

00721
327

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE ESTUDIOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR



**EL PROCEDIMIENTO DE GLOSA EN
MATERIA ADUANERA**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
LETICIA GARCIA JIMENEZ

ASESORA DE TESIS: LIC. MINERVA ARLETTE SEPULVEDA LERMA



MEXICO, D. F.

2003

9



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.



REPUBLICA NACIONAL
GUATEMALA
UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE ESTUDIOS SOBRE
EL COMERCIO EXTERIOR

OFICIO APROBATORIO No. L 03/2003.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIÉRREZ
DIRECTOR GENERAL DE ADMINISTRACIÓN
ESCOLAR DE LA UNAM
P R E S E N T E

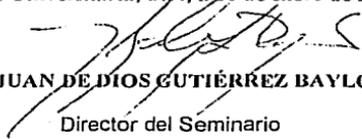
TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Me permito informarle que la tesis para optar por el grado de licenciatura, elaborada por la pasante de Derecho, GARCÍA JIMÉNEZ LETICIA con el número de cuenta 93052252 en este Seminario, bajo la dirección de la LIC. MINERVA ARLETTE SEPÚLVEDA LERMA denominada "EL PROCEDIMIENTO DE GLOSA EN MATERIA ADUANERA" satisface los requisitos reglamentarios respectivos, por lo que con fundamento en la fracción VIII del artículo 10 del Reglamento para el funcionamiento de los Seminarios de esta Facultad de Derecho, otorgo la aprobación correspondiente y autorizo su presentación al jurado recepcional en los términos del Reglamento de Exámenes Profesionales y de Grado de esta Universidad.

El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los seis meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional.

Sin otro particular, reciba un cordial saludo.

ATENTAMENTE
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Ciudad Universitaria, D.F., a 10 de enero de 2003.


DR. JUAN DE DIOS GUTIÉRREZ BAYLÓN

Director del Seminario

6

A Dios, por el hecho de permitirme ser quien soy, por hacerme saber que estás a mi lado, por llegar a mi e iluminarme en cada momento de duda, y por abrazarme cada que vez que me viste llorar.

A Mamá, por ser tan fuerte, porque luchaste siempre por defenderme y cuidarme, por ser un digno ejemplo, por hacer de mi una persona responsable y por enseñarme lo que se de la vida, porque nunca me has permitido darme por vencida. Por ser la persona que mas admiro, y de verdad te digo, jamás podría llegar a ser tan grande como tú, porque eres única.

Eres mi todo y te amo Mamá.

A mis hermanos, Claudia, Rodolfo, Israel, Juana y Niko; por ser pilares en mi vida, por que sin su ejemplo jamás hubiera aprendido a luchar por alcanzar mis metas, por demostrarme su apoyo en cada uno de mis pasos; y por darme uno de los mejores regalos que me pudieron dar, a Claudia y Rodito.

A Angel, por tanto apoyo que me das, por llegar cuando todo se veía tan desolado, por estar junto a mí.

A la Lic. Minerva Arlette Sepúlveda Lerma, por la gran admiración que le tengo, por sus consejos, sus enseñanzas, su paciencia y sobre todo por ayudarme en ésta ardua labor sin esperar nada a cambio.

A mis amigos, Lic. Miguel Urrutia Hernández e Irma Carreón Galván, por su ayuda, apoyo, consejos, paciencia y por enseñarme a perder el miedo y luchar con coraje.

A todos mis amigos, por su valiosa amistad, por su apoyo, por escucharme, por aconsejarme cuando mas dudé, por el hecho de ser como son.

A todos mis maestros de la Facultad, por todos y cada uno de sus consejos y enseñanzas.

A la Facultad de Derecho y a la Universidad Nacional Autónoma de México, por la formación que me dieron, por ayudarme a crecer, por concederme el privilegio de albergarme en sus aulas para poder llegar a hacer de mi una persona de bien.

El Procedimiento de Glosa en Materia Aduanera.

Capítulo 1. Contribuciones.

1.1	Definición de las contribuciones.	1
1.2	Clasificación de las contribuciones	3
1.2.1	Impuestos.	3
1.2.2	Aportaciones de Seguridad Social.	8
1.2.3	Contribuciones de mejoras.	8
1.2.4	Derechos.	10
1.3	Aprovechamientos.	11
1.4	Impuestos que se causan al Comercio Exterior.	12
1.4.1.	Impuesto General de Importación y Exportación.	14
1.5	Otros Impuestos	16
1.6	Derecho de Trámite Aduanero.	21

Capítulo 2. Valor.

2.1	Base Gravable del Impuesto General de Importación.	25
2.2	Valor de transacción de las mercancías y los conceptos que no comprende la misma.	26
2.3	Valor en Aduana.	30
2.4	Métodos para determinar la base gravable cuando esta no se pueda determinar.	32
2.4.1	Valor de transacción de mercancías idénticas.	33
2.4.2	Valor de transacción de mercancías similares.	35
2.4.3	Valor de precio unitario de venta.	36
2.4.4	Valor reconstruido.	37
2.5	Incrementables.	38

Capítulo 3. Despacho Aduanero, Infracciones y Sanciones.

3.1	Despacho Aduanero.	45
3.2	Artículo 36 de la Ley Aduanera.	48
3.2.1	Documentos que se deben anexar al pedimento de importación.	48
3.3	Concepto de Infracción.	55
3.3.1	Infracciones relacionadas con la importación y exportación y sus sanciones.	57
3.3.2	Infracciones relacionadas con las obligaciones de presentar documentos y sus sanciones.	61

Capítulo 4. Procedimiento de Glosa en Materia Aduanera.

4.1	Facultades de comprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	65
4.2	Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.	67
4.2.1	Casos en los que procede el embargo precautorio de las mercancías.	67
4.3	Concepto de Glosa.	69
4.4	Procedimiento de glosa.	70
4.4.1	Revisión de la correcta clasificación arancelaria.	72
4.4.2	Revisión del valor declarado en el pedimento.	74
4.4.2.1	Requisitos de la factura comercial.	77
4.4.3	Revisión del origen de las mercancías y cuotas compensatorias.	80
4.4.3.1	Formas de comprobación del origen	81
4.4.4	Regulaciones y restricciones no arancelarias.	85
4.4.4.1	Normas Oficiales Mexicanas (NOM)	87
4.4.5	Precios Estimados.	88
4.4.6	Otros aspectos a verificar en la glosa	91
5.1	Causas que dan origen a la elaboración del escrito de hechos y omisiones.	92
6.1	Conclusión del Procedimiento de Glosa.	94
6.1.1	Contenido del Escrito de Hechos u Omisiones	95
6.2	Notificación.	95
6.3	Pruebas y Alegatos	97
6.4	Resolución Definitiva	98
7.1	Recurso Administrativo.	99

Conclusiones. 102

Bibliografía.

INTRODUCCION

El objetivo de la presente, es el estudio documental y aritmético del pedimento de importación y sus anexos una vez efectuado el despacho aduanero de las mercancías, con el fin último de poder detectar, si se han cumplido las disposiciones legales a que se encontraban afectas las mismas al momento de introducirse a territorio nacional, así como comprobar si se han determinado y pagado de manera correcta los impuestos al comercio exterior. Dicho estudio documental y aritmético es llevado a través del análisis del pedimento de importación así como también de los documentos anexos a éste, tales como factura comercial, certificado de origen; conocimiento de embarque, guía área, o el documento en el que consta la póliza de garantía, entre otros.

Documentos, que una vez analizados durante el procedimiento de glosa en materia aduanera, nos permitirán conocer si en realidad las mercancías internadas a territorio nacional han cumplido con los requisitos establecido en las disposiciones legales que les son aplicables al momento del despacho aduanero de las mismas; así como también podremos detectar si los importadores cumplieron con las regulaciones y restricciones no arancelarias a que se encontraban afectos sus artículos, y en su caso, comprobar el correcto pago de los impuestos al comercio exterior y otras contribuciones que afectan la importación de mercancías a nuestro país.

Desprendiéndose de lo expuesto con anterioridad, que de llegar a la conclusión de que efectivamente hubo incumplimiento de disposiciones legales así como de regulaciones y restricciones no arancelarias, y determinación y pago de contribuciones; tanto el importador como el agente aduanal serán acreedores de la respectiva sanción, por haber incurrido en las infracciones señaladas en el ordenamiento legal aduanero.

f

Lo anterior, es motivo mas que suficiente para considerar al procedimiento de glosa parte fundamental de las facultades de comprobación de la autoridad en materia aduanera, pues como ha quedado señalado con antelación, a través de dicho procedimiento, la autoridad aduanera llegará la firme comprobación y convicción de la forma en la cual se están llevando a cabo las operaciones de comercio exterior, específicamente, la de importación de mercancías.

A lo largo de la presente, podremos conocer detalladamente la forma en la cual la autoridad lleva a cabo el procedimiento de glosa citado en líneas precedentes, es decir, veremos la manera en la que se hace la revisión de la correcta clasificación arancelaria de las mercancías, el origen, y la determinación de contribuciones entre otras, así mismo, analizaremos las infracciones que se actualizan de no dar debido cumplimiento a las disposiciones legales y las sanciones a que se hacen acreedores los sujetos que han realizado la importación de mercancías a territorio nacional.

CAPITULO 1

CONTRIBUCIONES

1.1 Definición de las contribuciones.

Narciso Sánchez Gómez, en su libro "Derecho Fiscal Mexicano", cita que "las contribuciones son las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de derecho positivo, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas"¹.

Para Arrijo Vizcaíno, "El tributo, contribución o ingreso tributario, es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie".²

Es decir, el propósito que persiguen las contribuciones, es que el Estado se dote por medio de éstas, de los recursos necesarios para poder hacer frente a las necesidades sociales que tiene él mismo, así como las de sus gobernados.

Atendiendo a lo anteriormente citado, podemos decir que el vínculo jurídico entre Estado y contribuyente existe en virtud de la facultad que le concede al primero

¹ Sánchez Gómez Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, Porrúa, México, 2002 pp. 207

² Arrijo Vizcaíno Adolfo. Derecho Fiscal, Themis, México, 1998, pp. 117-118

la Ley; se desprende de ello que el Estado actúa como sujeto activo en la relación jurídica, pues a favor de éste se establece la obligación de dar una parte proporcional de la riqueza de los gobernados, por otro lado, el sujeto pasivo lo es el contribuyente, ya que él es el encargado de cumplir con la obligación del pago del tributo, el cual será en dinero o excepcionalmente en especie, y se dice excepcionalmente, en razón de que la mayoría de las veces el pago de las contribuciones se da en dinero, pero existen, sin embargo, casos de algunos gravámenes, principalmente relacionados con la extracción de metales preciosos, en los que el pago se otorgará en dicha especie.

Los particulares, entiéndase personas físicas o morales, deben hacer dicho pago al Estado por el simple hecho de ser miembros de una sociedad, a fin de poder emplear tales recursos para cubrir las necesidades de la misma, lo cual se traduce en servicios para ella.

El carácter obligatorio de las contribuciones no es a simple arbitrio de la autoridad fiscal, sino que el mismo tiene su fundamento legal en nuestra Carta Magna, específicamente en su artículo 31 Fracción IV, mismo que dispone que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, de la Federación, del Distrito Federal, del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Lo anterior, atiende al principio de legalidad, pues las contribuciones no podrían ser obligatorias para los ciudadanos si no estuvieran contenidas en una ley expedida con anterioridad al hecho al que se va a aplicar; asimismo, dicha contribución debe ser proporcional y equitativa con el patrimonio de las personas, pues sólo se está obligado a contribuir atendiendo a la riqueza que posean los individuos, de lo contrario, dejaría de ser equitativo y por ende constitucional.

1.2 Clasificación de las contribuciones

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2, dispone que "Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos...", de este precepto puede desprenderse lo siguiente:

1.2.1 Impuestos

Para Raúl Rodríguez Lobato, "el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato".³

El precitado numeral 2 del Código Fiscal de la Federación, refiere en su fracción I, que los "impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica prevista por la misma..."

De la anterior definición que nos da el ordenamiento legal en cita, se pueden desprender las siguientes características:

- a) el impuesto debe estar contenido en una ley.
- b) las personas físicas y morales se encuentran sujetas al pago del mismo,

³ Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, Harla, México, 2000, pp. 61

c) para lo anterior, dichas personas se deben encontrar en la hipótesis prevista por la ley.

En relación con lo antecitado, podemos decir que los impuestos son contribuciones establecidas en la Ley, conociéndose lo anterior como principio de legalidad; ahora bien, el carácter de obligatorio esta dado por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política, pues tal numeral constitucional da el carácter de obligatorio a los impuestos al señalar que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos; implicando para el contribuyente una obligación de dar parte de su riqueza sin recibir contraprestación de manera directa, asimismo ese desprendimiento de riqueza por parte del contribuyente debe de ser equitativo y proporcional a su capacidad contributiva; ello con base en el principio de proporcionalidad.

Ahora bien, los sujetos del impuesto son las personas físicas o morales que se encuentren en el supuesto establecido por la ley y están obligadas al pago de los mismos, Rodríguez Lobato sostiene que "en el impuesto, como en cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho previsto por la ley impositiva, o sea, que se ha realizado lo que se llama hecho generador, surge la obligación fiscal y, por lo tanto, hay un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación, siendo siempre el sujeto activo el Estado."

Por sujeto activo podemos entender que el mismo es la persona acreedora de la obligación contributiva; es decir, el que se encuentra facultado para exigir el pago del tributo, aún y por algún medio coactivo, en esta tesitura, el Estado es el sujeto activo, pues el mismo tiene la facultad constitucional para exigir de sus gobernado el pago de las contribuciones con el fin último de poder hacer frente al gasto público.

⁴ Rodríguez Lobato, Op Cit pp 63.

Sánchez Gómez menciona que "La ley creadora del tributo debe indicar quienes son los sujetos activos revestidos de los poderes de liquidación, comprobación, recaudación y administración de las contribuciones, en otras palabras, de la propia norma jurídica fiscal, se desprende en forma expresa, quienes son las autoridades fiscales federales, estatales y municipales encargadas de aplicar en forma concreta los preceptos relativos a la obligación fiscal, para lograr el entero respectivo, y en su caso, aplicar las sanciones, los recargos y los gastos de ejecución que procedan en cumplimiento del ejercicio de la potestad tributaria y sancionadora del Poder Público"⁵

Por otro lado, el sujeto pasivo de la relación tributaria lo será la persona física o moral, ya sea mexicana o extranjera que se encuentra obligada al pago de la contribución, lo anterior siempre y cuando se actualice la hipótesis contenida en la norma, es decir, una vez que se ha realizado el hecho generador, ya que si bien es cierto que el pago de los impuestos es obligatorio, también lo es que no todas las personas los deben de pagar, solamente tienen obligación de dar cumplimiento aquellos sujetos que se encuentren en la situación de hecho que prevé la Ley, a mayor abundamiento, podemos afirmar que todas las personas físicas y morales tiene la obligación de pagar impuestos, pero siempre y cuando se encuentren en la hipótesis contenida en la norma; por ejemplo, el impuesto general de importación solo están obligados a pagarlo aquellas personas que importan mercancía a territorio nacional, y por el contrario, las personas que no importen dichas mercancías no tiene obligación de dar cumplimiento, pues no se ubicaron dentro de la hipótesis prevista en ley.

Asimismo, podemos decir que los impuestos se deben de establecer siempre en normas de carácter general, ya que es bien sabido que una de las características de la Ley es la generalidad, es decir; no puede ser aplicada a ninguna persona en especial,

⁵ Sánchez Gómez Op. Cit. pp 218.

de lo contrario, como mencionamos con antelación, se estaría violando el principio de legalidad del contribuyente.

El pago de impuesto es obligatorio en virtud de lo establecido con la fracción IV del artículo 31 Constitucional, pues dicho pago se traduce en servicios para los gobernados, tales como vías de comunicación, salud y educación por citar algunos, al ser obligatorio el pago de impuestos implica también la exigencia de ellos por parte del Estado, aún y de manera coercitiva, pues la obligación para uno implica una prestación para otro y la facultad para poder exigir el pago de la misma, aún y por la fuerza, siendo ésta la forma que tiene dicho ente público a exigir de sus gobernados el cumplimiento de sus obligaciones, lo cual se realiza a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Arrijo Vizcaíno propone la siguiente definición, "los impuestos constituyen una prestación... ...que al encontrar su origen en un acto de soberanía del estado, genera una relación unilateral que obliga a los contribuyentes a desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos, sin obtener a cambio ningún tipo de beneficio directo o inmediato"⁶.

Podemos afirmar que el impuesto, es un acto de soberanía del Estado, pues dicho acto deriva del ejercicio de su poder público como Estado Soberano con el fin de allegarse de recursos para el sostenimiento de su gasto social, es la imposición que hace la autoridad a sus gobernados a fin de que estos contribuyan al referido gasto sin recibir contraprestación alguna.

En resumen, se puede decir que el impuesto es la contribución a cargo de los gobernados, la cual debe estar contenida en una ley, que su pago debe ser obligatorio, proporcional y equitativo, características que revisten de legalidad a los mismos y que

⁶ Arrijo Vizcaíno Adolfo. Ob cit. pp. 321

se encuentran contenidas en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal; lo anterior siempre y cuando se actualice la hipótesis contenida en la norma.

Ahora bien, los estudiosos del derecho han clasificado los impuestos de diversas formas, sin embargo, para los fines que nos ocupan es necesario señalar a los impuestos ad valorem, específicos y mixtos.

Los impuestos ad valorem son los que se establecen en función a los bienes gravados, este impuesto se expresa en términos porcentuales sobre el valor que tenga determinado bien o producto; por ejemplo, en materia de importación, el impuesto ad valorem se aplicará en un porcentaje sobre el valor en aduana de las mercancías, es decir sobre un valor específico, dicho de otra manera, si el valor en aduana de una mercancía es \$250, 000.00 de conformidad con lo establecido en la tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación y Exportación, el impuesto ad valorem que debe pagar dicha mercancía es el 7 por ciento sobre el valor en aduana de la misma.

Los impuestos específicos son aquellos que se establecen en función de una unidad de medida, es decir; se expresan en términos monetarios sobre la unidad de medida; por citar un ejemplo, de mil pesos por cada kilo que pese la mercancía.

Por último, los impuestos mixtos son aquellos en los cuales se mezclan los impuestos ad valorem y específicos; es decir; se establece un porcentaje a pagar sobre el valor de una mercancía y al mismo tiempo se determina la cantidad monetaria que se debe pagar sobre la unidad de medida de que se trate; por ejemplo, la fracción 2207.10.01 de la Tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación y Exportación, señala que se pagará un arancel ad valorem del 8% sobre el valor en aduana de la mercancía; y un arancel específico de .39586 dólares por cada kilogramos de la misma, constituyendo lo anterior el arancel mixto.

1.2.2 Aportaciones de Seguridad Social.

A decir del CFF, aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Dicho de otra manera, lo anterior quiere decir que los patrones deben de hacer aportaciones al Estado, con el fin último de que éste cumpla obligaciones en materia de seguridad social y de vivienda a favor de de la clase trabajadora. Los ejemplos más claros de las aportaciones de seguridad social son las cuotas obrero-patronales que se pagan al Instituto Mexicano de Seguro Social (IMSS), y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), las cuales se emplean en el primero de los casos de proporcionar servicios médicos a sus derecho habientes y a la familia de los mismos, tanto de consulta externa como de servicios quirúrgicos, además de proporcionar diferentes tipo de pensiones a los asegurados.

Por otro lado el segundo de los Institutos citados con anterioridad, procura que los trabajadores, a través de créditos adquieran su vivienda; es decir, facilita a los empleados al acceso a un crédito para la adquisición de un bien inmueble.

1.2.3 Contribuciones de mejoras.

Podemos decir que las contribuciones de mejoras son contribuciones que obtiene el Estado, por haber realizado servicios públicos, a través de los cuales se benefició directamente cierto sector de la población.

La fracción III del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, define a las contribuciones de mejoras como "las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por las obras públicas".

De lo anterior, podemos advertir que el pago de la contribución de mejora es obligatorio para todo aquel ciudadano que se benefició de manera directa de la realización de una obra o un servicio, ya que la misma no llegó a beneficiar al cien por ciento de la población; sino sólo a unos cuantos, el ejemplo más claro de ello es la pavimentación de una calle, en tal circunstancia, el dueño de un predio ubicado en la calle en la cual se realizó la obra se verá directamente beneficiado por la misma, ya que su inmueble tendrá un valor mas elevado, por lo cual, si decide vender el mismo, cobrará por el un precio mayor, desprendiéndose de ello que ese excedente en la ganancia será un beneficio particular, no al alcance de toda la ciudadanía.

Rodríguez Lobato, respecto de las contribuciones de mejoras señala que "es la que se paga por el especial beneficio que produce para un sector de la población la ejecución de una obra pública de interés general."⁷

Arrijo Vizcaíno sostiene que "son contribuciones especiales o de mejoras las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicio de que se trate".⁸

⁷ Rodríguez Lobato, Op Cit. pp. 87

⁸ Arrijo Vizcaíno Op cit. pp. 351

1.2.4 Derechos.

"Los derechos o tasa son contribuciones estatuidas en la ley, que deben cubrir al Estado las personas físicas y morales que alcancen los beneficios directos o particulares por los servicios públicos que les presta o por usar, disfrutar o disponer de los bienes del dominio público, en los casos y condiciones que así lo marque la legislación respectiva".⁹

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

"También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado."¹⁰

De lo anterior, se puede desprender que en materia de derechos, el contribuyente, al otorgar una aportación económica, es decir, el gobernado al hacer su respectiva aportación en dinero, (misma que debe ser proporcional en relación al costo del servicio y que debe estar previsto dicho costo en la Ley Federal de Derechos) recibe una contraprestación por parte del Estado, motivo por el cual se ve personal y directamente beneficiado por una prestación o servicio. Lo anterior es así en virtud de que, el interesado en recibir dichos beneficios goza de ellos de manera personal y no de manera general como el resto de la población por otros de los servicios públicos prestados por parte del Estado; es decir, el pago de dichos derechos le proporciona ventajas particulares sobre los demás contribuyentes que no realizaron éste último.

⁹ Sanchez Gómez Op Cit. pp. 251

¹⁰ Código Fiscal de la Federación. Porrúa, México, 2002.

Como ejemplo de los servicios que se proporcionan por el pago de los derechos podemos citar la expedición de pasaportes, copias certificadas, inscripciones en el registro público, y el derecho de trámite aduanero por citar algunos.

Considero que el pago de derechos es justo, pues al ser un beneficio directo para quien cubre los mismos, se traduce en que el resto de la población al no ser partícipe de dicho beneficios no se encuentra obligado al pago de tal contribución, a mayor abundamiento, podemos decir que la recaudación de las contribuciones tiene como objeto el cubrir los gastos de la sociedad en general, por lo cual sería injusto utilizar dichos recursos para otorgarle beneficios particulares a cierta sección de la población, motivo por el cual si un gobernado desea un beneficio personal, tiene por ende, la obligación de pagar previamente dicho beneficio a través de los derechos.

1.3 Aprovechamientos

El artículo 3 del CFF dispone que son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Para los efectos que nos ocupan es importante señalar que la Ley de Comercio Exterior en su artículo 63 dispone que las cuotas compensatorias serán consideradas como aprovechamientos en términos del artículo 3º del CFF; así mismo, las cuotas compensatorias son distintas de las contribuciones en virtud de que las mismas son ingresos que percibe el Estado pero con la finalidad de compensar el daño que se causa a la producción nacional por prácticas desleales de comercio exterior, es decir; por la introducción al territorio nacional de productos que no compiten en igualdad de

condiciones con la producción nacional por diversos factores que quedarán explicados con posterioridad.

1.4 Impuestos que se causan al Comercio Exterior.

A lo largo de la historia de la humanidad, hemos podido darnos cuenta de que el intercambio de mercancías ha existido desde tiempos remotos, mismo que ha ido variando en las diferentes épocas y en los diversos países.

A fin de frenar le entrada de mercancías a sus territorios, las naciones del mundo, actuando de manera proteccionista, con el objetivo de salvaguardar su mercado interno, impusieron diversos tipo de barreras, tanto arancelarias, (entre ellas el pago de contribuciones en materia de comercio exterior) así como no arancelarias; tales como cuotas compensatorias, marcados de país de origen, cupos etc.

Sin embargo, conforme cambió la política comercial de las naciones se dio paso a la apertura de mercados, por medio de tratados que se celebraron con el fin de que a través de la desgravación arancelaria paulatina hubiese en tráfico libre de mercancías, es decir, eliminado las barreras arancelarias, incorporándose con ello al proceso de integración que se vive en la actualidad.

A pesar de lo anterior, los países del mundo todavía no logran dicha integración de manera total, motivo por el cual sigue vigente el pago de contribuciones en materia de comercio exterior, es decir; cuando una nación no tiene celebrado tratado con determinado país, ambos se encuentran obligados a cubrir los impuestos al comercio exterior por la introducción de mercancías a su respectivo territorio nacional; o bien imponen restricciones no arancelarias.

Asimismo, aún y cuando esté de por medio un tratado entre las partes, en ocasiones, las mismas estarán obligadas a dicho pago de contribuciones en materia de comercio exterior en virtud de que puede tratarse de una desgravación paulatina de contribuciones, pues no siempre la desgravación es de manera total.

Pedro Fernández Lalanne, señala que "son tributos o gravámenes aduaneros los derechos o impuestos y las tasas que el fisco nacional exige coactivamente de los obligados a su pago como consecuencia de la importación o exportación de mercaderías a través de las fronteras del país, o por la prestación de servicios".¹¹

Ahora bien, en nuestro país, a decir del artículo 51 de la Ley Aduanera, solo se causan 2 impuestos al comercio exterior, el impuesto general de importación (el cual se causa en la importación de mercancías a territorio nacional) y el impuesto general de exportación (mismo que se causa con motivo de la extracción de mercancías de territorio nacional).

Por otro lado, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y la Ley Especial sobre Automóviles Nuevos, pueden llegar también a gravar las operaciones de comercio exterior, siempre y cuando se encuentren en el supuesto establecido por cada una de las leyes referidas. Asimismo, existen otras contribuciones y aprovechamientos que se pueden causar con motivo de operaciones de comercio exterior, tales como Derecho de Tramite Aduanero y cuotas compensatorias; sin embargo los únicos impuestos que se causan al comercio exterior, como ha quedado referido son los impuestos generales de importación y exportación.

¹¹ Fernandez Lalanne Pedro. Derecho Aduanero Vol. II. Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1966 pp 288.

1.4.1. Impuesto General de Importación y Exportación.

Los impuestos generales de importación y exportación son aquellos impuestos que se encuentran obligados a pagar las personas físicas y morales que introduzcan (en el caso de importación), o extraigan (en el caso de exportación), mercancías al territorio nacional, lo cual se dispone en el artículo 52 de la Ley Aduanera.

La tarifa de Ley del Impuesto General de Importación y Exportación señala cual es el impuesto que debe pagar cada mercancía, por lo general, las operaciones de exportación se encuentran exentas del pago del impuesto general de exportación, no así las mercancías que se importen a territorio nacional.

El mismo artículo 52 del ordenamiento legal antes citado, señala como sujetos obligados al pago de los impuestos al comercio exterior a:

- a).- La Federación,
- b).- Distrito Federal,
- c).- Estados,
- d).- Municipios,
- e).- Entidades de la Administración Pública Paraestatal,
- f).- Instituciones de beneficencia privada, y
- g).- Sociedades cooperativas.

Ahora bien, la base del impuesto general de importación será el valor en aduana de las mercancías, mismo que se deberá señalar en el respectivo pedimento de importación y pagarse ante la institución bancaria correspondiente antes de la activación del mecanismo de selección automatizada.

La Ley Aduanera prevé en su artículo 61 los casos en los cuales no se pagarán los impuestos al comercio exterior por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías, entre otras de:

I.- Las exentas conforme a la Ley del Impuesto General de Importación y Exportación y a los tratados internacionales, así como las mercancías que se importen con objeto de destinarlas a finalidades de defensa nacional o seguridad pública;

II.- Los metales, aleaciones, monedas y las demás, materias primas que se requieran para el ejercicio por las autoridades competentes, de las facultades constitucionales de emisión de monedas y billetes;

III.- Los vehículos destinados a servicios internacionales para el transporte de carga o de personas, así como sus equipos propios e indispensables;

IV.- Las destinadas al mantenimiento de las aeronaves de las empresas nacionales de aviación que presten servicios internacionales y estén constituidas conforme a las leyes respectivas;

V.- Los equipajes de pasajeros en viajes internacionales;

VI.- Los menajes de casa pertenecientes a inmigrantes y a nacionales repatriados o deportados, que los mismos hayan usado durante su residencia en el extranjero,

VII.- Las que importen los habitantes de la franja fronteriza para su consumo, siempre que sean de la clase, valor y cantidad que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas;

VIII.- El material didáctico que reciban estudiantes inscritos en planteles del extranjero, exceptuando aparatos y equipos de cualquiera clase, ya sean armados o desarmados;

IX.- Las remitidas por jefes de Estado o gobiernos extranjeros a la Federación, estados y municipios, así como a establecimientos de beneficencia o de educación,

X.- Los artículos de uso personal de extranjeros fallecidos en el país y de mexicanos cuyo deceso haya ocurrido en el extranjero,

XI.- Las obras de arte destinadas a formar parte de las colecciones permanentes de los museos abiertos al público, siempre que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

XII.- Los vehículos especiales o adaptados y las demás mercancías que importen las personas con discapacidad que sean para su uso personal, así como aquellas que importen las personas morales no contribuyentes autorizadas para recibir donativos deducibles en el impuesto sobre la renta.

1.5 Otros Impuestos

Ha quedado claro que por disposición expresa de la Ley Aduanera solo se causan dos impuestos al comercio exterior: el impuesto general de importación y el impuesto general de exportación; sin embargo, por disposición expresa de otros ordenamientos legales, las operaciones de importación también se gravan, tal es el caso de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual grava la importación de mercancías, pues en su artículo 1º fracción IV señala que: "Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta ley, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes: IV. Importen bienes y servicios". Lo anterior es así, siempre y cuando los sujetos mencionados importen mercancías que no tengan tasa del cero por ciento, pues el artículo 2-A de la Ley del

Impuesto al Valor Agregado señala cuales son los productos a los cuales se les aplicará las tasa cero, por ejemplo, tratándose de animales para consumo humano se aplicará la precitada tasa del 0%; por lo tanto a la importación de carne de cerdo de la fracción arancelaria 0103.92.99 de la tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación y Exportación se le aplicará tasa del cero por ciento.

Por otro lado, las importaciones hechas a franja o región fronteriza se gravarán con una tasa del diez por ciento y no de quince por ciento como es la tasa general, entendiéndose por región fronteriza a decir del artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, el municipio de Cananea, Sonora, así como la región parcial del Estado de Sonora comprendida en los límites siguientes: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situada en esa línea a 10 kilómetros al oeste del Municipio Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a 10 kilómetros, al este de Puerto Peñasco; de ahí, siguiendo el cauce de ese Río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional.

Por lo tanto, todas las importaciones que se realicen a esta región se gravaron con la tasa del diez por ciento.

La base para calcular el impuesto al valor agregado respecto de la importación de mercancías será el valor en aduana de las mismas, más otros impuestos que deban pagarse con motivo de la importación, el derecho de trámite aduanero, y en su caso la cuota compensatoria; suma a la que se aplicará la tasa de diez o quince por ciento, dependiendo a que parte del país se haga la importación. El pago del Impuesto al Valor Agregado se efectuar ante la institución bancaria correspondiente conjuntamente con el pago del impuesto general de importación y siempre antes de activar el

mecanismo de selección automatizada, debiendo declararse en el respectivo pedimentos de importación la cantidad que habrá de pagarse por dicha contribución.

Es importante destacar que de conformidad con lo establecido por el artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, quedan exentas del pago del de dicho gravamen:

Las importaciones que en términos de la legislación aduanera no lleguen a consumarse, las que sean temporales, las que tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo; las de equipajes y menajes de casa a que se refiere la legislación, en los bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, Entidades Federativas o Municipios, en las obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas por las instituciones oficiales competentes, las de oro con un contenido mínimo del 80 por ciento de dicho material y las de vehículos que se realicen de conformidad con el artículo 62 fracción I de la Ley Aduanera por mencionar algunas.

Por otro lado, la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios también tiene ingerencia en materia de importación, pues de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1º de la misma, "Están obligados al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación a territorio nacional o, en su caso, la importación, definitiva de los bienes señalados en esta Ley."

Como puede desprenderse del artículo transcrito con anterioridad, las personas que importen las mercancías señaladas en dicho numeral, a territorio nacional, tienen la obligación de pagar el impuesto establecido en la misma, para tal efecto, las mercancías sujetas al pago del impuesto especial sobre producción y servicio son:

1.- Bebidas con contenido alcohólico y cerveza con una graduación alcohólica de hasta 13.5° G.L., con una graduación alcohólica de mas de 13.5 y 20 ° G.L. y con graduación alcohólica de mas de 20 °G.L.

2.- Alcohol y alcohol desnaturalizado

3.- Tabacos labrados, dentro de los cuales se incluyen cigarros, puros y otros tabacos labrados.

4.- Gasolinas

5.- Gas natural para combustión automotriz.

6.- Aguas gasificadas o minerales refrescos; bebidas hidratantes o rehidratantes, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes que utilicen edulcorantes distintos del azúcar de caña.

7.- Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, que utilicen edulcorantes distintos del azúcar de caña.

En relación con lo anterior, en la importación de bienes, el impuesto se causa:

a) En el momento en que el importador presenta ante la aduana el pedimento de importación respectivo para su despacho, por medio de agente o apoderado aduanal.

b).- En el caso de que una importación temporal se convierta en definitiva.

c).-En el supuesto de que las mercancías hayan sido introducidas ilegalmente al país, cuando dicha internación sea descubierta o las citadas mercancías sean embargadas por las autoridades.

El pago del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios deberá hacerse conjuntamente con el pago del Impuesto General de Importación ante la institución bancaria correspondiente, previamente deberá determinarse el mismo en el pedimento de importación correspondiente y la base gravable para éste será el valor en aduana de la mercancía adicionado con el monto de las contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado, de conformidad con lo establecido por el artículo 14 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Ahora bien, atendiendo a lo dispuesto por el artículo 1º de la Ley del impuesto sobre automóviles nuevos están obligados al pago de dicho impuesto, las personas físicas y morales que importen en definitiva automóviles al país, los cuales son los que corresponden al año modelo posterior al de aplicación de la Ley, del año en el que se efectúe la importación, o modelo diez años anteriores a la misma.

Para efectos de la Ley del ISAN, se considera importación, de conformidad con lo establecido en el artículo 7 de dicho ordenamiento legal, la que tenga el carácter de definitiva en la Ley Aduanera, es decir la introducción de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado, de conformidad con lo establecido en el artículo 196 del ordenamiento legal aduanero.

Existen diferentes situaciones para establecer la base gravable de dicho impuesto, las cuales son:

1.- cuando la importación del vehículo es realizada por el fabricante, distribuidor o alguno de sus distribuidores autorizados, la base gravable para calcular dicha contribución será el precio de enajenación al consumidor.

2.- Cuando la importación es realizada por persona diferente al fabricante, ensamblador o distribuidores autorizados, la base será el valor en aduana de la mercancía.

1.6 Derecho de Trámite Aduanero.

Como ha quedado señalado con anterioridad, los derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de la nación, ahora bien, la Sección III del Título I de la Ley Federal de Derechos versa acerca de los derechos por la prestación de servicios aduaneros.

El artículo 49 de la Ley Federal de Derechos indica las operaciones por las que deberá pagarse el derecho de trámite aduanero, conocido por las siglas DTA; mismo que debe pagarse en virtud de que el importador utiliza la aduana para introducir sus mercancías a territorio nacional, pues como quedo referido con antelación, cuando un contribuyente obtiene beneficios particulares que no alcanzan a la generalidad de la población, tendrá que pagar sus respectivos derecho por tales beneficios.

El referido numeral 49 versa acerca de los derechos que se deberán pagar por las operaciones aduaneras que se efectúen utilizando un pedimento o el documento correspondiente en términos de la Ley Aduanera conforme a las siguientes tasas:

I.- De 8 al millar sobre el valor que tengan los bienes para el efecto general de importación, es decir sobre el valor en aduana de la mercancía, en los casos distintos de los que se citan a continuación.

II.- Del 1.76 al millar sobre el valor que tengan los bienes, tratándose de la importación temporal de bienes de activo fijo que efectúen las maquiladoras o las empresas que tengan programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (ahora Secretaría de Economía), o, en su caso la maquinaria y equipo que se introduzca al territorio nacional para destinarlos al régimen de elaboración, transformación o reparación de recintos fiscalizados.

Cuando a la importación de las mercancías a que se refiere el primer párrafo de la fracción anterior se efectúe mediante pedimento o pedimento consolidado a que se refiere el artículo 37 de la Ley Aduanera el DTA se pagará por cada operación al presentarse el pedimento respectivo, debiendo considerarse a cada vehículo de transporte como una operación distinta ante la aduana correspondiente y no se pagará el retorno de dichas mercancías en cualquiera de los dos supuestos anteriores.

III.- Tratándose de importaciones temporales de bienes distintos de los señalados en la fracción anterior (es decir, distintos a los bienes de activo fijo) siempre que sea para la elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación, así como en los retornos respectivos: \$163.00

Cuando a la importación de las mercancías a que se refiere el primer párrafo de la fracción anterior se efectúe mediante pedimento o pedimento consolidado a que se refiere el artículo 37 de la Ley Aduanera el DTA se pagará por cada operación al presentarse el pedimento respectivo, debiendo considerarse a cada vehículo de transporte como una operación distinta ante la aduana correspondiente y no se pagará el retorno de dichas mercancías en cualquiera de los dos supuestos anteriores.

a) Tratándose de la introducción a territorio nacional de bienes distintos a los señalados en la fracción II, bajo el régimen de elaboración, transformación o reparación en recintos fiscalizados, así como en los retornos respectivos: \$159.00

IV.- En el caso de las operaciones señaladas en los artículos 61, 97, 103, 106, y 116 de la Ley Aduanera, así como en el de las operaciones aduaneras que amparen mercancías que de conformidad con las disposiciones aplicables no tengan valor en aduana, por cada operación : \$163.00

Es importante señalar que el monto de las contribuciones y cuotas compensatorias deberá declararse previamente en el pedimento, asimismo de conformidad con lo establecido por el artículo 83 de la Ley Aduanera, el pago por dichos conceptos deberá hacerse en la aduana de despacho antes de activar el mecanismo de selección automatizada; además de que el pago se deberá efectuar en cualquiera de los medios que mediante reglas establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Para los efectos que nos ocupan, diremos que en la mayoría de las veces, el derecho de trámite aduanero se calculará a la tasa de 8 al millar sobre el valor en aduana de la mercancía, situación que quedará detallada con posterioridad.

Capítulo 2.

Valor.

El Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas, cuyo objetivo es mejorar la eficacia de las administraciones aduaneras en el mundo, con el fin último de facilitar el desarrollo del comercio exterior, creó el 28 de julio de 1953 el "Comité del Valor", su objetivo es el "control y coordinación, que se ejercen principalmente en los campos de interpretación y aplicación de la definición de valor"¹², es decir; entre los objetivos de dicho Comité, se encuentran el de tratar de lograr que sus miembros cuenten con las mismas bases para poder determinar el valor de las mercancías.

Ahora bien, es importante destacar que la correcta determinación del valor de las mercancías toma gran relevancia en virtud de que dicho valor será la base para la determinación de los impuestos al comercio exterior que se causen con motivo de la importación de dichos productos a territorio nacional.

Arrijo Vizcaíno refiere que "una cuestión que cobra especial importancia dentro del régimen fiscal de las contribuciones al comercio exterior, es el relativo a la

¹² Carvajal Contreras Máximo, derecho aduanero, ponía, México, 2002, pp. 237.

determinación del valor de las mercancías, toda vez que es con base en dicho valor que se hace el cálculo de los impuestos correspondientes".¹³

2.1 Base Gravable del Impuesto General de Importación

Jorge Witker, refiere que "la base gravable es la suma de todos los costos y los gastos que tenga una determinada mercancía, tanto por su fabricación, como por su empaque, envío, aseguramiento, desarrollo tecnológico, regalías, o cualquier otro concepto que haya influido, directa o indirectamente sobre el valor de la misma hasta que se sujetan al despacho aduanal establecido en la Ley Aduanera, independientemente de si están o no en la factura, o si se encuentra o no desglosados en la misma."¹⁴

Por otro lado, la Ley Aduanera en su artículo 64, señala que la base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías; ahora bien, el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, y el valor de transacción será el precio pagado por ellas.

Arrijo Vizcaíno señala que, "la Ley Aduanera, dispone que la base gravable del impuesto general de importación, es el valor en aduana de las mercancías; en la inteligencia, de que por valor en aduana se entiende lo que la propia Ley define como valor de Transacción".¹⁵

¹³ Arrijo Vizcaíno, op cit. pp. 412.

¹⁴ Witker Jorge. Introducción a la valoración aduanera de las mercancías. Mc Graw-hill. México 1998, pp. 22

¹⁵ Arrijo Vizcaíno, op. cit. pp. 414.

2.2 Valor de transacción de las mercancías y los conceptos que no comprende la misma.

"En términos generales, puede decirse que el valor de transacción corresponde a lo que en la práctica del comercio internacional se conoce como "arms length price", que no es otra cosa que el precio libre de mercado que para cada mercancía conviene, con base en las leyes de la oferta y la demanda que en un momento prevalezcan, un vendedor y un comprador totalmente independientes uno del otro".¹⁶

Como referimos en párrafos antecedentes, el valor de transacción de las mercancías es el precio pagado por las mismas. A decir del artículo 64 de la Ley Aduanera, se entiende por precio pagado, el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de éste y que las mismas se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador

De lo anterior, podemos decir que se desprenden 4 requisitos para que opere el valor de transacción:

1.- Que exista un precio que sea el realmente pagado por el comprador o importador al vendedor de las mercancías; situación que en la práctica queda amparada por la factura comercial;

2.- Que las mercancías sean vendidas, es decir, que la existencia de una operación de compraventa entre comprador y vendedor, o entre importador y exportador,

¹⁶ Arrijo, op. cit. pp. 415

3.- Que las mercancías se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador.

4.- Que el precio se ajuste a lo dispuesto por el artículo 65 de la Ley Aduanera; es decir, que el valor de transacción comprenda además del precio pagado los conceptos señalados en dicho numeral.

Ahora bien, el artículo 65 de la Ley Aduanera, señala que el valor de transacción de las mercancías importadas comprenderá, además del precio pagado, el importe de los siguientes cargos:

I.- Los elementos que a continuación se mencionan, en la medida en que corran a cargo del importador y no estén incluidos en el precio pagado por las mercancías:

a).- Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;

b).- El costo de los envases o embalajes que, para efectos aduaneros, se considere que forman un todo con las mercancías de que se trate;

c).- Los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales; y

d).- Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías hasta que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de la Ley;

II.- El valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el importador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente

o a precios reducidos, para su utilización en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio pagado:

a).- Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas;

b).- Las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas,

c).- Los materiales consumido en la producción de las mercancías importadas y;

d).- Los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados para la producción de las mercancías importadas;

III.- Las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que dichas regalías y derechos no estén incluidos en el precio pagado; y

IV.- El valor de cualquier parte del producto de la enajenación posterior, cesión o utilización ulterior de las mercancías importadas que se revierten directa o indirectamente al vendedor.

Asimismo señala tal numeral que para la determinación del valor de transacción de las mercancías, el precio pagado únicamente se incrementará de conformidad con lo dispuesto en el mismo artículo, sobre base de datos objetivos y cuantificables.

En resumen, podemos decir que el valor de transacción o valor en aduana de las mercancías, será siempre el valor real que se pagó por las mismas, es decir; el valor declarado en la factura por la compra de dichos artículos, adicionado con los conceptos señalados en líneas precedentes, siguiendo lo dispuesto por el referido numeral 65 de la Ley Aduanera; reiterando que el valor en aduana de las mercancías será la base para poder determinar el impuesto general de importación así como el derecho de trámite aduanero y el impuesto al valor agregado, y en su caso, el impuesto especial sobre producción y servicios así como también el impuesto sobre automóviles nuevos.

En relación con lo anterior, el artículo 66 del ordenamiento legal aduanero señala que el valor de transacción de las mercancías no comprenderá los siguientes conceptos, siempre que se desglosen o especifiquen en forma separada del precio pagado:

I.- Los gastos que por cuenta propia realice el importador, aún cuando se pueda estimar benefician al vendedor, salvo aquéllos respecto de los cuales deba efectuarse un ajuste conforma a lo dispuesto por el artículo 65 de la Ley;

II.- Los siguientes gastos, siempre que se distinguan del precio pagado por las mercancías importadas:

a) Los gastos de construcción, instalación armado, lomaje, mantenimiento o asistencia técnica realizados después de la importación en relación con las mercancías importadas;

b) Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías que se realicen con posterioridad a que se den los supuestos que se refiere la fracción I del artículo 56 de la Ley;

c) Las contribuciones y las cuotas compensatorias aplicables en territorio nacional, como consecuencia de la importación o enajenación de las mercancías, y

III.- Los gastos del importador al vendedor por dividendos y aquellos otros conceptos que no guarden relación directa con las mercancías importadas.

Es decir; los conceptos anteriormente señalados no se sumarán al valor de transacción de las mercancías siempre y cuando los mismos se especifiquen en forma separada del precio pagado, lo que se conoce en términos comunes como "desglose"; es decir; si en la factura comercial, o documento anexo, además de especificarse el valor real de las mercancías se señala específicamente el precio pagado por dichos conceptos, (por ejemplo fletes) los mismos no serán tomados en cuenta para determinar el valor en aduana de las mercancías, motivo por el cual, no son base para determinar las contribuciones al comercio exterior ni otros impuestos o derechos; contrariamente a lo anterior, si dichos conceptos no se desglosan de la factura, los mismos si se sumarán al precio pagado por las mercancías formando parte del valor en aduana y serán tomados en consideración para determinar las contribuciones respectivas.

2.3 Valor en Aduana

Como ha quedado explicado con anterioridad, el valor en aduana de las mercancías es igual al valor de transacción; y esto no es otra cosa que el precio real pagado por las misma; sin embargo, para considerar al valor en aduana como el valor de transacción tienen que concurrir las siguientes circunstancias que señala el numeral 67 de la Ley Aduanera:

a).- Que no existan restricciones a la enajenación o utilización de las mercancías por el importador, salvo las que exijan las disposiciones legales vigentes en el territorio nacional; las que limiten el territorio geográfico; y las que no afecten el valor de las mercancías.

b).- Que el precio pagado por las mercancías no dependa de alguna condición cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mismas.

c).- Que no revierta directa ni indirectamente el vendedor parte alguna del producto de la enajenación posterior o de cualquier cesión o utilización ulterior de las mercancías efectuada por el importador,

d).- Que no exista vinculación entre el comprador y el vendedor, y en el caso de existir, que ésta no influya en el valor de transacción de las mercancías.

Se considera que existe vinculación si una de las persona ocupa cargos de dirección en la empresa de otra; si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios; si existe relación patrón-trabajador; si una persona tiene directa o indirectamente el 5% o mas de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas; si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra; si ambas personas son controladas directa o indirectamente por una tercera persona; si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona y si son de la misma familia. Podemos afirmar que la vinculación puede llegar a influir en valor comercial de las mercancías por los diferentes lazos que llegaren a existir entre comprador y vendedor, y al hacer la compraventa respectiva, el precio pagado por las mercancías puede ser disminuido de su valor real, trayendo como consecuencia que se altere la base gravable para determinar los impuestos al comercio exterior, y por lo tanto pagando una cantidad inferior a la que se debe cubrir.

2.4 Métodos para determinar la base gravable cuando esta no se pueda determinar.

La Ley Aduanera, en su artículo 71 prevé el caso en el que la base gravable del impuesto general de importación no pueda determinarse conforme al valor de transacción de mercancías importadas conforme al artículo 64 del mismo ordenamiento legal, ya sea que: "...no exista precio pagado o por pagar; compraventa, las mercancías no se exporten directamente a territorio nacional..."¹⁷, la base gravable se determinará conforme a otros métodos, mismos que se aplicarán en orden sucesivo y por exclusión; lo cuales son:

- 1.- Valor de transacción de mercancías idénticas a las que son objeto de valoración.
- 2.- Valor de transacción de mercancías similares a las que son objeto de valoración.
- 3.- Valor de precio unitario de venta.
- 4.- Valor reconstruido de las mercancías importadas.
- 5.- Valor conforme a lo establecido en el artículo 78 de la Ley, es decir, cuando el valor no se pueda determinar de conformidad con los métodos anteriormente señalados.

¹⁷ Carvajal Contreras Maximo. Op Cit. pp. 330

2.4.1 Valor de transacción de mercancías idénticas

Cuando el valor de transacción de las mercancías no pueda determinarse, éste se determinará conforme al valor de transacción de mercancías idénticas a las que son objeto de valoración, siempre y cuando dichas mercancías hayan sido vendidas para exportación a territorio nacional; es decir; no se podrán comparar dichas mercancías con otras aunque sean idénticas, en el supuesto de que su venta se haya efectuado para exportar a lugar distinto del territorio nacional; asimismo la importación de tales mercancías a nuestro país debe hacerse el mismo momento o momento aproximado del que se hizo la importación de las mercancías objeto de valoración; entendiéndose por momento aproximado un período no mayor de 90 días anteriores o posteriores a la importación de las mercancías sujetas a valoración.

Por otro lado, dichas mercancías deben ser vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías que son objeto de valoración. Asimismo, si al aplicarse el método de valoración de mercancías idénticas se encontrara más de un valor de transacción, se utilizará el más bajo.

Se puede decir que una mercancía es idéntica a otra cuando la primera es producida en el mismo país de las mercancías objeto de valoración, que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad, marca y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a lo señalado en líneas precedentes, lo anterior, atendiendo a lo dispuesto por el artículo 72 de la Ley Aduanera.

Un ejemplo claro de lo anterior, es el caso por demás hipotético de que se importan fresas silvestres a territorio nacional; mercancía clasificada en la fracción arancelaria de 0603.20.01 de la tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación y Exportación; misma que está sujeta a partir del 2 de julio de 1999, al pago de una

cuota compensatoria de .35 dólares por kilo sobre el valor en aduana de la mercancía; no importando el país de origen ni procedencia de las mercancías, en el supuesto de que el precio por el kilo de la misma sea inferior al precio estimado de un dólar americano.

Una importación de dichas mercancías es hecha el día 7 de mayo de 2000 por la empresa "alimentos frescos", pagando un precio por kilo de .45 dólares americanos (nótese que el precio pagado se encuentra por debajo de un dólar), importando un total de 750 kilos de fresas frescas.

Otra importación de fresas es hecha el 27 de julio del mismo año, pagando un precio por kilo de 1.20 dólares americanos, importación efectuada por la misma empresa, con un total de 740 kilos de éstas mercancías, de la misma calidad.

El vendedor de las mercancías en ambos casos fue "the corporation fruits", cuya sucursal se encuentra en Miami Florida, asimismo, ambas mercancías se encuentran clasificadas en la misma fracción arancelaria; son de la misma calidad, vendidas para ser exportadas a territorio nacional en un momento aproximado.

De lo anterior, podemos concluir que el valor pagado por la mercancía importada por la empresa "alimentos frescos" en la primera ocasión se encontraba por debajo del valor de un dólar americano; sin embargo, en la segunda operación de comercio exterior, al importar las mercancías al mismo precio, estas se encontrarían sujetas al pago de la cuota compensatoria, motivo por el cual dicha empresa evade el pago del referido aprovechamiento a través de la sobrevaloración de las mercancías; es decir, éstas, al tener la misma calidad, habiendo sido importadas a territorio nacional por el mismo importador y vendidas por el mismo proveedor en un momento aproximado, deberían tener el mismo valor comercial de .45 dólares por cada kilo de mercancía y no así 1.20 dólares por kilo de la misma.

En este caso, la Autoridad Aduanera podrá rechazar el valor declarado de las mercancías y determinarlo con base en alguno de los métodos que la misma prevé, al no poder calcular el valor real de las mismas conforme al valor de transacción, motivo por el cual acudirá en primer término a la aplicación del método de valor de transacción de mercancías idénticas; ya que la primera importación hecha por la empresa "alimentos frescos" se realizó a territorio nacional en momento aproximado, es decir un periodo no mayor de noventa días, la venta fue hecha por el mismo proveedor, la cantidad de kilos fue semejante y, las mercancías eran iguales en todo, incluyendo la marca y prestigio comercial, si acaso variaba el un mínimo el tamaño de cada una de las frutas, situación prevista por la Ley Aduanera. Lo anterior hace llegar a la conclusión de que el importador "alimentos frescos", sobrevaloró las mercancías con el único fin de evadir el pago de la cuota compensatoria impuesta a las mismas.

Así las cosas, nos encontramos en un supuesto en el que se podría utilizar el método de valor de mercancías idénticas a las que son objeto de valoración a fin de poder determinar el valor de transacción de las mismas.

2.4.2 Valor de transacción de mercancías similares.

Como ha quedado puntualizado con anterioridad, hay ocasiones en las que el valor de transacción de las mercancías no se puede determina, es por ello que se recurre a otros métodos para determinar el mismo, tal es el caso previsto en el artículo 73 de la Ley Aduanera, el cual prevé que el valor será el valor de transacción de mercancías similares a los que son objeto de valoración, mismo que se aplicará siempre y cuando dichas mercancías hayan sido vendidas para la exportación a territorio nacional e importadas en el mismo momento que éstas últimas o en un momento aproximado, vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías que son objeto de valoración.

Ahora bien; entenderemos por mercancías similares, aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que aún cuando no sean iguales en todo, tengan características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables; habiendo de considerar su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca entre otros factores.

Como podemos notar, este método es muy parecido al anterior, con la diferencia de que en el primero de ellos, las mercancías deben ser completamente iguales, y en el presente método no deben ser iguales en todo, permitiendo que las mismas tengan características y composición que les permita ser intercambiables; es decir, se permite que haya pequeñas variaciones entre las mercancías, siempre y cuando no sean sustanciales, a fin de poder sustituir unas con otras y que se permita cumplir con la misma función.

2.4.3 Valor de precio unitario de venta.

Este método se basará en el precio unitario a que se vendan otras mercancías idénticas o similares, en el mismo estado que se importaron la mayor cantidad de dichas mercancías en un momento aproximado, es decir; en un lapso no mayor de 90 días, entre personas no vinculadas con los vendedores de éstas. A dicho valor se tendrá que deducir los gastos de seguros, transporte, carga y descarga en que se incurra con motivo de éste último, las comisiones pagadas o convenidas por beneficios y gastos generales directos o indirectos, las contribuciones y cuotas compensatorias pagadas en territorio nacional, por la importación o venta de las mercancías.

En dado caso de que no se vendan las mercancías importadas, ni otras mercancías idénticas o similares a ellas, en el país en el mismo estado en que son

importadas, a elección del importador, el valor se podrá determinar sobre la base del precio unitario a que se vendan la mayor parte de las mercancías importadas después de su transformación a personas del territorio nacional que no tengan vinculación con los vendedores de las mercancías. Lo anterior haciendo las deducciones citadas en el párrafo precedente.

2.4.4 Valor reconstruido.

En método de valor reconstruido consiste en sumar tres elementos, lo cuales son:

I.- El costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas.

II.- Una cantidad global por concepto de beneficios y gastos generales, "por ejemplo: gastos financieros, de administración, de comercialización; y de utilidad del vendedor."¹⁸

III.- Los gastos de transporte, seguros, carga, descarga y manejo en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías.

Ahora bien, al artículo 78 del ordenamiento legal aduanero prevé la hipótesis en la que si el valor de las mercancías importadas no pueda determinarse conforme a lo métodos señalados en líneas que anteceden, se tendrá que aplicar lo métodos señalados en orden sucesivo y por exclusión, con mayor flexibilidad, conforme a criterios razonables y compatibles con los principios y disposiciones legales; es decir se

¹⁸ Carvajal Contreras. Op Cit. pp. 331-332

tendrá que iniciar nuevamente en el método de valor de transacción de mercancías idénticas hasta llegar al método de valor reconstruido, con la diferencia que la aplicación de los mismos deberá ser mas flexible, pero siempre sin alejarse de los principios y disposiciones razonables contenidas en la propia Ley. Es decir, este método solo aplicaríamos como el último recurso a fin de poder determinar el valor de las mercancías, siempre y cuando se hayan agotado primeramente los otros métodos señalados en el ordenamiento legal aduanero.

2.5 Incrementables.

Como hemos referido con antelación, el artículo 65 de la Ley Aduanera señala que el valor de transacción de las mercancías comprenderá el precio pagado por las mismas además de diversos cargos que serán incrementables a dicho valor, tales como fletes, seguros y gastos conexos; lo cual es de suma importancia para determinar el impuesto que se deberá pagar por la introducción de mercancías a territorio nacional; es aquí donde adquieren especial relevancia los llamados INCOTERMS, o términos internacionales de comercio; los cuales tienen como finalidad señalar las obligaciones del comprador y vendedor de las mercancías en relación con la entrega de las mismas.

El comercio internacional tiende a desarrollar un idioma común, fruto de las prácticas comerciales internacionales. Los Incoterms son un conjunto de reglas internacionales, de aceptación voluntaria por las partes, que determina el alcance de las cláusulas comerciales incluidas en el contrato de compraventa internacional. El propósito de los Incoterms es el de señalar las reglas internacionales para la interpretación de los términos mas usados en el Comercio internacional, establecidos por la Cámara de Comercio Internacional.

Entre los Incoterms mas importantes tenemos:

EX WORKS. Fuera de Fábrica.

El vendedor cumplirá con su obligación de entregar la mercancía poniendo la misma a disposición del comprador en el establecimiento del primero. El vendedor tiene la obligación de proporcionar el embalaje debidamente marcado.

Desde el punto de vista del vendedor es la compraventa más simple y que menos obligaciones le acarrea. Sus obligaciones se limitan a poner la mercancía a disposición del comprador en sus almacenes y proporcionar los documentos exigidos en el contrato. Es el comprador el que debe hacerse cargo de toda la operación desde ese momento, asumiendo todos los gastos y riesgos que se deriven de la misma. La incidencia que tiene este Incoterm sobre el precio es mínima ya que el mismo, señalado en la factura será el costo del producto más el embalaje del mismo. Será el comprador el que deberá de tomar todos los gastos en cuenta a la hora de establecer un precio final para las mercancías.

F.C.A. Siglas de las palabras Free Carrier, es decir, franco transportista.

El vendedor pone las mercancías despachadas por la aduana de exportación a disposición del transportista designado por el comprador en el lugar convenido; si no se precisa ese lugar, el vendedor puede escoger lo que más le convenga. La transferencia de los riesgos y gastos se produce cuando el transportista se hace cargo de la mercancía, este incoterm incluye los gastos y riesgos hasta que la mercancía es entregada al transportista.

El comprador escoge el medio de transporte y el transportista; asimismo, paga el transporte principal. Si se trata de camiones, vagones, contenedores completos, el

vendedor ha de cargar las mercancías y el comprador descargarlas por su cuenta y riesgo. Los trámites de Aduanas corren a cargo del vendedor.

F.A.S. Siglas de Free Alongside Ship, es decir, libre a un costado del buque.

El vendedor cumplirá con su obligación de entrega de la mercancía cuando pone la misma al lado del buque, en el muelle o puerto acordado. El vendedor cubre todos los gastos y riesgos que corra la mercancía hasta que entrega la misma a un lado del buque.

F.O.B. Siglas de las palabras free on board, es decir; libre a bordo.

En este tipo de venta, el vendedor se obliga a poner las mercancías vendidas a bordo del vehículo que habrá de transportarlas. El precio comprenderá todos los gastos, impuestos y derechos que se causen hasta el momento de la entrega de las mercancías a bordo y en el momento de la entrega a bordo se considerará cumplida la obligación de entrega del vendedor al comprador, y se trasladarán a éste, los riesgos de la mercancía. Por lo general, este tipo de incrementables se pueden identificar en la guía aérea o en el conocimiento de embarque, lo cuales también deberán ir especificados en el respectivo pedimento de importación.

C.F.R. Cost and Freight, es decir; costo y flete, indicando puerto de destino.

Este término se asemeja al FOB o libre a bordo, mismo que quedó detallado con anterioridad. En el incoterm CFR, el vendedor pagará los fletes de las mercancías hasta el puerto de destino que haya sido convenido, la entrega de éstas se hará en el puerto de embarque cuando las mismas estén a bordo de la nave. Una vez que las mercancías

han traspasado la borda del buque en el puerto de embarque convenido, habrá cesado para el vendedor el riesgo de daño o pérdida de las mismas.

El vendedor elige el barco y paga el flete marítimo hasta el puerto convenido, la carga de la mercancía a bordo corre a cargo del vendedor, así como los trámites de exportación. La transferencia de los riesgos y gastos se produce en el momento en que la mercancía rebasa la borda del buque, al igual que ocurre con el Incoterm FOB.

C.I.F. Siglas de las palabras cost, insurance, freight, es decir; costo, seguro y flete.

En este tipo de compraventa el precio pagado comprende el costo de las mercancías, más el valor de la prima del seguro, más el flete a un lugar determinado. En este tipo de compraventa, el vendedor se obliga entre otras cosas a:

I.- contratar el transporte en los términos que se hubiesen convenido en la transacción, esto es, hasta el lugar pactado para la recepción de las mercancías por el comprador, que se llama lugar CIF,

II.- a pagar los fletes y

III.- a obtener del porteador el conocimiento de embarque.

En la compraventa CIF, el vendedor cumplirá con su obligación de entrega de la cosa vendida, entregándola al porteador, y desde el momento de la entrega deberá iniciarse la vigencia del seguro mismo que cubrirá la pérdida o daño de las mercancías durante su transporte.

C.P.T. Carriage and Insurance Paid To, es decir; flete y seguro pagado hasta un lugar de destino indicado.

El vendedor tiene la obligación de pagar el flete del transporte de las mercancías hasta el lugar que haya sido convenido; además de cubrir todos los gastos y tener todos los riesgos hasta que las mercancías son entregadas al transportista. El vendedor paga además los gastos de trámites aduaneros y los impuestos para la exportación.

En este Incoterm es el vendedor quien elige el transportista y paga el flete hasta el lugar de destino acordado, pero la transferencia de los riesgos y gastos se produce en el momento de la entrega de la mercancía al primer transportista.

D.A.F. Delivered at Frontier, es decir; entregado en frontera en lugar asignado.

El vendedor tiene la obligación de hacer entrega de las mercancías despachada en la aduana para su exportación en un lugar convenido de la frontera, pero antes de hacer la introducción de las mismas al país colindante. El vendedor cubrirá todos los gastos hasta la entrega en el punto convenido de la frontera, así como también los gastos causados con motivo de la exportación de las mercancías.

La transferencia de los riesgos y gastos se produce al pasar la línea de la frontera, que se debe especificar con el máximo de detalle, el vendedor asume los gastos y riesgos hasta la frontera. En caso de precisarse un seguro, el vendedor y comprador se deberán poner de acuerdo para que cada uno de ellos asuma éste para la totalidad del trayecto, los trámites aduaneros relativos a la exportación corren de cargo del vendedor y los relativos a la importación, así como el pago de los derechos arancelarios a cargo del comprador.

D.E.S. Delivered ex ship, es decir; entregado sobre el barco indicado como puerto de destino.

La responsabilidad del vendedor concluirá una vez entregada la mercancía a bordo del buque en el puerto de destino convenido. Asimismo, el vendedor se encargará de cubrir los todos los gastos, incluidos en ellos, los trámites e impuesto que se puedan causar con motivo de la exportación de las mercancías.

La transferencia de los riesgos y gastos se produce a bordo del buque, en el punto de descarga habitual en el puerto de destino convenido, el vendedor asume por lo tanto, los gastos y riesgos inherentes al transporte hasta ese punto.

D.E.Q. Delivered Ex Quay, Duty Paid, es decir, entregado en el muelle indicando puerto de destino con impuestos pagados.

El vendedor tendrá la obligación de hacer entrega de las mercancías en el puerto del muelle que haya sido convenido, incluidos los trámites de exportación e importación. el vendedor asumirá el pago de los gastos hasta el lugar de entrega, con excepción de las primas de seguro. Las partes podrán acordar que el comprador realice los trámites y gastos para la importación de las mercancías, así como también se podrá convenir que el vendedor no pague algún cargo a la importación.

D.D.U. Delivered Duty Unpaid, es decir; entregado sin pago de derechos aduanales indicando lugar de destino convenido en el país de importación.

El vendedor cumplirá su obligación haciendo entrega de las mercancías en el país del importador, asimismo, el vendedor asumirá los gastos y riesgos de la entrega de las mercancías en el lugar señalado, excluyendo los gastos por impuestos y derechos que se puedan causar con motivo de la importación.

D.D.P. Delivered Duty Paid, es decir, entregado con derechos de aduana pagados, indicando lugar de destino convenido en el país de importación.

El vendedor tiene demasiadas obligaciones, pues debe pagar todos los gastos y riesgos incluyendo los trámites aduaneros, impuesto y derechos que se acusen con motivo de la importación de las mercancías, mismas que se deberán entregar en el lugar convenido en el país del importador.

El vendedor asume todo, incluyendo los trámites aduaneros que se causen con motivo de la importación, el pago de los impuestos y demás contribuciones, la transferencia de los riesgos y gastos se produce en el momento de la entrega al comprador. Salvo cláusula en contrario, la descarga corre también a cargo del vendedor.

De lo anterior, podemos concluir que los gastos incrementables son de suma importancia a fin de poder determinar el valor en aduana de las mercancías, ya que como lo referimos en su oportunidad, el valor en aduana será el valor de transacción de las mercancías mas la suma de los gastos incrementables, siendo esta la base para el cálculo del impuesto general de importación.

Capítulo 3.

Despacho Aduanero, Infracciones y Sanciones.

3.1 Despacho Aduanero

La legislación de la materia, define al despacho aduanero como el conjunto de actos y formalidades relativos a la entrada de mercancías a territorio nacional y a su salida del mismo, que de acuerdo con los diferentes tráficos y regímenes aduaneros establecidos en dicho ordenamiento, deben realizar en la aduana las autoridades aduaneras y los consignatarios, destinatarios, propietarios, poseedores, tenedores en las importaciones y los remitentes en las exportaciones, así como los agentes o apoderados aduanales.

De la transcripción anterior se desprende que el despacho aduanero no solo comprende la entrada o salida de mercancías a territorio nacional, sino todos los actos que giran en torno a éstas, es decir, las mercancías importadas o exportadas están destinadas a diferentes regímenes aduaneros previstos en la Ley de la materia, cada régimen tiene sus propias regulaciones, las cuales son distintas dependiendo de cada uno de ellos, mismas que se deberán cumplir al momento de la entrada o salida de las

mercancías según el régimen a que se vayan a destinar por los sujetos señalados en el párrafo precedente.

De una manera mas sencilla, podemos decir que el despacho aduanero comprende el conjunto de pasos que se deben seguir con el fin de importar o exportar mercancías al, o del territorio nacional. En el caso de la importación, se puede señalar que el despacho comprende las formalidades que debemos observara con el objetivo de que las mercancías que han llegado a la Aduana puedan ser introducidas de manera legal a nuestro país con el fin de destinarlas a uno de los regímenes aduaneros contemplados en el artículo 90 de la Ley de la materia.

Así las cosas, es importante señalar que en términos generales, los pasos que se deben seguir a fin de efectuar el despacho aduanero de mercancías importadas a territorio nacional son los siguientes:

Primeramente, el numeral 36 de la Ley Aduanera señala que quienes importen mercancía al país, tiene la obligación de presentar por conducto de agente o apoderado aduanal el respectivo pedimento de importación ante la aduana, entendemos por pedimento de importación el documento oficial aprobado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el cual los importadores o exportadores hacen constar las operaciones de comercio exterior que realizan. El artículo 81 de la legislación aduanera señala que los agentes o apoderados aduanales determinarán las contribuciones en dicho pedimento, tales como impuesto general de importación, impuesto al valor agregado, derecho de trámite aduanero y en su caso las cuotas compensatoria a las que se encuentren sujetas las mercancías importadas, asimismo si dichos artículos se encuentran sujetos a regulaciones y restricciones no arancelarias (por ejemplo un permiso zoosanitario) se deberá acompañar al pedimento, en la aduana de entrada los documentos que comprueben el cumplimiento de las mismas.

Del mismo modo, en el pedimento de importación se deberá señalar la descripción de las mercancías, misma que debe ser suficiente para que permita la

identificación de cada artículo, así como también la clasificación arancelaria de éstas, la cual está delimitada por la tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, por ejemplo la fracción 0106.19.05, cuya descripción es "focas, elefantes y leones marinos".

El numeral 81 de la Ley Aduanera dispone de igual forma que se debe manifestar el origen de las mercancías, lo cual es de suma importancia en el tema que nos ocupa, pues será el origen de éstas determinante para la aplicación de cuotas compensatorias, preferencias arancelarias o precios estimados por mencionar algunos. Es obligación del apoderado o agente aduanal que tramite el respectivo pedimento manifestar en el mismo el valor en aduana de las mercancías, así como el método de valoración utilizado, que es generalmente el método de valor de transacción, y en su caso señalar si existe vinculación, ya que en el caso de existir, ésta puede afectar el valor de las mercancías, lo cual incidirá directamente en la determinación de contribuciones y cuotas compensatorias, situación que ha quedado debidamente pormenorizada en el capítulo 2 del presente.

Una vez elaborado el pedimento y efectuado el pago de las contribuciones que se hubieran causado con motivo de la importación, se presentará el pedimento en la aduana ante el mecanismo de selección automatizada, cuyo resultado puede ser desaduanamiento libre o reconocimiento aduanero. En este caso, el desaduanamiento libre indicará que la mercancía no se someterá a reconocimiento, por lo que se permitirá su paso para que se dirija el segundo sistema de selección automatizado, en el cual se verificará el resultado del primer mecanismo y después sin más trámites se permitirá la libre salida de las mercancías.

Si el resultado del mecanismo de selección automatizada es reconocimiento aduanero se deberá efectuar el examen físico de las mercancías, el cual se llevará a cabo por los dictaminadores aduaneros autorizados por la Secretaría de Hacienda y

Crédito Público. Concluido el reconocimiento, deberá activarse de nueva cuenta el mecanismo de selección automatizado que determinará si las mercancías se someten a un segundo reconocimiento. Si durante el reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento se detectan irregularidades, la autoridad aduanera puede proceder al embargo precuatorio de las mercancías, misma que dará inicio al procedimiento administrativo en materia aduanera.

El reconocimiento aduanero y el segundo reconocimiento no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras, ya que éstas tienen un término de 5 años para ejercer dichas facultades.

3.2 Artículo 36 de la Ley Aduanera.

El artículo 36 de la Ley Aduanera es de vital importancia en el tema que nos ocupa, pues el mismo señala los documentos que se deberán acompañar al pedimento a fin de realizar la importación o exportación de mercancías, tomando suma relevancia la fracción I de tal numeral, ya que es ésta la base que emplearemos en el procedimiento de glosa en materia aduanera respecto de la importación de mercancías al país.

3.2.1 Documentos que se deben anexar al pedimento de importación

a) La factura comercial es el primero de los documentos que señala la fracción I del numeral 36 de la legislación aduanera, que se deberá anexar al pedimento de importación, al efecto, dicha factura deberá contener los datos y requisitos que mediante reglas establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando el valor

en aduana de las mercancías se determine conforme al valor de transacción y el valor de éstas exceda del valor que refieren las mismas reglas, entendiendo como tales, las reglas de carácter general en materia de comercio exterior.

b) Tratándose de tráfico aéreo se deberá anexar al pedimento la guía aérea y en el caso de tráfico marítimo el conocimiento de embarque, la presentación de éstos documentos es importante, pues en los mismos se hace constar el lugar desde donde fueron enviadas las mercancías a nuestro país, por otro lado, a través de dichas constancias se puede verificar que realmente la mercancía señalada en el pedimento de importación y en la factura es la misma que se señala en el conocimiento de embarque o guía aérea, pues en éstos últimos se hará constar la cantidad y clase de artículos embarcados, lo cual se traducirá en manifestar el número de kilos, bultos, contenedores etcétera.

Es importante señalar que tratándose de importaciones hechas por vía terrestre, el numeral 36 de la Ley no señala que se deba anexar al pedimento la constancia del transportista.

c) Este inciso del artículo que ahora nos ocupa, señala que se deberá acompañar al pedimento los documentos que comprueben el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias a la importación, que se hubieran expedido de acuerdo con la Ley de Comercio Exterior, siempre que las misma se publiquen en el Diario Oficial de la Federación y se identifiquen en términos de la fracción arancelaria y de la nomenclatura que les corresponda conforme a la tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación. Las regulaciones y restricciones no arancelarias "consisten en el establecimiento de medidas que regulan o restringen la entrada o salida del territorio aduanero de las mercancías que pudiesen incidir en renglones primordiales del país."¹⁹

¹⁹ Comercio exterior sin barreras. Jorge A. moreno Castellanos et al. ISEF, México, 2002, pp. 77

Es importante señalar que cada régimen aduanero tiene sus propias características, motivo por el cual el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias será de conformidad con cada uno ellos, así mismo dichas regulaciones y restricciones no arancelarias variarán dependiendo del tipo de mercancías de que se trate.

En relación con lo anterior, el artículo 17 de la LCE determina que el establecimiento de las medidas de regulación y restricción no arancelarias a la importación, exportación o tránsito de mercancías que señalan las fracciones III y IV de artículo 4 del mismo ordenamiento legal, deberán someterse previamente a la opinión de la Comisión de Comercio Exterior y publicarse en el Diario Oficial de la Federación; asimismo las dependencias del Ejecutivo Federal competentes para expedir o hacer cumplir estas medidas deberán publicar en el mismo órgano informativo los procedimientos para su expedición o cumplimiento.

De igual forma, el artículo 16 de la LCE señala que las medidas de regulación y restricción no arancelarias se establecerán en caso de que se requieran de un modo temporal para:

- 1.- corregir la balanza de pagos,
- 2.- regular la entrada al país de productos usados, de desechos o que carezcan de mercado en su país de origen o procedencia,
- 3.- como respuesta a las restricciones a exportaciones mexicanas aplicadas por otros países,
- 4.- cuando sea necesario impedir que entren al territorio nacional mercancías en condiciones que impliquen prácticas desleales o cuando se trate de situaciones no

previstas por las normas oficiales mexicanas en lo referente a la salud pública o seguridad nacional entre otras.

Un ejemplo de las medidas de regulaciones y restricciones no arancelarias son: certificados de la Secretaría de Salud (permiso sanitario) y certificados de la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Desarrollo Rural (permiso fito o zoonosanitario).

Por lo general los documentos en los que se compruebe el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias deberán anexarse al pedimento de importación al momento de que las mercancías ingresen al territorio nacional, es decir; al momento de cruzar la línea divisoria internacional, situación que se debe contemplar en el procedimiento de glosa en materia aduanera respecto de la importación de mercancías, ya que el incumplimiento de dichas regulaciones y restricciones no arancelarias traería como consecuencia que se actualizara una de las infracciones señaladas en el artículo 176 de la ley de la materia.

d) El inciso d) del numeral que nos ocupa señala que al pedimento de importación deberá anexarse el documento con base en el cual se determine la procedencia y origen de las mercancías para efectos de la aplicación de preferencias arancelarias, cuotas compensatorias, cupos, marcados de país de origen y otras medidas que al efecto se establezcan de conformidad con las disposiciones aplicables.

El numeral 9 de la LCE dispone que el origen de las mercancías se podrá determinar para efectos de preferencias arancelarias, marcado de país de origen, aplicación de cuotas compensatorias, cupos y otras medidas que al efecto se establezcan. Como podemos observar que el inciso d) del artículo 36 del ordenamiento legal aduanero es una transcripción de lo señalado en el numeral 9 de la Ley de Comercio Exterior; sin embargo en ninguno de los artículos referidos con anterioridad

se menciona cual es el documento mediante el cual se comprobará el origen de las mercancías.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa es de suma importancia conocer el origen de las mercancías importadas ya que en la práctica, la mayoría de las veces se anexa al pedimento de importación el documento comprobatorio del origen con el propósito de hacer valer una preferencia arancelaria o con el objetivo de demostrar que el origen de las mercancías es diferente de aquel país que importa mercancías en condiciones de prácticas desleales a fin de no pagar una cuota compensatoria.

Bajo esta tesitura es importante destacar que el "Acuerdo por el que se establecen las normas para la determinación del país de origen de las mercancías importadas y las disposiciones para su certificación en materia de cuotas compensatorias", en su artículo cuarto, señala que el origen de las mercancías se podrá comprobar con las constancia de país de origen, certificado de país de origen, certificado de origen, constancia de verificación y declaración de país de origen.

e) Por otro lado, el inciso e) del numeral en estudio señala de igual manera, que se deberá anexar al pedimento de importación el documento en el que conste la garantía otorgada mediante depósito efectuado en la cuenta aduanera de garantía cuando el valor declarado sea inferior al precio estimado que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Al efecto, es importante señalar que el precio estimado es un valor presuntivo que se fija a un determinado producto sólo para efectos de determinar el valor en aduana del mismo.

Así las cosas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitió el 28 de febrero de 1994 la Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados, misma que ha sufrido diversas modificaciones, dicha resolución señala que la subvaluación de mercancías

constituye un instrumento utilizado para eludir el pago de diversas contribuciones, lo cual daña seriamente los ingresos del erario público, es decir a la economía nacional; motivo por el cual, las personas que importen las mercancías listadas en el anexo de dicha resolución y declaren un valor inferior al señalado en tal anexo, deberán acompañar al pedimento de importación fianza expedida por institución autorizada para ello.

En íntima relación con lo anterior, el numeral 84-A del ordenamiento legal aduanero señala que las cuentas aduaneras de garantía servirán para garantizar el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias que pudieran causarse con motivo de las operaciones de comercio exterior a que se refiere al artículo 86-A de la misma Ley, la cual dispone que estarán obligados a garantizar mediante depósito efectuado en cuenta aduanera de garantía quienes efectúen la importación definitiva de mercancías y declaren en el respectivo pedimento de importación un valor inferior al precio estimado por la SHCP.

De una manera mas clara podemos señalar que, quienes importen mercancía objeto de subvaluación, es decir, declaren un valor inferior al mínimo que estima la Secretaría como precio del producto, deberán acompañar al pedimento de importación la fianza expedida por institución autorizada que cumpla con los requisitos correspondientes para que esta pueda ser aceptada, lo anterior con la finalidad de que se permita a los importadores retirar sus mercancías de la aduana mediante la presentación de una garantía que cubra el pago de las diferencias que se pudieran causar entre el valor declarado y el precio estimado.

Además de lo señalado en líneas que anteceden, el mismo artículo 86-A del ordenamiento legal aduanero dispone que quienes efectúen el tránsito interno o internacional de mercancías, estarán obligados a garantizar en cuenta aduanera de garantía, el monto que corresponda a las contribuciones y cuotas compensatorias que

se determinen provisionalmente en el pedimento, o las que correspondan tomando en cuenta el valor de transacción de mercancías idénticas o similares conforme a los artículos 72 y 73 de la Ley.

La garantía a que se refiere el precitado numeral 86-A de la Ley Aduanera señala que ésta se cancelará a los 6 meses de haberse efectuado la importación de mercancías, salvo que la autoridad hubiese iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación.

f) Del mismo modo, es disposición expresa del artículo 36 en estudio, que quienes importen mercancías al territorio nacional deberán anexar al pedimento de importación, el certificado peso o volumen expedido por la empresa autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tratándose del despacho de mercancías a granel en aduanas de tráfico marítimo.

g) Igualmente se debe adjuntar al pedimento de importación la información que permita la identificación, análisis y control de las mercancías, en caso de ser artículos que se puedan identificar individualmente se deberá señalar la marca, número de serie, parte ó modelo; dicha información podrá consignarse en el pedimento, en la factura, en el documento de embarque o en relación anexa que señale el numero de pedimento correspondiente, misma que debe ostentar la firma del importador, agente o apoderado aduanal. No obstante lo anterior, la maquiladoras y las empresas PITEX, no estarán obligadas a identificar las mercancías cuando hagan importaciones temporales, siempre que los productos importados sean componentes, insumos y artículos semiterminados.

Es importante puntualizar que en la regla 2.6.10 de las Reglas Generales en Materia de Comercio Exterior, dispone que la información que permite el análisis, identificación y control de las mercancías es la señalada en el anexo 18 de tales reglas, el cual de manera específica la descripción que deberán observar determinadas

fracciones arancelarias de la tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación.

3.3 Concepto de Infracción.

El Diccionario de la Real Academia Española señala que la infracción, del latín *Infra-* *onis*, es una transgresión, quebrantamiento de una ley, pacto o tratado, o de una norma moral, lógica o doctrinal.

De lo anterior, se desprende que una infracción es el actuar en contra de la ley o de una norma, faltar a la misma, es decir; apartados de ésta. Siendo la consecuencia lógica del quebrantamiento de la norma, una sanción.

Arturo Hernández de la Cruz, nos refiere que "la infracción aduanera es aquella conducta que tiene como fin o resultado la violación o transgresión de cualquier norma o disposición que se haya dictado como obligatoria en materia aduanera, que resulta punible conforme a la propia legislación aduanera, y es sancionada por la autoridad administrativa competente".²⁰

Es acertada la definición citada con anterioridad, sin embargo, no coincidimos del todo con ella, en virtud de que una infracción en materia aduanera no es cometida en todos los casos con conocimiento de la misma, es decir, puede suceder que en ocasiones (las menos), el importador cometa una infracción sin siquiera saberlo, motivo por el cual no se puede decir que la conducta de determinado individuo tenga siempre como fin último la intención de violar una disposición en materia aduanera.

²⁰ Hernández de la Cruz Arturo. Estudio práctico de las infracciones y sanciones aduaneras, ISEF, México 2002, pp. 33

Por otro lado, cabe destacar que existe diferencia entre delitos aduaneros e infracciones, pues el primero de ellos es sancionado por la legislación penal fiscal, es decir; los delitos aduaneros se encuentran tipificados en el Código Fiscal de la Federación, mientras que las infracciones aduaneras se encuentran señaladas en la propia Ley de la materia; es decir, los delitos son sancionados por el poder judicial mediante los tribunales, mientras que una infracción es sancionada por una autoridad administrativa.

Asimismo, los delitos se sancionan con la privación de la libertad; y las infracciones se sancionan con una multa.

A mayor abundamiento, podemos decir que en un delito aduanero se sigue un proceso de orden penal mientras que en la infracción aduanera se seguirá un procedimiento ante una autoridad administrativa. Sin embargo existen ocasiones en las cuales con una sola conducta se configura una infracción y delito, tal es el caso del contrabando que es castigado tanto en el Código Federal Tributario y en la Ley Aduanera.

En relación con lo anterior, los tratadistas dividen a las infracciones aduaneras en leves y graves. Máximo Carvajal señala que las infracciones leves "son los actos u omisiones del contribuyente que puede o no traer consigo la evasión de los impuestos o requisitos al comercio exterior, siendo siempre su sanción multa pecuniaria y no rebasando su aplicación la esfera administrativa de la autoridad aduanera."²¹

Por su parte Arturo Hernández de la Cruz señala que las infracciones leves se generan por el "...incumplimiento de disposiciones que si bien es cierto son obligatorias, no están directamente relacionadas con las disposiciones más esenciales

²¹ Carvajal Contreras Máximo. Op. Cit. pp. 449.

que regulan la entrada y salida de las mercancías al país y su control por parte de la autoridad aduanera..."²²

Ahora bien, las infracciones graves "son las que con pleno conocimiento volitivo de las personas, transgreden ordenamientos legales con el propósito de causarle un perjuicio al fisco o eludir las restricciones o prohibiciones impuestas por las autoridades a las mercancías de comercio exterior..."²³. Asimismo, las infracciones graves "están directamente relacionadas con el incumplimiento de las obligaciones para la entrada de las mercancías a al país, es decir, aquellas que se cometen en violación directa a las disposiciones más fundamentales de la legislación aduanera..."²⁴.

De lo anterior, podemos señalar que las infracciones en materia aduanera, sean leves o graves, contravienen lo preceptuado por la Ley de la materia, con el fin (la mayoría de las veces), de alcanzar un beneficio propio, mismo que se traducirá en un perjuicio al fisco federal; por otro lado, no estamos completamente de acuerdo con las opiniones de los autores referidas en párrafos precedentes, pues contrario a lo que éstos señalan, las infracciones "leves" no siempre son como éste término indica, pues en ocasiones las mismas por muy insignificantes que parezcan, pueden traer aparejado no solo la omisión de alguna contribución al comercio exterior, sino el incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, lo cual puede parar en grandes perjuicios a la población; situación que analizaremos detenidamente en el capítulo siguiente.

Existen diversos tipos de infracciones señaladas en la Ley Aduanera:

El artículo 176 de dicho ordenamiento legal enumera las infracciones relacionadas con la importación; mientras que el numeral 184 de la misma ley señala

²² Hernández de la Cruz Arturo. Op Cit. pp. 37

²³ Carvajal Contreras Máximo. Op. Cit. pp. 457

²⁴ Hernández de la Cruz Arturo. Op Cit. pp. 37

las infracciones relacionadas con las obligaciones de presentar documentación y declaraciones.

A continuación señalaremos las que tiene relación directa con las facultades de comprobación de la autoridad aduanera y se pueden detectar durante el procedimiento de glosa en materia aduanera:

3.3.1 Infracciones relacionadas con la importación y exportación y sus sanciones.

a) Comete la infracción relacionado con la importación de mercancías, quien introduzca las mismas a territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, las cuotas compensatorias, que deban cubrirse.

Al respecto, hemos señalado que se puede dar el caso en que en el pedimento de importación se declare un valor en aduana de las mercancías inferior al real, con el fin de declarar y pagar una cantidad menor de impuesto general de importación al que se encontraban sujetos dichos artículos, puede suceder también que se anexe un certificado de origen falso con el fin de demostrar que las mercancías son de país distinto de aquel que exporta las mismas en condiciones de prácticas desleales, lo anterior con el fin de evadir una cuota compensatoria.

La fracción I del numeral 178 de la ley señala que a quien cometa la infracción anteriormente señalada se aplicará una multa del 130% al 150% de los impuestos al comercio exterior omitidos.

b) Asimismo, señala el artículo 176 en estudio que cometen las infracciones relacionadas con la importación y exportaciones quienes introduzcan o extraigan mercancía del territorio nacional sin permiso de las autoridades competentes o sin la firma electrónica en el pedimento que demuestre el descargo total o parcial de dicho permiso antes de realizar los trámites del despacho aduanero.

Lo anterior es así siempre y cuando se trate de mercancías que requieran de un permiso previo por parte de la Secretaría de Economía para ser importadas o exportadas al o del territorio nacional, para tales efectos, el importador deberá demostrar que colocó en el pedimento de importación la firma electrónica que demuestre el descargo del permiso, ya que la Secretaría de Economía otorga dicho permiso para un determinado número de mercancías, las cuales no siempre vienen en el mismo embarque, motivo por el cual es necesario ir haciendo el descargo del permiso vía electrónica a fin de que en un determinado momento se pueda tener un control del número de mercancías que entran o salen del territorio nacional al amparo de dicho permiso.

El incumplimiento a lo señalado en líneas precedentes se sancionará en términos de la fracción II del ordenamiento legal aduanero.

c) Señala el numeral 176 que comete la infracción relacionada con la importación o exportación de las mercancías quien introduzca o extraiga las mismas del territorio nacional sin cumplir cualquiera de las regulaciones o restricciones no arancelarias o normas oficiales mexicanas.

La contravención a lo anterior será sancionado en términos de lo dispuesto por la fracción II del artículo 178 de la Ley.

d) Se comete también las infracciones relacionadas con la importación o exportación de las mercancías cuando las mismas estén prohibidas o que se importen productos al amparo de un programa que no los autorice para ello. Lo anterior puede

sucedan si la importación de mercancías esté prohibida, por ejemplo la marihuana clasificada en la fracción arancelaria 1211. 90.02, o también el caso de que algún importador cuente con el beneficio de un programa Pitex o Maquila otorgado por la Secretaría de Economía y sea utilizado el mismo para introducir al país mercancías que no se encuentren amparadas por dicho programa.

e) Se comete la infracción relacionada con la importación cuando se introduzcan o extraigan mercancías del territorio nacional por aduana no autorizada. En relación con lo anterior, la fracción II del artículo 144 de la Ley señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá señalar mediante las reglas contenidas en las reglas de carácter general en materia de comercio exterior, las aduanas por las cuales se deberá practicar el despacho de determinado tipo de mercancías, situación que se señala en la regla 2.12.1, lo anterior con el fin de tener control sobre algunos productos que son considerados como sensibles para la economía nacional, asimismo, el anexo 21 de dichas reglas señala cuales son las aduanas por las cuales se deberán despachar determinado tipo de mercancías.

La infracción señalada con anterioridad será sancionada con multa del 10% al 20% del valor comercial de las mercancías, de conformidad con lo establecido en términos de lo señalado por la fracción VIII del artículo 178 de la Ley Aduanera.

f) De igual manera, se comete la infracción relacionada con la importación cuando no se acredite con la documentación aduanal correspondiente la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país.

Lo anterior es así cuando la persona que realice el despacho de las mercancías no exhiba la documentación a que se encuentra obligado de conformidad con lo señalado en el artículo 36 de la ley de la materia, motivo por el cual se deduce que no se acredita con la documentación aduanal correspondiente su legal introducción a

territorio nacional. La infracción anterior, será sancionada en términos de lo dispuesto por la fracción IX del numeral 178 de la ley.

g) Se comete la infracción relacionada con la importación de las mercancías, cuando el nombre o domicilio fiscal del importador o proveedor señalados en el pedimento o en la factura sean falsos o inexistentes, o cuando en dicho domicilio no sea posible localizar a tales personas, o cuando la factura sea falsa. La infracción señalada en líneas que preceden será sancionada en términos de lo dispuesto por la fracción X del numeral 178 multireferido, la cual consiste en una multa del 70% al 100% del valor comercial de las mercancías.

Ahora bien, el numeral 177 de la ley, señala los supuestos en los cuales se presumirán cometidas las infracciones señaladas en el artículo 176 del mismo ordenamiento legal, al efecto la fracción VIII del numeral 177 dispone que se presumen cometidas las infracciones relacionadas con la importación de mercancías, cuando tratándose de mercancías que puedan ser identificadas individualmente no se consigne en el pedimento, en la factura, en el conocimiento de embarque o en relación anexa al pedimento, los números de serie, marca, parte, modelo, o sus especificaciones técnicas o comerciales.

3.3.2 Infracciones relacionadas con las obligaciones de presentar documentos y sus sanciones.

Por otra parte, el artículo 184 del ordenamiento legal aduanero enumera cuales son las infracciones relacionadas con la obligación de presentar documentos y declaraciones.

a) Al efecto, señala tal numeral que comete las infracciones relacionadas con la obligación de presentar documentos y declaraciones quien omita presentar a las autoridades aduaneras o lo haga de forma extemporánea, los documentos que amparen las mercancías que importen, que transporten o almacenen, los pedimento, facturas, declaraciones, manifiestos o guías de carga, así como el documento en el que conste la cuenta aduanera de garantía.

La infracción anteriormente citada no requiere mayor explicación, ya que la misma se cometerá cuando se omita presentar algunos de los documentos referidos; dicha omisión será sancionada en términos de lo dispuesto por el artículo 185 fracción I de la Ley.

b) Se comete dicha infracción en el caso en que se omita presentar los documentos o informes requeridos por las autoridades aduaneras dentro del plazo señalado en el requerimiento. La fracción III del artículo 144 de la ley de la materia señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entendiéndose también el Servicio de Administración Tributaria y por ende a la Administración General de Aduanas, podrá requerir a los contribuyentes los documentos o informes sobre las mercancías importadas, ahora bien, si el contribuyente omite presentar los documentos o información requerida en el plazo que se le otorgó en el escrito de requerimiento, se cometerá la infracción señala al principio del presente párrafo, situación que será sancionada en términos de la fracción I del numeral 185 del propio ordenamiento legal aduanero.

c) Se comete también la infracción relacionada con la obligación de presentar documentos y declaraciones, cuando se presenten los documentos señalados en las fracciones I y II del artículo 184 de la Ley es decir; pedimentos, facturas, el documento en el que conste el otorgamiento de la cuenta aduanera de garantía etc. con datos inexacto o falsos u omitiendo algún dato, siempre que se altere la información estadística.

Al efecto, podemos señalar que cuando en el pedimento se declara un dato erróneo, el mismo se puede subsanar mediante un pedimento de rectificación antes de activar el mecanismo de selección automatizada, de conformidad con lo señalado por el artículo 89 del ordenamiento legal aduanero, mismo numeral que dispone cuales son los datos que no se pueden modificar; en relación con lo anterior, el anexo 19 de las reglas de carácter general en materia de comercio exterior señala cuales son los datos que alteran la información estadística.

La infracción anterior, será sancionada en términos de lo dispuesto por la fracción III del artículo 185 del ordenamiento legal aduanero.

d) Señala el numeral 184 del ordenamiento legal aduanero que se comete la infracción relacionada con la obligación de presentar documentos y declaraciones, cuando se omita presentar o lo hagan extemporáneamente, los documentos que comprueben el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, cuando hayan obtenido dichos documentos antes de la presentación del pedimento. Es importante destacar que cada uno de los diferentes regímenes aduaneros señala como es que habrá de cumplirse con dichas regulaciones y restricciones no arancelarias, sin embargo, por regla general, el artículo 56 de la Ley de la materia dispone que éstas últimas serán las que rijan en el momento de entrada de las mercancías a territorio nacional, es decir; cuando las mismas crucen la línea divisoria internacional; motivo por el cual, si por ejemplo, la mercancía consistente en cerdos, importada bajo la fracción arancelaria 0103.92.99, debe contar con un permiso sanitario para su importación a territorio nacional, y el mismo no se anexa al pedimento de importación al momento de realizar el despacho aduanero, se estará cometiendo la infracción señalada con anterioridad, haciéndose por lo tanto acreedor la persona que realice el despacho a la sanción señalada en la fracción III del artículo 185 del multicitado ordenamiento legal aduanero.

e) Se comete la infracción relacionada con la obligación de presentar documentación y declaraciones cuando se presente el pedimento que ampara la mercancía que se importe, omitiendo el nombre o la clave de identificación fiscal del proveedor o exportador. Al efecto, el anexo 22 de las reglas de carácter general en materia de comercio exterior, mismo que se refiere al instructivo de llenado del pedimento de importación señala que se deberá asentar en el campo respectivo, la clave de identificación fiscal del proveedor. "En el supuesto de que no exista dicho número, deberá de hacerse constar dicha circunstancia en el campo de observaciones del pedimento..."²⁵ La infracción anteriormente señalada se sancionará con la multa establecida en la fracción XII del artículo 185 del ordenamiento legal aduanero.

Como señalamos en párrafos antecedentes, las infracciones que se han citado a lo largo del presente capítulo son las que tienen relación directa con el procedimiento de glosa en materia aduanera, es decir; al ser la glosa una comprobación documental de los anexos al pedimento de importación, no se está en la posibilidad de tener contacto con ningún tipo de mercancías, motivo por el cual, no todas las infracciones contenidas en el ordenamiento legal aduanero se pueden detectar a través de dicha revisión documental.

²⁵ Hernández de la Cruz Arturo, Op Cit. pp. 138

Capítulo 4.

Procedimiento de Glosa en Materia Aduanera.

4.1 Facultades de comprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La fracción I del numeral 42 del CFF, señala como facultad de comprobación por parte de las autoridades fiscales, la siguiente:

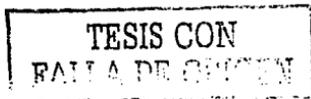
I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

Dicha facultad de comprobación, tratándose del procedimiento de glosa en materia aduanera, es ejercida por la Administración Central de Glosa, de la Administración General de Aduanas, dependiente del Servicio de Administración Tributaria que es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, motivo por el cual rige a la primera tanto la Ley como el Reglamento Interior.

de dicho órgano desconcentrado. Ahora bien, en relación con lo anterior, la fracción VII del artículo 7 de la ley del SAT señala que es atribución del mismo, vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones; desde éste punto podemos partir para fundamentar el actuar de la autoridad aduanera en el procedimiento de glosa, pues es la propia Ley del SAT quien faculta de manera expresa a la autoridad para ejercer sus respectivas facultades de comprobación, de igual forma, el numeral 2 de del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria dispone que para el despacho de los asuntos de su competencia, el SAT contará con unidades administrativas, entre ellas, la Administración General de Aduanas de la que se desprende la Administración Central de Contabilidad y Glosa.

Por otro lado, el numeral 29 del Reglamento Interior del SAT señala en su fracción XXIII, que compete a la Administración General de Aduanas revisar los pedimentos y demás documentos presentados por los contribuyentes para importar o exportar mercancías y determinar las contribuciones, aprovechamientos e imponer sanciones y en su caso determinar en cantidad líquida el monto correspondiente de que tenga conocimiento con motivo de dicha revisión practicada, de igual manera la fracción XLIII del mismo artículo dispone que se deben notificar los actos relacionados con el ejercicio de las facultades de comprobación, mientras que la fracción XLIV del numeral en estudio señala que compete a la Administración General de Aduanas sustanciar y resolver el procedimiento relacionado con la determinación de contribuciones omitidas en los casos en que no proceda el embargo precautorio de las mercancías.

En relación directa con lo anterior, el artículo 30 aparatado D fracción II del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria señala que compete a la Administración Central de Contabilidad y Glosa ejercer las facultades señaladas en las



fracciones XXIII, XLII y XLIV del numeral 29 del mismo ordenamiento, las cuales han sido debidamente pormenorizadas en párrafos antecedentes.

4.2 Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

Es importante hacer mención al Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, en virtud de que el procedimiento de glosa iniciará ante la imposibilidad de levantar el acta correspondiente del PAMA.

En esta tesitura, el numeral 150 de la Ley de la Materia señala que, la autoridad levantará el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, embarguen precautoriamente las mercancías.

En dicha acta se deberá hacer constar:

- I.- La identificación de la autoridad que practica la diligencia.
- II.- Los hechos y circunstancias que motivan el inicio del procedimiento.
- III.- La descripción, naturaleza y demás características de las mercancías.
- IV.- La toma de muestras de las mercancías, en su caso, y otros elementos probatorios necesarios para dictar la resolución correspondiente.

4.2.1 Casos en los que procede el embargo precautorio de las mercancías.

Por su parte, el artículo 151 del mismo ordenamiento legal dispone los casos en que procederá el embargo precautorio de las mercancías, los cuales a saber son:

a) Cuando las mercancías se introduzcan al país por lugar no autorizado, o cuando las mercancías extranjeras en tránsito internacional se desvien de las rutas fiscales o sean transportadas en medios distintos de los autorizados tratándose de tránsito interno.

b) Cuando su importación o exportación esté prohibida o no se compruebe el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias a que se refiere la fracción II del artículo 176 de la Ley Aduanera, de las normas oficiales mexicanas, excepto las de información comercial, o en su caso se omita el pago de las correspondientes cuotas compensatorias;

b) Cuando no se acredite con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región al resto del país; y cuando no se acredite su legal estancia o tenencia;

c) Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, o de la verificación de las mercancías en transporte, se detecte mercancía no declarada o excedente en mas de un 10% del valor total declarado en la documentación aduanera que ampare dichas mercancías;

d) 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;

e) Cuando el nombre o domicilio fiscal del proveedor o importador, señalados en el pedimento o en la factura sean falsos o inexistentes; o cuando en el domicilio fiscal señalado en dichos documentos, no se pueda localizar al proveedor o la factura sea falsa;

f) Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforma a los artículos 73 y 73 de la Ley, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A fracción I de la Ley.

De lo anterior, se desprende que el acta de inicio de PAMA solo se levantará cuando proceda el embargo precautorio de las mercancías, es decir, solo en el supuesto de que la autoridad aduanera cuente físicamente con las mismas, situación que no acontece en el procedimiento de glosa, como veremos a continuación.

4.3 Concepto de Glosa.

Ningún ordenamiento legal señala cual es la definición de "Glosa", sin embargo, en la práctica, la autoridad aduanera ha considerado a la glosa como la comprobación documental y aritmética a posteriori del despacho aduanero, de los pedimentos de importación que han sido tramitados en diversas aduanas del país y de los documentos anexos al mismo, con el fin de comprobar que se han cumplido al pie de la letra las disposiciones de la Ley Aduanera, así como de otros ordenamiento legales que tengan incidencia directa en materia de comercio exterior (por ejemplo la Ley del Impuesto al Valor Agregado), y en su caso, señalar las presuntas irregularidades que se detecten en dicho proceso, debiendo quedar constancia de ello en un acta que para tales efectos emita la autoridad; en resumen; la glosa de los pedimentos de importación es el actuar de la autoridad aduanera en ejercicio de sus facultades de comprobación.

En esta tesitura, podemos señalar que el procedimiento de glosa no es otra cosa mas que el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad aduanera, con el fin de verificar que los sujetos que importan mercancías a territorio nacional dan

debido cumplimiento a las disposiciones legales, es decir, que determinen y paguen correctamente sus contribuciones, y en su caso las cuotas compensatorias correspondientes, así como también que cumplan con las regulaciones y restricciones no arancelarias a que se encuentran afectas las mercancías que han sido internada previamente al país.

4.4 Procedimiento de glosa.

El artículo 152 del ordenamiento legal aduanero es el principal fundamento del procedimiento de glosa, mismo que señala que cuando con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad aduanera, en la que proceda la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y, en su caso la imposición de sanciones y no sea aplicable el artículo 151 de la Ley Aduanera, es decir; el embargo precautorio de las mercancías, se procederá a la determinación de dichas contribuciones o cuotas compensatorias omitidas sin necesidad de sustanciar el procedimiento aduanero en materia administrativa.

En el caso anterior, la autoridad aduanera dará a conocer mediante escrito o acta circunstanciada los hechos u omisiones que impliquen la presunta omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso la imposición de sanciones, y deberá señalarse que el interesado, llámese importador y agente aduanal cuentan con un plazo de diez días para ofrecer pruebas y alegatos que a su derecho convengan. Decimos que la determinación hecha por la autoridad, de que se omitieron contribuciones y en su caso cuotas compensatorias es presunta, en virtud de que los interesados cuentan con un plazo de diez días a fin de poder desvirtuar las mismas, es decir, en éste momento la autoridad solo presume los hechos y, respetando la garantía de audiencia tanto del importador como del agente aduanal les concede tal término

con el fin de que los interesados desvirtúen los mismos, o bien la autoridad determine en definitiva las infracciones cometidas.

Así las cosas, podemos concluir que ninguna de las hipótesis señaladas como origen del PAMA se actualizan en el procedimiento de glosa en materia aduanera, por la sencilla razón de que la glosa es una revisión documental y aritmética tanto del pedimento de importación como de la documentación anexa a éste, hecho que se realiza a posteriori del despacho aduanero, una vez que las mercancías han sido desaduanadas, en pocas palabras, la autoridad aduanera al llevar a cabo el procedimiento de glosa, no cuenta ya físicamente con las mercancías, motivo por el cual las facultades de comprobación son ejercidas meramente de forma documental, trayendo como consecuencia que los productos importados no puedan ser embargados precautoriamente y dar origen al PAMA.

De lo anterior se desprende que el procedimiento de glosa tiene su fundamento en el multireferido numeral 152 de la Ley Aduanera, procediendo la autoridad a determinar las respectivas contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y en su caso la imposición de sanciones; debiendo notificarse a los interesados mediante "escrito de hechos que implique la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y en su caso la imposición de sanciones", que cuentan con un plazo de 10 para ofrecer pruebas y alegatos que a su derecho convenga.

Es importante señalar que la glosa de los pedimentos de importación, tramitados en todas las aduanas del país, se concentra en la Administración Central de Contabilidad y Glosa.

Cuatro son los aspectos fundamentales que se revisan en el pedimento de importación y sus documentos anexos, los cuales a saber son:

- 1.- factura comercial,
- 2.- regulaciones y restricciones no arancelarias,
- 3.- cuotas compensatorias y documentos comprobatorios del origen de las mercancías.
- 4.- Precios estimados y póliza de garantía.

Conceptos que se explicarán con posterioridad.

4.4.1 Revisión de la correcta clasificación arancelaria.

Como quedó señalado con anterioridad, el pedimento de importación es el documento oficial aprobado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el cual se hacen constar las operaciones de comercio exterior. En este contexto, el anexo 22 de las Reglas Generales en Materia de Comercio Exterior dispone que en el respectivo pedimento de importación se debe señalar la clasificación arancelaria de las mercancías, misma que está dada por la tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación y Exportación, dicha tarifa señala en sus diferentes fracciones arancelarias cual es la descripción de las mercancías que se podrán importar a territorio nacional bajo la misma, productos cuya descripción debe coincidir con la descripción dada por la fracción arancelaria; asimismo, esta última nos señala cual es el arancel a pagar por la mercancía, si está sujeta o no a una cuota compensatoria, que tipo de permisos y contribuciones se han de cubrir por efectos de la importación de la misma, unidad de medida (kilo, litro, metro) etc.

Una fracción arancelaria se compone de 8 dígitos, de los cuales los 2 primeros se refieren al capítulo, 4 dígitos componen una partida, 6 componen una subpartida y finalmente 8 dígitos integran la fracción arancelaria; por ejemplo:

- 01 Animales vivos.
- 0102. Animales vivos de la especie bovina.
- 0102.90. Los demás.
- 0102.90.01 Vacas lecheras.

Así las cosas, cuando llega un pedimento de importación a manos de la autoridad aduanera es importante verificar si la fracción arancelaria citada en el pedimento es la que realmente corresponde a la descripción de la misma, ya que puede suceder que en el pedimento, en el campo de descripción de la mercancía se señalen "vacas lecheras", clasificándolas en la fracción arancelaria 0102.90.99, misma que no se encuentra sujeta a regulaciones y restricciones no arancelarias, sin embargo, ésta es errónea, pues la correcta sería la 0102.90.01, la cual está sujeta a la presentación de un permiso zoonosanitario emitido por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural Pesca y Alimentación; en este contexto, el error anterior, puede ser eso, un error, no obstante, en la mayoría de las ocasiones se hace con el fin de evadir el pago de una cuota compensatoria, un permiso, o pagar menos arancel, lo anterior es así ya que hay fracciones arancelarias cuya mercancía no se encuentra sujeta a la obligación de exhibir un permiso, el pago de una cuota compensatoria o, sencillamente el arancel a pagar es menor al que señala la fracción real que correspondería a determinados artículos, así las cosas, algunos importadores declaran una fracción errónea con el fin de evadir las obligaciones anteriormente señaladas.

Como hemos referido, una incorrecta clasificación arancelaria de las mercancías puede ser consecuencia de un error, motivo por el cual, previendo lo anterior, el ordenamiento legal aduanero, señala en su artículo 89 que los datos contenidos en el pedimento son definitivos y que los mismos solo pueden modificarse mediante la rectificación a dicho pedimento, con la condicionante de que se haga antes de activar el mecanismo de selección automatizada y que no se modifiquen conceptos como las unidades de medida, número de piezas ó volumen; la descripción, naturaleza a estado

de las mercancías; los datos que permitan la identificación de las mercancías; los datos que permitan el origen de las mismas; el registro federal de contribuyentes del importador o exportador; el régimen aduanero a que serán destinadas las mercancías.

De esta manera, la rectificación de un pedimento solo procederá antes de que se active el mecanismo de selección automatizada, concluyéndose de ello que, al llegar el respectivo pedimento de importación al poder de la autoridad aduanera el mismo ya no podrá ser rectificado, y en el caso de contener un dato erróneo se incurrirá en la infracción señalada en la fracción III del artículo 184 de la Ley de la Materia por presentar el pedimento de importación con datos inexactos siempre que se altere la información estadística; sancionable en términos de la multa señalada en la fracción II del artículo 185 del la Ley Aduanera.

En íntima relación con lo anterior, el anexo 19 de las reglas de carácter general en materia de comercio exterior, señala cuales son los datos que alteran la información estadística, entre los cuales se encuentra listada la fracción arancelaria. En esta tesitura, si durante el procedimiento de glosa en materia aduanera se detecta que la fracción arancelaria de las mercancías es incorrecta se procederá a imponer la multa correspondiente, además de que se determinará en cantidad líquida si es el caso de que se haya omitido el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, si no se presentó el documento con el que se compruebe el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, todo ello derivado de la incorrecta clasificación arancelaria de las mercancías, procediendo la autoridad aduanera a imponer las sanciones correspondientes.

4.4.2 Revisión del valor declarado en el pedimento.

En el respectivo pedimento de importación se deben señalar el valor de transacción de las mercancías así como también el valor en aduana de las mismas,

situación que ha quedado debidamente detallada en el capítulo 2 del presente, no obstante ello, es importante señalar que el valor de transacción es el precio real pagado por tales artículos, es decir, el valor consignado en la factura comercial; y el valor en aduana es el valor de transacción mas los gastos incrementables, es decir; los fletes, seguros embalajes etc.

Es de suma importancia verificar que el valor declarado en el pedimento de importación, pues éste será la base para determinar las contribuciones que han de pagarse y en su caso las cuotas compensatorias, así las cosas una vez que ha sido revisado el valor factura de las mercancías procede verificar el valor en aduana de las mismas, primeramente se debe examinar si es que existen o no gastos incrementables, tales como fletes, seguros, carga, descarga etc., si no se declaran se entenderá que no los hubo, sin embargo si son declarados hay que distinguir si éstos se desglosan o no de manera específica en la factura, si éstos se encuentran debidamente desglosados del precio pagado por las mercancías, los mismos no se incrementarán al valor de transacción, sin embargo si los dichos gastos incrementables no se distinguen del precio pagado por los artículos importados a territorio nacional, éstos si se tomarán en cuenta para determinar el valor en aduana de las mercancías.

Hecho lo anterior, procede verificar que el impuesto general de importación haya sido declarado correctamente, para ello habrá de multiplicarse la tasa de impuesto a pagar que señala la tarifa de la Ley del impuesto general de importación y exportación, por el valor en aduana de las mercancías, por ejemplo, si el valor en aduana de 500 vacas lecheras de la fracción arancelaria 0102.90.01 es de 170,000.00 pesos y la tasa de impuesto general de importación a pagar es de 15%, el importador deberá cubrir 25,500.00 pesos por dicha contribución.

De igual forma se debe corroborar que el derecho de trámite aduanero haya sido declarado de manera correcta, dicha contribución se debe determinar de conformidad con las cuota que señala el artículo 49 de la Ley Federal de Derechos, por

lo general la tasa utilizada para determinar el DTA es de 8 al millar sobre el valor en aduana de las mercancías; siguiendo el ejemplo anterior, si el valor en aduana de 500 vacas lecheras es de 170,000.00 pesos; la cantidad que se debe cubrir por tal derecho será de 1360.00 pesos.

Es importante reiterar que en las importaciones definitivas bajo trato arancelario preferencial, de mercancías originarias de algún país con el que México tenga suscrito algún Tratado de Libre Comercio, no pagarán derecho de trámite aduanero.

Por otro lado, una vez corroborada la correcta determinación del impuesto general de importación y del derecho de trámite aduanero, resulta conveniente el verificar la debida declaración de otras contribuciones a que se encuentren sujetas las mercancías internadas a territorio nacional, tales como Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN), Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS) e Impuesto al Valor Agregado (IVA).

La base gravable para determinar el impuesto sobre automóviles nuevos será el precio de enajenación del vehículo, mas el impuesto general de importación, mas el derecho de trámite aduanero, a cuya suma le será aplicada la tasa señalada en la fracción I del artículo 3 de la respectiva Ley.

El Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios deberá determinarse en el pedimento de importación correspondiente y la base gravable para éste será el valor en aduana de la mercancía adicionado con el monto de las contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación a excepción del impuesto al valor agregado, de conformidad con lo establecido por el artículo 14 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

De igual manera, se debe corroborar en el pedimento de importación que se haya declarado correctamente el impuesto al valor agregado, para ello la base gravable será la resulta de la suma del impuesto general de importación, derecho de

trámite aduanero, y en su caso impuesto especial sobre producción y servicios, impuesto sobre automóviles nuevos, y cuotas compensatorias, a dicha base gravable se aplicará la tasa que establece los artículos 1 y 2 de la Ley del IVA según sea el caso.

Es de suma importancia destacar que al verificar la correcta determinación de dichas contribuciones y en su caso aprovechamientos la autoridad aduanera puede llegar a comprobar que existe omisión de éstos, pues es en éste punto donde el contribuyente puede alterar la información vertida en el pedimento, lo cual se traducirá en una omisión de contribuciones ya que pudo haberse pagado menos impuesto general de importación del que correspondía o una cantidad menor de impuesto al valor agregado en su caso; por citar un ejemplo, podemos decir que se importaron a territorio nacional determinada cantidad de mercancías sin pagar Impuesto General de Importación, señalando el contribuyente que las mismas se encuentran gravadas a la tasa del cero por ciento, sin embargo, al cotejar tal hecho con la tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación y Exportación, se comprueba que la tasa aplicable a dichos artículos es del quince por ciento sobre el valor en aduana de las mercancías, motivo por el cual estamos frente a una omisión de contribuciones.

De actualizarse tal hipótesis, estaríamos en la presencia de la infracción señalada en la fracción I del numeral 176 de la Ley Aduanera por la omisión total o parcial de impuestos al comercio exterior y en su caso cuotas compensatorias, sancionable en término de la fracción 1 del artículo 178 del mismo ordenamiento legal.

4.4.2.1 Requisitos de la factura comercial.

La factura comercial es un documento de suma importancia en el procedimiento de glosa en materia aduanera, pues en ésta se hace constar el precio pagado por las

mercancías importadas a territorio nacional, mismo que servirá de base para determinar el valor en aduana de ellas. La factura comercial debe contener determinados requisitos, los cuales se encuentran enumerados en la regla 2.6.1 de las reglas de carácter general en materia de comercio exterior, la cual dispone que para efectos de artículo 36 fracción I inciso a) de la Ley Aduanera (dicho inciso señala que al pedimento de importación se deberá acompañar la factura comercial), la obligación de presentar facturas se cumplirá cuando las mercancías tengan valor comercial superior a 300 dólares de los Estados Unidos de América o su equivalente en otras monedas extranjeras; y dichos documentos podrán ser presentados en original o copia.

Señala la misma regla 2.6.1 que los datos que debe contener la factura comercial son:

- a) Lugar y fecha de expedición.
- b) Nombre y domicilio del destinatario de las mercancías.
- c) La descripción comercial detallada de las mercancías y la especificación de ellas en cuanto a clase, cantidad de unidades, números de identificación, cuando estos existan, así como los valores unitario y total de las mercancías, señalándose que no se considerará descripción detallada si la mismo viene en clave.
- d) Nombre y domicilio del vendedor.

De igual manera, dicha regla dispone que la falta de alguno de los requisitos anteriormente citados, será considerada como falta de factura, además de que si tal documento se encuentra en idioma distinto del español, inglés o francés deberá traducirse al español en la misma factura o en un documento anexo a ella.

Una vez que se conocen los requisitos que deberá reunir toda factura comercial, la autoridad aduanera procede a cotejar dichos datos con los vertidos en el respectivo pedimento de importación, por ejemplo, se debe cotejar que la descripción de la

mercancía contenida en la factura así como la cantidad, sea la misma que la que se señaló en el pedimento; puede suceder el caso de que la factura ampare mas cantidad de mercancías que la declarada en el pedimento de importación, lo anterior no será motivo de incidencia alguna siempre y cuando la factura sea subdividida, es decir; que se señale que la cantidad excedente se importó al país al amparo de diverso pedimento de importación; sin embargo si en el respectivo pedimento se señala una cantidad mayor de mercancía a la amparada en la factura, se considerará que la misma no se encuentra legalmente en territorio nacional, ya que ésta no cuenta con un documento que acredite su legal estancia, pues es ilógico, por citar un ejemplo, que se hayan importado al país 500 botellas de vino tinto y la factura solo ampare 400, concluyéndose de ello que 100 botellas de dicha bebida no se encuentran legalmente en territorio nacional.

Asimismo se debe verificar que el domicilio del destinatario que se informa en la factura sea el igual al señalado en el pedimento de importación; se debe verificar de igual manera que la fecha de la factura sea la misma a la señalada en el pedimento, que el tipo de número de piezas importada al multiplicarlas por el total de éstas den como resultado el valor total de factura; conviene también corroborar que el nombre y domicilio del vendedor de las mercancías que señala la factura con los datos vertidos en el pedimento.

También es importante verificar si el costo de fletes, seguros, u otros incrementables se encuentran debidamente desglosados en la factura o en documento anexo a ésta, lo anterior con el fin de determinar el correcto valor en aduana de las mercancías importadas al país.

4.4.3 Revisión del origen de las mercancías y cuotas compensatorias.

Tanto el artículo 9 de la LCE, como el inciso d) de la fracción I del artículo 36 de la Ley Aduanera, señalan que el origen de las mercancías se podrá determinar para efectos de preferencias arancelarias, la aplicación de cuotas compensatorias, cupos o marcados de país de origen. En el caso que nos ocupa adquiere especial relevancia conocer tal origen a efecto de poder comprobar si determinadas mercancías gozan o no de un trato arancelario preferencial o tienen impuesta alguna cuota compensatoria; ya que con gran frecuencia son internadas a territorio nacional, mercancías al amparo de algún tratado de libre comercio, motivo por el cual pagan un arancel preferencial que es menor al general; asimismo, en otras ocasiones, los artículos importados tienen impuesta alguna cuota compensatoria; así las cosas, durante el procedimiento de glosa en materia aduanera, es obligación de la autoridad el verificar si efectivamente las mercancías internadas a nuestro país cuentan con un documento que acredite el origen de las mismas a efecto de otorgarles dicho trato arancelario preferencial o imponer las respectivas cuotas compensatorias.

En la práctica, el certificado de origen es el documento más común para acreditar el origen de las mercancías, sin embargo, es importante destacar que cada tratado de libre comercio que México ha suscrito, tiene un certificado aprobado, motivo por el cual dichos documentos deberán ajustarse a la información que cada certificado debe reunir.

En relación con lo anterior, es oportuno señalar que las cuotas compensatorias son medidas de regulación y restricción no arancelaria que son impuestas a aquellos productos que se importan a territorio nacional en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional y que son aplicables independientemente del arancel que corresponda a las mercancías. Por otro lado el numeral 66 de la LCE señala que los importadores de mercancías idénticas o similares a aquella por la que deba pagarse una cuota compensatoria provisional o definitiva no estarán obligados a pagarla si el

origen de las mismas es distinto de aquellos países que importan tales mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional.

De lo anterior se desprende que es de vital importancia durante el procedimiento de glosa el conocer el origen de las mercancías para los efectos antes señalados, ahora bien, en relación directa con lo referido en líneas precedentes, ni la Ley Aduanera, ni la Ley de Comercio Exterior, señalan cuales son los documentos comprobatorios del origen, motivo por el cual habrá que remitirse al "Acuerdo por el que se establecen las normas para la determinación del país de origen de las mercancías importadas y las disposiciones para su certificación, en materias de cuotas compensatorias" publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 1994, el cual señala en su artículo Cuarto que para efectos de lo dispuesto por el artículo 66 de la Ley de Comercio Exterior, el importador de mercancías idénticas o similares a aquellas por las que deba pagarse una cuota compensatoria no está obligado a pagarla si comprueba que el origen de las mercancías es distinto de aquel país que importa las mismas en condiciones de prácticas desleales, debiendo contar para tales efectos con la siguiente documentación:

4.4.3.1 Formas de comprobación del origen

1) Declaración de País de Origen.- La declaración de país de origen es una forma de determinar el origen de las mercancías siempre y cuando éstas tengan un valor inferior a mil dólares de los Estados Unidos de América o su equivalente en otras monedas, que se haga dicha declaración en la misma factura y que el importador no presente dos o mas pedimentos que amparen mercancías similares el mismo día. De lo anterior se desprende que el importador no está obligado a la presentación de un certificado de origen si las mercancías importadas reúnen los requisitos precitados, ya

que la misma factura contendrá una declaración en la cual constará el origen de tales artículos, razón más que suficiente para que le no les sea aplicada cuota compensatoria alguna.

Cuando se omita hacer dicha declaración, no existe disposición que señale que se debe requerir al importador de la misma, por lo que deberá de aplicarse la cuota compensatoria correspondiente.

2.- **Constancia de País de Origen.-** La constancia de país de origen de igual forma es un medio para acreditar el origen de las mercancías, ésta se utiliza para todo tipo de mercancías excepto calzado, textil y confección. La constancia de país de origen es considerada como un certificado de origen elaborado en formato libre, la cual puede constar en la factura y debe ser expedida por persona o entidad que, conforme al conforma a la legislación del país de exportación de las mercancías esté legitimado para hacerlo, dicha constancia deberá señalar el país de origen de las mercancías, el nombre, firma y domicilio para efectos fiscales del exportador o productor, la descripción de las mercancías, misma que debe coincidir con la descripción dada en la factura.

Cuando el importador omita presentar la constancia de país de origen, la autoridad debe requerirla, de conformidad con lo señalado por la regla 2.12.3 de las reglas de carácter general en materia de comercio exterior.

3.- **Certificado de Origen.-** El certificado de origen es el documento que se presenta con mayor frecuencia para acreditar el origen de las mercancías, éste es utilizado cuando se solicita un trato arancelario preferencial al amparo de algún tratado de libre comercio que tenga suscrito México con otros países, o se trate de demostrar que el origen de las mercancías importadas es distinto de algún país que importa mercancías idénticas o similares en condiciones de prácticas desleales, dicho documento deberá emitirse de conformidad con lo dispuesto por cada tratado.

4.- Certificado de Elegibilidad.- El artículo Cuarto, fracción I inciso d), del antecitado acuerdo del 30 de agosto, se limita a requerir este tipo de certificado en caso de solicitar trato arancelario preferencial, bajo los niveles de preferencia arancelaria establecidos en el Apéndice 6.B. del Anexo 300-B del Tratado De Libre Comercio con América del Norte.

En la práctica, este certificado no es presentado con frecuencia.

5.- Certificado de País de Origen.- El certificado de país de origen es el documento mediante el cual se acredita el origen de las mercancías consistentes en calzado, textil y confección, dicho documento deberá reunir los requisitos señalados en el anexo III del precitado Acuerdo del 30 de agosto de 1994.

Si se omite anexar al pedimento de importación tal documento, la autoridad aduanera requerirá al importador para que éste lo presente en un término de 6 días, lo anterior de conformidad a lo establecido por la reglas 2.12.3 de las reglas de carácter general en materia de comercio exterior.

En relación con lo anterior, es importante hacer notar que si la autoridad aduanera al llevar a cabo la revisión documental del pedimento de importación y sus anexos se percató que no fue exhibido el documento comprobatorio del origen de las mercancías para efectos de preferencias arancelarias o la aplicación de cuotas compensatorias, no puede aplicar directamente tal aprovechamiento o negar la preferencia arancelaria, ya que la autoridad deberá apearse a lo señalado por la 2.12.3 de las reglas de carácter general en materia de comercio exterior, misma que dispone que cuando el certificado de origen y la constancia de país de origen no se hubieren anexado al pedimento y el resultado del mecanismo de selección automatizada haya sido desaduanamiento libre, la autoridad podrá requerir al contribuyente para que éste presente tal documentación en un plazo de 6 días, en el caso de que el contribuyente exhiba dicha documentación y la fecha de esta sea anterior a la fecha en que se activó el mecanismo de selección automatizada se

considerará que se cometió la infracción relacionada con la obligación de presentar documentación y declaraciones al haberse actualizado la hipótesis contenida en la fracción IV del numeral 184 de la Ley Aduanera .

De la misma forma, puede suceder el caso de que no sea presentada durante el término de 6 días la documentación requerida por la autoridad aduanera, o que ésta se exhiba pero su fecha de expedición es posterior a la activación del mecanismo de selección automatizada, en esta tesitura, la autoridad procederá a la determinación de la cuota compensatoria, al actualizarse la conducta señalada por la fracción I del artículo 176 de la Ley Aduanera, por haberse omitido el pago total o parcial de la cuota compensatoria que debería cubrirse, sancionable en términos de lo dispuesto por la fracción IV del artículo 178 del mismo ordenamiento legal.

En relación con lo anteriormente referido, el artículo 183-A fracción IV de la Ley de la Materia señala que en el supuesto de lo previsto por el numeral 178 fracción IV de la Ley Aduanera, es decir cuando no se compruebe el pago de las respectivas cuotas compensatorias, las mercancías pasarán a ser propiedad del fisco federal, sin embargo, como hemos señalado con antelación, el procedimiento de glosa es una revisión documental y aritmética del pedimento de importación a posteriori del despacho aduanero de las mercancías, razón por la cual en ese momento la autoridad no cuenta ya físicamente con las mismas, desprendiéndose de ello que tales artículos no pueden pasar a propiedad del fisco, teniendo en éste caso aplicación lo dispuesto por el último párrafo del precitado numeral 183-A, el cual señala que cuando exista imposibilidad material para que las mercancías pasen a propiedad del fisco federal, el infractor deberá pagar el importe de su valor comercial en el territorio nacional en el momento de la aplicación de las sanciones correspondientes.

En resumen podemos reiterar que la demostración del origen de las mercancías es importante para efectos de preferencias arancelarias o cuotas compensatorias, pues

sucede el caso de que en ocasiones, los importadores tratan de evadir el pago de tal aprovechamiento declarando que su mercancía es originaria de un país diferente a aquel que importa mercancías idénticas o similares en condiciones de prácticas desleales, o pagar un arancel menor al general valiéndose de una preferencia arancelaria que no les aplica en virtud de que las mercancías no son originarias de algún país con el que México haya suscrito algún tratado de libre comercio.

Lo anterior es hecho a través de la alteración de los certificados de origen, ya que los mismo, en diversas ocasiones no son firmados por la entidad o persona que certifica el origen de las mercancías, en otras ocasiones el certificado exhibido no amparar en realidad los bienes importados a territorio nacional, o el importador señalado en el certificado no es el mismo que el citado en el pedimento, lo anterior se traducirá en omisión de contribuciones, por lo cual la autoridad aduanera al detectarlo procederá a la determinación en cantidad líquida de éstas, así como también en la aplicación de las sanciones correspondientes.

4.4.4 Regulaciones y restricciones no arancelarias.

Como ha quedado referido con antelación, las regulaciones y restricciones no arancelarias "consisten en el establecimiento de medidas que regulan o restringen la entrada o salida del territorio aduanero de las mercancías que pudiesen incidir en renglones primordiales de un país, tales como la seguridad nacional, el equilibrio ecológico, la salud humana, animal y vegetal, entre otros; así como guardar el equilibrio de su economía nacional." ²⁶

El inciso d) de la fracción I del artículo 36 de la Ley Aduanera, señala que al pedimento de importación deberán acompañarse los documentos con los cuales se

compruebe el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias a la importación, que se hubieren expedido de conformidad con la Ley de Comercio Exterior, siempre que las mismas hayan sido previamente publicadas en el Diario Oficial de la Federación y se identifique en términos de la fracción arancelaria que corresponda conforme a la tarifa de la Ley del Impuesto general de importación y exportación.

En esta tesitura debemos acudir a lo versado por el numeral 17 de la LCE, el cual señala que las medidas de regulación y restricción no arancelaria consistirán permisos previos, cupos máximos, marcados de país de origen, cuotas compensatorias y los demás instrumentos que se consideren adecuados para los fines de dicho ordenamiento legal.

Ahora bien, los permisos previos a que hace referencia el numeral 17 de la LCE son documentos expedidos por la Secretaría de Economía para realizar la entrada o salida de diversas mercancías sensibles al país a fin de proteger la industria nacional, la salud de la población, los recursos naturales etc. Entre los bienes sujetos al requisito de permiso previo de importación se encuentran, entre otros: los vehículos, prendas de vestir, maquinaria usada, computadoras, y armas.

En el permiso previo, la Secretaría de Economía deberá indicar las modalidades, condiciones y vigencia a que se sujeten, así como el valor y la cantidad o volumen de la mercancía a importar, nombre o razón social del solicitante, fracción arancelaria y descripción detallada de la mercancía.

De igual manera los cupos son otra medida de regulación y restricción no arancelaria, mismos que son expedidos por la Secretaría de Economía; entendiéndose por éste una cantidad determinada de mercancías que podrá ser exportada o importada al país, ya sea máximo o dentro de un arancel-cupo, durante un tiempo

determinado, es decir, tendrán una vigencia, la cual se establece en el cuerpo del Certificado de Cupo. "Los cupos o contingentes de importación significan la limitación o de la cantidad o valor de las importaciones de una mercancías, por lo general durante un periodo determinado de tiempo."²⁷

Otra medida de regulación y restricción no arancelaria es el marcado de país de origen, el cual determina cuándo una mercancía internada a territorio nacional puede ser considerada de determinado país; la Secretaría de Economía previa consulta a la Comisión de Comercio Exterior, podrá exigir que una mercancía importada a México ostente un marcado de país de origen en donde indique el nombre de dicho país.

4.4.4.1 Normas Oficiales Mexicanas (NOM)

La Ley Aduanera, considera a las NOMS como regulaciones y restricciones no arancelarias, distintas de las cuotas compensatorias, y en aquellos casos de incumplimiento se sanciona al contribuyente con una multa que va del 70% al 100% del valor comercial de las mercancías.

El 28 de diciembre de 1995 fue publicado el "Acuerdo que identifica a las fracciones arancelarias de las tarifas de la Ley del Impuesto General de Importación y Exportación, en las que se clasifican las mercancías sujetas al cumplimiento de las Normas Oficiales Mexicanas, en el punto de entrada al país y en el de su salida, aquellas mercancías identificadas por fracción y nomenclatura que requieren el cumplimiento de las Normas Oficiales Mexicanas emitidas por la Secretaría de Economía", mismo que se ha modificado en diversas ocasiones hasta su última modificación publicada en el Diario Oficial de la Federación el 7 de febrero de 2002.

²⁷ Moreno Castellanos Jorge A. et al. Op Cit. pp. 85

La certificación de las NOM sirve para comprobar que las mercancías internadas al país han cumplido con los requisitos mínimos de seguridad y calidad.

Bajo esta tesis, tenemos que el medio idóneo para demostrar cumplimiento de las normas oficiales es la presentación del Certificado NOM, expedido por las instituciones de certificación acreditadas ante la Dirección General de Normas de la Secretaría de Economía.

En conclusión, podemos señalar que es importante que la autoridad aduanera cuente con servidores públicos concedores de las regulaciones y restricciones no arancelarias a que se encuentran sujetas las mercancías que son internada a territorio nacional, ya que si bien es cierto que la tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación y Exportación nos señala cuales son las regulaciones y restricciones no arancelarias a que se sujetarán las mercancías también lo es que día a día son publicadas en el Diario Oficial de la Federación diferentes regulaciones que a que se sujetarán los artículos que sean importados al país, de esta manera, al llevar a cabo el procedimiento de glosa en materia aduanera la autoridad deberá verificar que al pedimento de importación se hayan acompañado los documentos con los cuales se compruebe que se cumplieron las respectivas regulaciones y restricciones no arancelarias vigentes al momento de haber realizado la operación de comercio exterior, de lo contrario el contribuyente estaría incurriendo en la infracción señalada en la fracción II del artículo 176 de la Ley de la Materia.

4.4.5 Precios Estimados.

El 28 de febrero de 1994, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación la "Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones de mercancías sujetas a precios estimados por parte de la Secretaría de Hacienda y

Crédito Público”, dicha resolución fue emitida con el fin de combatir las prácticas de subvaluación de mercancías.

El inciso e) de la fracción I del artículo 36 de la Ley Aduanera, señala que al pedimento de importación deberá acompañarse el documento en el que conste la garantía otorgada mediante depósito efectuado en cuenta aduanera de garantía establecida en el numeral 84-A del mismo ordenamiento legal, cuando el valor declarado sea inferior al precio estimado.

Por su parte, éste último numeral refiere que las cuentas aduaneras de garantía servirán para garantizar mediante depósito en las instituciones autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria, el pago de contribuciones y cuotas compensatorias que pudieran causarse con motivo de las operaciones de comercio exterior que a que se refiere el artículo 86-A de la Ley de la Materia.

De la misma forma el artículo 86-A del ordenamiento legal aduanero señala que estarán obligados a garantizar mediante depósito en cuenta aduanera de garantía o mediante alguna de las formas de garantía que señala el numeral 141, fracciones II y VI del Código Fiscal de la Federación, quienes efectúen la importación definitiva de mercancías y declaren en el pedimento un valor un valor inferior al precio estimado que de a conocer mediante reglas el Servicio de Administración Tributaria, por las contribuciones y cuotas compensatorias que correspondan a la diferencia entre el valor declarado y el precio estimado. En estos casos, la garantía se cancelará a los 6 meses de haberse efectuado la importación, salvo que la autoridad aduanera hubiera dado inicio a sus facultades de comprobación, en cuyo caso la el plazo será ampliado hasta que sea dictada la resolución definitiva.

Asimismo se encuentran obligados a exhibir dicha garantía quienes efectúen el tránsito interno o internacional de mercancías, por el monto que corresponda a las contribuciones y cuotas compensatorias que se determinen provisionalmente en el

pedimento o, que correspondan a tomando en consideración el valor de transacción de mercancías idénticas o similares. En estos casos la garantía se cancelará cuando se tramite el pedimento correspondiente en la aduana de despacho o de salida, según se trate de tránsito interno o internacional y se paguen las contribuciones y cuotas compensatorias.

Bajo esta tesis, tenemos que durante el procedimiento de glosa en materia aduanera, la autoridad se encuentra obligada a verificar que al pedimento de importación sea acompañada la póliza de garantía a que hace referencia el preitado numeral 86-A, del mismo modo es importante destacar que tratándose de tránsito interno o internacional la garantía se cancela al momento de tramitar el pedimento respectivo en la aduana de despacho o de salida, este supuesto no tiene incidencia directa en el procedimiento de glosa, por otro lado ya que la vigencia de las pólizas es solamente de 6 meses tratándose de importación definitiva, la mayoría de las ocasiones, cuando un pedimento llega al poder de la autoridad aduanera para su glosa, ya ha transcurrido en exceso el plazo de 6 meses de vigencia, motivo por el cual la autoridad se encuentra incapacitada para determinar que se ha cometido infracción alguna.

No obstante lo anterior, en el caso de que las facultades de comprobación sean ejercidas dentro del término de 6 meses previsto en la Ley es importante verificar que la póliza anexa al pedimento sea efectivamente expedida por institución autorizada, del mismo modo en se tiene que mencionar en tal documento el número de pedimento de importación correspondiente, la fecha de la pólizas así como también el monto de la fianza, mismo que debe ser suficiente para garantizar el pago de la diferencia entre el valor declarado y el precio estimado, o en su caso las cuotas compensatorias correspondientes.

Ahora bien, en este contexto, puede suceder que no obstante que la autoridad aduanera ejerza sus facultades de comprobación en el término de 6 meses, al glosar un pedimento se pueda percatar que al mismo no fue anexada la póliza de garantía respectiva, ya que la mercancía importada se encontraba obligada a la presentación de ésta. En éste caso, la autoridad aduanera de conformidad con lo señalado por la regla 2.12.2 de las reglas de carácter general en materia de comercio exterior, si el mecanismo de selección automatizada fue desaduanamiento libre, requerirá al contribuyente para que en un término de 15 días presente la documentación omitida, en caso de que dicha documentación no se presente, o el resultado del mecanismo de selección automatizada haya sido reconocimiento aduanero, el importador habrá incurrido en la infracción señalada en el numeral 184 fracción I de la Ley de la Materia por omitir presentar el documento en el cual consta el la garantía multicitada.

Así las cosas tenemos que en la práctica del procedimiento de glosa pocas son las ocasiones en las cuales puede proceder incidencia alguna derivada de una cuenta aduanera de garantía, ya que como ha quedado explicado con anterioridad, en virtud de ser la glosa una revisión documental y aritmética de los pedimentos de importación y sus anexos a posteriori del despacho aduanero, la mayoría de las veces los pedimentos de importación llegan a poder de la Administración Central de Contabilidad y Glosa mucho tiempo después de haberse realizado el despacho de los mismos.

4.4.6 Otros aspectos a verificar en la glosa

No obstante que los aspecto fundamentales a analizar en el procedimiento de glosa en materia aduanera sean cuatro, es importante la revisión de otros detalles que pudiesen derivar de igual manera en una presunta omisión de contribuciones, tal es el

caso de poner atención en el tipo de cambio utilizado para las operaciones de comercio exterior, verificando que el mismo sea el vigente al momento de realizar la importación de las mercancías al país, de igual manera se debe verificar el lapso transcurrido entre la fecha de entrada de las mercancías y la fecha de pago de las contribuciones, que la mercancía amparada en el conocimiento de embarque o guía aérea sea la misma que la señalada en el pedimento, la fecha de los documentos en los que consta la cuenta aduanera de garantía o el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias entre otras.

5.1 Causas que dan origen a la elaboración del escrito de hechos y omisiones.

Como quedó señalado al principio del presente capítulo, cuatro son los aspectos fundamentales a revisar en la glosa de pedimentos de importación, sin embargo hay que recordar que cada régimen de importación tiene características propias que los hacen diferentes entre sí, motivo por el cual hay que tomarlas en cuenta al glosar el respectivo pedimento.

Una vez que el pedimento de importación llega a poder de la Administración Central de Contabilidad y Glosa, éste es turnado al área de glosa para su revisión documental y aritmética, la cual se encargará de verificar el cumplimiento de los puntos referidos con anterioridad además de los documentos señalados en el artículo 36 de la Ley Aduanera, es decir; que al pedimento de importación se encuentre anexa la factura comercial, el conocimiento de embarque o guía aérea en su caso, documento en el que se compruebe el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, el documento con base en el cual se determine la procedencia y origen de las mercancías, el documento en el que conste la garantía otorgada mediante depósito efectuado en cuenta aduanera de garantía y el certificado de peso y volumen.

Una vez hecha la revisión anterior y el cálculo de las contribuciones puede resultar que el pedimento de importación y sus anexos se encuentren en orden, es decir; que las contribuciones fueron pagadas correctamente y que el importador dio debido cumplimiento a todas las disposiciones aplicables a las mercancías importadas a territorio nacional. De la misma forma, se puede desprender que contrario a lo anterior, el importador haya omitido dar debido cumplimiento a las disposiciones que le eran aplicables a las mercancías al momento de ingresar a territorio nacional, en esta tesitura estaremos ante dos supuestos:

- a) que la incidencia detectada sea por la presunta omisión total o parcial de contribuciones, o en su caso cuotas compensatorias, y,
- b) por haber omitido acompañar al pedimento de importación la documentación señalada en el artículo 36 de la Ley Aduanera.

En el primero de los casos la autoridad procederá a realizar el Escrito de Hechos u omisiones que implican la omisión de contribuciones y en su caso cuotas compensatorias, el cual deberá encontrarse debidamente fundado y motivado, es decir, la autoridad dará a conocer a los interesados de manera pormenorizada las causas y motivos por los cuales considera que el contribuyente presuntamente omitió contribuciones y cuotas compensatorias, así como también deberá señalar las disposiciones legales en las que se apoya para hacer tal determinación.

En el segundo de los casos, la autoridad atendiendo a lo dispuesto por el numeral 144, fracción III de la Ley Aduanera deberá hacer el respectivo requerimiento al contribuyente para que éste exhiba la documentación omitida, dicho plazo será de 15 días de conformidad a lo señalado la regla 2.12.2 de las reglas de carácter general en materia de comercio exterior en relación con lo versado por el inciso c) del artículo 53 de Código Fiscal de la Federación.

6.1 Conclusión del Procedimiento de Glosa.

Una vez detectada la respectiva incidencia se procede a elaborar el Escrito de hechos u omisiones con fundamento en lo versado por el artículo 152 del ordenamiento legal aduanero, mismo que señala que cuando con motivo de las facultades de comprobación de la autoridad aduanera proceda la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y, en su caso la imposición de sanciones y no sea aplicable al artículo 151 de la Ley (embargo precautorio de mercancías), se procederá a su determinación sin necesidad de sustanciar el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

De lo anterior se desprende que una vez detectada la respectiva incidencia, la autoridad procederá a la elaboración del escrito de hechos y omisiones en el cual se describirán de manera pormenorizada las presuntas irregularidades detectadas, es decir, el escrito de hechos y omisiones deberá encontrarse debidamente fundado y motivado, igualmente deberá sujetarse a los requisitos que todo acto de autoridad debe contener con fundamento en lo señalado por el numeral 38 del Código Fiscal de la Federación, mismo que quedarán cumplidos de la siguiente forma:

I.- Constar por escrito,

II.- Señalar la autoridad que los emite, en este caso, la Administración Central de Contabilidad y Glosa,

III.- Estar fundado y motivado

IV.- Ostentar la firma del funcionario competente, en el caso que nos ocupa, de la Administradora Central de Glosa; así como señalar la persona a que se dirige el mismo.

6.1.1 Contenido del Escrito de Hechos u Omisiones

El escrito de hechos y omisiones en el que se notifique a los interesados las presuntas irregularidades deberá contener:

1.- Se deberá indicar en el proemio, las facultades de la autoridad para emitir dicho documento.

2.- La descripción de los hechos u omisiones, señalando los datos del infractor, y pormenorizando la operación de comercio exterior sujeta a la irregularidad.

3.- Fundamentación y motivación de las irregularidades detectadas.

4.- Señalar que los interesados (importador y Agente aduanal) cuentan con un plazo de 10 días para presentar pruebas y alegatos que a su derecho convenga con el fin de desvirtuar la irregularidad detectada.

5.- El nombre de la autoridad que emite el acto, así como también firma autógrafa de funcionario competente, en este caso el Administrador de Central de Glosa.

6.2 Notificación.

Hecho lo anterior, se procederá a la notificación del escrito, tanto al agente aduanal como al importador, siguiendo los requisitos que para las notificaciones rigen de conformidad a lo señalado por los artículos 134 al 140 del CFF.

Es importante destacar que al agente aduanal se notificará dicho acto de autoridad en virtud de la responsabilidad solidaria que tiene respecto del pago de los

Impuestos al comercio exterior como de las cuotas compensatorias que se causen con motivo de la introducción de mercancías al territorio nacional, tal y como lo señala el numeral 53 de la Ley Aduanera. De igual manera, el artículo 54 del mismo ordenamiento legal dispone que el agente aduanal es responsable de la veracidad y exactitud de los datos e información suministrados, de la determinación del régimen aduanero, de la correcta clasificación arancelaria de las mercancías así como también el aseguramiento de que el importador cuenta con los documentos que acrediten el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias que rijan para dichas mercancías.

Así las cosas, la fracción IV del numeral 160 de la Ley de la Materia señala que el agente aduanal debe manifestar a la autoridad aduanera el domicilio para oír y recibir notificaciones, mientras que al importador se le notificará en el domicilio señalado en el respectivo pedimento de importación.

Las notificaciones tanto al importador como al agente aduanal se harán personalmente en los domicilios señalados con antelación, cuando el notificador no encuentre a la persona con la que habrá de entender la diligencia le dejará citatorio para que éste último lo espere al día hábil siguiente a una hora fija; en caso de no suceder así, el notificador entenderá la diligencia con la persona que se encuentre en dicho domicilio, entendiéndose que dicha persona debe ser persona capaz para ello; lo anterior con fundamento en el artículo 137 del Código Federal Tributario. Por su parte, el numeral 135 del mismo Código señala que las notificaciones surtirán sus efectos al día hábil siguiente a aquel en que hayan sido realizadas.

Efectuadas las notificaciones respectivas los interesados cuentan con un plazo de diez días para ofrecer pruebas y alegatos que a su derecho convengan, tendientes a desvirtuar las irregularidades detectadas.

6.3 Pruebas y Alegatos

Una vez que llegan los respectivos escritos de ofrecimiento de pruebas y alegatos a la autoridad, ésta procederá a turnar los mismos al área de valoración de pruebas y alegatos a fin de que ésta emita el dictamen correspondiente. El artículo 153 del ordenamiento legal aduanero señala que el ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con lo dispuesto por los artículos 123 y 130 del CFF.

El numeral 130 del CFF dispone que en el recurso de revocación serán admisibles todo tipo de pruebas, mismas que serán admitidas en el Procedimiento de Glosa, excepto la testimonial y la de confesión mediante la absolucón de posiciones. Señala el mismo artículo que harán prueba plena la confesión expresa, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, pero si en éstos últimos se contiene declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos particulares, los documentos solo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Por lo general en la práctica, por la naturaleza del procedimiento de glosa, sólo son ofrecidas pruebas documentales; una vez que han sido valoradas éstas emitiendo el respectivo dictamen, al autoridad turnará éste último al área de resoluciones definitivas a fin de emitir la resolución correspondiente.

Si las pruebas ofrecidas por el interesado no desvirtúan los hechos y circunstancias que motivaron la elaboración del escrito de hechos u omisiones, la autoridad procederá a determinar en definitiva la omisión de contribuciones y en su caso cuotas compensatorias, así como también a imponer las sanciones correspondientes, determinando en cantidad líquida a cuanto asciende el respectivo

crédito fiscal. Contrario a ello, si el interesado logra desvirtuar con sus pruebas ofrecidas las presuntas irregularidades notificadas por la autoridad, ésta dictará resolución respectiva sin que se imponga sanción alguna, y se determinará que no existe omisión de contribuciones o en su caso cuotas compensatorias.

6.4 Resolución Definitiva

La resolución definitiva se deberá dictar en un plazo máximo de cuatro meses a partir de que el escrito de hechos u omisiones fue notificado, de conformidad con lo señalado en el propio artículo 152 de la Ley de la Materia; de igual manera, el numeral 180 del Reglamento de la Ley Aduanera dispone que cuando con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, la aduana levante el acta a que se refiere el artículo 152 de la Ley, es decir; el escrito de hechos u omisiones, deberá dictar la resolución definitiva en un plazo que no excederá de cuatro meses contados a partir de la notificación de dicha acta.

La resolución definitiva en la práctica consta de las siguientes partes:

Proemio: En este se asientan las facultades de la autoridad aduanera para emitir la resolución respectiva, en términos generales los artículos 152 y 153 de la Ley Aduanera.

Resultandos: En éste se asientan los antecedentes de la presunta irregularidad, el número de pedimento glosado, agente aduanal, aduana de despacho, cantidad y tipo de mercancía declarada, irregularidades detectadas durante el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad aduanera, es decir, se deben señalar los antecedentes del asunto, fecha en la que se notificó el escrito de hechos u omisiones,

fecha de presentación del escrito de pruebas y alegatos, y el periodo en el corrió el término de diez días para el ofrecimiento de éstos últimos.

Considerandos: Es en ésta parte en donde se debe asentar el razonamiento lógico jurídico por el cual la autoridad concluye que efectivamente se cometió determinada infracción o bien, que tanto el agente aduanal como el importador demostraron que en ningún momento se infringió lo señalado por las disposiciones legales aplicable a cada caso; se trata de fundar y motivar conforme a derecho el actuar de la autoridad.

En pocas palabras, podemos decir que es la explicación de la autoridad del porque resuelve de determinada manera. Es aquí donde se explica de manera pormenorizada por que las irregularidades detectadas por la autoridad dejan de ser presumibles, ya que en principio se trataba solo de presunciones, en virtud de que a fin de respetar la garantía de audiencia de los interesados se les otorgaron previamente diez días a fin de desvirtuar las mismas, hecho lo anterior y al valorar las pruebas ofrecidas, la autoridad deja de formular presunciones para convertirse en una determinación definitiva.

Resolutivos: En éste punto se deberá asentarse la infracción o infracciones en que incurrieron los interesados y la determinación en cantidad líquida del crédito fiscal.

7.1 Recurso Administrativo.

Podemos señalar que el recurso de revocación es un medio de defensa establecido en la Ley, del cual pueden valerse los particulares para impugnar los actos y resoluciones dictadas por la autoridad en perjuicio los mismos. El numeral 203 de la Ley Aduanera señala que en contra de todas las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederá el recurso de revocación previsto en el Código Fiscal

de la Federación, cuya interposición será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Igualmente, el inciso c) de la fracción I del numeral 117 del CFF señala que dicho recurso procederá en contra de las resoluciones definitivas dictadas por las autoridades aduaneras.

Este deberá interponerse ante la autoridad competente dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido sus efectos la notificación de la resolución definitiva dictada por la autoridad aduanera.

Los requisitos que debe satisfacer el escrito en el cual se interponga el recurso son los señalados en el numeral 18 del propio Código Fiscal de la Federación los cuales a saber son:

I.- Constar por escrito.

II.- El nombre, denominación o razón social, el domicilio fiscal y la clave de Registro Federal de Contribuyentes.

III.- Señalar la autoridad a la que se dirige el escrito y el propósito de la promoción.

IV.- En su caso domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada a recibirlas.

V.- Estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello.

Asimismo el escrito de interposición del recurso deberá indicar:

I.- La resolución o el acto que se impugna.

II.- Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.

III.- Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Al escrito de interposición del recurso se deberán acompañar los documentos que acrediten la personalidad cuando el recurrente actúe por medio apoderado o representante legal, el documento en el que conste al acto impugnado; la constancia de notificación, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta; las pruebas documentales que se ofrezcan y en su caso, el dictamen pericial.

La resolución que recaiga al recurso de revocación deberá ser dictada por la autoridad en un plazo que no exceda de tres meses, contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.

Podemos apreciar de lo anterior, que contra la resolución definitiva que se dicte en el procedimiento de Glosa, procede el Recuso de Revocación previsto en el CFF, mismo que será optativo antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el cual deberá cumplir con todos los requisitos que para dicho recurso señale tal ordenamiento legal.

No obstante lo anterior, el Procedimiento de Glosa termina con la resolución definitiva, ya que en el supuesto que los interesados interpongan el recurso administrativo anteriormente señalado, conocerá de éste, en representación de la Administración Central de Contabilidad y Glosa, la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria.

Conclusiones.

Como ha quedado demostrado a lo largo de la presente, la glosa de los pedimentos de importación es una función de vital importancia en el comercio exterior, pues ésta no solo implica una revisión documental y aritmética de documentos, ya que va mas allá de ello, pues a través de la misma se puede comprobar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones legales en materia aduanera así como también de otras disposiciones que tienen incidencia directa en materia de comercio exterior, las cuales en ocasiones no pueden ser detectadas al momento del despacho aduanero por el tiempo tan limitado en que éste se realiza en virtud de ser sumamente alta la cantidad de operaciones de importación que se realizan a diario en las fronteras mexicanas.

*No obstante que el despacho aduanero se realiza con gran rapidez, no podemos dejar de observar que muchas veces, por la gran corrupción existente en nuestro país, es permitida la internación de mercancías al mismo sin cumplir con los requisitos que para ello establece la Ley, es aquí donde cobra especial importancia la glosa de pedimentos, ya que si voluntaria o involuntariamente alguna irregularidad no fue detectada en el momento de la realización del despacho aduanero, ésta será revelada durante la glosa del respectivo pedimento de importación, trayendo como consecuencia la Imposición de sanciones a los comisores de tales irregularidades.

*Por otro lado, es importante destacar la gran labor de la autoridad aduanera, ya que si bien es cierto que las facultades de comprobación están encaminadas a detectar que se cumplan al pie de la letra las disposiciones aplicables a determinada operación, también lo es que dicha actividad tiene repercusión directa en la vida

económica de nuestro país, lo anterior es así en virtud de que al detectar, por ejemplo, la omisión de contribuciones o cuotas compensatorias, las mismas se traducen en menos cobro de impuestos, lo cual se derivará en menos servicios, o los que haya serán de calidad mas pobre, asimismo, al introducirse a territorio mexicano mercancías a precios mas baratos que los productos nacionales, pero en condiciones de prácticas desleales, o que no cumplen con requisitos de calidad establecidos por las normas oficiales mexicanas, la poca industria nacional, si es que todavía la hay, se ve en grave peligro, dando como consecuencia que los trabajadores vean amenazadas sus fuentes de empleos, lo cual a la larga generará mas desempleo, y como resultado de lo anterior crecerá la delincuencia; así las cosas, la glosa de los pedimentos no solo debe ser vista desde una óptica fiscal o aduanera, si no que se debe ir mas allá y encontrarle un sentido social, reflexionando acerca de los alcances de la misma.

*Es decir; cada vez que la autoridad a través del procedimiento de glosa en materia aduanera detecta una omisión de contribuciones, cuotas compensatorias o el incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, la consecuencia directa es que se fincará un crédito a favor del Fisco Federal, lo cual será traducido en Ingresos que el contribuyente tendría que haber enterado al mismo, dando como resulta servicios directos a favor de la población; por otro lado, se detectará quienes son los responsables de las malas operaciones de comercio exterior a fin de poder tener ubicados a los mismos e imponer las sanciones o penas correspondientes, las cuales a la larga serán ejemplificativas para futuras importaciones.

Bajo esta tesitura tenemos que en virtud de ser la glosa una labor fundamental de las operaciones de comercio exterior, la misma debe realizarse de forma por demás minuciosa con servidores públicos especializados.

* La autoridad aduanera debe reunir todos los elementos necesarios a fin de poder realizar su labor de manera ágil y precisa, por ejemplo, sería de gran utilidad que la captura de los pedimentos y sus anexos fuera vía electrónica, es decir, una vez

que el pedimento y sus anexos son presentados en la aduana para su despacho, sería de gran ayuda poder "scanear" los mismos, con la finalidad de que desde ese momento se forme un archivo no solo documental de ellos y enviar éste vía electrónica de manera inmediata a la Administración Central de Contabilidad y Glosa, con el propósito de que al momento de que tales documentos lleguen físicamente al poder de dicha Administración ya se cuente con un archivo electrónico de ellos y se pueda corroborar que efectivamente los documentos remitidos son los mismos que fueron presentados durante la realización del despacho aduanero, evitando así que en el traslado de éstos pueda extraviarse o alterarse algún documento.

* Por otro lado, consideramos conveniente la existencia de una comunicación mas estrecha entre diversas autoridades y la autoridad aduanera a fin de poder agilizar el trabajo de ésta última, ya que sería de gran utilidad contar con una base de datos a la que la autoridad aduanera pudiera acudir en caso de necesitar información acerca de un documento expedido por otra dependencia, es decir; puede suceder el caso de que determinada mercancía necesite para su introducción a territorio nacional de un permiso zoosanitario expedido por Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación, sin embargo la autoridad aduanera al llevar a cabo la revisión del dicho documento que anexó el contribuyente al respectivo pedimento de importación no tiene la veracidad de que el mismo haya sido expedido efectivamente por tal dependencia para esa mercancía, motivo por el cual la tendrá que solicitar informes a la SAGARPA vía oficio a fin de poder conocer la autenticidad de tal documento, así las cosas, el trámite administrativo es demasiado prorrogado, contrario a lo anterior, sería de gran utilidad que la autoridad aduanera pudiera acudir a una base de datos de tal Secretaría con la finalidad de poder obtener la información deseada de manera ágil y veraz.

* Otra opción de gran ayuda podría ser que en caso de que determinadas Secretarías no autorizaran que la Administración Central de Contabilidad y Glosa

accediera a sus bases de datos, las mismas enviaran periódicamente informes a ésta última de los permisos y autorizaciones emitidos a favor de los importadores para sus operaciones de comercio exterior, con el fin último de verificar durante la glosa de pedimentos de importación, que el permiso o autorización que exhibe el importador, efectivamente fue expedido a favor de éste para la mercancía consignada en el respectivo pedimento; no obstante que ésta opción es útil, generaría un enorme papeleo además de mucho tiempo por motivo de los trámites administrativos para girar oficios, sin embargo sería útil tomarla en cuenta como último recurso en caso de que las diversas Secretarías no autorizaran el acceso a su base de datos.

*Asimismo, si bien es cierto que los agentes aduanales son peritos en materia de comercio exterior, también lo es que los importadores no lo son, motivo por el cual sería benéfico tanto para los contribuyentes como para la autoridad aduanera que a través de los registros con que cuenta el padrón de importadores, se diera a conocer a éstos de manera breve y concisa de los cambios que afectan día a día a las operaciones de comercio exterior a fin de que éstos no incurran en alguna infracción por desconocimiento de las disposiciones aplicables en materia aduanera, pues no obstante que como todos sabemos, el desconocimiento de la Ley no exime de su cumplimiento, a la larga sería benéfico para la propia autoridad el informar de los citados cambios a los importadores o personas interesadas a través de conferencias, boletines, o medios electrónicos, pues por un lado se evitaría la omisión de contribuciones y/o aprovechamientos y el incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias y por otro se traduciría en una descarga de trabajo al momento de realizar la glosa.

* Consideramos de gran utilidad y ayuda para la Administración Central de Contabilidad y Glosa, crear una base de datos con información a cerca de los agentes aduanales e importadores que, con mas frecuencia, realizan operaciones de comercio

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

exterior apartados del marco de la Ley, es decir, sería interesante contar con registros en los cuales se introdujera a la base de datos el nombre de agente aduanal o importador, y ésta última nos arrojará información acerca de la mercancía que tales personas ha introducido a territorio nacional, por que aduanas, en que cantidad y las fechas de sus operaciones. De igual manera podría suceder con las mercancías sujetas a precios estimados, cuotas compensatorias o regulaciones y restricciones no arancelarias, es decir, que con digitar la fracción arancelaria de mercancías, se pudiera conocer que agentes aduanales o importadores la han introducido al país, en que cantidades, fechas, y por que aduanas. Lo anterior, ayudaría a la autoridad aduanera a tener un mejor control y poner énfasis en la glosa pedimentos tramitados por agentes aduanales e importadores que han realizados operaciones de comercio exterior infringiendo las disposiciones aduaneras.

No omitimos manifestar que pese a que durante el procedimiento de glosa son detectadas gran cantidad de infracciones que son cometidas al realizar la importación de mercancías a territorio nacional, la autoridad debe poner especial cuidado al momento del despacho aduanero, ya que si bien es cierto que muchas irregularidades no pueden detectarse en éste momento por la limitación del factor tiempo, también lo es que hay otras que son por demás evidentes, no obstante ello, las mercancías son desaduanadas sin problema alguno, concluyéndose que el vicio ésta dado desde el origen, es decir, la consecuencia de la corrupción es que se permite internar al país cualquier cantidad de artículos omitiendo cumplir con las disposiciones aplicables para su importación, dicha situación será revelada al llevar a cabo las facultades de comprobación de la autoridad aduanera, el problema es que nuevamente por el factor tiempo, dichas irregularidades serán detectadas mucho tiempo después del despacho aduanero, mientras tanto, las mercancías ya fueron importadas al país y tal vez hasta consumidas, causando al mismo tiempo daño a la economía nacional, razón mas que suficiente para poner énfasis en la forma en la que es realizado el despacho de las mercancías.

En resumen, podemos concluir que en virtud de ser el procedimiento de glosa en materia aduanera un instrumento de vital importancia en las facultades de comprobación de la autoridad aduanera con el fin de verificar que se cumplieron cabalmente con los requisitos para importar mercancías a territorio nacional, el mismo debe llevarse a cabo por servidores públicos profesionales, conocedores de la materia; además de que la autoridad debe allegarse de todos los recursos materiales y humanos para hacer posible su labor, debiendo colaborar con ésta las demás autoridades que tengan relación directa con las operaciones de comercio exterior, todo ello encaminado a tener un control sobre las mercancías internadas al territorio mexicano, así como también tener conocimiento de los responsables de las infracciones cometidas con motivo de dichas importaciones.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

BIBLIOGRAFIA

Arroja Vizcaíno, Adolfo. Derecho fiscal. Décimo tercera edición, Ed. Themis, México, 1998

Carvajal Contreras, Máximo. Derecho aduanero. Novena edición, Ed. Porrúa, México, 2000

Cabeza García Luis. Regulaciones, restricciones y requisitos al comercio exterior en México, Ed. ISEF, México, 1998

De Jesús Fernández Martínez, Refugio. Derecho Fiscal. Ed. McGraw Hill, México, 1998

Diep Diep Daniel. Defensa Fiscal, 2ª edición, Ed. Pac, México, 1999

Hernández de la Cruz, Arturo. Estudio práctico de las infracciones y sanciones aduaneras. Ed. ISEF, México, 2002

López Villa, Juan Raúl. Fundamentos y práctica del comercio exterior y derecho aduanero. Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados S.A de C.V, México 1997.

Martínez López Luis. Derecho fiscal mexicano, 4ª edición, Ed. ECASA, México, 1986.

Mercado H. Salvador. Comercio Internacional II, 3ª edición, Ed. Limiusa, México, 1994

Moreno Castellanos Jorge A. et al. Comercio exterior sin barreras, Ed. ISEF, México 2002

Ortiz Wadgymer, Arturo. Introducción al comercio exterior de México. Ed Nuestro tiempo. México. 2001

Querol Vicente. El arancel aduanero, mecanismo de política comercial. Ed. Pac, México, 1998

Reyes Altamirano Rigoberto. Manual aduanero, Ed. Pac, México, 1995

Reyes Díaz-Leal Eduardo. Semáforo fiscal, Bufete internacional, México, 1997

Sánchez León Gregorio. Derecho fiscal mexicano, Ed. Cárdenas, México, 1998

Sánchez Gómez Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa, México 2002

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

108

Urbina Nandayapa, Arturo. Medios de defensa aduanera, 2° edición, Sistemas de información contable, y administrativa computarizados, S.A. de C.V. (SISCO), México, 1998

Witker Jorge y Jaramillo Gerardo. Comercio exterior de México, marco jurídico y operativo. Ed. Mc Graw Hill, México 1996

Witker, Jorge. Introducción a la valoración aduanera de las mercancías. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. México 1998.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Porrúa, México, 2003

Ley Aduanera y su reglamento, ISEF, México, 2003

Ley de Comercio exterior, ISEF, México, 2003

Ley Federal de Derechos, ISEF, México, 2003

Ley del Impuesto General de Importación y Exportación. Legislación fiscal, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Administración General Jurídica de Ingresos Administración Central de Asistencia al Contribuyente, 2003

Ley del Servicio de Administración Tributaria y su Reglamento Interior, ISEF, México, 2003

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Legislación fiscal, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Administración General Jurídica de Ingresos Administración Central de Asistencia al Contribuyente, 2003

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, Legislación fiscal, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Administración General Jurídica de Ingresos Administración Central de Asistencia al Contribuyente, 2003

Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos. Legislación fiscal, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Administración General Jurídica de Ingresos Administración Central de Asistencia al Contribuyente, 2003

Código Fiscal del Federación, Porrúa, México. 2003

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN