molestia, solo se analiza si el mismo se ajustó o no a las exigencias de esta garantía y no la legalidad o legitimidad de la posesión.
5. **Papeles.-** Como su nombre lo indica, la garantía consagrada en el artículo 16 constitucional protege toda constancia escrita de actos o hechos jurídicos, es decir todos los documentos de un gobernado a fin de evitar actos de molestia que a través de sus documentos lo comprometan en cualquier sentido, por lo cual esta garantía también se relaciona con la prevención de los cateos arbitrarios que impliquen el apoderamiento de estas constancias.

**D) Mandamiento escrito.-** Analizados los puntos anteriores encontramos ahora a la primera de las garantías de seguridad jurídica que condiciona al acto de molestia ya analizado; es decir, para permitir la existencia de un acto de molestia que afecte cualquiera de los bienes señalados es indispensable observar una serie de requisitos establecidos en la Constitución, dentro de los cuales se encuentra el '*mandamiento escrito*', por lo tanto debemos señalar a qué se refiere esta denominación.

En este orden de ideas, por mandamiento escrito debemos entender una orden que conste en un documento o papel manuscrito, mecanografiado o

<sup>138</sup> Cfr. Burgoa Orihuela Ignacio. *Las garantías individuales*. Op. Cit. Pág. 593.

<sup>139</sup> Burgoa Orihuela Ignacio. *Las garantías individuales*. Loc. Cit. Pág. 595.

impreso que debe contener como requisito indispensable la firma de quien lo emite como elemento de autenticidad.

"José Ovalle opina que el mandamiento escrito es una condición esencial para que pueda haber certeza sobre la existencia del acto y para que el afectado pueda conocer con precisión de cuál autoridad proviene el acto, así como también saber cual es el contenido y sus consecuencias jurídicas"<sup>140</sup>.

Esta última condición se presupone la existencia de una autoridad que emite el precitado mandamiento escrito, lo cual nos lleva a un requisito más para la existencia del acto de molestia.

**E) Autoridad competente.**- Respecto de este concepto "la garantía de la competencia autoritaria a que se refiere el artículo 16 constitucional, concierne al conjunto de facultades con que la propia les Suprema inviste a determinado órgano del Estado, de tal suerte que si el acto de molestia emana de una autoridad que al dictarlo o ejecutarlo se excede en la órbita integrada por tales facultades, viola la expresada garantía, así como en el caso de que sin estar habilitada constitucionalmente para ello, causa una perturbación al gobernado en cualesquiera de los bienes jurídicos señalados en dicho precepto"<sup>141</sup>.

**F) Fundamentación y motivación.**- Como condición esencial el artículo que nos ocupa establece que el acto de molestia deberá estar fundado y motivado, razón por la que se considera que en este precepto se consagra la garantía de legalidad más eficaz de nuestro sistema, desde la Constitución hasta el reglamento administrativo.

**Fundamentar** significa fundar conforme a la ley los actos de molestia, de lo cual se derivan las siguientes condiciones que Martha Elba Izquierdo Muciño señala citando a José María Lozano:

1. El órgano del Estado del que provenga algún acto de molestia contra el gobernado debe expresamente estar facultado para ello en la ley.
2. Que el acto se prevea en la norma.
3. Que su sentido y alcance se ajusten a las disposiciones normativas que lo rijan.
4. Que el acto se derive de un mandamiento escrito en el que se expresen los preceptos específicos que lo apoyen.

**Motivar** es una palabra que indica expresar o manifestar los motivos que se tienen para realizar algo, y es precisamente de esta noción de la que se parte para establecer los alcances jurídicos de la palabra, cobrando tal importancia de manera que "la motivación de los actos de autoridad es una exigencia esencial para establecer sobre bases subjetivas la legalidad de los actos, a fin de eliminar, en la medida de lo posible, la subjetividad en las decisiones de la autoridad. Así los afectados tendrán bases para impugnar los razonamientos que se esgriman en su contra, y al órgano que

<sup>140</sup> Izquierdo Muciño Martha Garantías Individuales. Op. Cit Pág 93

<sup>141</sup> Burgoa Ortuella Ignacio Garantías Individuales. Op. Cit Pág 601

resuelva la impugnación se le permitirá conocer con claridad si los motivos de inconformidad son fundados.”<sup>142</sup>

Analizado a grandes rasgos el artículo 16 de la Constitución, se desprenden ciertas situaciones que parecen no ajustarse a las condiciones previstas en el mismo, así tenemos por ejemplo, que de la naturaleza del mecanismo a través del cual se llevan a cabo el reconocimiento y el segundo reconocimiento se desprende que la denominación 'selección' implica que "unas mercancías serán reconocidas mientras que otras no, lo que también podría ocasionar que un contribuyente fuera objeto de molestias cuando por similares mercancías otro contribuyente no fuera objeto de dichas molestias.

Esta posibilidad de someter a contribuyentes a cargas y molestias diferentes, implica la necesidad de la ley de contemplar y hacer explícitos los criterios de selección, a fin de colocar a todos bajo el tratamiento constitucional de igualdad de condiciones”<sup>143</sup>

Lo anterior nos lleva a considerar también que en este acto de molestia tanto el reconocimiento como el segundo reconocimiento, se ordenan por un mecanismo de selección automatizado dirigido reglas jurídicas que ofrezcan la seguridad de que se trata a los contribuyentes en igualdad de condiciones, no obstante la ley ordena que el acto de molestia (que no necesariamente tiene que consistir en una privación) se lleve a cabo mediante mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Es cierto que lo numeroso de las actividades que se realizan en las aduanas dificulta las formalidades que conlleva un acto de molestia, sin embargo esto no constituye una excusa válida para afectar la esfera jurídica de los gobernados.

Aún haciendo caso omiso de esta situación encontramos que en el precepto analizado se requiere que el escrito emane de autoridad competente; sin embargo en el segundo reconocimiento no solo encontramos la inexistencia de un mandamiento escrito (porque la impresión en el pedimento de estar sujeto a segundo reconocimiento no satisface lo ordenado en la Constitución), sino la situación especial de que es un dictaminador, que no es un empleado o funcionario de la aduana ni mucho menos una autoridad, sino un profesionista contratado por empresas privadas concesionarias por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la operación de esta forma de verificar la veracidad de lo declarado.

No queda duda alguna de si en el segundo reconocimiento se presenta no un acto de autoridad, puesto que a través del mismo la autoridad hacendaria ejerce sus facultades de comprobación, de manera semejante a los casos de visita domiciliaria, con la diferencia específica de que la verificación aduanera se dirige hacia los papeles y posesiones de la persona revisada, como puede ser la mercancía que se traslada y la documentación que acredita la internación legal de la misma al país; por tanto en la ejecución del mismo se debe proteger la seguridad física y jurídica del gobernado tal como lo establece el artículo 16 constitucional.

Al tenor de dicha afirmación tenemos que los artículos 16 constitucional y 38 del Código Fiscal de la federación señalan que todo acto de autoridad que afecte la esfera jurídica del particular será emitido por autoridad competente; entendiéndose esto como aquella que está conferida de facultades expresadas en ordenamientos legales; es decir, que la competencia es un atributo del que se encuentran investidos los funcionarios o las

<sup>142</sup> Izquierdo Muciño Martha Elba *Garantías Individuales*. Op. Cit. Pág. 100

<sup>143</sup> Rohde Ponce Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano*. Tomo 2. Regímenes, contribuciones y procedimientos aduaneros. Op. Cit. Pág. 395.

dependencias que tiene el carácter de autoridades, de acuerdo con la ley, y por lo mismo, pueden sujetar con sus mandatos a aquellos que caigan dentro de su ámbito competencial. Ahora bien, cuando se habla de que la autoridad debe estar facultada para emitir sus actos, nos referimos a una ley o disposición reglamentaria que le confiere facultades a ésta para declarar sus actos de molestia; es decir que la competencia de la autoridad estará señalada en una disposición legal.

"De acuerdo con lo anterior, debe señalarse que la autoridad estará contemplada en un ordenamiento legal que determine que funciones o actos puede emitir; es decir, que un ordenamiento exprese cuáles son las atribuciones que tiene la autoridad. Lo anterior tiene como fin (único y primordial) el otorgarle al gobernado afectado la seguridad jurídica de que los actos que le afectan su esfera jurídica son emitidos por una autoridad facultada para ello"<sup>144</sup>

Es claro que en el caso del reconocimiento el artículo 43 de la ley aduanera señala de manera expresa, que *'elaborado el pedimento y efectuado el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias determinas por el interesado, se presentarán las mercancías ante la autoridad aduanera y se activará el mecanismo de selección automatizado que determinará si debe practicarse el reconocimiento aduanero de las mismas. En caso afirmativo, la autoridad aduanera efectuará el reconocimiento ante quien presente las mercancías'*, sin embargo, para el caso del segundo reconocimiento solo se establece *'independientemente dl resultado que hubiera determinado el mecanismo de selección automatizado en la primera ocasión, el interesado deberá activarlo por segunda ocasión a efecto de determinar si las mercancías estarán sujetas a segundo reconocimiento aduanero por parte de los dictaminadores aduaneros autorizados por la Secretaría...'*

La autorización en comento no significa que el dictaminador se constituya por ese hecho en una autoridad que legalmente pueda considerarse autoridad facultada para llevar a cabo el reconocimiento de mercancías, pues en todo caso la naturaleza de los dictaminadores puede considerarse como de *auxiliar* de la autoridad aduanera pero de sustituto de la misma, esto es, "es claro que la supuesta función de 'auxiliar titular de las aduanas' no puede tener un alcance de 'sustitución', de tal suerte que los funcionarios sin la intervención del facultado, desarrollen una serie de actos de molestia"<sup>145</sup> En tales condiciones es que la ley aduanera en su artículo 174, solamente señala una serie de requisitos para que el dictaminador pueda obtener la autorización con vigencia de un año y específica en el siguiente artículo (175), las responsabilidades y las consecuencias que de las mismas se derivan.

---

<sup>144</sup> Artículo : Naturaleza de los actos realizados por el reconocedor aduanal, en Revista: "Práctica Fiscal, Laboral y Legal-Empresarial", 2ª decena de septiembre del 2001, Apartado: Comercio Exterior. Página B10 in fine y B11. taxxx editores Unidos S.A de C.V.

<sup>145</sup> Artículo : Naturaleza de los actos realizados por el reconocedor aduanal, en Revista "Práctica Fiscal, Laboral y Legal-Empresarial" 2ª decena de septiembre 2001. Página B12. TAXXX editores Unidos S.A de C.V

#### 4.5.3.6. ARTICULO 17.

El texto de este artículo señala que: "*Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.*

*Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.*

*Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.*

*Nadie puede ser apisionado por deudas de carácter puramente civil"*

La parte más importante para nosotros se encuentra en los párrafos segundo y tercero, en virtud de que en ellos se establece el derecho que tienen todos los gobernados a la administración de justicia por tribunales que deberán emitir resoluciones de manera pronta completa e imparcial, así como la garantía de que las leyes tanto federales como locales establecerán los medios necesarios para la plena ejecución de sus resoluciones. No obstante lo apuntado para efectos del segundo párrafo de este artículo, debemos recordar que en el segundo reconocimiento surge la situación especial de que aún cuando los dictámenes emitidos por los dictaminadores tienen *per se* el carácter de resolución particular, ya sea a favor o en contra de los contribuyentes, el penúltimo párrafo del artículo 43 de la Ley Aduanera le niega al particular el derecho de que en tales resoluciones cuando le sean favorables puedan ser modificadas *únicamente* por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio que promuevan las autoridades fiscales, al establecer literalmente 'No siendo aplicable en estos casos el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación', lo cual significa que **las actas o dictámenes respectivos no constituyen una resolución de la autoridad y menos favorable al particular**; situación que deja en absoluto estado de indefensión a los contribuyentes y deja en tela de juicio el carácter definitivo de las resoluciones emitidas por la autoridad aduanera.

Por otro lado y derivado de lo anterior, tampoco se cumple con lo establecido en el sentido de que *las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.*

Es en tales condiciones que consideramos que también se viola este precepto constitucional en la figura que pretendemos analizar.

#### 4.6. PROPUESTAS

Recordando que como punto de partida para este trabajo consideramos la hipótesis de que en el segundo reconocimiento existen elementos que obstaculizan la eficacia de los principios esenciales en Derecho fiscal, debemos señalar que a nuestra consideración, ésta resulta afirmativa.

Lo anterior se sostiene con base en el análisis desarrollado a través de las páginas precedentes, donde encontramos notoria conculcación los siguientes principios esenciales

de los procesos y procedimientos fiscales: principio de legalidad objetiva y principio de rapidez, simplicidad y economía.

Así mismo se presenta trasgresión a los principios doctrinarios en materia fiscal denominados: principio de igualdad o equidad, principio de capacidad económica o proporcionalidad, principio de elasticidad, principio de comodidad, principio de certidumbre y principio de Justicia.

Al respecto se propone únicamente volcar la atención del legislador hacia esta figura sobre la que muy poco se ha dicho.

Asimismo se considera que a la luz de las garantías constitucionales, es viable tomar en cuenta las situaciones especiales que se presentan en el segundo reconocimiento toda vez que se afecta el contenido de los artículos 5, 16 y 17, de nuestro máximo ordenamiento jurídico, por lo tanto en la figura analizada se lesiona la seguridad jurídica tan protegida en las relaciones de derecho.

Al tenor de estas afirmaciones se plantea como hipótesis la violación al artículo 5° de la Constitución en tanto que la tendencia dirigida que sigue el sistema automatizado y las disposiciones de la ley aduanera contenidas en el segundo párrafo del artículo 43, repercuten en la garantía de igualdad implícita en la libertad de elección de actividad lícita; por tanto resultaría viable establecer unidad de criterios para llevar a cabo la verificación de mercancías.

Por otro lado, y relacionado con el artículo 16, en forma particular se concede especial importancia a la necesidad de reglamentar la actuación de la autoridad aduanera en relación con la figura del dictaminador autorizado por la Secretaría de Hacienda para llevar a cabo la práctica del segundo reconocimiento; en virtud de que si bien es cierto el dictaminador es un auxiliar de la autoridad aduanera, también lo es que éste no tiene el carácter de sustituto de la misma, en este sentido se propone la adición del artículo 43 de la ley aduanera, así como la modificación respectiva en la fracción XLIII del artículo 29 del Reglamento del Servicio de Administración tributaria con la finalidad de dar cumplimiento al primer párrafo del artículo 16 constitucional y colocar al segundo reconocimiento en una situación de equidad respecto del reconocimiento aduanero que de conformidad con la fracción XLIII del artículo 29 del precitado reglamento, para hacer efectiva la práctica por el administrador general de aduanas que es la autoridad competente para practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de comercio exterior en los recintos fiscales y fiscalizados o, a petición del contribuyente, en su domicilio, en las dependencias, bodegas, instalaciones o establecimientos que señale, previa satisfacción de los requisitos correspondientes. Esto en virtud de que de la lectura de los dos preceptos citados, únicamente se obliga a la autoridad a conocer de los hechos derivados del segundo reconocimiento, así como verificar y supervisar éste y los dictámenes formulados por los dictaminadores.

Lo anterior resulta necesario en virtud de que por la naturaleza del acto, el reconocimiento aduanero y el inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera son facultades exclusivas del titular de las aduanas, lo cual permite a los mismos realizar actos de molestia en la esfera jurídica del contribuyente; este último aspecto es fundamental en el caso del segundo reconocimiento, pues las imprecisiones de la ley dejan en manos de los dictaminadores aduaneros estos actos tan trascendentes para los particulares.

En el primero de los aspectos citados en el párrafo anterior consideramos que se deben incluir en la ley o en su defecto en el reglamento de la misma las especificaciones a lo que deberá entenderse por 'otros datos..', 'Demás características' y 'los datos', toda vez que en estos aspectos la ley otorga a los dictaminadores plenas facultades para efecto de la verificación de las mercancías, porque si bien es cierto se establecen y determinan los conceptos a los cuales debe apegarse en el segundo reconocimiento, también lo es que al omitirse especificación sobre los mismos les otorga facultades que rayan en la subjetividad, por lo tanto el segundo reconocimiento está supeditado a la interpretación de los dictaminadores. Es importante señalar que en todo caso la existencia de un Manual de Operación Aduanera no puede partir de la inexistencia de bases sólidas señaladas en la ley o en el reglamento para regular la actuación de los verificadores.

Ahora bien, dejando a un lado el artículo 16, tenemos que también existe contradicción entre el penúltimo párrafo artículo 43 y el penúltimo párrafo del artículo 17 de la constitución en tanto que si bien es cierto los dictámenes emitidos por los dictaminadores tiene *per se* el carácter de resolución particular, ya sea a favor o en contra de los contribuyentes; también lo es, que el penúltimo párrafo del artículo 43 de la Ley Aduanera le niega al particular el derecho de que en tales resoluciones cuando le sean favorables puedan ser modificadas **únicamente** por el Tribunal Fiscal de la Federación (*sic*) mediante juicio que promuevan las autoridades fiscales al establecer literalmente ' No siendo aplicable en estos casos el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación'. lo cual significa que **las actas o dictámenes respectivos no constituyen una resolución de la autoridad y menos favorable al particular.**

Lo cual deja en absoluto estado de indefensión a los contribuyentes y deja en tela de juicio el carácter definitivo de las resoluciones emitidas por la autoridad aduanera, adicionando a esto la inobservancia del artículo 17 constitucional que en su penúltimo párrafo señala que *'las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.*

En este sentido consideramos que es dable conducir la atención del legislador hacia el multicitado párrafo del artículo 43 de la Ley Aduanera, con la finalidad de proporcionar a los particulares sujetos a la hipótesis prevista en el mismo, la seguridad jurídica que emana del precitado artículo constitucional.

En tales condiciones surge la necesidad de encontrar mecanismos jurídicos que logren, o en su caso propicien una minuciosa y responsable actuación por parte de las autoridades aduanales y sus auxiliares, a fin de evitar errores y arbitrariedades que signifiquen perjuicio para los contribuyentes.

Por otro lado, como ya lo hemos señalado, recientemente se incluyó en ley Aduanera el artículo 16 A, relativo a lo que se ha denominado prevalidación, figura que de acuerdo con la página de la aduana constituye un destacado avance en el proceso de modernización de las aduanas, ya que agiliza el despacho aduanero de las mercancías y a la vez evita que al presentar los pedimentos, éstos contengan errores que retrasen la operación y lleven a la comisión de infracciones aduaneras, tanto a agentes como a importadores o exportadores; sin embargo aún cuando la intención resulta válida, lo cierto es que no podemos hablar de una modernización y una corrección oportuna como solución a las lagunas que aquejan a la ley aduanera y los ordenamientos relacionados.

Por otro lado, en la ley aduanera, así como en la página de la aduana se señala que la prevalidación consiste en comprobar los datos asentados en los pedimentos de conformidad con criterios sintácticos, catológicos, estructurales y normativos, lo cual consideramos que no implica necesariamente cumplir con su objetivo de otorgar cierto grado de seguridad a los contribuyentes debido a que no existe en la ley o en su reglamento y mucho menos en los ordenamientos relacionados, concepción de lo que para efectos de dicha materia debe entenderse por *criterios sintácticos, catológicos, estructurales y normativos*.

Consideramos que sin lugar a dudas son los criterios a los que deben sujetarse las autoridades para llevar a cabo la clasificación de las mercancías en atención a sus características (texturas, materiales, formas, tamaños, presentaciones, etc.) y a lo que se disponga en la ley; no obstante creemos que no realizar estas precisiones da a la solución la misma posición de incertidumbre que se trata de combatir.

Así resulta necesario establecer en la Ley aduanera así como en su reglamento los criterios que deben servir de base para la aplicación de los artículos relativos no solo al desarrollo del segundo reconocimiento sino también a la activación del mecanismo de selección automatizado y al de prevalidación.

## CONCLUSIONES

1. En el desarrollo del tema es ineludible tomar como punto de partida al reconocimiento aduanero, en tanto que la ley y la doctrina poco refieren sobre el segundo reconocimiento, de modo que la alusión al mismo es de manera común, en función del primero.

Es así que de entrada, surge la necesidad de analizar las figuras semejantes al reconocimiento. En este orden de ideas, se encuentra al aforo, institución empleada como sinónimo de reconocimiento aún cuando entre una y otra existen circunstancias que las hacen diferentes, una de ellas, la fundamental, radica en que el objeto del reconocimiento consiste en precisar el grado de veracidad de lo declarado, en cambio el objeto del aforo es la cuantificación del monto de derechos e impuestos. No obstante lo anterior entre ambos existe una relación ineludible.

2. El aforo requiere de varias operaciones o etapas para llevar a cabo el acto de determinación de la obligación tributaria aduanera, entre las cuales se encuentra el reconocimiento aduanero, considerado como el acto más importante de la citada determinación y el segundo reconocimiento, que es una etapa adicional que puede o no presentarse y que sigue en esencia, la misma secuencia que el reconocimiento.

3. El reconocimiento aleatorio es considerado por la doctrina como, como una de las operaciones más importantes y delicadas, a través de la cual se pretende desentrañar la naturaleza arancelaria de las mercancías para llevar a cabo el acto de determinación de la obligación tributaria. La función del segundo reconocimiento es en realidad la misma, sólo que por la forma en que fue creado ha llevado al absurdo de señalar que su función consiste en verificar lo que la autoridad aduanera ha sancionado en el reconocimiento.

4. De tal suerte, por medio de ambas figuras se obtienen elementos para saber con precisión ¿qué es la mercancía presentada? y ¿cuál es su finalidad?; es decir, los datos suficientes que permitan a la autoridad aduanera (en el caso del reconocimiento), o al dictaminador (para efectos del segundo reconocimiento), identificarla o distinguirla dentro de una diversidad de mercancías semejantes.

5. Uno de los puntos más importantes dentro del tópico que se ha pretendido analizar, es el papel determinante que en él juega el Sistema Aleatorio, en virtud de que es prácticamente éste del que depende la práctica de aquél. Este sistema constituye una modificación a la Ley Aduanera, que se introduce en México a partir de 1990 para llevar a cabo el reconocimiento en forma aleatoria, es decir con tendencia a la casualidad, suerte o azar.

Con la reforma legal para 1999 se modificó para señalar como lo hace en la actualidad, que la selección será automatizada, lo cual ha provocado la inconformidad de las personas que se sujetan al mismo, en virtud de que se considera que el método aleatorio presentaba mayor grado de equidad que el automatizado, toda vez que el último está programado en forma dirigida, es decir con ciertas tendencias que responden a las mayores incidencias (mercancías de alto riesgo), que causen perjuicio a la industria nacional.

6. El segundo reconocimiento que conocemos es totalmente distinto al que se estableció en el Código Aduanero de 1952, se aplicaba por Vistas Aduanales ( sustituidos por los verificadores) y solo en los casos en que en que había indicios de infracciones a las leyes fiscales.

La figura que nos ocupa fue suprimida en 1982 y reapareció en 1991, ahora se practica por dictaminadores. La razón real de cambiar las condiciones para la realización de esta operación, responde a la frecuente tendencia de corrupción de los vistas de aduana; de modo que es de aquí de donde surge la finalidad del segundo reconocimiento. Y es esta la forma viciada en que se introduce en como *parche* en la ley para remediar las omisiones de los importadores o exportadores; o bien, para subsanar los posibles errores humanos de la autoridad.

7. Del estudio de la figura se critican la siguientes situaciones:

- Que se un particular a través de su dictaminador, quien verifique lo que la autoridad ha sancionado en el primer reconocimiento.
- Que la ley otorga a los dictaminadores plenas facultades para efecto de la verificación de las mercancías; pues si bien es cierto se establecen y determinan los conceptos a los cuales debe apegarse en el segundo reconocimiento, también lo es, que al referirse la ley a 'otros datos..', 'demás características' y 'los datos', les otorga facultades que rayan en la subjetividad, por lo tanto el segundo reconocimiento está supeditado a la interpretación de los dictaminadores.
- Los dictámenes emitidos por los dictaminadores tiene *per se* el carácter de resolución particular, ya sea a favor o en contra de los contribuyentes; sin embargo, el último párrafo del artículo 43 de la Ley Aduanera le niega al particular el derecho de que en tales resoluciones cuando le sean favorables puedan ser modificadas, al establecer literalmente ' No siendo aplicable en estos casos el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación', lo que significa que **las actas o dictámenes respectivos no constituyen una resolución de la autoridad**, situación que deja en absoluto estado de indefensión a los contribuyentes y deja en tela de juicio el carácter definitivo de las resoluciones emitidas por la autoridad aduanera.
- Los dictaminadores aduaneros al practicar el segundo reconocimiento así como el reconocimiento aduanero derivado de la activación por segunda ocasión del mecanismo de selección automatizado emitirá un dictamen aduanero al cual equipara y otorga -- el párrafo 6º del artículo 43 -- el mismo alcance que el de un dictamen formulado por un contador público sobre los estados financieros de los contribuyentes (52 CFF), es decir, no son obligatorios para la autoridad fiscal.
- No existen criterios específicos para la activación del mecanismo de selección automatizado.
- La práctica del segundo reconocimiento implica gastos adicionales que deben ser cubiertos por un importador o exportador, que ese encuentra en las mismas condiciones que otro que no los paga por el simple hecho de no someterse a segundo reconocimiento.

8. Ahora bien, del análisis de las precitadas consideraciones se determina afectación a la esfera jurídica de los particulares, en relación con distintos principios establecidos en materia fiscal y constitucional.

- En el denominado principio de **legalidad objetiva** que implica que todo proceso o procedimiento debe ajustarse a la literalidad de la Ley, tal como se deriva del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, de cuya lectura se desprende que inicialmente la aplicación de la ley es estricta; en segundo lugar se admite cualquier método de interpretación y por último permite la supletoriedad de la materia común.

En el caso del segundo reconocimiento tenemos que la ley es omisa en aspectos esenciales en el segundo reconocimiento, por lo que en principio no es posible ajustarse a la literalidad de la ley, por lo tanto debe atenderse a la interpretación, el problema es que la ley otorga a los dictaminadores (que no son empleados o funcionarios de la aduana), plenas facultades para efecto de la verificación de las mercancías, que si bien es cierto se establecen y determinan los conceptos a los cuales debe apegarse en el segundo reconocimiento, también lo es que al referirse la ley a 'otros datos.', 'demás características' y 'los datos', les otorga facultades que rayan en la subjetividad, por lo tanto el segundo reconocimiento está supeditado a la interpretación de los dictaminadores quienes emitirán un dictamen en el que se habrá interpretado la ley con base en un Manual y la autoridad se limitará a señalar los fundamentos y motivos que se requieran para justificar el dictamen y emitir el acta respectiva. En conclusión la autoridad al firmar el dictamen no pudo ajustarse a la literalidad de la ley, en virtud de que la disposición requería interpretación, por otro lado no fue ella quien llevó a cabo la interpretación porque ésta fue realizada por un dictaminador y finalmente firma la tantas veces citada interpretación basada en un Manual, que en realidad no tiene ningún valor de carácter jurídico.

Por tales razones se considera ineludible que el Reglamento de la ley exprese los lineamientos mínimos de lo que se entenderá por tales imprecisiones, para limitar a ciertos márgenes la actividad del dictaminador, en virtud de que esto proporcionará al agente y al importador o exportador un factor de certeza adicional.

- Recordando que el principio de equidad entraña el imperativo seguir una legislación adecuada que permita normar en igual forma a los iguales y desigual a los desiguales, se afirma en relación con el segundo reconocimiento que en la actualidad, no se contemplan en la ley ningún criterio o regla general que permita afirmar que en la selección se trata por igual a los contribuyentes que están en igualdad de condiciones, sino que lejos de esto encontramos disposiciones como la establecida en el segundo párrafo del artículo 43 de la Ley Aduanera, -que ya hemos referido-, respecto de la obligación de los interesados que realicen operaciones en determinadas aduanas, de activar en dos ocasiones el mecanismo de selección automatizado independientemente del resultado de la primera activación.

En este trato distinto a quienes se encuentran en las mismas condiciones, sucede que un contribuyente será objeto de actos de molestia y gravámenes adicionales, cuando otro en igualdad de condiciones no lo será.

- Por lo que toca al principio de proporcionalidad según la cual **a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza**, resultando que un tributo sea anticonstitucional cuando se aplique a circunstancia que no revele la capacidad económica correspondiente. En la práctica del segundo reconocimiento existe en los anexos de la Ley Aduanera una tabla que señala las cantidades que se deben pagar como pago de los servicios de segundo reconocimiento dependiendo de la aduana en que se realice el mismo y en forma adicional, un derecho de trámite aduanero establecido en el artículo 49, fracción I, de la Ley Federal de Derechos que viola los principios de proporcionalidad y equidad tributarios en virtud de que a través del mismo el legislador no establece el procedimiento para determinar la base y fijar su cuota en atención al costo del servicio, pues solamente señala que por las operaciones aduaneras que se efectúen mediante pedimento se pagará una cuota de 8 al millar sobre el valor de los bienes para efectos del impuesto general de importación; situación que introduce elementos ajenos al costo del servicio público de trámite aduanero.
- El principio de rapidez, simplicidad y economía no tiene cumplimiento cabal puesto que el hecho de practicar un segundo reconocimiento implica que ya se pagó a estibadores que no habrían sido necesarios en caso de no haber reconocimiento, a un dietaminador que tampoco habría sido indispensable en caso de presentarse el desaduanamiento libre, un derecho de trámite aduanero que conforme a la ley Federal de Derechos se establece para estos efectos. Por lo tanto lo dispuesto en el artículo 17 y recogido por el Código Fiscal en su artículo 201 en el que establece que cada parte será responsable de sus propios gastos y los que originen las diligencias que promuevan, sufre afectación en virtud de que no es el interesado (importador o exportador) quien solicita los servicios del segundo reconocimiento y lo que esto lleva implícito.
- Por lo que se refiere al principio de elasticidad que debe observarse en las normas, encontramos que en el segundo reconocimiento, pese al modo maquinao o computarizado en que se llevan a cabo las operaciones de selección, la elasticidad no parece tener existencia en virtud de la ausencia de criterios o parámetros para el desarrollo de la selección automatizada. Lo anterior se afirma toda vez que se han incluido elementos de tecnológicos actuales, pero no se ha normado esa inclusión. Por lo tanto es dable decir que en este sentido, la figura que nos ocupa satisface el imperativo que ordena la evolución de la norma en forma paralela a la de la sociedad, puesto que el incluir innovaciones en el sistema aduanero implica incluir normas que regulen en todos sus aspectos esta inclusión.
- Recordando que a través del principio de comodidad busca la simplificación de los trámites burocráticos a fin de evitar que surjan pretextos para el

**cumplimiento de obligaciones**, para cumplir con este principio, deben escogerse por ejemplo, aquellas fechas, periodos o momentos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago, lo cual traerá como resultado una mayor recaudación y, por ende una menor evasión tributaria; y en todo caso observar los principios o máximas en la actuación de los servidores públicos; solo cabe señalar que en el segundo reconocimiento existen situaciones que distan en forma extrema de las establecidas como máximas para efectos del principio de comodidad. Por ejemplo, la referida simplificación que se busca a través del principio en cita, en forma ideal se pretende alcanzar mediante la modernización del sistema aduanero, sin embargo como veremos en seguida, ésta no cumple con su objetivo en virtud de que la ley presenta 'deficiencias' en este sentido, lo cual a su vez deriva en la ausencia de confianza, señalada como valor a seguir en esta materia. Por otro lado, en cuanto al mínimo referido en relación al sacrificio contributivo es relativo por la existencia del principio de proporcionalidad.

- **De conformidad con el principio de certidumbre la finalidad que persiguen los elementos que lo integran es la de proporcionar al obligado la certeza, permanencia y regularidad de las circunstancias que envuelven a la obligación, esto es, todo ha de ser llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona.** Relacionando lo anterior con la figura que analizamos encontramos que se encuentran determinados elementos como el sujeto, objeto, etc...; sin embargo no sucede lo mismo en relación con otros aspectos determinantes en el reconocimiento aduanero, por ejemplo: la ley ordena la existencia y funcionamiento de un 'mecanismo de selección automatizado' pero no precisa ninguna base, reglas o cualquier otra clase de información que permita precisar con certeza en qué consiste ese 'mecanismo'. Así pues, la interpretación discrecional de la aduana para elegir el mecanismo citado podría oscilar entre los más transparentes y objetivos hasta los más absurdos y arbitrarios, lo cual trae consigo un estado incierto que podría tener repercusiones perjudiciales a quienes se someten al reconocimiento. La situación será doblemente implicada si este mecanismo se activa por segunda ocasión y si en forma adicional de ello se deriva la verificación a través de un dictaminador.
- Puede señalarse que, en última instancia, el **principio de justicia** se manifiesta de manera relevante en todos los demás, pues un postulado impositivo, que para ser justo, el segundo reconocimiento tiene que ser general, proporcional, uniforme, etc...Así, retomando lo referido respecto de cada uno de los principios establecidos, resulta que **al no tener aplicación efectiva en su conjunto los principios referidos en las páginas anteriores, el segundo reconocimiento resulta injusto.**

9. En cuanto a las garantías constitucionales en la materia que nos ocupa, concluimos que los actos que realizan las autoridades aduaneras en el segundo reconocimiento son de especial relevancia toda vez que afectan la esfera jurídica del contribuyente, en tanto que constituyen el antecedente que motiva la determinación de contribuciones, aprovechamientos y accesorios a cargo de los importadores, con la especial característica de que dichos actos son realizados en inicio por un particular a través de su dictaminador aduanal. Por lo tanto tenemos que el papel de las garantías implica una autolimitación

por parte del estado a la actuación de las autoridades que lo representan, lo que jurídicamente se traduce en una relación de derecho entre el gobernado como persona física o moral y el Estado como entidad jurídica y política con personalidad propia y sus autoridades, cuya actividad se desempeña en el ejercicio del poder y en representación de la entidad estatal; y consecuentemente implica un estudio especial de la seguridad jurídica. Así las cosas merecen atención los artículos 5° , 16° y 17° del ordenamiento jurídico referido.

- Del estudio del artículo 5° de la Constitución se desprende la libertad de trabajo, lo cual se analiza a la luz de la seguridad jurídica. En este orden de ideas es dable señalar que siguiendo la opinión de algunos autores, la seguridad implica que un ordenamiento participe de las características de todo ordenamiento jurídico; de lo cual se desprende que las disposiciones en materia tributaria deberán garantizar la inexistencia de límites a la libertad del particular para desarrollar cualquier actividad lícita, lo que teóricamente debe extenderse a cualquier figura de esta naturaleza y por supuesto a la importación y exportación, donde encontramos al segundo reconocimiento. En este precepto la incertidumbre que rodea al segundo reconocimiento parecería constituir un círculo de fatalidades concéntricas dentro del cual se encontraría **una estrecha coincidencia entre la precitada incertidumbre y las situaciones que indirectamente limitan al particular en su libertad respecto del ejercicio de una actividad lícita.**

El problema se presenta cuando a esta garantía de libertad se relaciona la de igualdad de condiciones en la elección de actividad , en virtud de que por un lado, la ley en el segundo párrafo del artículo 43 establece la obligación de los contribuyentes que realicen el despacho de mercancías en determinadas aduanas, de someterse en forma obligatoria, a la activación del Sistema Alcatario Automatizado Integral en dos ocasiones, independientemente del resultado de la primera activación; y por el otro, existe un criterio de tendencia dirigida que determina la práctica del reconocimiento dependiendo de la materia de importación o exportación. En el último caso no existe disposición alguna que señale que el Sistema Alcatario tiene como punto departida una tendencia dirigida hacia las mercancías de alto riesgo, en función de que la autoridad ha sido muy cuidadosa de manifestar este criterio que podría significar la aceptación de medios de defensa para el importador o exportador; sin embargo esto no significa que tales situaciones deban ser soslayadas por no manifestarse en ley.

Asimismo, la constitución ordena ciertos requisitos para llevar a cabo limitaciones a las garantías referidas, tales como la orden judicial en el caso que la actividad afecte los derechos de tercero, o bien la resolución gubernamental en el caso de afectación al orden público; sin embargo por la forma en que se manifiesta la tendencia del mecanismo de selección, no existe posibilidad de atender a ello.

- Por lo que toca al artículo 16 del mismo ordenamiento tenemos que en el caso del reconocimiento el artículo 43 de la ley aduanera señala de manera expresa, que *'elaborado el pedimento y efectuado el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias determinas por el interesado, se presentarán las mercancías ante la autoridad aduanera y se activará el mecanismo de selección automatizado*

*que determinará si debe practicarse el reconocimiento aduanero de las mismas. En caso afirmativo, la autoridad aduanera efectuará el reconocimiento ante quien presente las mercancías', sin embargo, para el caso del segundo reconocimiento solo se establece 'independientemente del resultado que hubiera determinado el mecanismo de selección automatizado en la primera ocasión, el interesado deberá activarlo por segunda ocasión a efecto de determinar si las mercancías estarán sujetas a segundo reconocimiento aduanero por parte de los dictaminadores aduaneros autorizados por la Secretaría...'*

Sin embargo, la autorización en comento no significa que el dictaminador se constituya por ese hecho adquiera los elementos indispensables para llevar a cabo las facultades propias de la autoridad aduanera y entre éstas, nos referimos a la practica del segundo reconocimiento. Estos solo deben considerarse como de *auxiliares* de la autoridad aduanera pero no sustitutos de la misma, esto es, es claro que la supuesta función de 'auxiliar titular de las aduanas' no puede tener un alcance de 'sustitución', de tal suerte que los funcionarios sin la intervención del facultado, desarrollen una serie de actos de molestia.

- En cuanto a lo establecido por el artículo 17 de nuestra Constitución consideramos que se vulnera los párrafos segundo y tercero en virtud de que en ellos se establece el derecho que tienen todos los gobernados a que se les administre justicia por tribunales que deberán emitir resoluciones de manera pronta completa e imparcial, así como la garantía de que las leyes tanto federales como locales establecerán los medios necesarios para la plena ejecución de sus resoluciones; no obstante para efectos del segundo párrafo de este artículo, debemos recordar que en el segundo reconocimiento surge la situación especial de que aún cuando los dictámenes emitidos por los dictaminadores tienen *per se* el carácter de resolución particular, ya sea a favor o en contra de los contribuyentes, el penúltimo párrafo del artículo 43 de la Ley Aduanera le niega al particular el derecho de que en tales resoluciones cuando le sean favorables puedan ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio que promuevan las autoridades fiscales, al establecer literalmente 'No siendo aplicable en estos casos el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación', lo cual significa que las **actas o dictámenes respectivos no constituyen una resolución de la autoridad y menos favorable al particular**; situación que deja en absoluto estado de indefensión a los contribuyentes y deja en tela de juicio el carácter definitivo de las resoluciones emitidas por la autoridad aduanera.

Por otro lado y derivado de lo anterior, tampoco se cumple con lo establecido en el sentido de que *las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.*

10. Finalmente consideramos de trascendencia considerar la figura de la prevalidación, que se crea con la reciente introducción del artículo 16 A de la ley Aduanera, pues no creemos que constituya la solución idónea para terminar con las imprecisiones que se encuentran en la ley de la materia.

## BIBLIOGRAFÍA

- ARRIOJA VIZCAÍNO Adolfo, **Derecho Fiscal**. 15ª edición, Editorial THEMIS, México 2000.
- BONILLA Heraclio, et al. , **La Historia Económica en América Latina**. T.I. Solución y Métodos, Editado por la Secretaría de Educación Pública, México, 1972.
- BURGOA ORIHUELA Ignacio, **Garantías Individuales**, 26ª edición, Editorial Porrúa, México, 1994
- CARVAJAL CONTRERAS Máximo, **Derecho aduanero**, Prólogo de José Zorrilla Martínez, 3ª edición corregida, aumentada y puesta al día, Editorial Porrúa. S.A. México, 1993.
- CASTRO SURIANO Ricardo, **Lexicología Jurídica**, Editado por talleres gráficos de la Coordinación del Sistema de Universidad Abierta, México, 1994.
- DE LA CUEVA Arturo, **Derecho Fiscal**, Editorial Porrúa, México, 1999.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ Humberto, **Principios de derecho Tributario**, 3ª edición. Editorial Limusa, México, 1995.
- GARCÍA NOVOA Cesar, **Monografías Jurídicas, El principio de Seguridad Jurídica en materia Tributaria**, Prólogo de Eusebio González, Editorial Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales. S.A. Madrid, 2000.
- GARRIDO FALLA Fernando, **Tratado de Derecho Administrativo**, Vol. I. Parte General. 11ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 1989.
- HARING H. Clarence, **Comercio y Navegación entre España y las Indias en la época de los Habsburgos**, 3ª edición Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1979.
- IZQUIERDO MUCIÑO Martha Elba, **Garantías Individuales**, Editorial Oxford University Press, México, 2001.
- LERDO DE TEJADA Miguel, **Comercio Exterior de México. Desde la Conquista hasta hoy**, Editado por el Departamento de Publicaciones del Banco Nacional del Comercio Exterior, México, 1967.
- LÓPEZ VILLA Juan Ramón, **Fundamentos de Comercio Exterior y Derecho Aduanero**, Editorial SICO (Sistema de Información Contable y Administrativa Computarizados S.A. de C.V.) México, 1997.

MARABAK CERECEDO Doricela, **Derecho Financiero Público**, Editorial Mc Graw-Hill. México, 1996.

MARGADANT S. Guillermo Floris, **El Derecho Privado Romano**, 18ª edición, Editorial Esfinge, México, 1992.

MARGAÍN MANAUTOU Emilio, **El Derecho Tributario Mexicano**, 14ª edición, Editorial Porrúa, México, 1999.

MONTIEL IDUARTE Isidro, **Estudio sobre las garantías individuales**, 3ª edición, Edit. Porrúa, S.A., México, 1979.

MUÑOZ MERINO Ana, **El delito de Contrabando**, Editorial Aranzadi, S.A. España, 1992.

PÉREZ ROYO Fernando, **Derecho Financiero y tributario**, Parte General, Editorial CIVITAS, Madrid, 1991.

PLUGUIESE Mario, **Instituciones de Derecho Financiero**, 2ª edición revisada y corregida. Editorial Porrúa, México, 1976.

QUERALT Juan Martín. Et. Al., **Derecho Tributario**, Editorial Aranzadi S.A., España, 1996.

QUINTANA VALTIERRA Jesús y Jorge Rojas Yáñez, **Derecho Tributario Mexicano**, 2ª edición, Editorial Trillas, México 1997.

RODRÍGUEZ LOBATO Raúl, **Derecho Fiscal**, 2ª edición, Editorial Harla, México, 1996.

ROHDE PONCE Andrés, **Derecho Aduanero Mexicano**, Regimenes, contribuciones y procedimientos aduaneros, Tomo 2, Editorial ISEF, México, 2001.

SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso, **Derecho Fiscal Mexicano**, Editorial Porrúa, México, 1999.

TRADIFF Guillermo, **Historia General del Comercio Exterior Mexicano**, Tomo I. Editorial Gráfica Panamericana, México, 1985.

WITKER Jorge, **Derecho Tributario y Aduanero**, 2ª edición, Editado por Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1999.

\_\_\_\_\_ y Gerardo JARAMILLO, **Comercio Exterior Mexicano Jurídico y Operativo**, 2ª edición, Editorial Mc Graw-Hill, México, 1996.

## DICCIONARIOS

CABANELLAS Guillermo, **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual**, Tomo IV, Editorial Heliasta, Argentina, 1979.

CAPITANT Henri, **Vocabulario Jurídico**, 9ª edición, Ediciones DEPALMA, Buenos Aires 1986.

COUTURE Eduardo J., **Vocabulario Jurídico**, 6ª edición, Ediciones DEPALMA, Buenos Aires, 1997.

GARRONE José Alberto, **Diccionario Jurídico ABELEDO - PERROT**, Tomo I, Editorial ABELEDO - PERROT, Buenos Aires, 1986.

PALOMAR de Miguel Juan, **Diccionario para juristas**, Prólogo de Ignacio Burgoa Orihuela, Tomo II, Editorial Porrúa. México, 2000.

VILLA - REAL MOLINA Ricardo y Miguel del Arco Torres, **Diccionario de Términos Jurídicos**, Editorial Comares, España, 1999.

**Diccionario Jurídico Mexicano**, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1984.

**Enciclopedia Jurídica OMEBA**, Tomo XXII, Editorial DRISKILL, S.A. Buenos Aires, 1991.

## **HEMEROGRAFIA**

Revista "Nuevo Consultorio Fiscal". Año 12, No. 215, agosto 1998. Artículo: "Legalidad Y Seguridad Jurídica en el Procedimiento Administrativo", por Juan Ramón Reyes Vera.

Revista "Práctica Fiscal, Laboral y Legal-Empresarial. 2ª decena de septiembre 2001. TAXXX editores Unidos S.A de C.V. Artículo : "Naturaleza de los actos realizados por el reconocedor aduanal"

## **LEGISLACIÓN**

**Código Fiscal de la Federación, 2002.** 11ª edición. Editorial ISEF. México 2002.

**Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.** 13ª edición. Editorial Porrúa. México 2001.

**Ley Aduanera 2002.** Editorial SISTA. México 2002.

**Ley del Servicio de Administración Tributaria 2002.** Editorial SISTA. México 2002.

**Ley Federal de Derechos 2002,** editorial ISEF, México, 2002.

**Reglamento de la ley Aduanera.** Editorial SISTA. México 2002.

**Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria 2002.** Editorial SISTA. México 2002.