



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MÉXICO

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

ARAGÓN

LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

JACQUELINE URRUTIA APARTADO

ASESOR: MTRO. MAURICIO SÁNCHEZ ROJAS

BOSQUES DE ARAGÓN, ESTADO DE MÉXICO. 2004



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS Y DEDICATORIAS

A Dios, gracias por tu amor incondicional e infinito, sin el cual yo no existiría, gracias por todos los momentos de mi vida, buenos y malos, gracias por darme la fuerza para seguir luchando a pesar de los obstáculos, gracias por la familia que me regalaste, tu eres el corazón de mi vida, por eso en tus manos encomiendo mi existencia, "Jesús, yo confío en ti".

A la Universidad Nacional Autónoma de México, a la Escuela Nacional de Estudios Profesionales "Aragón", gracias por darme el orgullo y el honor de ser parte de ustedes, gracias por darme las armas para forjarme un futuro, espero poder regresarles aunque sea un poco de lo mucho que me han dado. "Por mi raza hablará el espíritu".

Al Maestro Mauricio Sánchez Rojas, gracias por su apoyo, por su tiempo, por sus conocimientos compartidos, por estar siempre dispuesto a ayudarme, este trabajo es también de usted.

Al Licenciado José Villanueva Monroy, gracias por su amistad, por sus consejos, sin su ayuda y sin su apoyo no hubiera sido posible que lograra la realización de este sueño.

A mis Maestros, gracias a todos por regalarme su tiempo y transmitirme sus conocimientos, pero sobre todo gracias a aquellos que me dijeron que no iba a lograr terminar mi carrera profesional.

A mi mamá, eres un regalo de Dios, eres la mujer a la que más amo y admiro, gracias por tu amor y por impulsarme a seguir siempre adelante, este logro es más tuyo que mío.

A mi papá, eres un maravilloso ser humano, gracias por tu amor y apoyo incondicionales, por ser mi respaldo en los momentos difíciles, con todo mi amor te dedico todos y cada uno de los logros que alcance.

A mi hermano, todas las metas que alcance en mi vida son por y para ti, gracias por ser mi ángel y por darme tantas lecciones de vida.

A mi mamá Toñita, gracias por ser capaz de dar tu vida por mi si fuera necesario, gracias por tu amor y por la unión familiar que nos has inculcado.

Tía Elena Gutiérrez, gracias por tu apoyo, por tu cariño y por creer en mi a pesar de los demás.

Tía Yolanda Martínez, gracias por compartir conmigo lágrimas y risas.

Tía Colo, gracias por todos los momentos que hemos vivido juntas.

Tía Bertha, gracias por estar ahí siempre que lo he necesitado.

Familias Apartado Rubio y Apartado

Pérez, gracias a mis tíos Rey, Gaby, Neto Lupita, a Tadeo, a mis hermanos Neto, Tony, Dany, Axel, gracias por estar siempre conmigo, espero que Dios nos mantenga unidos, los quiero mucho.

Familias Urrutia Miranda y Urrutia

Arenas, tíos Rafael, Lety, Luis, Adriana, a mis primos Lore, Vero, Rafa, Güicho, a mi futura sobrina (o), gracias por su cariño yo también los quiero mucho, y así será a pesar de cualquier cosa.

Familia Caloca Nieto, padrinos Sergio y Ma. Elena, angelito Areli, gracias por estar conmigo aun cuando algunas personas me dieron la espalda, gracias por su cariño, por su apoyo y por sus consejos.

Familia González, a todos muchas gracias por tanto cariño, tío Toño, tía Ángeles, Mariana, Paulina, tía Lulú, Dulce, Lalo, Carolina, Alfredo, tía Yolis, Alan, Toñito (q.e.p.d.), Marco Toño, Yosselim, "somos pocos, pero . . .", los quiero mucho.

A mi tío Beto, gracias por tu cariño y por regalarme tantas horas de risas.

A mi tío Oscar, tu ayuda a sido muy importante, gracias por tu apoyo.

A mis amigos, Abi, Alma, Balam, Paco, ustedes son de lo mejor que me pasó en la E.N.E.P. "Aragón"; Yazmín, eres una de las más grandes sorpresas que me he llevado; Juan Carlos, eres un gran ser humano; Víctor, tu buen humor y tu filosofía de vida me han ayudado más de lo que crees; de todos he aprehendido algo, por eso gracias.

A Carla Durazo Vargas (q.e.p.d.), te dedico todos mis esfuerzos con todo mi corazón, todo lo bueno que haga en la vida es por las dos, algún día nos volveremos a ver, te quiero mucho.

A mi abuelita Leonor (q.e.p.d.), a mi abuelito Jesús (q.e.p.d.), a mi abuelito Rafael (q.e.p.d.), a mi tío Armando (q.e.p.d.), a mi tío Jorge (q.e.p.d.), yo se que ustedes han estado conmigo iluminando mi camino y que así seguirá siendo, gracias.

A todas aquellas personas, que no mencione pero que han compartido conmigo algún momento de mi existencia, todos me han dejado alguna lección, ustedes ya saben quienes son, gracias por ser parte de mi vida.

DEDICATORIA ESPECIAL

A todas aquellas personas que nunca han creído en mí, que me han hecho más difícil la vida con toda su intención, y que desean con todo su corazón verme fracasar para tener de que reírse, porque gracias a ustedes tengo el coraje para luchar por hacer realidad mis sueños.

INDÍCE

“ Los Medios de Impugnación en el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera “

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO 1

Evolución, concepto, funciones y organización de las Aduanas

	Pág.
1.1. Antecedentes de las Aduanas	1
1.2. Evolución en México	2
1.3. Concepto de Aduana	5
1.4. Funciones de la Aduana	7
1.5. Organización de la Aduana	12
1.5.1. La Administración General de Aduanas	12
1.5.2. Estructura	13

CAPÍTULO 2

Los Procedimientos Administrativos Aduaneros

2.1. Definición	17
2.2. Requisitos de las Promociones	17
2.3. Los sujetos en los Procedimientos	19
2.4. Inicio de los Procedimientos	20
2.5. Formas de Comprobación de las Autoridades Aduaneras	21
2.5.1. Reconocimiento Aduanero y Segundo Reconocimiento	22
2.5.2. Verificación de Mercancías en Transporte	24
2.5.3. Glosa de Documentos	26
2.5.4. Visita Domiciliaria	26
2.5.5. Terminación Anticipada	29
2.5.6. Revisión de Gabinete	30
2.5.7. Retención de Mercancías	30
2.5.8. Retención de Mercancías por Particulares	34
2.5.9. Sanciones a Funcionarios	35
2.6. Medios de Notificación de los Actos Administrativos	35
2.6.2. Términos y Efectos	38
2.6.3. Lugares y Domicilios	39
2.7. Acta Circunstanciada o Escrito de Hechos	39
2.7.1. La Circunstanciación	39

CAPÍTULO 3

El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA)

3.1. Antecedentes	42
3.2. Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia	43
3.3. Definición	44
3.4. Existencia de un Procedimiento	45
3.5. Embargo Precautorio	46
3.5.1. Presunción de irregularidades graves	46
3.6. Emisión de documentos oficiales que indiquen el inicio y fin del procedimiento	47
3.6.1. Tiempo de Resolución	47
3.7. Garantía de Audiencia	48
3.8. Etapas del PAMA	49
3.8.1. Levantamiento de un escrito o acta de irregularidades	49
3.8.2. Elaboración del Acta de Inicio de PAMA	51
3.8.3. Contenido del Acta de Inicio	52
3.8.4. Periodo para la presentación de alegatos y pruebas	54
3.8.5. Periodos para que la autoridad dicte la resolución al Procedimiento	55
3.8.6. Emisión del documento con el que se pone fin al Procedimiento	57
3.9. Requisitos del Acta de Inicio de un PAMA	58
3.9.1. Identificación de la autoridad	58
3.9.2. Descripción de los hechos y circunstancias que motivan el PAMA	59

3.9.3. Descripción de la mercancía a embargar precautoriamente	59
3.9.4. Toma de muestras	60
3.9.5. Designación de testigos	61
3.9.6. Señalar domicilio para oír y recibir notificaciones	62
3.9.7. Señalar el periodo de audiencia	63
3.9.8. Notificación del embargo precautorio de la mercancía	63
3.9.9. Notificación del Acta de Inicio	64
3.10. Sustanciación del PAMA	65
3.11. Facultades de las Autoridades Aduaneras competentes para levantar y tramitar un PAMA	69
3.11.1. Administración General de Aduanas	70
3.11.2. Administradores de las Aduanas	75
3.11.3. Administración General de Grandes Contribuyentes	80
3.11.4. Administración General de Auditoría Fiscal Federal	83
3.11.5. Administraciones Locales de Auditoría Fiscal Federal	87

CAPITULO 4

Los Medios de Impugnación en Materia Aduanera

4.1. Los Medios de Impugnación Aduaneras	90
4.2. Recurso de Revocación	92
4.2.1. Procedencia del Recurso	92
4.2.2. Requisitos y Anexos de la Promoción	94
4.2.3. Representación ante las autoridades fiscales	97
4.2.4. Momento de interposición del Recurso	98
4.2.5. Suspensión del Plazo para la interposición del Recurso	99

4.2.6. Las Pruebas	100
4.2.7. Efectos de la Resolución	102
4.2.8. Cumplimiento de las Resoluciones	103
4.2.9. Impugnación de las Notificaciones	104
4.3. La Revisión Administrativa	104
4.4. El Juicio Contencioso Administrativo	106
4.5. El Juicio de Amparo	110
4.5.1. Principios del Amparo	110
4.5.2. Las Partes	111
4.5.3. Amparo Directo	113
4.5.4. Amparo Indirecto	114
4.6. Jurisprudencia	116
4.7. PROPUESTA	116
CONCLUSIONES	132
BIBLIOGRAFÍA	136

INTRODUCCIÓN

Los Medios de Impugnación son medios de defensa que tiene todo gobernado para protegerse de cualquier abuso de autoridad, en este caso, hablaremos de los Medios de Impugnación en Materia Aduanera.

En los procedimientos que se llevan a cabo cuando se quiere importar o exportar a través de la Aduana Mexicana, es necesario que se cumplan con una serie de requisitos para acreditar la legal tenencia de las mercancía, de lo contrario las Autoridades Aduaneras iniciarán un procedimiento administrativo, durante el cual el particular tendrá la oportunidad de defenderse presentando las pruebas que considere pertinentes; en caso de que el particular no este de acuerdo con la resolución final del Procedimiento Administrativo Aduanero, cuenta con diversos Medios de Impugnación, los cuales estudiaremos en este trabajo de investigación.

En el capítulo 1 analizaremos la importancia de las Aduanas; el surgimiento de estas en el mundo; su evolución en México hasta su actual situación; se establecerá su concepto para tener claro lo que es una Aduana; se estudiarán sus funciones para saber en que casos el particular requiere de ellas; por último de estudiará su estructura para establecer de que instituciones depende la Aduana y poder ubicarla dentro de la administración pública.

En el capítulo 2 se estudiarán los Procedimientos Administrativos Aduaneros, empezando con su definición; se analizarán sus requisitos; los sujetos que pueden llevarlos a cabo; los diferentes medios que tiene la autoridad para comprobar si el particular que intenta introducir o sacar mercancías del país cuenta con todos los requerimientos que le pide la ley; se mencionaran los Medios de Notificación permitidos para este tipo de procedimientos; este capítulo servirá de introducción

para tener un panorama de lo que será el capítulo 3, referente a los Procedimientos Administrativos en Materia Aduanera, que es un procedimiento administrativo pero más específico.

De manera detallada, en el capítulo 3 se analizarán todos los aspectos referentes al Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera; iniciando con sus antecedentes y su definición; se establecerá los documentos necesarios para iniciar un procedimiento de este tipo; se estudiarán todas las etapas que conforman este procedimiento, así como la legislación aplicable en cada momento en específico; este capítulo contendrá los requisitos necesarios en el acta de inicio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera; por último en este capítulo se establecerán las autoridades facultadas para levantar y tramitar un PAMA.

En el capítulo 4 se analizarán los Medios de Impugnación que pueden interponerse cuando el particular considera que la autoridad no ha aplicado correctamente la ley, estos medios de impugnación son un medio de defensa entre los cuales se encuentran el Recurso de Revisión, el Recurso de Revocación, el Juicio Contencioso Administrativo y el Juicio de Amparo; se estudiarán los aspectos más importantes de cada recurso incluyendo su momento de interposición y sus requisitos.

Al final de esta investigación se tendrá de manera clara las funciones que tiene la Aduana, así como el procedimiento que se lleva a cabo cuando un particular introduce o extrae de territorio nacional mercancía teniendo que cumplir con todos los requisitos legales establecidos, de lo contrario tendría que enfrentarse con una serie de trámites aún más extenuantes si la autoridad considera que no ha cumplido con alguno de estos requisitos, teniendo como opción la interposición de alguno de los recursos que tiene como medio de defensa. Todo lo anterior es necesario para el correcto funcionamiento de nuestro Sistema Aduanero, esencial para el desarrollo económico del país. En este mismo capítulo presentaremos propuestas

que a nuestra consideración servirían para agilizar el trámite de los Procedimientos Administrativos en Materia Aduanera.

CAPITULO 1

Evolución, concepto, funciones y organización de las aduanas

1.1. Antecedentes de las Aduanas.

En Egipto es donde surgen las primeras Aduanas. En los siglos XV y XVI a. C época del imperio, que fue el período más floreciente del comercio, el cual fue cuidadosamente regulado, manteniéndose Aduanas en los puertos y lugares de entrada (fronteras), gravándose las mercancías, excepto las de corona; los comerciantes tenían la obligación de pagar una porción de sus artículos, representando el comercio la fuente de ingresos más importante del tesoro real.¹

El origen de las Aduanas es muy antiguo, se conocieron en la India y en Grecia; en Atenas el impuesto era del 2% sobre el valor de las mercancías. En Roma recibieron el nombre de “portorium” por haber sido en el Puerto de Ostia el lugar donde se establecieron por vez primera.

Cabe recordar ya en aquella época el “portorium” que era arrendado en subasta pública por períodos de cinco años, llegando a una función de percepción directa por el estado, función que subsiste hasta nuestros días pese a los intentos privatizadores aún latentes.

La aduana como institución del comercio exterior tiene sus antecedentes más remotos en los pueblos o naciones de la antigüedad. La India, Egipto, Grecia, Roma son sólo algunos ejemplos en donde la aduana surgió como una necesidad de control del comercio exterior, con el fin de asegurar la observancia de las prohibiciones a la exportación y a la importación de bienes, para hacer efectiva la

¹ Carvajal Contreras, Máximo. “Derecho Aduanero”. Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 2002, p. 51.

percepción de los tributos que gravan la entrada y salida de mercaderías, o para asegurar la salud de los habitantes de su territorio, de la sanidad animal y vegetal, del medio ambiente o por causas de seguridad.

1.2. Evolución en México.

Se publica en el Diario Oficial de la Federación, el 19 de febrero de 1900, la creación de la Dirección General de Aduanas, la cual tenía a su cargo 36 Aduanas distribuidas en la República y 4 zonas de gendarmería fiscal.²

El 18 de junio de 1906, se delimita la jurisdicción y ubicación geográfica de cada una de las 36 Aduanas para ese entonces existentes. El 12 de junio de 1907, se crea la Aduana de México con una sección aduanera de correos.

En el período revolucionario se prohíbe que algunas de las Aduanas realicen funciones de despacho de mercancías.

El 18 de abril de 1928, se publica la Ley Aduanera, la cual señala los procedimientos para realizar el despacho de las mercancías. El 30 de agosto de 1935, se publica en el Diario Oficial de la Federación, una nueva Ley Aduanera, modificando substancialmente a la de 1928, entando en vigor en 1936, después de aparecer la publicación del Reglamento de la Ley Aduanera. El 8 de febrero de 1939, se publica el decreto que fija las jurisdicciones de las Aduanas con sus respectivas secciones aduaneras.

En el año de 1951, se publica el Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos, en el que se norma el funcionamiento de las Aduanas del país, teniendo vigencia hasta el año 1982, año en que se expide una nueva Ley Aduanera y Reglamento.

² Publicado en el Diario Oficial de la Federación del 19 de febrero de 1900.

En 1982 entra en vigor la Ley Aduanera, reemplazando al Código Aduanero y a la Ley de Valoración (149 artículos aproximadamente).

La principal innovación que se incorpora a esta Ley es la autodeclaración, que consiste en la declaración que el Agente Aduanal o importador firma bajo protesta de decir verdad que las características, naturaleza y valor de las mercancías, son el reflejo fiel de la realidad, fincando la responsabilidad al agente y al Apoderado Aduanal de las irregularidades que se detecten en el caso del reconocimiento aduanero de las mercancías, misma que estuvo vigente hasta el año de 1992.

Hasta el año de 1989 se contaban en el país con 56 Aduanas.

El 9 de marzo de 1990 se eliminan 9 Aduanas por considerar que la recaudación y el volumen de sus operaciones no justificaba su existencia, por lo que a esa fecha quedaron 47.

Con las reformas a la Ley Aduanera, se pone en práctica el sistema de selección automatizado, sistema de computo ágil, eficiente y con mayor claridad; este mecanismo determina si la operación en trámite será o no reconocida y el funcionario que efectuará el reconocimiento aduanero de las mercancías, implementándose un sistema estadístico que consiste en la recopilación de datos, de operaciones realizadas que en forma local se llevan a cabo, para ser inmediatamente remitidas a la Administración Central de Informática, para efectos de la integración de la balanza comercial.

La implementación del sistema aleatorio en las Aduanas, contribuyó a que de manera significativa se incrementara la recaudación en un 45%.

Se crearon las Administraciones Fiscales Regionales denominadas "CAFS", con el propósito de descentralizar la operación aduanera en la supervisión de las áreas operativas.

El cuerpo policiaco de vigilancia y control aduanero, denominado resguardo Aduanal, desaparece y se incorpora la Policía Fiscal Federal.³

Se concesionaron los procedimientos de informática a una empresa particular denominada Integradora de Servicios Operativos, S. A. (ISOSA), para efectos de avanzar con el Sistema de Automatización Aduanera Integral (SAAI), e inician las licitaciones para los servicios de almacenaje, concesionándose a empresas particulares.

El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se publica el 25 de enero de 1993, con el que se faculta a las Aduanas para operar las salas de revisión en los aeropuertos Internacionales dentro de su circunscripción territorial; en el que se modificó el nombre de la Dirección General de Aduanas por el de Administración General de Aduanas (AGA) y se estableció la jurisdicción de las entonces 45 aduanas en el país.

El 20 de agosto de 1994 se establece la creación de la Aduana de Altamira, por lo que a la fecha se cuenta con 48 Aduanas y se modifica el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El 1º de julio de 1997 se creó el Servicio de Administración Tributaria (SAT), al cual quedó adscrita la Administración General de Aduanas. El Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria se publicó el 30 de junio de 1997. En 1998 nuevamente se reformó la Ley Aduanera, en el sentido de revisar y fortalecer los mecanismos de control que permitieran combatir la evasión en el pago de contribuciones, el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias y en general el fraude aduanero, que representa una competencia desleal para la industria nacional, el comercio formalmente establecido y el erario público.

³ Reyes Díaz Leal, Eduardo. "Aduanas, Operación en México". Editorial Universidad en Asuntos Internacionales. México 1994, pp. 95- 96.

Bajo la dirección del Lic. José Francisco Gil Díaz, Secretario de Hacienda y Crédito Público y del Lic. José Guzmán Montalvo, Administrador General de Aduanas, a partir de diciembre del 2000, la Aduana en México renueva su imagen y redefine su papel en la política comercial del país como instrumento facilitador y de fiscalización de las operaciones de comercio exterior, así como de los programas de fomento al comercio exterior.

Durante mucho tiempo las Aduanas eran únicamente recaudadoras de impuestos y gendarmes fronterizos; sin embargo, en la actualidad sus funciones se han transformado en virtud del desarrollo del comercio exterior y de las normas aduaneras, que han dado lugar al nacimiento del derecho aduanero, así el aspecto fiscal recaudatorio, ha pasado a un segundo término y las funciones de carácter económico y comercial, entre otras, han adquirido preponderancia, más aún con la globalización y formación de las uniones aduaneras.

1.3. Concepto de Aduana.

La palabra Aduana, tiene dos vertientes en su origen etimológico, la primera “diván”, que proviene del vocablo persa, cuyo significado era “el lugar de reunión de los administradores de finanzas”, llega hasta nosotros como “diovan” del vocablo árabe, posteriormente pasa al italiano como “dogana” finalizando en “Aduana”.⁴

La segunda vertiente proviene del nombre arábigo “divanum” que significaba la casa en donde se recaudan los derechos, comenzando a denominarse posteriormente “divana”, luego como “duana”, y concluyendo finalmente con “Aduana”.

La Aduana es la representación física del estado nacional y el punto que separa una frontera nacional de otra.

⁴ Palomar de Miguel, Juan. “Diccionario para Juristas”. Editorial Mayo. México 1981, p. 52.

El *Consejo de Cooperación Aduanera* define a la Aduana, como:

“Los servicios administrativos especialmente encargados de la aplicación de la legislación relativa a la importación y la exportación de las mercancías y a la percepción de los ingresos públicos provenientes de los derechos e impuestos que se aplican a las mercancías”.

Para *Carlos Anabalon Ramírez*⁵, jurista chileno y autoridad en la materia, por su parte define a la Aduana como:

“El organismo estatal encargado de intervenir en el tráfico internacional de mercancías, vigilando y fiscalizando su paso a través de las fronteras del país, aplicando las normas legales y reglamentarias relativas a la importación, exportación y demás regiones aduaneras; formando las estadísticas de este tráfico; determinando y percibiendo los tributos que lo afectan u otorgando las exenciones o franquicias que lo benefician; y cumpliendo con las demás funciones que las leyes le encomiendan”.

Por todo lo anterior, podemos definir a la aduana como el ente estatal encargado de realizar las funciones sustantivas de facilitación del comercio exterior, de recaudación de las contribuciones aplicables reconociendo sus exenciones y franquicias, de la fiscalización y verificación física y documental de las mercancías que entran al territorio nacional o que salen del mismo a través de los diferentes tráficados aduaneros por las diferentes fronteras del país, del cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, así como de la prevención y aplicación de sanciones por las irregularidades detectadas, llevando a cabo las estadísticas del comercio exterior, utilizando para realizar sus funciones equipo y tecnología de punta.

⁵ Anabalon Ramírez, Carlos. “El Derecho Tributario Aduanero”. Editorial Trillas. México 1993.

Al lado de la modernización de las aduanas también es indispensable que la legislación aduanera se modernice, a fin de que reconozca y dé legalidad a los métodos y procedimientos apoyados en equipo y sistemas informáticos innovadores.

En la actualidad, cuando el sistema clásico de regular y proteger la economía de un país mediante la imposición de los derechos de Aduana ha desaparecido casi por completo, este tipo de contribuciones son también atacadas mediante formas de integración regional como zonas de libre comercio, uniones aduaneras, etcétera, que persiguen una libre circulación de mercancías por los territorios de los países miembros, sin que sea necesario pagar impuestos. De esta manera la Aduana deja de ser una expresión de la soberanía nacional para transformarse actualmente en una institución de carácter supranacional.

1.4. Las funciones de la Aduana.

Las Aduanas son las unidades administrativas de la administración pública centralizada, que dependen de la Dirección General de Aduanas y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria.⁶

La aduana juega un papel preponderante para la economía nacional, por lo que debemos precisar sus funciones que también resultan relevantes para la seguridad nacional. Así resulta valioso definir las funciones sustantivas que la aduana de México tiene hoy en día, pues la aduana moderna ya no se limita únicamente a controlar, revisar y fiscalizar física y documentalmente las mercancías que entran al país o salen del mismo. La aduana se ha convertido en un instrumento facilitador y de fomento al comercio exterior, lo que nos permite afirmar que la aduana evoluciona al igual que lo hacen las tecnologías, la informática, las comunicaciones, los transportes, métodos de operación, que continua como una

⁶ Reyes Díaz Leal, Eduardo. "El Despacho Aduanal". Editorial Universidad en Asuntos Internacionales. México 2003, p. 3.

unidad administrativa del gobierno, que sin embargo, tiende a privatizarse en aquellas funciones periféricas a su función sustantiva de seguridad nacional.

En este sentido, dentro del proceso de modernización aduanero la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Servicio de Administración Tributaria y la Administración General de Aduanas, a partir del 2002, incrementaron la autorización o concesión de servicios aduaneros a los particulares, privatizando estos servicios de manera importante y mejorando los mismos; lo cual se refleja como una tendencia del futuro de las aduanas en México.

Dentro de esta tendencia modernizadora, se destacan los siguientes servicios aduaneros privados:

- a. El otorgamiento de patentes de agentes aduanales y la autorización de apoderados aduanales para la tramitación de las operaciones aduaneras.
- b. La concesión o autorización del manejo, almacenaje y custodia de las mercancías de comercio exterior en almacenes y patios en recintos fiscales o fiscalizados.
- c. La autorización a los particulares para prestar los servicios de procesamiento electrónico de datos y servicios relacionados, necesarios para llevar a cabo el despacho aduanero.
- d. Autorización a las Confederaciones de Agentes Aduanales (CAAAREM), a las Asociaciones Nacionales de Empresas que utilicen los servicios de Apoderados Aduanales, para prestar los servicios de prevalidación electrónica de datos, contenidos en los pedimentos elaborados por los agentes o apoderados aduanales.

- e. También el SAT podrá otorgar autorización a los particulares, para prestar los servicios de procesamiento electrónico de datos y servicios relacionados necesarios para llevar a cabo el control de la importación temporal de remolques, semiremolques y portacontenedores.
- f. Autorización para que se almacenen mercancías de procedencia extranjera o nacional en Almacenes Generales de Depósito, a fin de que éstos puedan prestar este servicio en los términos de la Ley General de Organizaciones de Crédito, ya sea para que las mercancías puedan importarse definitivamente, si son de procedencia extranjera; exportarse definitivamente, si son de procedencia nacional; retornarse al extranjero las de esa procedencia o reincorporarse al mercado las de origen nacional, cuando los beneficiarios se desistan del régimen de depósito fiscal, e importarse temporalmente por maquiladoras o por empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía (Depósito Fiscal).
- g. Autorización a empresas transportistas para que efectúen el transporte de mercancías de comercio exterior.
- h. Autorización de establecimientos de depósitos fiscales para la exposición y venta de mercancías extranjeras y nacionales en puertos aéreos internacionales, fronterizos y marítimos de altura.
- i. Autorización a particulares para que realicen el segundo reconocimiento de las mercancías (dictaminadores aduaneros).
- j. Autorización para habilitar instalaciones especiales en los recintos fiscales estratégicos, y la autorización para su administración.

- k. Autorización para prestar los servicios de carga, descarga y maniobras de mercancías en los recintos fiscales (alijadores).

- l. Autorización al Banco Nacional del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, S.N.C. (Banjército), para realizar el trámite de importación temporal de vehículos.

El cobro de las contribuciones de los pedimentos, declaraciones y avisos, así como de las cuotas compensatorias que deban pagarse en materia de comercio exterior, se realiza por los módulos bancarios establecidos en las aduanas o sucursales bancarias habilitadas o autorizadas para el cobro de contribuciones al comercio exterior.

Así, dentro de las funciones básicas sustantivas de la aduana en su carácter de entidad gubernamental pública, hoy en día encontramos las siguientes:

1. *De facilitación.* De las operaciones de comercio exterior y de los programas de fomento al comercio exterior. Esta función es prácticamente nueva en nuestro país y ha cobrado una gran importancia en la aduana moderna ya que los importadores y exportadores exigen eficiencia y rapidez en las operaciones aduaneras por el costo económico que representa la tardanza en el despacho aduanero y por el costo del almacenaje de las mercancías, la acumulación de inventarios, así como por la planeación de “justo a tiempo” con el que se manejan infinidad de empresas que buscan ahorrar dinero, tiempo y esfuerzo al pretender brindar, incluso, servicios integrales en la importación y exportación de mercancías. El equipamiento y la utilización de tecnología de punta en las aduanas del país actualmente contribuyen con la función de facilitación de las operaciones aduaneras. De esta manera la tendencia es que la aduana mexicana se convierta en una aduana automatizada en la que deje de utilizar papeles y aplique los principios de certificación así como del “justo a tiempo”.

2. *De recaudación.* De los impuestos al comercio exterior principalmente, de los impuestos internos, derecho de trámite aduanero y de las cuotas compensatorias, así como de la aplicación de exenciones y franquicias que correspondan en el pago de impuestos de importación y de exportación.

3. *De fiscalización.* Del cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias y de las normas oficiales mexicanas (NOM's), así como del uso de las mercancías en los regímenes aduaneros suspensivos en el pago de impuestos al comercio exterior.

4. *De verificación.* De los certificados de origen de mercancías, del valor en aduana de las mercancías, y del cumplimiento de garantías en el despacho aduanero.

5. *De prevención.* De las infracciones y delitos aduaneros, y de la aplicación de las sanciones correspondientes, del tráfico de drogas y estupefacientes, armas prohibidas, del tráfico de desperdicios y residuos tóxicos, de violación a los derechos de propiedad industrial y de actos de terrorismo. La aduana moderna tiene como otra característica la de ser una aduana inteligente que permita prevenir y detectar mediante sistemas electrónicos y tecnología de punta conductas ilícitas que constituyen prácticas de fraude aduanero, ya sea técnico (documentado) o bronco (sin documentos), que perjudican a los diversos sectores industriales del país y en conjunto a la economía nacional.

6. *De estadística.* Del comercio exterior y de las operaciones aduaneras que se reflejan en la balanza comercial y para la toma de decisión de las autoridades.

Finalmente, debemos señalar que una aduana moderna debe realizar sus funciones con transparencia, con pleno respeto y apego al principio de legalidad, a los derechos humanos reconocidos en la Declaración de los Derechos Humanos,

adoptada por los países miembros de la Organización de la Naciones Unidas (ONU), y ser un instrumento de atracción de la inversión extranjera.

De esta manera, la revisión de pasajeros internacionales y transmigrantes que ingresan al territorio nacional o salen del mismo por vía terrestre, marítima o aérea, deben ser tratados con especial respeto a los derechos de las personas por los servidores públicos de las aduanas, debiendo realizar éstos su labor de manera honesta y transparente, pues no podríamos hablar de una aduana moderna si la misma no respeta los derechos humanos y actúa con transparencia.

1.5. Organización de la Aduana.

De conformidad con el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria⁷ (RISAT), la Administración General de Aduanas (AGA) como unidad administrativa está a cargo de un Administrador General, auxiliado en el ejercicio de sus facultades por los servidores públicos adscritos, una pluralidad de Administraciones Centrales y las diversas Aduanas del país. Cada una de estas unidades tiene su propia competencia y facultades delimitadas en la Legislación Aduanera.

1.5.1. La Administración General de Aduanas.

Con la denominación Administración General de Aduanas (AGA) se designa al organismo estatal que compone, administra y dirige a las aduanas del país y sus unidades administrativas adscritas, mediante el establecimiento de políticas y programas que deben seguir, ejerciendo las facultades y competencias que le confieren tanto la Ley Aduanera, demás ordenamientos aplicables y el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT).

Por Servicio Aduanero entendemos además de lo señalado anteriormente, al conjunto de capital humano y sus servicios que brindan a los usuarios de las

⁷ Publicado en el Diario Oficial de la Federación del 22 de marzo de 2001.

aduanas siguiendo los lineamientos establecidos por el Ejecutivo Federal. Anteriormente a la AGA se le denominaba Dirección General de Aduanas.

La misión de la denominada Aduana en México es controlar la entrada y salida de mercancías del país mediante un servicio aduanero íntegro, transparente, justo y de calidad que facilite a los usuarios el cumplimiento de las disposiciones legales; asimismo, su visión, es la de proporcionar un servicio aduanero ágil, íntegro y transparente que sea competitivo internacionalmente.⁸

La Aduana Mexicana es un ente que forma parte del servicio público federal, entendiéndose como servicio público, la “Institución jurídico-administrativa en la que el titular es el Estado y cuya única finalidad consiste en satisfacer de una manera regular, continua y uniforme necesidades públicas de carácter esencial, básico o fundamental; se concreta a través de prestaciones individualizadas las cuales podrán ser suministradas directamente por el Estado o por los particulares mediante concesión”.⁹ En este sentido, por su naturaleza, la Aduana de México siempre estará sujeta a normas, reglas y principios de derecho público y administrativo.

1.5.2. Estructura.

De conformidad con el artículo 2º de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público forma parte de la Administración Pública Centralizada dependiente del Poder Ejecutivo a través del Presidente de la República, que al mismo tiempo es Jefe de Gobierno, Jefe de Estado y Jefe de la Administración Pública Federal.¹⁰ Esto significa que la Administración Pública Federal, incluidas la SHCP y la Administración General de Aduanas, están subordinadas al Presidente de la República y por lo tanto

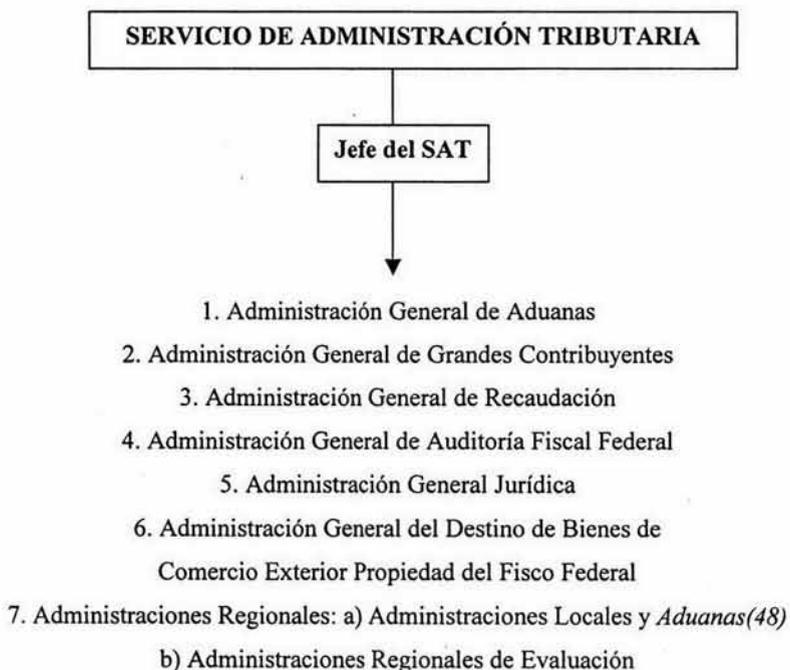
⁸ Carvajal Contreras, Op. Cit., p. 136.

⁹ Pineda, Fanny. “Servicio Público”, Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo P-Z, Editorial Porrúa, S.A.-UNAM, 9ª ed., México, 1996, p. 2906.

¹⁰ Sandoval Hernández, Sergio. “Centralización Administrativa”, Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo A-C. Editorial Porrúa, S.A.-UNAM, México, 1998, p. 519

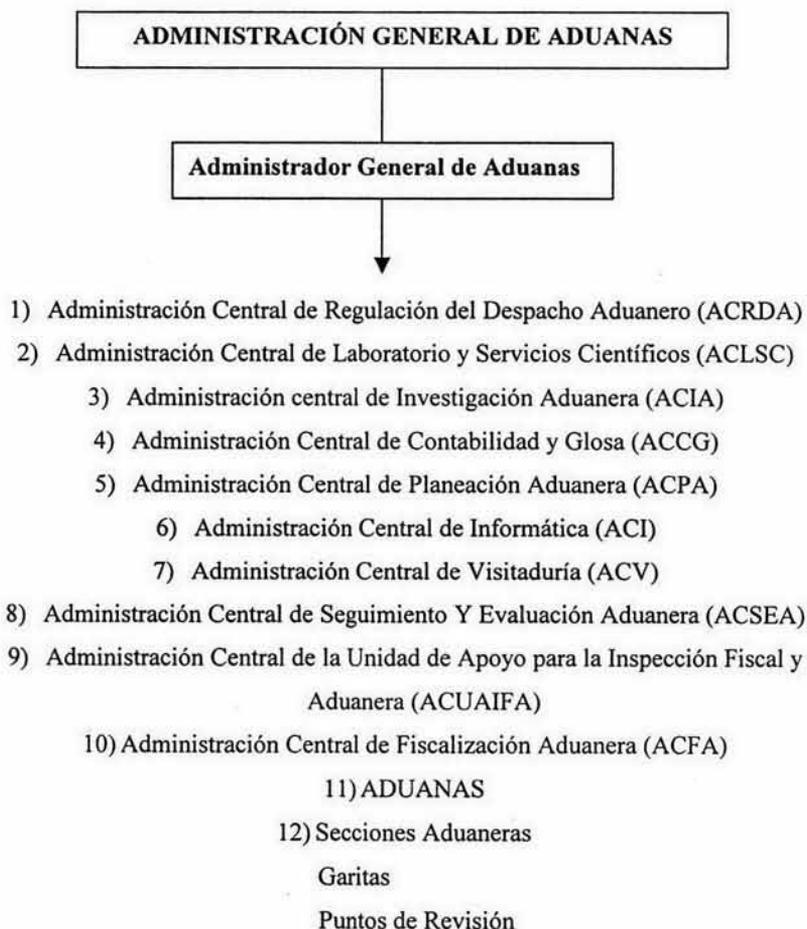
dependen de él y están sujetos a su mando, decisión, nombramiento, vigilancia, disciplina y competencia.

El servicio de Administración Tributaria (SAT) es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) con carácter de autoridad fiscal, con autonomía de gestión, presupuestal y técnica para la emisión de sus resoluciones, con la competencia que le establece el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT). El SAT es el encargado de aplicar las leyes fiscales y aduaneras, con la finalidad de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, fiscalizar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones y generar y propiciar la información necesaria para el diseño de la evaluación de la política tributaria federal. Dentro de esta entidad encontramos diversas unidades administrativas dentro de las cuales destacan las siguientes:



De esta manera, la Administración General de Aduanas como parte integrante del SAT, se estructura por un titular de la Administración General, 10 administraciones centrales, 48 aduanas y aproximadamente 180 puntos de servicios, dentro de los cuales se encuentran secciones aduaneras, garitas y aeropuertos internacionales.

Las oficinas centrales adscritas que realizan funciones sustantivas en la Administración General de Aduanas son:



Cada una de estas administraciones centrales están a cargo de un administrador central y dependen de cada uno de ellos, respectivamente los administradores de áreas, subadministradores, jefes de departamento y personal de base.

Las aduanas se encuentran estratégicamente distribuidas en todo el territorio nacional, tanto en las fronteras, puertos marítimos y aéreos, y en el resto del interior del país, de acuerdo a las necesidades y requerimientos de cada zona geográfica y de los diferentes polos de desarrollo, parques industriales, corredores industriales, muelles, infraestructura de transporte, etcétera, contándose 19 aduanas en la frontera norte, 2 en la frontera sur, 17 aduanas marítimas y 10 aduanas interiores. Algunas aduanas cuentan con secciones aduaneras, garitas de revisión o puntos de revisión en los aeropuertos internacionales.

Cada aduana tiene como titular un Administrador de Aduana y cuenta con unidades administrativas (a cargo de Subadministradores, jefaturas de departamento o de secciones aduaneras) que funcionan armónicamente entre sí acorde con las necesidades de cada aduana. Generalmente, las aduanas cuentan principalmente con subadministraciones o jefaturas de operación aduanera, de trámites y asuntos legales, de contabilidad y glosa, de fiscalización, y/o de recursos, que coadyuvan con el Administrador de la Aduana en las funciones que tiene encomendado conforme a las disposiciones jurídicas aplicables.

Es importante señalar que cada una de las aduanas fronterizas, marítimas, interiores y la aduana aeroportuaria, se caracteriza por ser diferente a las demás, incluso, a las de su misma categoría o tipo, son muy distintas cada una de las aduanas fronterizas entre sí.

CAPÍTULO 2

Procedimientos Administrativos Aduaneros

2.1. Definición.

Los Procedimientos Administrativos Aduaneros, son el conjunto de trámites y actuaciones de carácter administrativo realizados por la autoridad aduanera, sobre los cuales debe recaer una resolución en los plazos previstos por la ley, pudiendo tener el carácter de provisional o definitiva. Los procedimientos aduaneros pueden iniciarse de oficio por la autoridad mediante una orden de comprobación, una acta de inicio en el caso de la detección de irregularidades en el ejercicio de sus facultades de comprobación, o a petición del particular en el ejercicio de su derecho de petición o de defensa de los actos de autoridad.¹¹

2.2. Requisitos de las Promociones.

Hemos afirmado que los procedimientos aduaneros pueden ser incitados por un gobernado o por la propia autoridad aduanera, pero siempre deberán seguirse por ésta conforme a la ley. En el primer caso, para que ello se dé, el gobernado debe cumplir con ciertos requisitos para estimular la actuación de la autoridad, previstos en los artículos 8° de la CPEUM, 18, 18-A y 19 del Código Fiscal de la Federación, el cual se aplica supletoriamente a la materia aduanera en términos del artículo 1° de la propia Ley Aduanera, así como en las demás disposiciones jurídicas que establezcan los requisitos aplicables dependiendo de la petición o promoción, pues éstos pueden variar, ya sea que se trate, por ejemplo, de una simple solicitud de emisión de copias certificadas que implica el pago de un derecho, o de la interposición de un recurso de revocación, que requiere la existencia de una resolución administrativa previa.

¹¹ Trejo Vargas, Pedro. "El Sistema Aduanero de México". Editorial Servicio de Administración Tributaria. México 2003, p. 327.

En este sentido, los requisitos mínimos exigidos para toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales son los siguientes:

- a) Estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital.
- b) Presentarse en las formas aprobadas y acompañar los anexos que en su caso se requieran. Cuando no existan formas aprobadas, la petición deberá presentarse en escrito libre y tener por lo menos los siguientes requisitos:
 1. Constar por escrito;
 2. El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro;
 3. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción; y
 4. En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.¹²

Cabe indicar que cuando no se cumplan los requisitos anteriores, las autoridades podrán requerir al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada; si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán acompañar al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares que sea necesario.¹³ Es importante destacar que, la legislación aduanera no acepta la gestión de negocios, es decir, que un tercero sin mandato y sin estar obligado a actuar en representación de otro, se encargue de un asunto de éste ante las autoridades

¹² Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. "Principios de Derecho Tributario". Editorial Limusa. México 2000, p. 150.

¹³ Ídem.

fiscales o aduaneras. Por lo que la ley exige que toda promoción o petición se haga por el propio interesado o por un tercero pero con representación legal, mediante un mandato o carta poder, pudiendo autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones, presenten pruebas y promociones relacionadas.

Finalmente, en virtud de los cambios tecnológicos e informáticos, en el Dictamen de modificaciones al CFF para 2003, aprobado por la Cámara de Diputados, se prevé que toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante un documento digital que contenga la firma electrónica avanzada y enviarse por los medios electrónicos que autorice el SAT, salvo que se deba acompañar de documentos que no sean digitalizados, así como tratándose de declaraciones y solicitudes de inscripción relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes. ¹⁴

2.3. Los Sujetos en los Procedimientos.

Debemos señalar que en los procedimientos fiscales de carácter administrativo pueden existir tres tipos de sujetos:

- a) la autoridad, en su carácter de ente público; ¹⁵
- b) el contribuyente interesado, el cual puede ser también un ente público (en una relación de supra-subordinación) o un particular ¹⁶; y
- c) los terceros perjudicados, en el caso de que proceda un procedimiento de tercería excluyente o de preferencia.

En todos estos casos debe existir un vínculo jurídico reconocido por la ley entre la autoridad y los gobernados a fin de dar inicio a los procedimientos.

¹⁴ Martín Granados, Ma. Antonieta. " Código Fiscal de la Federación: Dictamen aprobado por Cámara de Diputados, pendiente por Senadores ". Nuevo Consultorio Fiscal, UNAM, Año 17, 1ª Quincena del 2003, México, pp. 29-30.

¹⁵ Delgadillo Gutiérrez, p. 117

¹⁶ Ídem

Dentro de la relación procesal los contribuyentes se encuentran en una situación de subordinación respecto de la propia autoridad que emitirá la resolución final dentro del procedimiento administrativo, misma que debe actuar conforme al Principio de Legalidad (Juricidad) con respecto a la pretensión, defensa o solicitud del contribuyente.

Los promoventes en los procedimientos son las personas físicas o jurídicas que tienen, o estiman tener, derechos o intereses contrapuestos con la autoridad administrativa-aduanera, a punto de chocar, o que chocan plenamente entre sí, y que pretenden mantener vigentes. Por lo que respecta a la autoridad aduanera, es el ente público que se encargará de resolver el conflicto de intereses o derechos, de manera imparcial y de acuerdo a las reglas del procedimiento y de la legalidad.

Desde luego, la resolución final que recaiga al procedimiento o a cualquier solicitud que cumpla los requisitos exigidos, podrá ser impugnada ante la misma autoridad administrativa competente haciendo uso de los medios de defensa legalmente establecidos, o ante terceras instancias administrativas o judiciales.

2.4. Inicio de los Procedimientos.

Generalmente, cuando un procedimiento administrativo es iniciado por la autoridad fiscal o aduanera, éste resulta de una orden de comprobación escrita, o de una acta o escrito de inicio de procedimiento, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, por la detección de irregularidades del contribuyente. En todo caso, las ordenes de comprobación deben ser notificadas por la autoridad a los particulares, y generalmente inician los procedimientos que tienen como fin la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, a través de: Revisiones de Gabinete, la Glosa de Documentos, Auditorias, Visitas Domiciliarias, Verificación de Mercancías en Transporte o de cualquier otra facultad de comprobación.¹⁷

¹⁷ Trejo Vargas, Op. Cit. p. 329.

De estas formas de comprobación, es entonces que pueden detectarse irregularidades relacionadas con la tenencia, transporte o manejo de las mercancías de comercio exterior, por ejemplo: derivado de una Visita Domiciliaria o Verificación de Mercancías en Transporte practicados por la autoridad, es factible que se emita un Acta de inicio de Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, conocido como PAMA, en el que procede el embargo de mercancías y de sus medios de transporte; o una Acta de inicio de Procedimiento de Irregularidades en Materia Aduanera, al que denominaremos PIMA, en los que no procede el embargo de bienes, ya sea porque no se tienen las mercancías a la vista como en la glosa de pedimentos, o bien, porque se trata de infracciones muy leves y solo aplican multas. Dichas actas de inicio se deberán notificar al interesado o agente o apoderado aduanal, dándole a conocer las presuntas irregularidades detectadas, a fin de que de comienzo el procedimiento respectivo que deberá seguir las etapas o trámites señalados en la ley, dándole oportunidad al gobernado para que se defienda.

Por otra parte, es importante señalar que las actas de inicio del PAMA y del Procedimiento de Irregularidades en Materia Aduanera (PIMA) además de cumplir con los requisitos del artículo 38 del CFF, ya estudiados, deberán contener los hechos u omisiones detectados, así como las irregularidades que se observen del dictamen aduanero que emita el servidor público competente.

Adicionalmente, lo consignado en dichas actas harán prueba de la existencia de los hechos u omisiones detectados y que pudieran constituir una posible infracción o delito a las disposiciones fiscales y aduaneras.

2.5. Formas de Comprobación de las Autoridades Aduaneras.

La principal base legal de las diversas formas de comprobación de la autoridad aduanera la encontramos en los artículos 14 y 16 de la CPEUM, 43 y 46 de la Ley Aduanera. Este último numeral dispone que cuando las autoridades aduaneras con motivo de la revisión de documentos presentados para el despacho de las

mercancías, del Reconocimiento Aduanero, del Segundo Reconocimiento ¹⁸ o de la Verificación de Mercancías en Transporte, tengan conocimiento de cualquier irregularidad, la misma se hará constar por escrito o en acta circunstanciada que para el efecto se levante, de conformidad con el procedimiento que corresponda. Sin embargo, existen otras disposiciones contenidas en la propia Ley Aduanera y en el RISAT que establecen otras formas de comprobación de las autoridades fiscales distintas a las mencionadas en el citado numeral, mismas que analizaremos enseguida, con las ya señaladas.

2.5.1. Reconocimiento Aduanero y Segundo Reconocimiento.

“ El Reconocimiento Aduanero es el examen físico o mediante documentos, de las mercancías de importación o exportación, a fin de determinar la clasificación arancelaria de las mismas. “ ¹⁹

El Reconocimiento Aduanero es consecuencia de la presentación, por parte de los exportadores o importadores, de la declaración aduanera mediante la cual se determinan: los impuestos a pagar, las mercancías que se presentan a control, la clasificación arancelaria, y se declara el destino económico al que se destinan.

La autoridad en ejercicio de sus atribuciones procede a determinar si los datos vertidos en la declaración concretada en el pedimento, se apegan o no a derecho, lo que realiza mediante el Reconocimiento.

Presentado el pedimento ante la Aduana correspondiente, el vista que designe el administrador procederá a realizar el Reconocimiento Aduanero en los términos del artículo 60 del Reglamento de la Ley Aduanera; para ello podrá tomar muestras de las mercancías, tomar fotografías, constar los resultados del proceso industrial a que fueron sometidas las mercancías, recabar diseños industriales,

¹⁸ Reyes Díaz Leal, “Aduanas...”. Op. Cit. pp. 95-96.

¹⁹ “Diccionario Jurídico Mexicano”. Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1994, p. 2692.

folletos y catálogos, y todos aquellos elementos que puedan serle necesarios para poder determinar las características de las mercancías.

Si de la comprobación que realiza el vista, encuentra correctos los datos vertidos en el pedimento, entregará las mercancías al interesado, previo el pago de las contribuciones respectivas.

En el caso de que el vista observe discrepancias entre lo declarado por el importador o el exportador y el resultado del Reconocimiento, la autoridad aduanera procederá a la imposición de las sanciones correspondientes, determinando correctamente lo declarado.

“ El Segundo Reconocimiento consiste en verificar por segunda ocasión las mercancías para precisar si lo manifestado por el importador o por el exportador es correcto, en relación a los conceptos a que se refiere el Primer Reconocimiento; en que casos y bajo que circunstancias opera el Reconocimiento, en que consiste y como se lleva a cabo. La Ley Aduanera y su Reglamento describen paso a paso como se verifica y se realiza. “²⁰

El Reconocimiento Aduanero lo llevan a cabo verificadores de aduanas, empleados o servidores públicos de la Aduana; el Segundo Reconocimiento no lo efectúan empleados o servidores de la Aduana, sino que lo realizan los llamados dictaminadores aduaneros autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La Ley Aduanera en su artículo 44 define al Reconocimiento Aduanero y Segundo Reconocimiento como el examen de mercancías de importación o de exportación, así como de sus muestras, para allegarse de elementos que ayuden a precisar la veracidad de lo declarado, respecto de: I. Las unidades de medida señaladas en las

²⁰ “ Especialización en Materia Procesal Fiscal”. Tribunal Fiscal de la Federación. Instituto de estudios sobre justicia administrativa. México 2000, p. 476.

tarifas de las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, así como el número de piezas, volumen y otros datos que permitan cuantificar la mercancía; II. La descripción, naturaleza, estado, origen y demás características de las mercancías; III. Los datos que permitan la identificación de las mercancías, en su caso.

De aquí pueden derivar dos tipos de procedimientos: el llamado PAMA, regulado por los artículos 150, 151 y 153 de la Ley Aduanera y al que denominamos PIMA, regido por el artículo 152 de la misma Ley.

2.5.2. Verificación de Mercancías en Transporte.

La Verificación de Mercancías de comercio exterior en transporte, consiste en la revisión física y documental por las autoridades fiscales de las mercancías de comercio exterior que son transportadas a través de los tráficos terrestre, marítimo o fluvial. Las formas más comunes de ejercer esta facultad por la autoridad es mediante la Verificación de las Mercancías, utilizando una orden escrita en un punto en carretera, en brechas, en sobrevigilancia o en una volanta fiscal.²¹

Toda vez que la legislación aduanera no establece con detalle el procedimiento que se debe seguir en este tipo de revisiones, consideramos que esta facultad resulta aplicable a la Verificación de Mercancías de comercio exterior en transporte de tráfico aéreo, e incluso, cuando las mercancías son transportadas por pasajeros internacionales al momento que salen caminando del recinto fiscal o fiscalizado hacia el interior del país, independientemente de que se hayan sometido al mecanismo de selección automatizada.

Sobre este último aspecto resulta interesante abundar, en virtud de que por tráfico terrestre no sólo entendemos la circulación de mercancías a través de medios de transporte como el ferrocarril, los camiones de carga o cualquier vehículo, sino el transporte de mercancías de comercio exterior que lleve consigo una persona física

²¹ Trejo Vargas, Op. Cit. p. 329.

a la entrada o salida del país, pues resulta común que muchos pasajeros mal intencionados transportan consigo mercancías no declaradas en la aduana, mismas que deben ser controladas y fiscalizadas por seguridad nacional, como son: las armas y sus parte, explosivos, municiones, drogas o precursores químicos e incluso tratándose de joyas o diamantes, de la declaración de dinero y otros documentos similares, a fin de evitar el lavado de dinero, etcétera.

Adicionalmente, nuestra posición se sustenta en el sentido de que si la autoridad únicamente puede aplicar la Verificación de Mercancías en Transporte, cuando éstas se trasladen en medios de conducción carretero o ferroviario, limitaría y socavaría la potestad del Estado para vigilar y hacer cumplir sus facultades de comprobación y funciones, en detrimento de la propia sociedad y de los sectores industriales.

Para realizar la Verificación en Transporte, la autoridad aduanera o fiscal primero deberá identificarse con el transportista, tenedor o poseedor de las mercancías, con la Constancia de Identificación respectiva emitida por el Administrador General de Aduanas o por el Administrador de la Aduana de la circunscripción territorial donde se realice la revisión, o por cualquier otro servidor público competente ²²; de igual forma se le deberá mostrar al contribuyente la Orden de Verificación de Mercancías de comercio exterior en transporte, la cual podrá ser dirigida al transportista, tenedor o poseedor de las mercancías, procediéndose al traslado de la mercancía y de sus medios de transporte al recinto fiscal autorizado para la revisión física y documental de la mercancía y del medio de transporte, procediéndose a levantar el Dictamen de clasificación, cotización y avalúo de las mercancías. De detectarse irregularidades se iniciará el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA) o el Procedimiento de Irregularidades en Materia Aduanera (PIMA), según proceda.

²² Reyes Díaz Leal, "Aduanas...". Op. Cit. p. 102.

2.5.3. Glosa de Documentos.

La Glosa de Documentos es realizada por la Administración Central de Contabilidad y Glosa de la Administración General de Aduanas, y consistente en la revisión legal y aritmética de los pedimentos y otros documentos de comercio exterior presentados por los contribuyentes en las aduanas en la importación y exportación de las mercancías, y tiene como fin verificar el cumplimiento de las obligaciones y formalidades establecidas en la legislación fiscal y aduanera, así como en otros ordenamientos legales, después de haberse realizado el despacho aduanero de las mercancías y les hubiera correspondido desaduanamiento libre.

Antes del 2002, la Glosa de Documentos correspondía a las aduanas, y la Administración General de Aduanas tratándose de pedimentos que rebasaran cierta cuantía; en la práctica actualmente quien ejerce esta función es sólo la Administración Central de Contabilidad y Glosa.

De las irregularidades detectadas únicamente la autoridad procederá a emitir y notificar un Acta o escrito de hechos u omisiones, en términos del artículo 152 de la Ley Aduanera, iniciando el PIMA, independientemente de que el contribuyente haya incurrido en alguna de las causales de embargo a que se refiere el artículo 151 de la misma Ley. Lo anterior, en virtud de que la autoridad aduanera ya no tiene a la vista o bajo su custodia las mercancías de comercio exterior amparadas por los pedimentos o documentos glosados.

2.5.4. Visita Domiciliaria.

Para hablar de las Visitas Domiciliarias, es importante primero mencionar que el criterio para considerar qué es un domicilio fiscal, es el establecido en el artículo 10 del CFF. En este sentido, para considerar al domicilio señalado por un contribuyente en los pedimentos, facturas o cualquier otro documento exigido, es aquél en el cual deben necesariamente reunirse los requisitos de dicho numeral, de tal manera que el domicilio fiscal no se puede regir simplemente por el lugar donde se localice, habite o viva el obligado, si no por aquél en el que tenga el

principal asiento de sus negocios, el que utilice como base fija para el desempeño de sus actividades o el principal asiento de éstas, tratándose de personas físicas, o aquél en que se encuentre el principal asiento del negocio tratándose de personas morales.²³

Así, las Visitas Domiciliarias en materia de comercio exterior practicadas por la autoridad aduanera en ejercicio de sus facultades de comprobación, como su nombre lo indica se realizan en el domicilio fiscal, o en cualquier otro domicilio del contribuyente cuando en el primero por circunstancias justificadas no sea posible realizar, tales como bodegas, almacenes, oficinas o el que determine la autoridad, con el objeto de inspeccionar, vigilar y comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras a que están obligados los contribuyentes y/o responsables solidarios, así como la verificación física y documental de mercancías de comercio exterior. Dentro de dicho objeto podemos detallar: el debido pago de impuestos al comercio exterior y demás contribuciones que se causen, verificar la legal importación o exportación, tenencia o estancia en el país de mercancías de procedencia extranjera, el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, la correcta información manifestada en la documentación aduanera en relación con el nombre o domicilio fiscal del proveedor o importador, que dichos documentos no sean falsos, o el valor declarado en los pedimentos no se encuentre subvaluado en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado, etcétera, así como cualquier otra información, siempre que se especifique en la orden de visita.

La Visita Domiciliaria en materia de comercio exterior se inicia con la notificación de la Orden de la práctica de la misma, la cual deberá contener impreso el nombre del visitado y ser notificada al contribuyente interesado o su representante legal. Además, la Orden deberá contener y precisar el objeto de la visita, las operaciones de importación y exportación que abarcará, el periodo sujeto a revisión, el nombre y adscripción de los visitadores, mismos que podrán actuar en el desarrollo de la

²³ Delgadillo Gutiérrez, Op. Cit. p. 122.

diligencia en forma conjunta o separadamente. Sin embargo, previamente los visitadores deberán identificarse mediante una Constancia de identificación que al efecto expida el funcionario competente, esta Constancia deberá contener la fotografía y firma del servidor público a quién se le expide, la vigencia de la misma, así como solicitud a las autoridades civiles y militares de su apoyo para efectuar la Visita Domiciliaria, además de los datos a que se refiere el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

Durante el desarrollo de la Visita la autoridad levantará una Acta circunstanciada de hechos y podrá requerir toda la información que considere necesaria, dictar medidas de apremio, y proceder, en su caso, al embargo precautorio de mercancías de procedencia extranjera o sólo a la determinación de contribuciones y aprovechamientos omitidos, así como determinar las posibles sanciones que correspondan. Al final del cierre del Acta, deberán firmar los que intervinieron en la diligencia.

Los pasos que siguen los visitadores durante una Visita Domiciliaria de comercio exterior con el objeto de verificar física y documentalmente mercancías de comercio exterior son los siguientes:

1. Acuden al domicilio y solicitan la presencia del contribuyente o de su representante legal. Si no está dejan citatorio para otro día.
2. Se identifican, entregan la Orden de Visita y la Carta de Derechos ²⁴ del Auditado.
3. Solicitan la designación e identificación de testigos.

²⁴ La legislación fiscal no exige la entrega de este documento, consistente en una especie de "panfleto" que enuncia los derechos que tiene el auditado dentro de la visita, tales como: designar testigos, manifestar lo que a su derecho convenga, señalar domicilio para oír y recibir notificaciones, etcétera, y que se acusa de recibido por la autoridad. En la práctica, también es común que la Orden de visita contenga dentro de su cuerpo los derechos que tiene el auditado en la visita domiciliaria o auditoria.

4. Efectúan inspección ocular.
5. Si no encuentran mercancía de comercio exterior, levantan acta parcial de inicio, asentando que no se encontró mercancía extranjera.
6. Sin embargo, solicitan documentación por operaciones de comercio exterior celebrados hasta en los últimos 5 años.
7. Si encuentran mercancía de comercio exterior, levantan inventario, y solicitan documentación comprobatoria de mercancías y operaciones de comercio exterior hasta de los últimos 5 años.
8. Inician la revisión de la documentación.
9. Si detectan irregularidades:
 - Proceden al embargo precautorio de la mercancía;
 - Es posible que también sólo proceda el PIMA;
 - Levantán acta de visita para efectos de comercio exterior;
 - Inician el PAMA o PIMA, según corresponda.
10. Si no detectan irregularidades:
 - Continúan la visita;
 - Levantán última acta parcial;
 - Levantán acta final.
11. Se emite resolución, señalando las opciones y los plazos en que la misma puede ser impugnada.

2.5.5. Terminación Anticipada.

En términos del proyecto de modificación al CFF para el 2003, se contempla que las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las Visitas

Domiciliarias, cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros o cuando el contribuyente hubiere presentado aviso opcional de dictaminarse y siempre que dicho aviso haya surtido efectos. Esto siempre y cuando a juicio de las autoridades fiscales la información proporcionada en los términos del artículo 52-A del propio Código, no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente o cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades.²⁵

Por último no debemos confundir las Visitas Domiciliarias con la Verificación Domiciliaria la cual tiene como objeto que la autoridad compruebe la existencia del domicilio fiscal.

2.5.6. Revisión de Gabinete.

Las autoridades aduaneras, también podrán realizar Revisiones de Gabinete o de escritorio, en términos del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, solicitando a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, dictámenes, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de facultades de comprobación, fuera de una Visita Domiciliaria. Se entiende que este tipo de revisión también se desprende de diversas fracciones del numeral 42 del citado Código, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

2.5.7. Retención de Mercancías.

Más que una forma de comprobación, la Retención de Mercancías de comercio exterior representa una sanción de carácter administrativo que deberá fundarse y motivarse en una Acta circunstanciada de hechos y notificada al interesado. Es realizada por las aduanas del país en los recintos fiscales de acuerdo a sus facultades de comprobación, en los casos expresamente señalados en la legislación aduanera, con el propósito de verificar que los contribuyentes hayan satisfecho las obligaciones y créditos fiscales generados por la entrada al territorio nacional de

²⁵ Martín Granados, Ma. Antonieta. Op. Cit. p. 35-36.

mercancías de comercio exterior o de su salida, así como para permitir que los contribuyentes cumplan con ciertos requisitos necesarios para el desaduanamiento de las mercancías, y en su caso, para poner las mercancías de comercio exterior a disposición de las autoridades competentes, para lo cual deberán levantar el Acta circunstanciada de hechos correspondiente, siguiendo las formalidades del artículo 152 de la Ley Aduanera.

Así, la Ley Aduanera, expresamente reconoce los siguientes casos de Retención de Mercancías de comercio exterior o de los medios de transporte, con motivo del ejercicio de facultades de comprobación de las aduanas, hasta en tanto los contribuyentes cumplan o presenten los requisitos exigidos omitidos:²⁶

- a) Cuando con motivo del Reconocimiento Aduanero, Segundo Reconocimiento o Verificación de Mercancía en Transporte, no se presente el documento en el que conste el depósito efectuado en la cuenta aduanera de garantía en el caso de que el valor declarado sea inferior al precio estimado.
- b) Cuando con motivo del Reconocimiento Aduanero o Segundo Reconocimiento, no se acredite el cumplimiento de normas oficiales mexicanas de información comercial (NOM's de etiquetado).
- c) Por su parte, procederá la retención de los medios de transporte de las mercancías que hubieran ocasionado daños en los recintos fiscales; en este supuesto las mercancías no serán objeto de retención.

De igual forma, la legislación aduanera, expresamente reconoce los siguientes casos de Retención de Mercancías de comercio exterior, sin incluir sus medios de transporte, hasta en tanto los contribuyentes cumplan o presenten los requisitos exigidos omitidos:

²⁶ Artículo 158 de la Ley Aduanera.

- d) Cuando con motivo del Reconocimiento Aduanero o Segundo Reconocimiento, se detecte que no se ha efectuado el pago del impuesto al valor agregado; podrá retirarse la mercancía del recinto fiscal hasta que se demuestre el pago correspondiente.
- e) Cuando con motivo del Reconocimiento Aduanero o Segundo Reconocimiento se detecte que no se ha efectuado el pago del impuesto especial sobre producción y servicios; podrá retirarse la mercancía de la aduana hasta que se acredite el pago correspondiente.
- f) Procede la Retención de Mercancías en el despacho de mercancías efectuados por empresas certificadas, conforme a la regla 2.15.3. rubros 22 y 23 de las RGMCE, en el caso de que se detecten mercancías excedentes o no declaradas, durante el Reconocimiento Aduanero o Segundo Reconocimiento y se requiere al interesado para que dentro de diez días hábiles, o tres si son maquilas o Pítex, tramite el pedimento correspondiente.
- g) Tratándose de mercancías de procedencia extranjera objeto de una resolución de suspensión de libre circulación emitida por la autoridad administrativa o judicial competente en materia de propiedad intelectual. En este caso, una vez retenidas las mercancías por las aduanas, las mismas deberán ponerlas a disposición de la autoridad competente ²⁷ en el almacén que esta autoridad señale para tales efectos, debiendo levantar una Acta circunstanciada con los requisitos que establezca para este efecto la Ley Aduanera. En este caso de Retención, la autoridad aduanera ya no podrá devolver la mercancía al importador, sino que se seguirá el procedimiento respectivo ante la autoridad administrativa o judicial competente.

²⁷ El Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI), el Instituto Nacional del Derecho de Autor (INDA), o un Juzgado de Distrito en un procedimiento penal.

Respecto del supuesto señalado en el inciso g) anterior, debemos abundar diciendo que la Aduana mexicana en la práctica sólo tiene facultades para suspender el Despacho de Mercancías en la frontera en que vulneren los derechos de propiedad intelectual de conformidad con el procedimiento establecido en los artículos 148 y 149 de la Ley Aduanera, el cual resulta lento, ineficiente e inoperante, pues cada año sólo se emiten muy pocas resoluciones conforme al citado procedimiento, con las consecuentes pérdidas económicas para los sectores industriales perjudicados.

De esta manera, surge la interrogante de saber qué tan benéfico sería para el país facultar a las aduanas para que de oficio puedan suspender la circulación de mercancías de las cuales tengan pruebas para presumir que se está infringiendo un derecho de propiedad intelectual, en el Reconocimiento Aduanero o Segundo Reconocimiento, y ponerlas de inmediato a disposición del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI), del Instituto Nacional del Derecho de Autor (INDA) o del Juez de Distrito en un procedimiento penal, según se trate, para que se siga el procedimiento correspondiente, avisando al titular del derecho, así como otorgando la garantía de audiencia.

- h) En los casos de que la introducción al territorio nacional de determinadas mercancías o su salida puedan constituir un delito, tales: armas de uso exclusivo del ejército, drogas, precursores químicos, especies de animales en vías de extinción, etcétera, las aduanas deberán retener las mercancías objeto del posible delito y ponerlas de inmediato a disposición de las autoridades competentes, así como al presunto infractor. En este caso de retención, la autoridad aduanera ya no podrá devolver la mercancía al importador, sino que se seguirá el procedimiento respectivo ante la autoridad administrativa o judicial competente.

Fuera de estos supuestos señalados en los incisos a) al h), creemos que legalmente en ningún otro caso procede la Retención de Mercancías por la autoridad aduanera, salvo que exista una disposición jurídica que expresamente lo autorice.

En todo caso, podrá aplicarse lo preceptuado en el artículo 114 del CFF, que establece la sanción de uno a seis años de prisión, a los servidores públicos que realicen embargos sin mandamiento escrito de la autoridad fiscal competente. En esta tesitura, se sugiere establecer un nuevo supuesto de retención, hasta por 7 días en la Ley Aduanera, en los casos de investigación en el despacho aduanero de las mercancías por la autoridad aduanera, así como establecer la facultad en el RISAT, ya que en la práctica esto es frecuente que ocurra, pudiendo incurrir los servidores públicos en la mencionada infracción, y brindándose de esta manera seguridad jurídica tanto a los contribuyentes como a la propia autoridad.

2.5.8. Retención de Mercancías por Particulares.

Finalmente, debemos señalar que existen supuestos en la legislación aduanera que obliga a los particulares a retener mercancías de comercio exterior cuando detecten irregularidades tanto en la documentación como en la mercancía, tal es el caso de los recintos fiscalizados, pues el artículo 26, fracción VIII de la Ley Aduanera, señala que cuando éstos detecten que no han sido pagadas las contribuciones y cuotas compensatorias que correspondan o los datos del pedimento, de la factura o del conocimiento de embarque no coinciden con el pedimento, el recinto fiscalizado se abstendrá de entregar las mercancías, retendrá el pedimento y demás documentos que le hubieran sido exhibidos y de esta circunstancia dará aviso de inmediato al administrador de la aduana de su circunscripción.

Consideramos que las citadas disposiciones prevén posibles infracciones que son detectadas en flagrancia por un particular obligado, por lo que este tipo de disposiciones no son violatorias de los artículos 14 y 16 de la CPEUM, siempre y cuando de inmediato se haga del conocimiento del administrador de la Aduana respectiva las irregularidades detectadas, a fin de que este actúe conforme a derecho.

2.5.9. Sanciones a Funcionarios.

Debemos insistir que los servidores públicos deben tener cuidado en cumplir las formalidades legales establecidas en la ley, ya que pueden hacerse acreedores a una sanción de uno a seis años de prisión, cuando ordenen o practiquen Visitas Domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente, así como cuando realicen la Verificación física de Mercancías en Transporte en lugar distinto a los recintos fiscales, o de uno a cinco años de prisión por amenazas a un contribuyente, en términos de los artículos 114 y 114-A del CFF.

2.6. Medios de Notificación de los Actos Administrativos.

La notificación es el acto de autoridad mediante el cual, de acuerdo con las formalidades legales preestablecidas, se hace saber al contribuyente o la persona a la que se reconoce como interesado o a su representante legal autorizado, una resolución judicial o un acto administrativo, estableciendo un vínculo legal material y formal entre la autoridad y el gobernado. La legislación fiscal y aduanera establece diversos medios de notificación y las formalidades que deben cumplirse a fin de que los contribuyentes conozcan las resoluciones, órdenes o requerimientos emitidos. El Código Fiscal de la Federación prevé las reglas generales para notificar a quienes acrediten el interés legal, ya sean particulares personas físicas o personas morales quienes también podrán ser notificadas a través de sus representantes legales.²⁸

De esta manera, las notificaciones de los actos administrativos de las autoridades podrán hacerse de la siguiente manera:

- a) **Personalmente o por correo certificado con acuse de recibo.** Se notificarán de esta forma a los contribuyentes cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos. Se recomienda esta forma de

²⁸ Delgadillo Gutiérrez, Op. Cit. p. 151.

notificación cuando el particular pueda impugnar el acto administrativo que se le notifica.

Cuando la notificación se efectuó personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, éste le debe dejar citatorio en el domicilio, sea para que espere el notificado en una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse personalmente o a través de su representante legal, dentro del plazo de 6 días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

Es importante precisar que toda notificación personal, realizada con quien deba entenderse será legalmente válida, aun y cuando no se efectuó en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales, en virtud de que se cumplió con el propósito de la notificación que es enterarle al interesado la resolución de que se trate.

- b) **Por correo ordinario o por telegrama.** Cuando se trate de actos distintos de los señalados para el caso anterior. En la práctica actual el telegrama resulta poco utilizado, siendo sustituido éste medio por el Internet, en algunos casos.
- c) **Por edictos.** Del latín edictum, el edicto es un mandato, auto, o decreto publicado por la autoridad aduanera, únicamente en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que este o el de su representante no se encuentren en territorio nacional. Las notificaciones por edictos se caracterizan por las publicaciones que se hacen durante 3 días consecutivos en el DOF y en uno de los periódicos de mayor circulación en la República y contendrán un resumen de los actos que se notifican. En este caso se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación.

d) Por estrados. Este medio se utiliza cuando la persona a quien deba notificarse desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación, se oponga a la diligencia de notificación, así como en los demás casos que señale la legislación fiscal. La palabra “estrado” o “estrados”, del latín stratum, conforme al Diccionario de la Lengua Española, significa el “Lugar del edificio en que se administra la justicia, donde en ocasiones se fijan, para conocimiento público, los edictos de notificación, citación o emplazamiento a interesados que no tienen representación en los autos”, o bien, para emplazar a un contribuyente, “comúnmente por estar constituido en rebeldía, mediante edictos, para que comparezca ante el tribunal dentro del término que se le señala y alegue su derecho”. De aquí que las notificaciones por estrados se realicen fijando durante 5 días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectuó la notificación, debiendo dejar constancia de ello en el expediente respectivo. En estos casos, se tendrá como fecha de notificación la del 6º día siguiente a aquel en que se hubiera fijado el documento.

e) Por instructivo. Este medio de notificación se hará tratándose de actos relativos al Procedimiento Administrativo de Ejecución, siempre que: a) se deje citatorio; b) la persona citada o su representante legal no esperaren a la fecha y hora señalada; c) y en el caso de que las personas que se encuentren en el domicilio o el vecino, se negasen a recibir la notificación. Solamente si se cumplen estas condiciones la notificación se hará por medio de instructivo que es el documento que se fija en un lugar visible de dicho domicilio, ya sea en la entrada o puerta principal del domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina receptora.

- f) **Por correo electrónico.** Reconociendo el avance informático, esta forma de notificación se prevé en las modificaciones al CFF para 2003.²⁹ Se establece que tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán tramitarse codificados a los destinatarios y deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa. De este modo, el acuse de recibo del acto consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que la autoridad le hubiera enviado. Así, para dichos efectos, se entiende como firma electrónica del particular notificado la que se genere al utilizar la clave que el SAT le proporcione para abrir el documento digital que se le hubiera enviado.

2.6.1. Términos y Efectos.

La legislación fiscal establece que las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique. Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que esta se efectuó, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si esta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación.

La manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento, si ésta es anterior a aquélla en que debiera surtir efectos la notificación de acuerdo con el párrafo anterior.

Cuando se trate de notificaciones o actos que deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales de manera personal, correo ordinario, correo certificado, mensajería, edictos, transmisión facsimilar o por los

²⁹ Martín Granados, Ma. Antonieta. Op. Cit. pp. 35, 41.

medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México.

2.6.2. Lugares y Domicilios.

Las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas. También se podrán efectuar en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, salvo que hubiera designado otro para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.

2.7. Acta Circunstanciada o Escrito de Hechos.

Con anterioridad comentamos los requisitos que deben contener los actos administrativos, dentro de los cuales destacamos la motivación y fundamentación exigidos por el artículo 16 de la CPEUM, cuyos propósitos son que el particular conozca las razones que tuvo la autoridad para emitir el acto, así como los preceptos legales sustantivos y adjetivos en que se apoyó para su emisión a efecto de que en un momento dado el interesado pueda combatir el acto, evitando de esta manera que el contribuyente quede en estado de indefensión. Adicionalmente, existen ciertos hechos de los cuales la autoridad levanta constancia mediante una acta circunstanciada que es prueba plena mientras no se desvirtúen los hechos asentados en la misma.

2.7.1. La Circunstanciación.

Para efectos de facultades de comprobación de las autoridades fiscales, las actas o escritos de hechos además de estar fundadas y motivadas, deben reunir los requisitos a que se refiere el artículo 38 del CFF, pero adicionalmente deberán contener el requisito de la circunstanciación conforme al numeral 46, fracción I, del mismo ordenamiento legal, el cual prevé que las autoridades fiscales o aduaneras levantarán por escrito una acta en la que se hará constar en forma

detallada los hechos u omisiones que se hubieren conocido, y misma que deberá ser notificada al interesado, ya sea en el mismo acto o con posterioridad en la notificación del escrito de acta de inicio del procedimiento correspondiente, a fin de que los contribuyentes puedan conocer los hechos detectados por la autoridad, y en su caso, puedan defenderse o hacer valer sus derechos. El CFF no señala que necesariamente podrán designarse testigos en las actas circunstanciadas, sin embargo cuando la autoridad lo considere conveniente, podrá designarlos, lo cual resulta recomendable.

La Circunstanciación consiste en la obligación de la autoridad de constar con toda precisión y por escrito en una acta, las circunstancias de modo, tiempo y lugar en que se desarrollaron ciertos hechos conocidos por la misma, es decir, la autoridad hará constar: quiénes intervienen, cómo, qué, cuándo, dónde, por qué se llevó a cabo la diligencia practicada y el objeto de la misma. Dichos hechos u omisiones consignados en las actas circunstanciadas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, en término de los artículos 46, fracción I y 234, fracción I, del CFF. Este último indica que: “Harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridades en documentos públicos; pero, si en estos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de 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”. De igual forma añade que: “Tratándose de actos de comprobación de las autoridades administrativas, se entenderán como legalmente afirmados los hechos que constan en las actas respectivas”.

La diferencia entre un escrito de hechos y el acta de hechos, para efectos jurídicos no existe, sin embargo, en la práctica se emite un escrito cuando la autoridad detecta irregularidades derivado de una revisión documental en las oficinas de ésta, por ejemplo, el escrito circunstanciado de hechos u omisiones que se emite en

la glosa de pedimentos, conforme al artículo 152 de la Ley Aduanera, que contiene la circunstanciación de las irregularidades detectadas dando inicio al PIMA; mientras que el acta circunstanciada se emite en los casos distintos a la Glosa de Documentos, por ejemplo, en la detección de omisión de impuestos en el Primero o Segundo Reconocimientos, dando lugar al inicio del PIMA.

CAPÍTULO 3

El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera

3.1. Antecedentes.

Existen en la Ley Aduanera distintos procedimientos de tipo administrativo que buscan cada uno de ellos, cumplir propósitos específicos, algunos de ellos como el procedimiento de abandono de mercancías contemplado en los artículos 29 al 32 de la Ley vigente explica cuál es la manera para que una mercancía que se encuentre en abandono sea rescatada por su propietario o bien pase a ser propiedad del fisco federal;³⁰ otro procedimiento contemplado en el artículo 13 de la Ley y en los artículos 35 al 38 de su Reglamento, busca establecer el procedimiento para realizar un trasbordo de mercancías, y así podemos encontrar cada uno de ellos en las citadas disposiciones legales.

Sin embargo el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, es el procedimiento aduanero por excelencia, y es de los más relevantes por sus implicaciones jurídicas, para todas las personas que en él se ven involucrados.

Este procedimiento tiene como objetivo fundamental el revisar la documentación con la que se pretenda amparar a una mercancía de origen o procedencia extranjera para ejercer sobre los tenedores de la misma las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras, a fin de verificar o comprobar, que las mismas fueron ingresadas al país de manera legal, o bien que para su introducción al mismo se cumplieron con todos y cada uno de los requisitos y formalidades que establecen las diversas disposiciones que conforman nuestro Derecho Aduanero Mexicano.

La manera de ejercer las facultades de comprobación por parte de la autoridad aduanera han variado conforme ha pasado el tiempo, y es así que encontramos que

³⁰ Carvajal Contreras, Op. Cit. p. 364.

los procedimientos han sufrido modificaciones al paso del tiempo y se han ido transformando.

El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, mejor conocido como PAMA no es la excepción, ya que éste es un procedimiento relativamente joven en la legislación aduanera y su antecedente más cercano lo tenemos en el llamado Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia, PAIA por sus iniciales.

Sin embargo si bien es cierto el PAMA es la versión moderna del PAIA, existen diferencias entre sí, que bien podríamos decir que son diferentes en su parte procedimental ya que aunque buscaban generalmente el mismo fin, la manera de llegar a su objetivo se realizaba de manera distinta.

A continuación estudiaremos brevemente las características del Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia para después compararlas con el PAMA.

3.2. El Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia.

El antecedente más cercano al Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera es el Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia, el cual era desarrollado por la Dirección General de Aduanas y sus oficinas dependientes todavía hasta 1992.

A partir de ese año cambia de nombre a Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, el cual ya no era levantado y resuelto sólo por la dependencia citada en el párrafo anterior, sino que era levantado en su inicio por las Aduanas y las Administraciones Federales de Hacienda, para posteriormente ser resueltos en el caso de un procedimiento de este tipo iniciado por la Aduana por las dependencias superiores a ellas, y en el caso de las Administraciones Federales por las mismas dependencias, aunque por otros departamentos de esas Administraciones.

Era un procedimiento más ágil que el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera que ahora se lleva, ya que generalmente se citaba a declarar a los interesados y ante la autoridad aduanera se les tomaba su declaración, a la vez se valoraban las pruebas y se dictaba la resolución de manera pronta una vez que se había revisado el expediente.

Generalmente los proyectos de resolución que hacía la autoridad aduanera se comentaban con los responsables de cada área y se firmaban los proyectos si es que no había alguna otra modificación, pero en general se resolvían sin una estructura burocrática demasiado larga como en la actualidad.

3.3. Definición.

De conformidad con el *Manual General para la Tramitación del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera*, emitido por la Administración General de Auditoría Fiscal del Servicio de Administración Tributaria la definición sería la siguiente:

“ Se denomina PAMA al conjunto de actos previstos en la Ley Aduanera, ligados en forma sucesiva y con la finalidad de emitir una resolución condenatoria o absolutoria, respetando la garantía de audiencia al particular al valorar las probanzas y analizar las argumentaciones que pretendan justificar la legal importación, tenencia o estancia de las mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional.”

Según el *Licenciado Arturo Hernández de la Cruz*³¹ el PAMA es:

“Conjunto de actos jurídicos que enlazados en una secuencia lógica permiten a la autoridad aduanera determinar si una mercancía de origen o procedencia extranjera, se encuentra de manera legal en el país, o bien si su estancia en

³¹ Hernández de la Cruz, Arturo. *“Estudio Práctico de las Infracciones y Sanciones Aduaneras”*. Ediciones fiscales ISEF. México 2002, p. 25.

territorio nacional ha cubierto los requisitos y formalidades que exige la legislación aduanera que le es aplicable, lo anterior después de que el particular ha tenido la oportunidad de expresar en su favor los alegatos que ha juzgado pertinentes y presentar las pruebas correspondientes.”

Como podemos observar se trata de un mecanismo que diseña el legislador mexicano y que queda contenido en la Ley Aduanera, para darle potestad a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de que si al ejercer las facultades que establece la Ley Aduanera o las facultades de comprobación previstas en el Código Fiscal de la Federación se encontrara con irregularidades que hicieran suponer que no se han cubierto los requisitos y las formalidades, tanto arancelarias como no arancelarias, que regulan la entrada y salida de mercancías al territorio nacional, se realice un embargo precautorio de las mercancías materia de duda y se proceda a realizar una investigación para comprobar el cumplimiento de dichas disposiciones legales.

Es un procedimiento que se encuentra precisado en los artículos 150, 151, 153, 154 y 155 de la Ley Aduanera vigente, en los cuales se dan a conocer los lineamientos básicos del mismo y de donde se pueden obtener elementos esenciales que lo conforman, los cuales se tratarán a continuación.

3.4. Existencia de un procedimiento.

Entendido como el conjunto de pasos que se instrumentan por parte de la autoridad aduanera para llegar a un determinado resultado; en este caso se entenderá a toda aquella serie sucesiva de actos jurídicos que ligados uno tras otro puedan arrojar como resultado final, determinar si una mercancía de origen o procedencia extranjera se encuentra en territorio nacional de forma legal.

Este conjunto de pasos tiene su inicio en un acto jurídico que es el levantamiento del acta circunstanciada de irregularidades, al que seguirán otros que permitirán llegar a una conclusión por parte de quien tenga que resolver el procedimiento

iniciado, llegando al final del procedimiento se sucederá la emisión de un documento que será la resolución final o “liquidación” con el que la autoridad aduanera correspondiente dará conclusión a todo el procedimiento.

3.5. Embargo Precautorio.

El motivo principal que genera este tipo de procedimientos, y el cual lo hace distinguible de otros, es que en el presente caso existe la práctica de un Embargo Precautorio de la mercancía que es motivo de la presunción de irregularidades o infracciones, aunque bien cabe mencionar que por disposición legal se puede llegar a dar un Embargo Precautorio también, de mercancías que aunque no estén en supuesto de irregularidad o infracción se quedan bajo embargo precautorio para “garantizar el interés fiscal”, e incluso la autoridad aduanera puede llegar al Embargo Precautorio de los medios de transporte en que se conducen las mercancías.³²

Este Embargo Precautorio puede ser llevado a cabo por las autoridades aduaneras en cualquier día del año de acuerdo a lo que establece el artículo 18 de la Ley Aduanera, y podrá ser practicado por las diversas autoridades que se encuentran señaladas en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

3.5.1. Presunción de irregularidades graves.

Una mercancía, e incluso los medios en que se transportan, no es embargada precautoriamente por la autoridad aduanera si no es que se presume que con ella se han cometido por parte de sus tenedores, infracciones graves a la Ley Aduanera.

Estos supuestos de irregularidades primero, e infracciones después, se encuentran perfectamente tipificadas en la citada Ley, y en algunos casos constituyen los mismos supuestos que el Código Fiscal de la Federación contempla como causantes también, de delitos fiscales, como lo es el contrabando.

³² Delgadillo Gutiérrez, Op. Cit. p. 164.

Estas presunciones de irregularidades y posibles infracciones serán verificadas por la autoridad aduanera y al final expondrá su conclusión, en la que concluirá si las mismas se concretaron o perfeccionaron o caso contrario no se llegan a perfeccionar.

3.6. Emisión de documentos oficiales que indiquen el inicio y el fin del procedimiento.

El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera es un procedimiento formal, el cual tiene que realizarse por la autoridad aduanera y el contribuyente, cumpliéndose con ciertos pasos perfectamente delimitados, uno de ellos es la declaración de su inicio a través de un documento oficial expedido por autoridad aduanera competente y terminará con la emisión de otro documento expedido igualmente por personal competente, el cual deberá de tener los distintivos que lo identifiquen como un documento oficial.

3.6.1. Tiempo de resolución.

La Ley Aduanera establece que la autoridad aduanera tendrá cierto tiempo en el que deba de resolverse el procedimiento, asimismo se establecen determinados tiempos en los que la Ley concede el derecho de réplica o garantía de audiencia.

El tiempo que la Ley Aduanera establece para su resolución, contados a partir del día siguiente al que surte efectos la notificación del acta de inicio es de cuatro meses, sin embargo aunque algunas autoridades rebasan con mucho este tiempo es preciso comentar que diversas salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa han recomendado a la autoridad que se ajuste a este tiempo para resolverlo, e incluso existen grandes esfuerzos por parte de la autoridad administrativa para cumplir estos términos.

Es importante resaltar que a partir de la publicación de las reformas a la Ley Aduanera el 1° de enero del 2002, se establece que en caso de que la autoridad aduanera no emita la resolución definitiva al procedimiento en el plazo legal de 4

meses, las actuaciones llevadas a cabo por la autoridad que dieron inicio al procedimiento quedarán sin efecto.

Lo anterior, evidentemente resulta beneficioso para el particular toda vez que le da certeza de que la autoridad resolverá su situación fiscal en dicho término, o en caso contrario le tendrá que devolver las mercancías que le fueron embargadas precautoriamente.

Sin embargo resulta preciso anotar que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1º fracción IV de las disposiciones transitorias de la Ley Aduanera, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002, esta disposición será aplicable sólo a los procedimientos que se inicien con posterioridad al 31 de diciembre del 2002, ya que los iniciados con anterioridad al 1º de enero de 2003 continuarán su proceso conforme a las disposiciones vigentes hasta el 31 de diciembre del 2002.

3.7. Garantía de audiencia.

Como en todo procedimiento o juicio, el afectado tiene la oportunidad de defenderse ante la autoridad que le inició el acto de molestia, en este caso la aplicación de preceptos constitucionales le concede al particular tiempos para ofrecer alegatos y pruebas que intenten desvirtuar el supuesto de irregularidad en que se colocó en un principio.³³

La Ley Aduanera establece que el derecho de audiencia se ejercerá en los diez días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acta de inicio, y los mismos se encuentran comprendidos dentro del periodo de 4 meses que tiene la autoridad aduanera para dictar resolución.

³³ Sánchez Gómez, Narciso. "Segundo Curso de Derecho Administrativo". Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1990, p. 401.

3.9. Etapas del PAMA.

El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera se compone de varias fases o momentos, los cuales presentan aspectos particulares que permiten distinguir a uno de otro, estas fases las podemos listar de la siguiente manera, las cuales guardan el orden en que se deben de efectuar.³⁴

3.9.1. Levantamiento de un escrito o acta de irregularidades.

El artículo 46 de la Ley Aduanera establece lo siguiente:

“Cuando las autoridades aduaneras con motivo de la Revisión de Documentos presentados para el Despacho de las Mercancías, del Reconocimiento Aduanero, del Segundo Reconocimiento o de la Verificación de Mercancías en Transporte, tengan conocimiento de cualquier irregularidad, la misma se hará constar por escrito o en acta circunstanciada que para tal efecto se levante, de conformidad con el procedimiento que corresponda en los términos de los artículos 150 a 153 de esta Ley. El acta a que se refiere este artículo tendrá el valor que establece la fracción I del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, y deberá contener los hechos u omisiones observados, además de asentar las irregularidades que se observen del dictamen aduanero”.

De lo anteriormente transcrito se observa que el texto de Ley indica que las autoridades aduaneras tienen dos opciones para hacer constar irregularidades que observen en sus diversas facultades de comprobación.

Una de estas opciones es levantar un escrito de irregularidades cuando las inconsistencias que se observen por parte de la autoridad aduanera en el ejercicio de facultades de comprobación, tenga que ver con la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y en su caso la imposición de sanciones pero que no sea aplicable un Embargo Precautorio, para iniciar así un procedimiento que establece el artículo 152 de la Ley Aduanera, llamado en el ambiente como PACO, cuyas siglas refieren el Procedimiento Administrativo de

³⁴ Carvajal Contreras, Op. Cit. p. 487.

Contribuciones Omitidas, procedimiento en el cual no se realiza un Embargo Precautorio de mercancías.

Otras de estas opciones es el levantamiento de un acta circunstanciada de hechos donde se dé cuenta de las irregularidades que fueron encontradas por la autoridad aduanera al practicar el Reconocimiento Aduanero en términos de lo que dispone el artículo 44 de la Ley Aduanera, o bien cuando sea resultado de la práctica del Segundo Reconocimiento conforme lo dispone el mismo artículo, e incluso cuando las mercancías al no haberles tocado la práctica de tales facultades de comprobación o ya haberlas superado, sean motivo de la revisión a través de la presentación de una orden de Verificación de Mercancías en Transporte o en su caso cuando la autoridad realice la revisión de los documentos que fueron presentados para la práctica del Despacho Aduanero en un momento posterior a los tres antes mencionados, y se realice en el domicilio del contribuyente a través de la práctica de una Visita Domiciliaria.

En este sentido cabe mencionar que podemos ubicar este último supuesto cuando derivado de la práctica del Reconocimiento Aduanero, Segundo Reconocimiento, Verificación de Mercancías en Transporte e incluso durante la ejecución de una Visita Domiciliaria, se observe que se está en presencia de irregularidades que pueden dar origen a la comisión de infracciones consideradas como graves, y proceda realizar un Embargo Precautorio de mercancías.

Este primer paso es la antesala al levantamiento de un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, ya que sin la exposición por parte de la autoridad de las irregularidades que encuentre al momento de ejercer sus facultades de comprobación en alguno de estos escritos o acta circunstanciada no se cumpliría lo que dispuso el legislador.

Es evidente que el espíritu que impulsó al legislador ordenar a la autoridad aduanera que realizara la elaboración de alguna de estas dos modalidades, es que

quedara constancia por escrito, de que existían ciertas irregularidades que podían tener una consecuencia que habría que valorarse.

Es importante resaltar que la frase que utiliza el legislador para instruir a la autoridad a levantar alguno de estos escritos, es “se hará constar”, lo cual indica que no puede haber discrecionalidad en este procedimiento, ya que la misma está obligada a hacerlo, y la ejecución de dicha acta va en beneficio y protección del contribuyente, ya que podrá por derivación, tener un tanto del oficio en el que la autoridad deje constancia de lo que haga constar.

3.8.2. Elaboración del Acta de Inicio de PAMA.

El inicio del PAMA procede cuando se da alguno de los supuestos señalados en el artículo 151 de la Ley Aduanera, y éste es invocado por las autoridades aduaneras con una Acta de inicio, que deberá notificarse al contribuyente. Los supuestos de Embargo podrán determinarse en el Reconocimiento Aduanero, el Segundo Reconocimiento, la Verificación de Mercancías en Transporte, en una Visita Domiciliaria, Auditoría o en el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras, caso en el cual procederán a embargar precautoriamente las mercancías y los medios en que se transporten, cumpliéndose para tal efecto las formalidades de ley.³⁵

Una vez que la autoridad aduanera ha determinado las presuntas irregularidades, las cuales como ya se apuntó han quedado por escrito, si se concluye que con las mismas se cometen infracciones que se consideran graves a la Ley Aduanera, y se cae en el supuesto de embargo precautorio de mercancías y de los medios en que se transportan, la autoridad en cita iniciará el denominado Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera a través de un documento que se conoce como acta de inicio del procedimiento.

³⁵ Trejo Vargas, Op. Cit. p. 351.

En la citada Acta de Inicio se establecerán varios datos que permitirán identificar a la autoridad que actúa así como al importador o tenedor de las mercancías y se decretará el Embargo Precautorio de las mercancías.

Esta Acta de Inicio deberá de entregarse al interesado mediante notificación por escrito, la cual podrá ser personal; para realizar dicha notificación se tienen que cumplir con las formalidades que el Código Fiscal de la Federación establece.

3.8.3. Contenido del Acta de Inicio.

El Acta de inicio del PAMA, además de lo señalado por el artículo 38 del CFF, deberá contener:

1. La identificación de la autoridad que practica la diligencia;
2. Los hechos y circunstancias que motivan el inicio del procedimiento;
3. La descripción, naturaleza y demás características de las mercancías;
4. La toma de muestras de las mercancías; y
5. En su caso, otros elementos probatorios necesarios para dictar la resolución correspondiente.³⁶

Adicionalmente, la autoridad aduanera requerirá al interesado para que designe dos testigos y señale domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la circunscripción territorial de la autoridad competente para tramitar y resolver el procedimiento correspondiente, salvo que se trate de pasajeros, en cuyo caso, podrán señalar un domicilio fuera de dicha circunscripción, apercibiéndolo de que, de no hacerlo o de señalar uno que no le corresponda a él o a su representante, las notificaciones que fueren personales se efectuarán por estrados. Si los testigos no son designados o los designados no aceptan fungir como tales, quien practique la diligencia los designará.

³⁶ Ídem.

Aquí cabe hacer mención que si los testigos no firman el acta porque se negaron a ello, o si el interesado no señala domicilio para oír y recibir notificaciones, dichas circunstancias siempre que se asienten en el acta, no invalidan la misma, pues la ley es omisa al respecto.

De igual forma, dicha acta deberá señalar que el interesado cuenta con un plazo de 10 días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga.

De manera enunciativa, se describen los datos que deben contener el Acta de inicio del PAMA, para un mejor entendimiento de sus requisitos:

1. Proemio.

- Identificación de la autoridad.
- Identificación del compareciente.
- Designación de testigos de asistencia.

2. Derecho.

- Fundamentación y competencia de la autoridad.

3. Hechos.

- Solicitud de la documentación comprobatoria.
- Retiro de candados fiscales.
- Recepción, revisión y valoración documental.
- Resultado de la revisión y valoración documental.
- Hechos y circunstancias que motivan el procedimiento.
- Inventario, clasificación arancelaria, cotización y avalúo de la mercancía.
- Embargo precautorio de las mercancías y medios de transporte.
- Depositaria de las mercancías.

4. Cierre del Acta.

- Notificación de inicio del PAMA y del periodo probatorio.
- Solicitud de domicilio para oír y recibir notificaciones.
- Lectura y cierre del Acta.
- Firmas de los que en ella intervinieron.

Por otra parte, cabe señalar que los datos del Acta de inicio de PAMA no varían en ningún caso, salvo que se trate de una Verificación de Mercancías de comercio exterior en transporte, donde se deberán asentar datos propios de la circunstanciación de dicha verificación, como pueden ser: los datos de la identificación de los verificadores; la recepción de la Orden de verificación al conductor; el traslado de las mercancías y el vehículo al recinto fiscal; requerimiento, recepción, revisión y valoración documental, etcétera.

Finalmente, la autoridad que levante el acta respectiva deberá entregar al interesado en ese mismo acto, copia del Acta de inicio del procedimiento, momento en el cual se considerará notificado. De igual forma, el inicio y cierre del Acta podrá hacerse en fechas diferentes, lo cual es común cuando se tiene que inventariar grandes cantidades o volúmenes de mercancías, siempre que se motive dicha circunstancia en la misma, pues al contener el Acta diversos actos, éstos se consideran parciales respecto de la misma Acta de inicio del procedimiento.

3.8.4. Periodo para la presentación de alegatos y pruebas.

En el Acta de Inicio la autoridad aduanera que la levante señalará que el importador cuenta con un tiempo para manifestar todo lo que a su derecho convenga, este es un derecho que tiene el interesado y que se encuentra consagrado en el propio texto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En este período de tiempo, también denominado Plazo para el derecho de audiencia, se podrán ofrecer o presentar pruebas y alegatos que busquen desvirtuar

las irregularidades que encontró la autoridad aduanera y que en suma constituyen infracciones a la legislación aduanera desde el punto de vista de la autoridad, y deberán de presentarse ante las oficinas de la autoridad que realizó el levantamiento del Acta de Inicio.³⁷

El período de tiempo que establece el artículo 153 de la Ley Aduanera para este efecto es de diez días, los cuales se contarán a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del Acta de Inicio, la notificación por disposición de lo que establece el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación surte efectos el día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas por la autoridad aduanera correspondiente.

Cabe citar que la Ley Aduanera establece que el derecho de audiencia será de diez días, sin embargo por aplicación de lo que dispone el artículo 12 y la fracción II del artículo 258 del Código Fiscal de la Federación, que como bien recordamos se aplica supletoriamente a la Ley Aduanera tal como lo establece el artículo 1º de este ordenamiento rector, se considerarán días hábiles, entendiéndose por éstos, aquellos en que se encuentren abiertas al público las oficinas de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación durante el horario normal de labores.

3.8.5. Periodos para que la autoridad dicte la resolución al procedimiento.

Para que se dicte resolución al procedimiento que se haya iniciado existen dos supuestos:

- a) Si la autoridad que levantó el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, al analizar las pruebas y alegatos que el interesado presentó en su defensa, encuentra que con lo presentado se aclara el motivo que originó el levantamiento del mismo, es decir, se desvirtúan los supuestos por los cuales se efectuó el embargo precautorio y en consecuencia se acredita la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país, se determina que las

³⁷ Sánchez Gómez, Op. Cit p. 414.

irregularidades no son tales y por lo tanto las presuntas infracciones que se establecieron no existieron en realidad, deberá de proceder a dictar una resolución absolutoria de inmediato.

Esta resolución no contendrá por lo tanto la imposición de sanción alguna y en consecuencia el interesado podrá retirar de las instalaciones de la autoridad aduanera su mercancía, sin problema alguno, por lo anterior no estará obligado al pago de ningún concepto pecuniario, toda vez que ha quedado absuelto de todo cargo.

Cabe hacer mención que si esta resolución es dictada por una Aduana, la misma tendrá el carácter de provisional, lo anterior de conformidad con lo que dispone el artículo 153 de la Ley Aduanera, por lo que de acuerdo con lo que establece el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria en su artículo 25 fracción II, en relación con el artículo 23 fracción XIII del mismo Reglamento le correspondería a las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal Federal dictar la resolución definitiva.

Esta resolución definitiva deberá de dictarse en un plazo que no excederá de cuatro meses, y en caso de dictarse fuera de ese plazo la provisional adquirirá el carácter de definitiva por el solo paso del tiempo y el vencimiento de los cuatro meses.

- b) El segundo supuesto se perfecciona cuando el interesado no desvirtúe en el tiempo de diez días hábiles, mediante el ofrecimiento o presentación de pruebas documentales, los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento, así como cuando ofrezca pruebas que no se relacionan con la materia del procedimiento.

En este caso la autoridad aduanera a la que le compete emitir la resolución correspondiente, que generalmente son las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes, las Aduanas del país, la Administración General de Auditoría

Fiscal o las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal Federal, deberán de emitirla en un período que no excederá de los cuatro meses.

De acuerdo a lo que dispone el artículo 153 de la Ley Aduanera, estos meses se empezarán a contar a partir de que se realizó el levantamiento del Acta de Inicio de Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

Es preciso mencionar que muchas de las Administraciones competentes para emitir resolución no emiten la misma en los cuatro meses, y se toman hasta poco antes de cinco años para emitirla, lo anterior respaldado en lo que dispone el Código Fiscal de la Federación en su artículo 67 fracción III que indica, que las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años.

Por reforma a la Ley el 1° de enero de 2001, para los procedimientos que se inicien a partir del año 2003 las autoridades aduaneras deberán de emitir la resolución en los cuatro meses, ya que de lo contrario las actuaciones de la autoridad quedarán sin efecto.

3.8.6. Emisión del documento con el que se pone fin al procedimiento.

Al procedimiento que nos ocupa se le pone fin con la emisión de un documento oficial dictado y firmado por la autoridad aduanera competente al que se le llama resolución o liquidación, este documento deberá de contener elementos que lo hagan válido como son el número de oficio, la firma de la autoridad competente, y la alusión al número de acta con el que se dio inicio al procedimiento.

Este documento será notificado por la propia autoridad aduanera que instruyó el Procedimiento en caso de que fuese absolutorio, pero en caso de que fuese condenatorio corresponderá enviarlo a la Autoridad que el propio Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria establece como competente.

Estas son las fases que se repiten en la sustanciación de los Procedimientos Administrativos en Materia Aduanera, sin embargo, si bien es cierto no se elaboran de la misma forma en cada una de las dependencias del Servicio de Administración Tributaria que existen en todo el país, ya que cada una le imprime un sello especial, guardan entre sí la misma consistencia que les da los requisitos que establece la Ley Aduanera.

3.9. Requisitos del acta de inicio de un PAMA.

Existen en el artículo 150 de la Ley Aduanera los requisitos esenciales que deben de tener en cuenta las autoridades aduaneras cuando lleven a cabo la elaboración de un Acta de Inicio de Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

En un acta de inicio todos esos requisitos deben de estar presentes ya que desde nuestro punto de vista, la falta de alguno de ellos sería incumplir con lo que está dispuesto como obligatorio por el legislador, ya que el texto de Ley establece que:

“En dicha acta se deberá de hacer constar: lo que de no encontrarse en el acta en consecuencia sería violatorio del procedimiento, lo que más tarde puede esgrimirse como materia de defensa ante las autoridades competentes y podría derivar en anulación del procedimiento.”

Los puntos que se encuentran contenidos en el citado artículo 150 son los que se desglosan a continuación.

3.9.1. Identificación de la autoridad.

Primeramente es importante citar que en dicha acta se debe de hacer constar la identificación de la autoridad que practica la diligencia. Esta identificación debe de ser muy específica y puede incluir al menos los siguientes datos: la fecha de expedición del oficio en donde conste la personalidad del funcionario o los funcionarios públicos que llevan a cabo la diligencia, el número del oficio que acredita tal personalidad, tal identificación debe asimismo incluir el cargo que

desempeña en la dependencia, de preferencia debe incluir la filiación del funcionario así como su fotografía y firma, debe de venir firmada por el titular de la dependencia y por último debe hacer constar el nombre del mismo.

Las autoridades aduaneras normativas establecen formatos o machotes, que deben de considerarse en cada una de las oficinas que conforman el aparato fiscalizador para elaborar las denominadas constancias de identificación, por lo que en general los documentos con los que se identifican las autoridades que actúan realizando embargos precautorios siempre contienen los elementos que se han precisado pero el particular estará en posibilidades de rechazar dichas identificaciones si es que tiene elementos para dudar de la autenticidad de las mismas.

3.9.2. Descripción de los hechos y circunstancias que motivan el PAMA.

Otro de los requisitos que deben de mencionarse en el Acta de Inicio son los hechos y circunstancias que motivaron el levantamiento del Acta de Inicio, los cuales deben de ser narrados en forma tal que expresen claramente tanto el tiempo en que se sucedieron los hechos, el modo en que encontró la autoridad aduanera para presumir actos irregulares y el lugar donde se dieron los hechos que motivaron el inicio del Procedimiento.

Este desglose de hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento debe de ser suficiente para que cualquier persona que lea el contenido del acta se de una idea clara de cómo se sucedieron los hechos que encontró la autoridad aduanera que constituyen las irregularidades que motivaron el levantamiento del acta de inicio.

3.9.3. Descripción de la mercancía a embargar precautoriamente.

Uno de los requisitos que debe de quedar muy claramente expresado es el que se refiere al tipo de mercancía que es motivo del inicio del procedimiento, ésta debe de describirse e identificarse con datos que expresen la naturaleza de la misma y las características particulares que la definan.

Datos específicos como el número de serie de las mercancías en caso de que exista, número de modelo de las mismas, estado en que se encuentran, es decir, si son nuevas, usadas, reconstruidas y en general, cualquier dato que permita identificarlas de la mejor manera, deben de colocarse dentro del acta para que quede una constancia clara de la materia del expediente.

En este sentido es importante destacar que en ocasiones la falta de precisión en la identificación de las mercancías ha favorecido al particular cuando la autoridad, por así determinarlo el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tiene que devolver la mercancía embargada precautoriamente, y en virtud de no lograr identificar adecuadamente, entrega una de mejor calidad.

En otras ocasiones esto va en detrimento del particular ya que tiene que recibir una mercancía de menor calidad por otra que en su momento le fue embargada y que era de una mayor calidad.

3.9.4. Toma de muestras.

En algunos casos en el momento en que se realiza la actuación, la autoridad aduanera no logra identificar a la perfección la naturaleza exacta de las mercancías, por lo que tiene que recurrir a la toma de muestras de las mismas.

Cuando se llegue a tal extremo en el acta de inicio se deberá de especificar que se realizó la toma de muestras, y para tal efecto se tiene que seguir con el siguiente procedimiento:

Primeramente se tomarán las muestras por triplicado, a menos que lo anterior no sea posible en virtud de la naturaleza de las mercancías, por el volumen de la mercancía de donde se obtenga la muestra e incluso por el valor de la misma. Estas muestras se repartirán de la siguiente manera: un tanto será para la autoridad aduanera que deba de practicarle un análisis ya sea de tipo físico o químico para llegar a determinar la naturaleza de la misma, otro tanto será para la autoridad que

haya tomado la muestra quien la tendrá en custodia hasta que se dictamine por parte de la autoridad competente, y la última quedará en poder del agente o apoderado aduanal quien también la conservará hasta que se de él dictamen correspondiente.

Cabe mencionar que las muestras deberán de ser idénticas y en el supuesto de que existiese variedad de una misma mercancía deberán de tomarse muestras de cada una de ellas.

Cada una de las muestras deberá de colocarse en un recipiente sellado o debidamente acondicionado el cual deberá cerrarse, y cada recipiente al momento en que se selle deberá de formarse por las personas que intervienen en la toma de las mismas, es decir, por la autoridad aduanera, y el representante legal del importador, que como lo marca la Ley Aduanera, dentro de los recintos fiscales o fiscalizados puede ser el personal autorizado del agente o apoderado aduanal.

En el Acta de Inicio deberá de quedar establecido de cuáles mercancías se tomaron muestras y asimismo con que número quedaron identificadas, lo anterior para su posterior identificación y rescate por parte del importador y no dejar que sufran abandono a favor del fisco federal, lo anterior claro, si fuese redituable su recuperación.

3.9.5. Designación de testigos.

Otro de los elementos importantes que debe de quedar debidamente establecido es el señalamiento de dos personas que acepten servir como testigos dentro del procedimiento que se levanta, esta designación deberá de ser hecha por parte del interesado, la cual se debe de hacer a requerimiento de la autoridad aduanera que levanta el acta de inicio.

Si el interesado no designara a los dos testigos porque no tuviera en ese momento a ninguna persona de su confianza para ese cargo, o bien si los testigos que

designara no aceptaran dicho encargo e incluso si renunciaran a dicho cargo una vez que ya hubieran aceptado, la autoridad aduanera que formule el Acta de Inicio designará a dichos testigos.

3.9.6. Señalar domicilio para oír y recibir notificaciones.

La autoridad que practique la diligencia deberá de requerir al interesado para que designe un domicilio en donde se le pueda notificar el o los documentos que resulten del procedimiento que se inicie, este domicilio deberá de encontrarse geográficamente dentro de la circunscripción territorial de la autoridad aduanera a la que le corresponda tramitar y dictar la resolución correspondiente.³⁸

En el caso de que el interesado sea un pasajero, entendiéndolo a éste como toda persona que introduzca mercancías de comercio exterior a su llegada al país o al transitar de la franja o región fronteriza al resto del territorio nacional, se tendrá que aceptar el domicilio que señale, aunque éste se encuentre fuera de la circunscripción territorial del lugar donde tiene la sede la autoridad que resolverá dicho procedimiento.

Este domicilio deberá de quedar claramente establecido conteniendo tanto el nombre de la calle así como el número exterior e interior, el código o zona postal, la delegación o el municipio y por supuesto la localidad o municipio y el país de que se trate.

Es de señalarse que en el acta de inicio quedará el apercibimiento de parte de la autoridad de que en caso de que se señale un domicilio que no le corresponda o en caso de que el domicilio no exista, las notificaciones que deriven del procedimiento y que se tuvieran que hacer de forma personal le serán efectuadas a través de los estrados de la dependencia que tenga que resolver el procedimiento, o bien a la que le corresponda efectuar la notificación correspondiente.

³⁸ Acosta Romero, Miguel. "Derecho Administrativo Especial". Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1999, p. 610.

3.9.7. Señalar el periodo de audiencia.

En el Acta de Inicio correspondiente se señalará que el interesado contará con diez días hábiles para que manifieste lo que a su derecho convenga y asimismo para que ofrezca o presente las pruebas que respalden sus alegatos.

Este ofrecimiento o presentación de pruebas y alegatos se tendrá que hacer ante la Aduana que levante el procedimiento correspondiente o en su caso ante la autoridad que dé inicio al mismo, a través de medios escritos. No se tomará en cuenta cualquier ofrecimiento relacionado con el expediente que se resuelve, que no sea por vía escrita.

En ocasiones el particular afectado reconoce que el Embargo Precautorio se debió a que realizó actos u omisiones que son de su responsabilidad y está de acuerdo en que se hace acreedor a sanciones, por lo que para acelerar la tramitación de la resolución que ponga fin al procedimiento solicita que se le emita de inmediato su determinación fiscal sin considerar el derecho de audiencia, situación que no es aceptada por la autoridad aduanera, ya que violaría el precepto constitucional que da nacimiento al derecho de audiencia, por lo que en consecuencia el particular deberá dejar que transcurra el tiempo que se le ha otorgado para presentar su defensa ante el procedimiento.

3.9.8. Notificación del embargo precautorio de la mercancía.

En la misma Acta de Inicio, la autoridad aduanera deberá señalar al interesado, que las mercancías motivo de la actuación quedarán embargadas de manera precautoria por lo que las mismas no podrán ser retiradas del recinto fiscal donde sean depositadas, hasta en tanto se demuestre su legal tenencia, estancia o importación, o en su caso, si la autoridad correspondiente concluye que para dichas mercancías no se acredita la legal estancia, tenencia o importación determinará que las mismas pasan a ser propiedad del fisco federal.

Dicha notificación podrá ser contenida en el cuerpo del Acta de Inicio, o bien en algún documento que para tal fin emita la autoridad correspondiente.

En cualquiera de los dos casos, el interesado podrá anotar de su puño y letra alguna leyenda que indique que se está dando por notificado de la actuación relacionada con el Embargo Precautorio, siendo suficiente que coloque su nombre o firma, así como la hora y la fecha en que se celebra la notificación, lo cual es muy importante, ya que en algunos casos permite dilucidar la forma en que se sucedieron los hechos relacionados con el embargo precautorio.

Muchas veces sucede que el interesado no está de acuerdo con lo que contiene el Acta de Inicio, y se niega a darse por notificado, sin embargo la autoridad ante estos casos deja expresado en el cuerpo del documento que el afectado se sustrajo del acto administrativo a través de una leyenda.

En los dos casos con las características señaladas se toma como fecha de notificación del documento las fechas que quedan estampadas en el mismo, como lo pueden ser, la que se coloca de puño y letra o la que coloca la autoridad aduanera.

3.9.9. Notificación del Acta de Inicio.

Por último el interesado deberá de recibir de manos de la autoridad una copia legible y completa del Acta de Inicio correspondiente, las reformas a la Ley Aduanera publicadas el 31 de diciembre de 2000 marcan la obligación de que dicha acta deberá de entregarse en el mismo acto en que se levante, lo cual marca una seguridad jurídica al interesado, ya que en anteriores ocasiones se entregaba dicha copia del acta hasta dos o tres semanas, e incluso meses posteriores, al día en que se había efectuado el levantamiento del acta señalada.

Es importante señalar que la Ley Aduanera señala que el día en que se entrega la copia del acta al interesado, desde ese día se considera que el mismo se encuentra

notificado, sin embargo es importante hacer notar que de conformidad con lo que dispone el Código Fiscal de la Federación se toma como fecha de notificación al día siguiente de aquél en que surte efectos la notificación del acta respectiva, al respecto existe jurisprudencia que reafirma esta última hipótesis por lo que las autoridades aduaneras generalmente toman este último criterio.

3.10. Sustanciación del PAMA.

A. Pruebas y Alegatos.

Una vez notificada al interesado el Acta de inicio del PAMA, éste deberá ofrecer por escrito, las pruebas y alegatos que a su derecho convenga, ante la autoridad aduanera que hubiera levantado dicha Acta, dentro de los 10 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del Acta. El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con lo dispuesto por los artículos 123 y 130 del CFF.

Los 10 días hábiles con que cuenta el interesado para ofrecer las pruebas y alegatos dentro del PAMA, se computarán a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del Acta. Esto es, si el Acta de inicio del PAMA se notifica el jueves 14, causa efectos el viernes 15, y empieza a correr el plazo el lunes 18, siendo éste el primer día del cómputo del plazo, pues recordemos que en los plazos fijados en días no se cuentan los sábados, los domingos ni los demás días inhábiles, a que se refiere el artículo 12 del CFF de aplicación supletoria conforme a lo dispuesto por el artículo 1º, primer párrafo de la Ley Aduanera.

A mayor abundamiento, considerando que para el cómputo del plazo de 10 días, en términos del referido artículo 12 del CFF, no se contarán los sábados ni los domingos ni los días considerados inhábiles, la notificación surtirá sus efectos al día siguiente a aquél en que se haya practicado, por lo que el cómputo del plazo de 10 días hábiles se deberá iniciar un día después; es decir, si se inicia el levantamiento del acta de PAMA un día miércoles y se concluye y notifica el

jueves, surtirá sus efectos el viernes, siempre y cuando sea hábil y el cómputo iniciará a partir del día lunes siempre y cuando sea hábil; en el caso de que el viernes fuese inhábil, la notificación surtirá sus efectos el lunes y el plazo se computará a partir del martes.

Por otra parte, considero que por economía procesal en el PAMA es recomendable aceptar pruebas documentales cuando sean presentadas después del plazo de 10 días referido, toda vez que la falta de presentación puede tener como consecuencia la preclusión de la prueba cuando ésta se emitió o fue obtenida con anterioridad a la fecha del Despacho de la Mercancía, pues si se exhibe dentro del PAMA antes de dictar la resolución definitiva se le debe admitir y valorar, aún cuando no se haya presentado al momento del despacho por error, pues su presentación extemporánea no puede tener como consecuencia privar al particular de su prueba, como sucede repetidas veces por ejemplo con los certificados de origen.

B. Efectos de las Pruebas.

Cuando el interesado presente pruebas documentales que: a) acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país; b) desvirtúen los supuestos por los cuales fueron objeto de embargo precautorio; o c) acrediten que el valor declarado fue determinado correctamente, conforme al Título III, Capítulo III, Sección Primera (Del Impuesto General de Importación) de la Ley Aduanera, en los casos a que se refiere el artículo 151 fracción VII de la propia Ley, la autoridad que levantó el Acta de inicio del PAMA, dictará de inmediato la resolución, sin que en estos casos se impongan sanciones ni se esté obligado al pago de gastos de ejecución; de existir mercancías embargadas se ordenará su devolución.

De esta manera, al ser el PAMA un procedimiento aduanero de carácter administrativo, en la práctica se observa que las pruebas aportadas en el mismo generalmente se presentan con el fin de:

- a) Desvirtuar los supuestos por los cuales fueron objeto de Embargo Precautorio las mercancías o medios de transporte;
- b) Desvirtuar los supuestos de infracciones administrativas previstas en la Ley Aduanera;
- c) Acreditar la legal estancia o tenencia de las mercancías de comercio exterior en el país;
- d) Acreditar el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias;
- e) Acreditar que el valor en aduana fue declarado correctamente; o
- f) Acreditar que no se cometieron infracciones administrativas previstas en la Ley Aduanera.

En el PAMA la autoridad se abstendrá de analizar cualquier otra irregularidad o infracción no prevista en la propia Ley Aduanera, por ejemplo, posibles infracciones administrativas de otras leyes, o delitos fiscales contemplados en el Código Fiscal de la Federación o Código Penal Federal, tales como conductas tipificadas de: robo, contrabando, violación a los derechos de propiedad intelectual, posesión o acopio de armas, etcétera. Sin embargo, en estos casos la autoridad aduanera seguirá la normatividad aplicable para realizar la denuncia, declaración de perjuicio o querrela, según corresponda, así como poner a disposición de las autoridades respectivas o del Ministerio Público de la Federación, tanto al presunto inculpado como a los elementos, mercancías prohibidas o instrumentos objetos de ilícitos, cuando proceda.

Por otro lado, en virtud de que la Ley Aduanera es omisa respecto de las tercerías, consideramos que en el PAMA resulta improcedente dar entrada a las tercerías excluyentes de dominio o de preferencia, ya que éstas se podrán hacer valer en el Recurso de Revocación administrativa a fin de salvaguardar las garantías individuales del particular. Lo anterior también se justifica ya que de conformidad con el artículo 146 de la misma Ley, la tenencia, transporte o manejo de mercancías de procedencia extranjera, a excepción de las de uso personal, debe ampararse con la documentación correspondiente en todo tiempo. Es decir que si

el gobernado trae consigo mercancías irregulares que no le pertenecen y que no acreditan su legal estancia en el país, por ese sólo simple hecho las mercancías son objeto de embargo conforme al artículo 151 multicitado.

C. Plazo para Resolver.

Debemos comentar que el artículo 153 de la Ley Aduanera, resulta confuso en cuanto a los plazos que señala para que la autoridad dicte la resolución definitiva dentro del PAMA, pues establece que:

Si el interesado (entiéndase también al responsable solidario) no presenta las pruebas o éstas no desvirtúan los supuestos por los cuales se embargó precautoriamente la mercancía, las autoridades aduaneras dictarán resolución definitiva, en un plazo que no excederá de 4 meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que surtió efectos la notificación del inicio del PAMA.

Si el interesado presenta pruebas pero no desvirtúan los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del PAMA, así como cuando ofrezca pruebas distintas, las autoridades aduaneras dictarán resolución determinando, en su caso, las contribuciones y las cuotas compensatorias omitidas, e imponiendo las sanciones que procedan, en el plazo que no excederá de 4 meses a partir de la fecha en que se levantó el Acta de inicio.

Sobre el tema de las notificaciones en el PAMA, la Ley Aduanera es específica respecto del CFF, por lo que se aplicarán las reglas de aquélla; por lo que la notificación se entenderá efectuada a partir del día siguiente a aquél en que surtió efectos la misma; situación diferente se entiende para el plazo de dictar resolución dentro del plazo de 4 meses, el cual se contará a partir de la fecha en que se levantó el Acta de inicio, entendiéndose que se “levantó el acta de inicio” cuando ésta fue debidamente notificada, independientemente del momento en que la notificación haya surtido efectos.

De igual forma, cuando la autoridad no emita la resolución definitiva en el término de los 4 meses ya mencionados, invariablemente el Acta de inicio y las demás actuaciones por ministerio de ley quedarán sin efectos. A este respecto, con anterioridad ya se habló que existe una caducidad de la instancia.

3.11. Facultades de las autoridades aduaneras competentes para levantar y tramitar un PAMA.

La Ley Aduanera en su artículo 150 dispone que “las autoridades aduaneras levantarán el acta de inicio”, y en el artículo 151 establece que “las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio...”, sin embargo no refiere cuáles de todas las autoridades son competentes para realizar estos actos dentro de un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera y de esta forma nos tenemos que dirigir a revisar el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.³⁹

El Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria que fue publicado más recientemente a la publicación de este material es el que se encuentra en el Diario Oficial de la Federación en fecha 22 de marzo de 2001.

De una revisión rápida encontramos en dicho Reglamento Interior las siguientes autoridades: Administración General de Grandes Contribuyentes, Administración General de Auditoría Fiscal Federal, Administraciones Locales de Auditoría Fiscal Federal, Administración General de Aduanas, Administradores de las Aduanas.

A continuación enunciaremos las disposiciones legales en las cuales se encuentran contenidas las facultades para poder realizar este tipo de Procedimientos.

³⁹ Hernández de la Cruz, Arturo. “Estudio Práctico de los PAMAS”. Editorial ISEF. México 2000, p. 115.

3.11.1. Administración General de Aduanas.

El artículo 29 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria establece que compete a tal dependencia, entre otras, ejercer las siguientes facultades:

Fracción XI.

Ordenar y practicar la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, la verificación en tránsito de vehículos de procedencia extranjera y de aeronaves y embarcaciones,...;

Fracción XII.

Ordenar y realizar la inspección y vigilancia permanente en el manejo, transporte o tenencia de las mercancías en los recintos fiscales o fiscalizados, así como en cualquier otra parte del territorio nacional.

Fracción XIII.

Ordenar y practicar la retención, persecución o embargo precautorio de las mercancías de comercio exterior, incluidos los vehículos, o de sus medios de transporte, cuando legalmente proceda, inclusive por el incumplimiento de Normas Oficiales Mexicanas, compromisos internacionales, requerimientos de orden público o cualquier otra regulación o restricción no arancelaria...,

Notificar el embargo precautorio de aquellas mercancías respecto de las cuales no se acredite su legal internación al país...,

Remitir en los plazos señalados en la legislación aduanera las actas a la autoridad competente o, en su caso, tramitar y resolver los procedimientos administrativos en materia aduanera, poner a disposición de la Aduana que corresponda las mercancías embargadas para que realice su control y custodia, y a su vez se ponga a disposición de la unidad administrativa competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos de la legislación aduanera;

Sustanciar y resolver el procedimiento relacionado con la determinación provisional a que se refiere la Ley Aduanera, llevarla a cabo, así como notificarla.

Fracción XVI.

Determinar los impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros, aprovechamientos, aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente, a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados; así como determinar las otras contribuciones que se causen por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías y medios de transporte, incluso sus accesorios, cuando ello sea necesario o consecuencia del ejercicio de las facultades a que se refiere este precepto.

Fracción XXII.

Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones y los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, incluyendo los que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías y medios de transporte, derechos, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal,

Solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización y en materia de determinación de la base de los impuestos generales de importación y exportación,

Verificar y en su caso determinar la clasificación arancelaria de las mercancías de procedencia extranjera, así como comprobar de conformidad con los acuerdos, convenios o tratados en materia fiscal y aduanera de los que México sea parte, el cumplimiento de obligaciones a cargo de importadores, exportadores o productores, inclusive en materia de origen...

Verificar el cumplimiento de las obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias en las mercancías de comercio exterior, inclusive las normas oficiales mexicanas.

Declarar en el ejercicio de sus atribuciones, que las mercancías, vehículos, embarcaciones o aeronaves pasan a propiedad del fisco federal,

Ordenar y practicar la verificación de aeronaves y embarcaciones para comprobar su legal estancia en el país.

Importar multas por el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo a los requerimientos que formule en los términos de esta fracción.

Fracción XXXV.

Mantener la consulta permanente con los organismos y asociaciones representativos de los contribuyentes sobre cuestiones relevantes en materia aduanera que requieren ser simplificadas y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones, así como analizar las propuestas hechas por los citados organismos y asociaciones que tengan por objeto dar claridad y sencillez a la aplicación de los procedimientos administrativos en materia aduanera.

Fracción XLIV.

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.

Fracción XLVII.

Evaluar y en su caso aceptar las garantías que se otorguen respecto de impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros, accesorios, aprovechamientos y demás contribuciones que se causen con motivo de la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías y medios de transporte, debiendo

remitir la garantía a la Administración Local de Recaudación en cuya circunscripción territorial se encuentre el domicilio del contribuyente.

Fracción L.

Entregar a los interesados las mercancías objeto de una infracción a la Ley Aduanera y demás disposiciones fiscales, cuando dichas mercancías no estén sujetas a prohibiciones o restricciones y se garantice suficientemente el interés fiscal.

Fracción LII.

Analizar, detectar y dar seguimiento, en coordinación con las demás autoridades competentes, respecto de las operaciones específicas de comercio exterior, en que se presume la comisión de cualquier ilícito en cuanto al valor, origen, clasificación arancelaria de mercancías, evasión en el pago de contribuciones, cuotas compensatorias u otros aprovechamientos y derechos, incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias e infracciones administrativas, para la debida aplicación del programa de control aduanero y de fiscalización, así como investigar y dar seguimiento a las denuncias presentadas dentro del ámbito de su competencia.

Fracción LXIII.

Dar a conocer a contribuyentes, responsables solidarios, productores, exportadores y demás obligados los hechos u omisiones imputables a éstos, conocidos con motivo de la revisión de gabinete, dictámenes o visitas domiciliarias, verificaciones de origen que les practiquen y hacer constar dichos hechos y omisiones en la resolución, oficio de observaciones o en la última acta parcial que se levante.

Fracción LXVIII.

Poner a disposición de la unidad administrativa competente del Servicio de Administración Tributaria, la mercancía de procedencia extranjera que haya

pasado a ser propiedad del Fisco Federal, como consecuencia de un procedimiento aduanero que sea de su competencia, o que estando sujeta a este procedimiento se encuentre en los casos previstos en el artículo 157 de la Ley Aduanera.

Autoridad competente:

El Reglamento en cita establece que la Administración General de Aduanas está a cargo de un Administrador General, el cual es auxiliado en el ejercicio de sus facultades por los siguientes servidores públicos:

Administrador Central de Regulación del Despacho Aduanero.

Administrador Central de Laboratorio y Servicios Científicos.

Administrador Central de Investigación Aduanera.

Administrador Central de Contabilidad y Glosa.

Administrador Central de Planeación Aduanera.

Administrador Central de Informática.

Administrador Central de Visitaduría.

Administrador Central de Seguimiento y Evaluación Aduanera.

Administrador Central de la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera.

Administrador Central de Fiscalización Aduanera.

De conformidad con el quinto párrafo del artículo 10 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria que se comenta, el Administrador General de Aduanas podrá ser suplido indistintamente por los Administradores Centrales citados, por lo que se infiere que son sólo estos funcionarios los facultados para llevar a cabo las atribuciones que se les precisa en dicho Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

3.11.2. Administradores de las Aduanas.

El artículo 31 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria establece que compete a las Aduanas, dentro de su circunscripción territorial que le corresponda, entre otras, ejercer las siguientes facultades contempladas en el artículo 29 anteriormente citado:⁴⁰

Fracción XI.

Ordenar y practicar la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, la verificación en tránsito de vehículos de procedencia extranjera y de aeronaves y embarcaciones...,

Fracción XII.

Ordenar y realizar la inspección y vigilancia permanente en el manejo, transporte o tenencia de las mercancías en los recintos fiscales o fiscalizados, así como en cualquier otra parte del territorio nacional.

Fracción XIII.

Ordenar y practicar la retención, persecución o embargo precautorio de las mercancías de comercio exterior, incluidos los vehículos, o de sus medios de transporte, cuando legalmente proceda, inclusive por el incumplimiento de Normas Oficiales Mexicanas, compromisos internacionales, requerimientos de orden público o cualquier otra regulación o restricción no arancelaria...

⁴⁰ Ídem. p. 122.

... notificar el embargo precautorio de aquellas mercancías respecto de las cuales no se acredite su legal internación al país;...

... remitir en los plazos señalados en la legislación aduanera las actas a la autoridad competente o, en su caso, tramitar y resolver los procedimientos administrativos en materia aduanera, poner a disposición de la Aduana que corresponda las mercancías embargadas para que realice su control y custodia, y a su vez se ponga a disposición de la unidad administrativa competente del Servicio de Administración Tributaria en los términos de la legislación aduanera;

Sustanciar y resolver el procedimiento relacionado con la determinación provisional a que se refiere la Ley Aduanera, llevarla a cabo, así como notificarla.

Fracción XVI.

Determinar los impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros, aprovechamientos, aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente, a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados; así como determinar las otras contribuciones que se causen por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías y medios de transporte, incluso sus accesorios cuando ello sea necesario o consecuencia del ejercicio de las facultades a que se refiere este precepto.

Fracción XXI.

Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones y los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, incluyendo los que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías y medios de transporte, derechos, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal.

Solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización y en materia de determinación de la base de los impuestos generales de importación y exportación.

Verificar y en su caso determinar la clasificación arancelaria de las mercancías de procedencia extranjera, así como comprobar de conformidad con los acuerdos, convenios o tratados en materia fiscal y aduanera de los que México sea parte, el cumplimiento de obligaciones a cargo de importadores, exportadores o productores, inclusive en materia de origen.

Verificar el cumplimiento de las obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias en las mercancías de comercio exterior, inclusive las normas oficiales mexicanas.

Declarar en el ejercicio de sus atribuciones, que las mercancías, vehículos, embarcaciones o aeronaves pasan a propiedad del fisco federal.

Ordenar y practicar la verificación de aeronaves y embarcaciones para comprobar su legal estancia en el país.

Imponer multas por el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo a los requerimientos que formule en los términos de esta fracción.

Fracción XLIV.

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.

Fracción XLVII.

Evaluar y en su caso aceptar las garantías que se otorguen respecto de impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros, accesorios, aprovechamientos y demás contribuciones que se causen con motivo de la entrada al territorio

nacional o la salida del mismo de mercancías y medios de transporte, debiendo remitir la garantía a la Administración Local de Recaudación en cuya circunscripción territorial se encuentre el domicilio del contribuyente.

Fracción L.

Entregar a los interesados las mercancías objeto de una infracción a la Ley Aduanera y demás disposiciones fiscales, cuando dichas mercancías no estén sujetas a prohibiciones o restricciones y se garantice suficientemente el interés fiscal.

Fracción LII.

Analizar, detectar y dar seguimiento, en coordinación con las demás autoridades competentes, respecto de las operaciones específicas de comercio exterior, en que se presuma la comisión de cualquier ilícito en cuanto al valor, origen, clasificación arancelaria de mercancías, evasión en el pago de contribuciones, cuotas compensatorias u otros aprovechamientos y derechos, incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias e infracciones administrativas, para la debida aplicación del programa de control aduanero y de fiscalización, así como investigar y dar seguimiento a las denuncias presentadas dentro del ámbito de su competencia.

Fracción LIII.

Dirigir y operar la sala de servicios aduanales en aeropuertos internacionales, establecida dentro de su circunscripción territorial y salida del mismo de mercancías y medios de transporte; el despacho aduanero y los hechos y actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida, así como la vigilancia del cumplimiento de las obligaciones respectivas, inclusive las establecidas por las disposiciones sobre recaudación, cobro coactivo, imposición de sanciones, contabilidad de ingresos y movimientos de fondos.

Fracción LXIII.

Dar a conocer a contribuyentes, responsables solidarios, productores, exportadores y demás obligados los hechos u omisiones imputables a éstos, conocidos con motivo de la revisión de gabinete, dictámenes o visitas domiciliarias, verificaciones de origen que les practiquen y hacer constar dichos hechos y omisiones en la resolución, oficio de observaciones o en la última acta parcial que se levante.

Fracción LXVIII.

Poner a disposición de la unidad administrativa competente del Servicio de Administración Tributaria, la mercancía de procedencia extranjera que haya pasado a ser propiedad del Fisco Federal, como consecuencia de un procedimiento aduanero que sea de su competencia, o que estando sujeta a este procedimiento se encuentre en los casos previstos en el artículo 157 de la Ley Aduanera.

Autoridad competente:

El mismo artículo 31 ya mencionado establece que las Aduanas están a cargo de un Administrador que es la autoridad máxima dentro de la Aduana, del que dependen los Subadministradores, Jefes de Sala, Jefes de Departamento, Jefes de Sección, Verificadores, Notificadores, el personal al servicio de la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera y el personal que las necesidades del servicio requiera.

Asimismo de conformidad con el sexto párrafo del artículo 10 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria el Administrador de una Aduana podrá ser suplido en sus facultades por los Subadministradores que de ellos dependan, por lo anterior se establece que sólo ellos podrán actuar para el ejercicio de las facultades que se mencionan.

3.11.3. Administración General de Grandes Contribuyentes.

El artículo 17 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria establece que compete a tal dependencia, cuando se trate sólo de las empresas privadas que califiquen como tales, la Federación, los Estados de la República y el Distrito Federal, así como los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal mayoritaria de la Federación entre otras, ejercer las siguientes facultades:⁴¹

Fracción XXX.

Ordenar y practicar visitas domiciliarias, verificaciones de origen, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones y los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, y en los acuerdos, convenios o tratados de los que México sea parte, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, incluyendo los que se causen por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo o mercancías y medios de transporte, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias, y accesorios de carácter federal.

Fracción XXXII.

Verificar la legal estancia en el país de mercancías de comercio exterior, vehículos, embarcaciones o aeronaves, y declarar en el ejercicio de sus atribuciones, cuando proceda, que las mercancías, vehículos, embarcaciones o aeronaves pasan a ser propiedad del Fisco Federal.

Fracción XXXVI.

Tramitar y resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, o del ejercicio de las facultades de comprobación efectuado por las aduanas, o por otras autoridades fiscales, y ordenar en los casos que proceda, la entrega de las

⁴¹ Carvajal Contreras, Op. Cit. p 143.

mercancías embargadas, antes de la conclusión del procedimiento a que se refiere esta fracción, previa calificación y aceptación de la garantía del interés fiscal.

Fracción XLII.

Dar a conocer a contribuyentes, responsables solidarios, productores, exportadores y demás obligados los hechos u omisiones imputables a éstos, conocidos con motivo de la revisión de gabinete, dictámenes o visitas domiciliarias, verificaciones de origen que les practiquen y hacer constar dichos hechos y omisiones en la resolución, oficio de observaciones o en la última acta parcial que se levante.

Fracción XLV.

Imponer las sanciones por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras que rigen las materias de su competencia; ...

Fracción L.

Poner a disposición de la unidad administrativa competente del Servicio de Administración Tributaria, la mercancía de procedencia extranjera que haya pasado a ser propiedad del Fisco Federal, como consecuencia de un procedimiento aduanero que sea de su competencia, o que encontrándose sujeta a este procedimiento se encuentre en los casos previstos en el artículo 157 de la Ley Aduanera.

Fracción LVI.

Ordenar el pago, ya sea en dinero o en bienes equivalentes, del valor de las mercancías que depositadas en los recintos fiscales y bajo la custodia de las autoridades aduaneras, se extravíen o cuando por cualquier otra circunstancia no se puedan entregar o ya no se encuentren a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o del Servicio de Administración Tributaria coordinándose en su caso, con la unidad administrativa competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Fracción LX.

Formular, Ante el Ministerio Público competente, las denuncias, querellas, declaratorias de que el fisco ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio, por los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, salvo los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables.

Fracción LXXXVI.

Verificar el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias en las mercancías de comercio exterior, así como la verificación de aeronaves y embarcaciones; declarar en el ejercicio de sus atribuciones, cuando proceda, que las mercancías, vehículos, embarcaciones o aeronaves pasan a ser propiedad del Fisco Federal ...

Fracción LXXXVII.

Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo de mercancías de comercio exterior o sus medios de transporte, cuando no se acredite su legal importación, tenencia o estancia en el país.

Autoridad competente:

La Administración General de Grandes Contribuyentes está a cargo de un Administrador General el cual es auxiliado en el ejercicio de sus facultades por los siguientes servidores públicos:

- a. Administrador Central de Planeación y Evaluación de Grandes Contribuyentes
- b. Administrador Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes
- c. Administrador Central Jurídico Internacional y de Normatividad de Grandes Contribuyentes
- d. Administrador Central Jurídico de Grandes Contribuyentes
- e. Administrador Central de fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente y Sector Financiero

- f. Administrador Central de Fiscalización al Sector Gobierno
- g. Administrador Central de Auditoría Fiscal Internacional
- h. Administrador Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos
- i. Administrador Central de Supervisión y Evaluación

De conformidad con el quinto párrafo del artículo 10 del Reglamento que se comenta, el Administrador General de Grandes Contribuyentes podrá ser suplido indistintamente por los Administradores Centrales citados, por lo tanto sólo ellos ejercerán las facultades señaladas.

3.11.4. Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

El artículo 23 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria establece la competencia de tal dependencia, a la cual le toca ejercer entre otras las siguientes facultades: ⁴²

Fración VII.

Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones y los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, incluyendo los que se causen por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo o mercancías y medios de transporte, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias, y accesorios de carácter federal ...

... determinar la correcta clasificación arancelaria de las mercancías de procedencia extranjera, así como comprobar de conformidad con los acuerdos, convenios o tratados en materia fiscal o aduanera de los que México sea parte, el cumplimiento de obligaciones a cargo de importadores, exportadores o productores; inclusive en materia de origen; verificar el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no

⁴² Ídem. p. 139.

arancelarias en las mercancías de comercio exterior, inclusive las normas oficiales mexicanas;...

La verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, incluso la referente a vehículos de procedencia extranjera y de aeronaves y de sus embarcaciones;

Declarar en el ejercicio de sus atribuciones que las mercancías, vehículos, embarcaciones o aeronaves pasan a propiedad del fisco federal;

Tramitar y resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales;

Prorrogar los plazos en que se deban de concluir las visitas domiciliarias o revisiones que se efectúen en las oficinas de las propias autoridades.

Fracción IX.

Ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes... así como solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan.

Fracción XIII.

Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo de mercancías de comercio exterior o sus medios de transporte, cuando no se acredite su legal importación, tenencia y estancia en el país,

Tramitar y resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, o del ejercicio de las facultades de comprobación efectuado por otras autoridades fiscales, así como, ordenar en los casos que proceda, el levantamiento del citado embargo y la entrega de las mercancías embargadas, antes de la conclusión del

procedimiento a que se refiere esta fracción, previa calificación y aceptación de la garantía del interés fiscal.

Fracción XIX.

Determinar los impuestos y sus accesorios de carácter federal, aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente, que resulte a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados...

Fracción XX.

Dar a conocer a contribuyentes, responsables solidarios, productores, exportadores y demás obligados los hechos u omisiones imputables a éstos, conocidos con motivo de la revisión de gabinete, dictámenes o visitas domiciliarias, y hacer constar dichos hechos y omisiones en el oficio de observaciones o en la última acta parcial que se levante.

Fracción XXII.

Imponer las sanciones por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras que rigen las materias de su competencia; así como las que procedan por la omisión total o parcial en el pago de las aportaciones de seguridad social y en el entero de los descuentos correspondientes.

Fracción XXIII.

Informar a la autoridad competente de los hechos de que se tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones que puedan constituir delitos fiscales acompañando en su caso, la cuantificación del perjuicio sufrido por el fisco federal...

Fracción XXIV.

Poner a disposición de la unidad administrativa competente del Servicio de Administración Tributaria, la mercancía de procedencia extranjera que haya pasado a ser propiedad del Fisco Federal, como consecuencia de un procedimiento

aduanero que sea de su competencia, o que estando sujeta a este procedimiento se encuentre en los casos previstos en el artículo 157 de la Ley Aduanera;

Asimismo dicho artículo cita que respecto de las entidades y sujetos a que se refiere el artículo 17 apartado B del citado Reglamento Interior, la propia Administración General de Auditoría Fiscal y las unidades centrales de la Administración General de Auditoría Fiscal, así como las Administraciones Locales, ejercerán las facultades en materia aduanera, salvo la verificación de origen.

Autoridad competente:

Esta Administración General de Auditoría Fiscal está a cargo de un Administrador General el cual es auxiliado en el ejercicio de sus facultades por los siguientes servidores públicos:

- a. Administrador Central de Control y Evaluación de la Fiscalización Nacional "A".
- b. Administrador Central de Control y Evaluación de la Fiscalización Nacional "B"
- c. Administrador Central de Planeación de la Fiscalización Nacional.
- d. Administrador Central de Programación y Sistemas de la Fiscalización Nacional.
- e. Administrador Central de Procedimientos Legales de Fiscalización.
- f. Administrador Central de Programas Especiales.
- g. Administrador Central de Normatividad de la Operación Fiscalizadora.
- h. Administrador Central de Comercio Exterior.

De conformidad con el quinto párrafo del artículo 10 del Reglamento que se comenta el Administrador General de Auditoría Fiscal podrá ser suplido indistintamente por los Administradores Centrales citados, en función de lo

anterior a éstos Administradores también se les puede denominar autoridades competentes.

3.11.5. Administraciones Locales de Auditoría Fiscal Federal.

El artículo 25 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria establece la competencia de las dependencias bajo este nombre, a las cuales les toca ejercer entre otras las siguientes facultades establecidas en el artículo 23 del citado Reglamento:

Fracción VII.

Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, incluyendo los que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías y medios de transporte, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal...,

Verificar el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias en las mercancías de comercio exterior, incluso las normas oficiales mexicanas,

Tramitar y resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales...,

Fracción XIII.

Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo de mercancías de comercio exterior o sus medios de transporte, cuando no se acredite su legal importación, tenencia o estancia en el país...

Tramitar y resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales o del ejercicio de las facultades de comprobación efectuado por otras autoridades fiscales, así como, ordenar en los casos en que proceda, el levantamiento del citado embargo y la entrega de las mercancías embargadas, antes de la conclusión del procedimiento a que se refiere esta fracción, previa calificación y aceptación de la garantía del interés fiscal...

Fracción XVII.

Designar los peritos que se requieran para la formulación de los dictámenes técnicos relacionados con los asuntos de su competencia,

Fracción XIX.

Determinar los impuestos y sus accesorios de carácter federal; aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente, que resulte a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados; así como determinar los derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios que deriven del ejercicio de las facultades a que se refiere este artículo.

Fracción XX.

Dar a conocer a contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados los hechos u omisiones imputables a éstos, conocidos con motivo de la revisión de gabinete, dictámenes o visitas domiciliarias, y hacer constar dichos hechos u omisiones en el oficio de observaciones o en la última acta parcial que se levante.

Fracción XXII.

Imponer las sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales o aduaneras en las materias de su competencia...,

Fracción XXIV.

Poner a disposición de la unidad administrativa competente del Servicio de Administración Tributaria, la mercancía de procedencia extranjera que haya pasado a ser propiedad del Fisco Federal, como consecuencia de un procedimiento aduanero que sea de su competencia, o que estando sujeta a este procedimiento se encuentre en los casos previstos en el artículo 157 de la Ley Aduanera.

Autoridad competente:

Las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal están a cargo de un Administrador Local el cual es auxiliado en el ejercicio de sus facultades por los siguientes servidores públicos:

- a. Subadministrador "1"
- b. Subadministrador "2"
- c. Subadministrador "3"
- d. Subadministrador "4"
- e. Subadministrador "5"

De conformidad con el sexto párrafo del artículo 10 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria citado, los Administradores Locales de Auditoría Fiscal podrán ser suplidos por los Subadministradores que de ellos dependan, con lo que podemos deducir que ellos podrán ejercer las facultades señaladas.

CAPÍTULO 4

Los Medios de Impugnación en Materia Aduanera

4.1. Los Medios de Impugnación Aduaneros.

Debemos iniciar este tema, señalando la diferencia que vemos entre los Procedimientos Administrativos Aduaneros analizados en el capítulo anterior, y los Medios de Impugnación, que estudiaremos ahora. Los primeros implican el conjunto de trámites o actuaciones de carácter administrativo realizados por la autoridad aduanera en ejercicio de sus facultades, sobre los cuales recae una resolución en los plazos previstos, pudiendo éstos iniciarse de oficio por la autoridad aduanera o a petición del particular en el ejercicio de su derecho de petición o de defensa.

Por su parte, los Medios de Impugnación Aduaneros, los entendemos como aquellos instrumentos de naturaleza jurídica administrativa o judicial, establecidos en las leyes a favor de los particulares con el fin de corregir, modificar, revocar o anular los actos o resoluciones emitidos por las autoridades aduaneras, porque se considera que adolecen de deficiencias o errores que trascienden en la ilegalidad o de injusticia, que lesionan los intereses de quien los promueve. Los Medios de Impugnación de carácter administrativo previstos en la legislación fiscal y aduanera, son: el Recurso de Revocación, la Revisión Administrativa (Reconsideración) de las autoridades, y el Juicio Contencioso Administrativo; y los de carácter judicial, donde encontramos el Juicio de Amparo.

Los Medios de Impugnación o “Procedimientos de Impugnación”, como los denomina *Sergio F. De la Garza*, resultan un imperativo de un Estado de Derecho de que exista un control jurídico de la actividad administrativa, con el objeto de que las autoridades arreglen sus actuaciones a lo que dispone la ley y los

particulares que pudieran resultar lesionados con violaciones a la misma, tengan una protección o tutela.⁴³

Para lograr lo anterior, este estudioso señala que se puede acudir a “procedimientos de auto-tutela de la administración pública, que la misma desarrolla en su seno y que significa la garantía de un buen régimen de organización administrativa, haciendo un examen de sus propios actos para dejarlos sin efectos, si no son legales ni oportunos”. Estos procedimientos de auto-tutela pueden referirse a procedimientos de naturaleza administrativa, tales como el Recurso de Revocación y la Reconsideración de las autoridades, sin incluir el Juicio Contencioso Administrativo o “Juicio de Nulidad”, al cual llamamos de tutela administrativa-jurisdiccional, por seguirse éste ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), el cual es un órgano administrativo situado dentro del Poder Ejecutivo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos.⁴⁴

Por otra parte; en materia aduanera-tributaria también es posible encargar a los tribunales judiciales federales la defensa de los derechos Constitucionales de los particulares, mediante el Juicio de Amparo, el cual se caracteriza por ser un procedimiento o juicio autónomo, ya que tiene como tarea principal la protección de las garantías individuales que consagra la Constitución Política Federal.

Estos mecanismos, que brevemente se estudiarán a continuación, nos ayudarán a saber que en materia aduanera el particular cuenta con verdaderos medios de defensa dentro del Sistema Aduanero de México, para hacer valer sus derechos ante la misma autoridad aduanera u otras instancias, y algunas de sus reglas o principios más importantes.

⁴³ De la Garza, Sergio Francisco. “Derecho Financiero Mexicano”, 16 edición, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1990, pp. 841-842.

⁴⁴ Véase Artículos 1º y 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicada en el DOF el 15 de diciembre de 1995.

4.2. El Recurso de Revocación.

El Recurso de Revocación es un procedimiento de impugnación administrativo, optativo, que se establece a favor de los particulares interesados, se interpone y sigue ante las propias autoridades fiscales, contra los propios actos y resoluciones de éstas para la defensa y protección de los derechos en materia tributaria y aduanera, con el fin de dejar sin efectos el acto impugnado, a reserva de lo que la autoridad resuelva en la resolución que ponga fin al recurso.⁴⁵

4.2.1. Procedencia del Recurso.

Al ordenar la Ley que el Recurso de Revocación es optativo, se refiere a que el interesado puede recurrir indistintamente a éste medio o acudir al Juicio de Nulidad ante el TFJFA, siendo ambos medios de impugnación excluyentes uno del otro. En el caso de que primero se opte por el Recurso de Revocación, éste procederá contra:⁴⁶

1. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades Fiscales Federales que:
 - a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos;
 - b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley;
 - c) Dicten las autoridades aduaneras; o
 - d) Tratándose de cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas que no pueden ser impugnadas.⁴⁷

2. Los actos de autoridades Fiscales Federales que:
 - a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro

⁴⁵ Sánchez Pichardo, Alberto C. "Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa". Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México 1999, p. 182.

⁴⁶ Artículos 203 de la Ley Aduanera y 117 del CFF.

⁴⁷ Véase los artículos 33-A, 36 y 74 del CFF.

en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización;⁴⁸

- b) Se dicten en el Procedimiento Administrativo de Ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley;
- c) Afecten el interés jurídico de terceros;⁴⁹
- d) Determinen el valor de los bienes embargados.⁵⁰

3. También procede interponer el Recurso de Revocación por un “tercero” tratándose de bienes embargados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando afirme y compruebe ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados. La finalidad de esto es que el recurso funcione como una tercería excluyente de dominio, a fin de que el fisco libere al tercero sus bienes por ser ajeno al crédito reclamado por la SHCP. En este caso, el Recurso de Revocación podrá hacerse valer en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal.⁵¹

4. También procede el Recurso de Revocación interpuesto por un tercero que alegue tener derecho de prelación, a fin de que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los que tienen derechos las autoridades Fiscales Federales. A esta acción la doctrina del Derecho la denomina como tercería excluyente de preferencia, en ellas se reclama un mejor derecho a ser pagado y se puede hacer valer en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.

⁴⁸ Véase el artículo 21 del CFF.

⁴⁹ En los casos a que se refiere el artículo 128 del CFF.

⁵⁰ A que se refiere el artículo 175 del CFF.

⁵¹ Artículo 128 del CFF.

4.2.2. Requisitos y Anexos de la Promoción.

Si bien, aún cuando el CFF dispone que la presentación de los recursos administrativos debe ser en forma oficial aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,⁵² en la práctica las promociones de interposición del Recurso de Revocación se tramitan ante las autoridades fiscales, con los requisitos señalados en el artículo 18 del citado ordenamiento que preceptúa:

“Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital. Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso ésta requiera. Cuando no existan formas aprobadas, el documento que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos:

I.- Constar por escrito; II.- El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho Registro; III.- Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción; IV.- En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas ...”.

Adicionalmente, el escrito por medio del cual se interponga el Recurso administrativo de Revocación, deberá señalar, conforme al artículo 122 del Código Fiscal de la Federación lo siguiente:

⁵² Sánchez Pichardo, Op. Cit. p. 184.

- a) La resolución o el acto que se impugna, esto es, los elementos que permitan su identificación, y en su caso, mencionar el número de oficio en el cual consta el acto o resolución impugnado, la fecha de expedición y autoridad que lo emitió;
- b) Los agravios que cause el acto o resolución impugnado; y
- c) Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos, o no se ofrezcan las pruebas antes mencionadas, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de 5 días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del requerimiento, cumpla con dichos requisitos, apercibiéndolo de que, si dentro de dicho plazo no se expresan los agravios que le causó la resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso intentado, o bien, si no señala el acto que se impugna, se tendrá por no presentado el recurso; si no se señalan los hechos controvertidos o las pruebas ofrecidas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrá por no ofrecidas las pruebas.

Documentos que Deben Acompañar.

En términos del numeral 123 del CFF, el promovente deberá acompañar a su escrito de interposición del recurso, la siguiente documentación:

- a) Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de una persona moral;
- b) El documento en que conste el acto o resolución impugnada;
- c) La constancia de notificación del acto o resolución impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad, que no recibió constancia, o cuando ésta se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. En el caso de que la

notificación haya sido por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano informativo en que se realizó; y

d) Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial en su caso.

La documentación que el promovente interesado deba acompañar a su promoción, podrá ser en copia simple, cuando los originales obren en poder del recurrente; pudiendo la autoridad fiscal solicitar su presentación en original o copia certificada.

Asimismo, cuando las pruebas documentales ofrecidas por el recurrente, no obren en su poder, si éste no hubiera podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad que deba resolver el recurso de que se trata, requiera el envío de dichas pruebas cuando sea legalmente posible. Para este efecto, el recurrente en su escrito de interposición, deberá identificar con toda precisión los documentos, y tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos.

Cuando no se acompañen al escrito de interposición del recurso, alguno de los documentos a que se hace referencia en los incisos a) a d), señalados con anterioridad, la autoridad fiscal encargada de resolver el recurso requerirá al promovente para que los presente dentro del término de 5 días. Si el promovente no los presenta dentro de dicho término y se trata de los que se refieren las fracciones a) a c), se tendrá por no interpuesto el recurso; si se trata de las pruebas a que se refiere la fracción d), las mismas se tendrán por no ofrecidas.

En todo caso, la autoridad fiscal que deba resolver el recurso interpuesto, a petición del recurrente, recabará las pruebas ofrecidas por éste en su escrito de

interposición, que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el recurrente no hubiera tenido oportunidad de obtenerlas.

4.2.3. Representación Ante las Autoridades Fiscales.

En primer lugar, debemos recordar un principio en materia fiscal y aduanera, que establece que: “En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios”.⁵³

Así bajo éste, la autoridad aduanera no podrá dar trámite a ninguna petición que no sea realizada directamente por el propio interesado o por su representante legalmente autorizado. De esta manera, cuando se presente un recurso administrativo a nombre de otro o de una persona moral, se deberá acompañar la documentación que acredite la personalidad del promovente, debiendo demostrar que dicha representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presentó la promoción, o bien, deberá acompañar a su escrito la constancia de inscripción en el registro de representantes legales que lleve a cabo la autoridad que emitió y ejecutó el acto o resolución impugnada.

Dicha representación deberá hacerse mediante escritura pública, carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público o en su caso, y tratándose de recursos administrativos, mediante la citada constancia de inscripción.

De igual manera, los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones, la persona así autorizada, podrá ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos.

⁵³ Previsto en el artículo 19 del CFF. La gestión de negocios como fuente de las obligaciones civiles, existe cuando el que sin mandato y sin estar obligado a ello se encarga de un asunto del otro, debiendo obrar conforme a los intereses del dueño del negocio; esta figura se encuentra regulada en los artículos 1896 al 1909 del Código Civil Federal.

4.2.4. Momento de Interposición del Recurso.

Conforme a lo establecido en el artículo 120 del CFF, el escrito por medio del cual se pretenda interponer un recurso administrativo, deberá presentarse ante la autoridad competente que corresponda, de acuerdo al domicilio fiscal del contribuyente o ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro del término de 45 días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto o resolución impugnada, excepto cuando el Recurso de Revocación se interponga porque el Procedimiento Administrativo de Ejecución, no se ajustó a la ley, pudiéndose hacer valer las violaciones incurridas por la autoridad en cualquier tiempo, antes del remate y de la publicación a la convocatoria en primera almoneda o bien, se trate del avalúo o avalúo pericial en su caso, de los bienes inmuebles embargados, en donde el escrito deberá presentarse dentro de los plazos que en los mismos se señalan. En el caso de que el recurso hubiera sido interpuesto ante la autoridad fiscal incompetente, éste tiene la obligación de turnarlo a la autoridad que sea la competente.

Dentro del plazo señalado con anterioridad no se contarán los sábados, los domingos, el 1º de enero, el 5 de febrero, el 21 de marzo, el 1º y 5 de mayo, el 1º y 16 de septiembre, el 20 de noviembre, el 1º de diciembre de cada 6 años y el 25 de diciembre.

Tampoco se considerarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto tratándose de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones. No obstante, si el último día de plazo, las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite, permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trate de un día inhábil se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 120 y 125, y como ya se remarcó, la interposición del Recurso de Revocación, será optativo para el interesado antes de acudir al TFJFA. Así, deberá intentarse la misma vía si pretende impugnar un acto

conexo,⁵⁴ excepto tratándose de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos, por ejemplo, si la resolución dictada en el Recurso de Revocación se combate ante el TFJFA, la impugnación del acto conexo deberá hacerse valer ante la misma Sala Regional del TFJFA que corresponda.

El escrito de interposición del recurso se podrá presentar en la oficina de la autoridad fiscal más cercana a dicho domicilio o enviarlo a la autoridad emisora por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente.

En estos casos, se considerará como fecha de presentación del recurso la del día en que se entregue a la autoridad fiscal o se deposite en la oficina de correos, si el recurrente tiene su domicilio fiscal en la misma población en la que resida la autoridad emisora de la resolución o acto impugnado o bien teniéndolo en población distinta en la que tenga su domicilio fiscal, se tendrá como fecha de presentación, aquélla en que el escrito de interposición sea recibido por la autoridad a la que va dirigido, atendiendo para ello, la fecha que aparezca en el sello de recibido por la oficialía de parte. Por ejemplo, podría darse el caso de que el contribuyente interponga su recurso, depositando su escrito en el buzón u oficialía de partes de una aduana, para lo cual se considerará como fecha de interposición del recurso, el día en que el escrito haya sido depositado o presentado en dichos módulos; en este caso, es necesario y recomendable solicitar a la oficialía de partes de la Aduana, que selle en el documento de acuse la fecha de recibido, para futuras aclaraciones.

4.2.5. Suspensión del Plazo para la Interposición del Recurso.

En el caso de que el particular afectado por una resolución administrativa, que pueda ser impugnada mediante el Recurso de Revocación, fallezca antes del vencimiento del plazo de 45 días para su interposición o bien, es declarado incapaz

⁵⁴ Entiéndase otro acto o resolución que sea antecedente o consecuencia del acto impugnado.

o ausente judicialmente, el citado plazo se suspenderá desde la fecha del fallecimiento, declaración de incapacidad o ausencia hasta un año, a aquélla en que la persona que se designe, judicial o notarialmente como representante de la sucesión, tutor del incapaz o representante del ausente, acepte dicho cargo, sin que la suspensión prevista pueda exceder de un año natural.

Es importante mencionar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 144, segundo párrafo del CFF, cuando el contribuyente hubiera interpuesto en tiempo y forma el Recurso de Revocación, el plazo para garantizar el interés fiscal será de 5 meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga dicho medio legal de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad que lo interpuso, dentro de los 45 días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el Procedimiento Administrativo de Ejecución respectivo.

4.2.6. Las Pruebas.

El concepto de prueba, en sentido estricto se entiende como la verificación o confirmación de las afirmaciones de hecho expresadas por el recurrente o las partes en un proceso, procedimiento o juicio; en sentido lato, designamos como prueba a todo el conjunto de actos desarrollados por las partes, los terceros y el propio juzgador o la propia autoridad administrativa, con el objeto de lograr la obtención de la evidencia y el cercioramiento sobre los hechos discutidos o discutibles en un procedimiento o juicio. Por extensión, también se denomina pruebas a los medios, instrumentos y conductas humanas con las cuales se pretende lograr la verificación de las afirmaciones de hecho, así por ejemplo, se habla de prueba testimonial, prueba confesional, prueba pericial, etcétera.⁵⁵

Conforme a lo dispuesto en el artículo 130 del CFF en los recursos administrativos se admiten toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la confesional a cargo de las autoridades mediante absoluciones de posiciones; no se considerará

⁵⁵ Ovalle Favela, José. Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México 2001, pp. 2123, 2126.

comprendida en esta prohibición la petición de informes respecto a hechos o documentos contenidos en sus expedientes. De esta manera, al señalarse que en los recursos administrativos se aceptan toda clase de pruebas excepto las mencionadas, entendemos que se admiten entre otras pruebas. Las previstas en el artículo 93 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia fiscal, las cuales se enuncian a continuación:

- a) Los documentos públicos;
- b) Los documentos privados;
- c) Los dictámenes periciales;
- d) La inspección ocular;
- e) Las fotografías, escritos y notas taquigráficas; y en general, todos aquellos elementos aportados por un descubrimiento de la ciencia;
- f) Las presunciones legales y humanas;
- g) Las pruebas supervenientes, podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso;
- h) Documentos digitales con firma electrónica avanzada o sello digital, así como documentos digitales con firma electrónica distinta;
- i) De igual forma, en materia aduanera podrán presentarse como medios de prueba las operaciones aduaneras registradas en el Sistema Automatizado Aduanero Integral, así como otras pruebas electrónicas.

Algunas de estas pruebas son fundamentales para normar el criterio de apreciación de la verdad legal por parte de la autoridad, por ello el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, consideran que hacen prueba plena:

- a) La confesión expresa del recurrente;
- b) Las presunciones legales que no admitan prueba en contrario; y
- c) Los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos.

Sin embargo, en cuanto a los documentos señalados en el inciso c) anterior, existe la regla de que cuando contengan declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos, sólo 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 otro lado, las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad, que corresponda resolver el recurso administrativo, dentro de las que se encuentran contempladas las contenidas en el artículo 93 del CFF.

4.2.7. Efectos de la Resolución.

Un aspecto sumamente importante de la resolución final que emita la autoridad administrativa son los efectos que traiga aparejada, pues sin duda, afectará la esfera jurídica del recurrente quien desea una resolución favorable, pero que sin embargo, pudiera no serlo. En este sentido, debemos señalar que la resolución que ponga fin al Recurso Administrativo de Revocación podrá, en términos del artículo 133 del CFF: ⁵⁶

- a) Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso;
- b) Confirmar el acto impugnado;
- c) Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución;
- d) Dejar sin efectos el acto impugnado; o
- e) Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, ello deberá cumplirse en un plazo de 4 meses, contados a partir de la fecha en que dicha resolución se encuentre firme, aun cuando hayan

⁵⁶ Sánchez Pichardo, Op. Cit. p. 194.

transcurrido los plazos para concluir Visitas Domiciliarias y revisiones, o para determinar omisiones e imponer sanciones, conforme a los artículos 46-A y 67 del CFF, respectivamente.

4.2.8. Cumplimiento de las Resoluciones.

El proyecto de modificaciones de 2003 del Código Fiscal de la Federación, que esperamos haya quedado de esta manera, establece que las autoridades demandadas y cualesquiera otra autoridad relacionada, están obligadas a cumplir las resoluciones dictadas en el recurso de revocación, conforme a lo siguiente:⁵⁷

En los casos en los que la resolución deje sin efectos el acto impugnado y ésta se funde en alguna de las siguientes causales:

- a) *Por incompetencia.* La autoridad competente podrá iniciar el procedimiento o dictar una nueva resolución, sin violar lo resuelto, siempre que no hayan caducado sus facultades.
- b) *Por vicios de forma.* Si la Revocación se fundó en esta causal, la misma se puede reponer subsanando el vicio que produjo su Revocación.
- c) *Por vicios del procedimiento.* En el caso de Revocación por vicios del procedimiento, éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo.

En los casos anteriores, la autoridad demandada cuenta con un plazo perentorio de cuatro meses para reponer el procedimiento y dictar una nueva resolución definitiva, aun cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 del propio CFF.

⁵⁷ Martín Granados, Ma. Antonieta. "Código Fiscal de la Federación: Dictamen aprobado por Cámara de Diputados, pendiente por Senadores", Nuevo Consultorio Fiscal, UNAM, Año 17, 1ª Qna. del 2003, México, p.40.

- d) *Por vicios de fondo.* Si la Revocación se fundó en esta causal, la autoridad no podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que permitan volver a dictar el acto. En ningún caso, el nuevo acto administrativo puede perjudicar, más al actor que la resolución impugnada, ni puede dictarse después de haber transcurrido cuatro meses.

Cuando se interponga un Medio de Impugnación, se suspenderá el efecto de resolución hasta que se dicte la sentencia que ponga fin a la controversia. Los plazos para el cumplimiento de la resolución empezarán a correr a partir del día hábil siguiente a aquél en que haya quedado firme la resolución para la autoridad obligada a cumplirla.

4.2.9. Impugnación de la Notificaciones.

Finalmente, debemos mencionar que es factible impugnar las notificaciones de los actos o resoluciones administrativas realizadas por las autoridades fiscales y aduaneras, cuando se alegue que dichos actos sean de los recurribles mediante el Recurso Administrativo de Revocación. Para impugnarse las notificaciones se deberán seguir las reglas del precepto 129 del CFF.

4.3. La Revisión Administrativa.

La Revisión Administrativa, conocida también como “Recurso de Reconsideración” o “Reconsideración” ante las autoridades fiscales ⁵⁸, tiene su fundamento en el artículo 36, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación. Esta disposición faculta a dichas autoridades para que en forma totalmente discrecional y sin estar obligados, puedan revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a los contribuyentes, emitidas por sus subordinados jerárquicamente hablando. Así por ejemplo, una resolución definitiva que determina omisión de contribuciones y cuotas compensatorias derivada de un Procedimiento de Irregularidades en Materia Aduanera (PIMA), emitido por una aduana, a petición del interesado podrá ser revisada por el superior

⁵⁸ Trejo Vargas, Op. Cit. p. 379.

jerárquico de ésta que es el Administrador General de Aduanas, cuyas facultades para ello aparecen en los artículos 11, fracción XVIII y 29 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, así como en el diverso 144, fracción XXXII de la Ley Aduanera.

Para que proceda la Revisión en forma favorable del particular, en el caso de que la autoridad fiscal considere darle trámite, se deben reunir ciertos requisitos, dentro de los cuales se destacan que:

- a) Exista una solicitud por escrito del particular ante la autoridad competente, que reúna los requisitos del ya citado artículo 18 del CFF;
- b) Demuestre fehacientemente que la resolución o el acto se emitió en contravención a las disposiciones fiscales;
- c) El particular no hubiere interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, es decir, que la resolución a revisar haya quedado firme;
- d) No haya prescrito el crédito fiscal, o bien, que el acto administrativo impugnado no haya caducado; y
- e) La resolución o acto impugnado, no haya sido objeto con anterioridad de una Revisión Administrativa.

Cabe mencionar que al señalar el artículo 36, tercer párrafo del CFF como un requisito de procedencia de la Revisión Administrativa, el enunciado: “sin que haya prescrito el crédito fiscal”, entendemos que la misma sólo aplica para créditos fiscales; sin embargo, en la práctica y sin apearse a la literalidad de dicho enunciado, se observa que este recurso también es aplicado por las autoridades fiscales y los contribuyentes, a cualquier resolución de carácter definitivo que cause un agravio al particular, sin que se trate necesariamente de la impugnación de créditos fiscales, por ejemplo: la negativa para el otorgamiento de alguna autorización, concesión, o el reconocimiento de un derecho fiscal.

Reunidos los requisitos antes señalados, la autoridad fiscal o aduanera podrá, por una sola vez, modificar o revocar el acto impugnado en beneficio del contribuyente, sin que dicha Revisión Administrativa o “Reconsideración” constituya instancia, esto es, que la respuesta negativa de la autoridad en la Revisión, no representa el nacimiento de un derecho para el contribuyente, de tal suerte que la resolución que se dicte al respecto no podrá ser impugnada de ningún modo por el interesado.

Para acudir a este tipo de recurso de ventanilla, es conveniente primero cabildear y evaluar con las autoridades competentes que resolverán el mismo, respecto de cuál es su postura o criterio para resolver sobre el asunto a reconsiderar, ya que puede ser riesgoso, al dejar que la resolución a revisar quede firme por transcurrir los plazos para impugnarla por otros medios, y perder éstos que pueden ser más eficaces, como por ejemplo, el Juicio Contencioso Administrativo.

Finalmente, consideramos que al Recurso de Revisión le aplican las reglas del Recurso Administrativo de Revocación, sin embargo, éstas se aplican con mayor flexibilidad, esto es, los plazos, valoración de las pruebas, desahogo de las mismas y el sentido de la resolución, deberán hacerse siguiendo dichos principios procesales pero con un criterio más amplio y flexible, respetando siempre el principio de legalidad.

4.4. El Juicio Contencioso Administrativo.

El Juicio Contencioso Administrativo conocido también como “Juicio de Nulidad”, es un medio de defensa que tienen los particulares que se ven afectados por una resolución emitida por alguna autoridad federal,⁵⁹ y para ejercerlo, deben interponer la demanda respectiva ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, dentro del término de 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

⁵⁹ Sánchez Gómez, Op. Cit. p. 429.

En su escrito, los contribuyentes deben cumplir necesariamente con una serie de requisitos para que sea admitida la demanda y se logre el emplazamiento o notificación legal a la autoridad demandada, para que manifieste lo que a su derecho convenga en relación a los argumentos planteados en su ocuroso. Por su parte, la unidad administrativa encargada de la defensa jurídica de los intereses del Fisco Federal, debe cumplir también con determinadas formalidades, requisitos y actividades para defender en juicio el acto que es controvertido por el particular.

A su vez, el TFJFA debe vigilar estrictamente que las partes, contribuyente y autoridad encargada de la defensa jurídica del asunto, cumplan con los requisitos que establece la ley para salvaguardar la igualdad jurídica en el juicio contencioso administrativo y, en el caso de que cumplan o no con esos requisitos, aplicar la ley realizando las diligencias necesarias para cerrar correctamente la instrucción, o bien, tener por no presentada la demanda del particular o la contestación de la autoridad.

Así, una vez que se integren debidamente los autos del Juicio de Nulidad y se siguen las etapas de procedimiento, el TFJFA deberá emitirla sentencia respectiva, conforme a lo actuado y al acreditamiento de la pretensión legal reclamada en el juicio, ya sea anulando la resolución impugnada o reconociendo la validez de la misma.

Debido a que el Juicio Contencioso Administrativo representa estudiar todo un capítulo completo, sólo daremos a conocer en forma enunciativa los aspectos más importantes:

1. Las partes en el Juicio Contencioso Administrativo:

- a) Aspectos generales
- b) El demandante
- c) El demandado o demandados
- d) El tercero

2. Improcedencia, sobreseimiento, impedimentos y excusas:

- a) Causales de improcedencia
- b) Causales de sobreseimiento
- c) Impedimentos y excusas

3. Requisitos de la demanda.

- a) Formalidades de la demanda
- b) Contenido de la demanda
- c) Anexos de la demanda
- d) Ampliación de la demanda

4. Requisitos y estructura de la contestación de la demanda:

- a) Plazo para la contestación y ampliación de la demanda
- b) Estructura de la contestación de la demanda y de su ampliación
- c) Requisitos de la contestación
- d) Refutación de los hechos y argumentos de la demanda
- e) Documentos que deben anexarse a la contestación de la demanda.

5. Incidentes:

- a) Incidentes de previo y especial pronunciamiento
- b) Incidentes de suspensión de la ejecución
- c) Incidentes de falsedad de documentos

6. Medidas cautelares.

7. Pruebas admisibles:

- a) Tipos de pruebas
- b) Documentos públicos y privados
- c) Prueba testimonial
- d) Prueba pericial
- e) Documentos digitales y pruebas electrónicas

8. Tipos de sentencia: (art.239 Código Fiscal)

- a) Sentencia de validez: reconoce la validez de la resolución impugnada.
- b) Sentencia de nulidad: declara la nulidad de la resolución impugnada.
- c) Sentencia de nulidad para efectos: declara la nulidad de la resolución impugnada, para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales.
- d) Sentencia de sobreseimiento: termina el proceso de manera anticipada en forma definitiva o provisional.
- e) Sentencia combinada: reconoce la validez de la resolución impugnada pero modificando la cuantificación de la multa.
- f) Sentencia interlocutoria: pone fin a una cuestión incidental.
- g) Excitativa de justicia: es una orden del Tribunal Superior, para que un funcionario judicial cumpla debidamente sus obligaciones.

9. Recursos del Juicio de Nulidad:

- a) Recurso de Reclamación
- b) Recurso de Revisión

10. Notificación y computo de los términos:

- a) Notificaciones personales, por correo o por lista
- b) Notificaciones a las autoridades
- c) Fecha en que surten efectos las notificaciones
- d) Cómputo de los plazos.

Finalmente, cabe señalar que las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular, emitidas por las propias autoridades fiscales y aduaneras, sólo podrán ser modificadas por el TFJFA mediante Juicio de Nulidad. A este tipo de impugnación que realizan las mismas autoridades en contra de los actos de una unidad administrativa de la SHCP se le conoce como Juicio de Lesividad, ya que se interpone porque las propias autoridades fiscales

competentes consideran que la resolución favorable que emitieron, causa una lesión al Fisco Federal o porque fue emitida en contravención de las disposiciones aplicables vigentes, y en virtud de que ésta es la única forma de modificar o declarar la nulidad de una resolución administrativa favorable al particular por ellas emitida.

4.5. El Juicio de Amparo.

El Juicio de Amparo no es un recurso en el sentido tradicional, se trata de un juicio independiente con todas sus diferentes etapas de procedimiento, en contra de una autoridad: administrativa, legislativa o judicial, que ordenó o implementó la ley o acto impugnados.⁶⁰

El Juicio de Amparo es un procedimiento autónomo que tiene como tarea principal la protección de las garantías individuales otorgadas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Es un juicio autónomo y no un recurso, ya que el Amparo no nace con la solicitud de volver a dar curso a un asunto, ni tampoco con la sustitución del juez inferior por el juez superior donde contienden las partes en el juicio. El Juicio de Amparo se identifica por la acción que se ejerce, pues a diferencia de otros procedimientos, en el que nos ocupa la motivación del agraviado es la acción constitucional que protege al individuo de la autoridad que vulneró sus derechos o garantías individuales.⁶¹

4.5.1. Principios del Amparo.

Este juicio constitucional tiene diversos principios fundamentales dentro de los cuales destacan:

- a) *Iniciativa de parte agraviada*, según el cual el juicio no procede oficiosamente sino que tiene que ser incitado por el quejoso;

⁶⁰ Arellano García, Carlos. "El Juicio de Amparo". Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1997, p. 337.

⁶¹ Giacinti Valdés, Gregorio A. "El juicio de amparo como mecanismo de protección del agente aduanal", Aduanas. Eje de Comercio Exterior. Confederación de Asociaciones de Agentes Aduanales de la República Mexicana, Año 1, No. 9, julio de 2002, p. 57.

- b) *Agravio personal y directo*, conforme al cual debe existir una afectación en la esfera jurídica del gobernado;
- c) *Relatividad*, por el cual sólo surte efectos en relación con las personas que promovieron el juicio;
- d) *Definitividad*, significa que se hayan agotado antes todos los recursos dados por la ley para combatir el acto reclamado; y
- e) *Estricto derecho*, por el cual únicamente el tribunal resolverá y valorará sobre la constitucionalidad del acto reclamado; y
- f) *Prosecución judicial*, origina la substanciación del Juicio de Amparo conforme a los artículos 103 y 107 de la Constitución Federal en el que se establecen las formas procesales que se deben seguir.⁶²

4.5.2. Las Partes.

Asimismo, las partes que integran el Juicio de Amparo son las siguientes:

- a) El quejoso o agraviado, quien será el promovente del juicio de garantías. Tienen este carácter las personas físicas o morales, así como todo gobernado, independientemente de su sexo, nacionalidad, estado civil o edad, etcétera, que impugne un acto de autoridad que viola sus derechos.
- b) En contraparte del quejoso se encuentra a la autoridad responsable del acto que vulnera las garantías individuales. Ésta es definida como: “la que dicta, promulga, publica, ordena y ejecuta o trata de ejecutar la ley o el acto reclamado”.⁶³

⁶² Chávez Castillo, Raúl. “Juicio de Amparo”. Editorial Oxford, México 1998, p. 50.

⁶³ Artículo 1º de la Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De esta definición se distinguen las características que deben tener el “acto de autoridad” y “la autoridad” que lo emite. En este sentido, se distinguen a las autoridades ordenadoras y a las autoridades ejecutoras; mientras que los actos de cualesquiera de ellas, tendrán que ser imperativos-coercitivos y unilaterales. Se hace esta aseveración por el carácter de los actos, ya que los actos de autoridad pueden llegar a convertirse en actos consumados, o bien la autoridad puede exigir el cumplimiento de los mismos si no se promueve el juicio de garantías correspondiente.

- c) Otra de las partes en el Juicio de Amparo, es el tercero perjudicado, que es el beneficiado del acto de autoridad que el quejoso impugna. Esta parte tiene toda la intención y el interés de que el acto subsista y no sea destruido por la sentencia que el tribunal pronuncie. Es por ello que deberá ser llamado a juicio donde podrá probar y alegar lo que a su derecho convenga con la intención de que subsista el acto impugnado por el quejoso. Cabe señalar que no en todo procedimiento de garantías debe haber un tercero perjudicado, por lo que cuando ocurre tal circunstancia debe hacerse la mención en la demanda de garantías de que no hay tercero perjudicado.

- d) La última parte del Juicio de Amparo es el Ministerio Público de la Federación, quien deberá ser llamado, como representante social, en toda controversia que se suscite en materia de violación a garantías. Sin embargo, del texto de la propia Ley se desprende que el Ministerio Público tendrá la facultad de decidir si interviene o no, según estime si el caso afecta o no el interés público.

De conformidad con la legislación mexicana existen dos tipos de Juicio de Amparo: el Amparo Directo y el Amparo Indirecto.

4.5.3. Amparo Directo.

El artículo 103 de la CPEUM señala que: “Los tribunales de la federación resolverán toda controversia que se suscite: I.- Por leyes o actos de autoridad que violen las garantías individuales”.

Para entender esta directiva en lo que respecta a las leyes y que precisa dicha fracción, primero debemos analizar la distinción entre leyes autoaplicativas y leyes heteroaplicativas. En esta tesis, las primeras son impugnables por el sólo hecho de su entrada en vigor, como es el caso de las leyes fiscales; mientras que las segundas son susceptibles de impugnación hasta el momento en que el particular encaja en el supuesto normativo y es afectado por el acto, como es el caso de leyes civiles. Esta distinción no es en vano, ni de carácter teórico, por el contrario de ella depende que la promoción del juicio de garantías no sea extemporánea, pues dependiendo el carácter autoaplicativo o heteroaplicativo de la ley dependen los plazos para impugnarla.

El Amparo Directo procede contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, respecto de los cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o revocados.⁶⁴

Quien va a conocer del asunto en primera instancia será por regla general un Juez de Distrito o un Tribunal Unitario cuando otro Tribunal Unitario sea la autoridad responsable, ya sea que se trate de una ley federal o local, Tratado Internacional, Reglamento Administrativo Federal o Local, etcétera; y en segunda instancia o en la Revisión conocerá, según el supuesto, los Tribunales Colegiados de Circuito o la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dependiendo del supuesto resolverá en Pleno o en Salas.

⁶⁴ Chávez Castillo, Op. Cit. p. 243.

Por otro lado, las partes en el Amparo contra leyes varían dependiendo del tipo de ley que se combata, ya sea autoaplicativa o heteroaplicativa. Para el caso de la primera, las autoridades responsables serán el Congreso Federal o Local, según se trate y el Ejecutivo Federal o Gobernador de un Estado, correspondientes; si ya tuvo un primer acto de aplicación se deberá indicar la autoridad que la aplicó; si se trata de un Tratado Internacional las responsables serán el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos y el Senado de la República.

En el caso de Reglamentos Administrativos corre la misma suerte de substanciación que el Amparo contra leyes, por tratarse de normas de carácter general, abstractas y obligatorias.

4.5.4. Amparo Indirecto.

El Amparo Indirecto, por exclusión del Amparo Directo, procede en contra de los siguientes actos: ⁶⁵

- a) todo tipo de Leyes, Reglamentos y Tratados o Acuerdos Internacionales;
- b) contra actos de autoridad que no provengan de Tribunales Judiciales, Administrativos o del Trabajo, a menos que su ejecución pueda causar un daño irreparable; y
- c) en contra de resoluciones del Ministerio Público que confirmen el no ejercicio o el desistimiento de la acción penal. ⁶⁶

El Amparo Indirecto debe presentarse ante el Juzgado de Distrito que corresponda, ⁶⁷ mismo que decidirá de fondo la controversia constitucional si resulta procedente la acción. Sin embargo, para que el agraviado o quejoso pueda obtener el “Amparo y Protección de la Justicia Federal”, el Juez de Distrito después de admitir la demanda deberá dar vista ala Ministerio Público de la Federación y fijar fecha y

⁶⁵ Ídem. p. 194.

⁶⁶ Artículo 114 de la Ley de Amparo.

⁶⁷ Chávez Castillo, Op. Cit. p. 194.

hora para la celebración de la Audiencia Constitucional, solicitando de la autoridad responsable su informe justificado.

Cuando exista peligro de la consumación del acto reclamado, el Juez de Distrito podrá suspenderlo antes de que llegue a consumarse, debiendo abrir por “cuerdas separadas” el incidente de suspensión. Una vez resuelto lo conducente en el incidente de suspensión, el resultado será que se concederá la suspensión provisional del acto si se reúnen los supuestos que la ley señala para ello, o se negará si no los reúne, y con ello se cerrará el incidente. Este incidente de suspensión no debe afectar al juicio en lo principal el cual se seguirá substanciando, y al que deberá continuar la Audiencia Constitucional y por último la sentencia.

En materia aduanera y fiscal, el Recurso de Revocación o el Juicio Contencioso Administrativo, como ya se dijo, no son la última oportunidad para atacar las resoluciones finales o actos de las autoridades fiscales. La última opción es la defensa constitucional en contra de la resolución dictada en el Juicio Contencioso Administrativo cuando se considera que viola las garantías individuales reconocidas por la CPEUM. En este sentido, la resolución final en el Juicio de Nulidad es considerada un acta de autoridad. Si esta resolución final viola alguna garantía individual, como la de legalidad y la de las formalidades esenciales del procedimiento, contenidas en los artículos 14 y 16 de la CPEUM, se puede promover el Juicio de Amparo en contra de la resolución del TFJFA. Como resultado de este juicio, la resolución final del TFJFA puede ser revocada o modificada por un Juez Federal, o dicho juez puede ordenar que el TFJFA emita una nueva resolución en la cual no se violen las garantías citadas.

De igual manera que el Amparo contra leyes (Directo), el Amparo seguido contra un acto de autoridad (Indirecto), es susceptible del Recurso de Revisión en el propio Juicio de Amparo, el cual será tramitado ante los Tribunales Colegiados de

Circuito o la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dependiendo del tipo de acto y de la garantía violada.

Finalmente, debemos comentar que existe una situación en la cual no es procedente el Juicio de Amparo Indirecto, pues como ya se señaló, el Juicio Contencioso Administrativo ante el TFJFA es opcional, y por lo tanto, tampoco es obligatorio antes de promover el Juicio de Amparo Indirecto en contra de la resolución dictada en el Recurso de Revocación. Sin embargo, el agraviado tiene derecho a intentarlo si así lo elige y si el tribunal en mención es considerado competente. En tal situación, la resolución final del TFJFA no podría atacarse por medio del Juicio de Amparo Indirecto. La razón es que la resolución final sería dictada por un tribunal y por lo tanto debe intentarse el Amparo Directo, ya que, como se mencionó, el TFJFA tiene la evidente característica de un Tribunal integrado por una Sala Superior y por las Salas Regionales.

4.6. Jurisprudencia.

La jurisprudencia del TFJFA y del Poder Judicial Federal será obligatoria para la autoridad administrativa como es el caso de las autoridades aduaneras del SAT al momento de emitir sus resoluciones dentro de un Procedimiento Administrativo de Impugnación. Esto resulta positivo, ya que la jurisprudencia sirve de guía para cumplir cabalmente con el principio de legalidad emanado del artículo 16 de la CPEUM.

4.7. PROPUESTA.

Las autoridades aduaneras levantarán el acta de inicio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA), cuando con motivo del Reconocimiento Aduanero, del Segundo Reconocimiento, la Verificación de Mercancías en Transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, embarguen precautoriamente mercancías en los términos previstos por la Ley Aduanera.

En dicha acta se deberá hacer constar, la identificación de la autoridad que práctica la diligencia y deberá requerirse al interesado para que designe dos testigos y señale domicilio para oír y recibir notificaciones, dentro de la circunscripción territorial de la autoridad competente para tramitar y resolver el procedimiento correspondiente, salvo que se trate de pasajeros, en cuyo caso, podrán señalar un domicilio, fuera de dicha circunscripción, apercibiéndolo de que de no hacerlo, o de señalar uno falso será notificado por estrados. Si los testigos no son designados o los designados no aceptan fungir como tales, quien practique la diligencia los designará. Además se harán constar los hechos y circunstancias que motivan el inicio del procedimiento, la descripción, naturaleza y demás características de las mercancías, así como la toma de las mercancías y otros elementos probatorios para dictar la resolución correspondiente.

Asimismo, dicha acta deberá señalar que el interesado cuenta con un plazo de diez días para ofrecer las pruebas y alegatos que a su derecho convenga.

La autoridad aduanera procederá al Embargo Precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten, en los siguientes casos:

- a) Cuando las mercancías se introduzcan a territorio nacional, por lugar no autorizado, o cuando las mercancías extranjeras en tránsito internacional se desvíen de las rutas fiscales, o se transporten en medios distintos a los autorizados si se trata de tránsito interno.
- b) Cuando se trate de mercancías de importación o exportación prohibida o sujetas a las regulaciones o restricciones no arancelarias y no se acredite su cumplimiento, o en su caso se omita el pago de cuotas compensatorias.
- c) Cuando no se acredite con la documentación aduanal correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su introducción al territorio nacional, o para su internación de la franja

o región fronteriza a la zona gravada del país y cuando no se acredite su legal estancia o tenencia, o se trate de vehículos que sean conducidos por personas no autorizadas. En el caso de pasajeros, el Embargo Precautorio procederá sólo respecto de las mercancías no declaradas, así como del medio de transporte si es de servicio particular o siendo de servicio público esté destinado al uso exclusivo del pasajero, o no preste el servicio normal de ruta.

- d) Cuando con motivo del Reconocimiento Aduanero, del Segundo Reconocimiento o Verificación de Mercancías en Transporte, se descubran sobrantes de mercancías en más de un diez por ciento del valor total declarado en la documentación aduanera que ampare la mercancía, o bien, mercancía no declarada.
- e) Cuando se introduzca dentro del recinto fiscal vehículos de carga que transporten mercancías, sin el pedimento que corresponda para realizar el despacho de las mismas.
- f) Si el nombre del proveedor o importador señalado en el pedimento o factura sea falso o inexistente, si el domicilio señalado en ambos documentos no se pueda localizar o bien si la factura es falsa.
- g) Si el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares señalado en los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado cuanta aduanera de garantía en los términos del artículo 86-A de la misma Ley.

Para los casos apuntados en los párrafos f) y g) anteriores, el Embargo Precautorio solo podrá ser ordenado por el Administrador General o los Administradores Regionales de Aduanas.

En todos los casos, salvo el señalado en el inciso c), el medio de transporte quedará como garantía del interés fiscal.

Se embargarán precautoriamente los medios de transporte, sin incluir las mercancías que los mismos transporten, cuando con ellos se ocasionen daños en los recintos fiscales, con el objeto de garantizar el pago de la multa que corresponda.

En los casos en que con motivo del Reconocimiento Aduanero, del Segundo Reconocimiento, de la Verificación de Mercancías en Transporte, de la revisión de los documentos del ejercicio de las facultades de comprobación en que proceda la determinación de contribuciones o cuotas compensatorias omitidas y la imposición de sanciones no sea aplicable el artículo 151 de la Ley Aduanera, las autoridades aduaneras podrán determinar los créditos fiscales que correspondan sin necesidad de sustanciar el procedimiento establecido en el artículo 150 de la Ley mencionada.

Dentro de esta hipótesis las Aduanas darán a conocer por escrito o acta circunstanciada los hechos u omisiones que impliquen evasión de contribuciones, señalando al interesado el plazo de diez días que tiene para ofrecer pruebas y alegar lo que a su derecho convenga.

Las autoridades aduaneras cuentan con un plazo de cuatro meses, a partir de la notificación al interesado, para efectuar la determinación correspondiente.

Como se podrá observar, este procedimiento es aplicado cuando no hay Embargo Precautorio de mercancías, pero sí existe omisión de contribuciones o de cuotas compensatorias, y en su caso, la imposición de sanciones.

En cuanto al Procedimiento Administrativo para las infracciones administrativas que no conllevan omisión de contribuciones o cuotas compensatorias, la Ley

Aduanera sigue siendo ajena a su regulación, por lo que es de aplicarse la reglamentación del Código Fiscal de la Federación en forma supletoria.

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

Cuando el interesado presente pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país, la autoridad que levantó el acta, dictará de inmediato la resolución sin que en estos casos se impongan sanciones ni se esté obligado al pago de gastos de ejecución, que de existir se ordenará su devolución. Cuando la resolución mencionada se dicte por una Aduana, la misma tendrá el carácter de provisional, en cuyo caso las autoridades aduaneras podrán dictar la resolución definitiva, en un plazo que no excederá de cuatro meses, a partir de la resolución provisional; de no emitirse la resolución definitiva la provisional tendrá tal carácter.

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

El Embargo Precautorio de las mercancías podrá ser sustituido por las garantías que establece el Código Fiscal de la Federación siempre que no se trate de mercancías sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias, o bien, que las mercancías no se hubieran introducido al territorio nacional con los

trámites y formalidades del Despacho Aduanero y en los demás casos señalados en el artículo 183-A de la Ley Aduanera.

Si durante la práctica de una Visita Domiciliaria se encuentra mercancía extranjera cuya legal estancia en el país no se acredite, los visitadores procederán a efectuar el Embargo Precautorio en los casos señalados en el artículo 151 y cumpliendo con las formalidades a que se refiere el artículo 150 de la Ley Aduanera. El acta de embargo en estos casos, hará las veces de acta final en la parte de la visita que se relaciona con los impuestos al comercio exterior y las cuotas compensatorias. En este supuesto, el visitado, dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se hubiera practicado el embargo, deberá acreditar la legal estancia en el país de las mercancías embargadas, y ofrecerá las pruebas dentro de este plazo. El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación. Desahogadas las pruebas se dictará la resolución determinando, en su caso, las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas e imponiendo las sanciones que procedan, en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se efectuó el embargo.

En los casos de Visita Domiciliaria no se aplicarán las disposiciones de los artículos 152 y 153 de la Ley Aduanera. El visitado podrá solicitar a las autoridades aduaneras que efectúen la visita, la sustitución del Embargo Precautorio por alguna de las formas de garantía que establece el Código Fiscal de la Federación. Dichas autoridades podrán determinar el monto de la garantía, siempre que cuenten con los elementos, en este caso, las autoridades aduaneras tomarán las muestras que permitan dictar la resolución a que se refiere el párrafo anterior y devolverán el resto de la mercancía una vez garantizado el posible crédito fiscal.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior cuando se trate de mercancías que a juicio de la autoridad sean de importación o exportación prohibida o de mercancías sujetas a restricciones o regulaciones no arancelarias. Las mercancías

que de conformidad con la Ley Aduanera no se pueda sustituir su embargo ni devolverse, se entenderán secuestradas.

Tratándose de mercancías perecederas, de fácil descomposición o deterioro, incluso automóviles y camiones, o de animales vivos que sean objeto de Embargo Precautorio y que dentro de los 10 días siguientes a su embargo, o de los 45 tratándose de automóviles y camiones, no se hubiere comprobado su legal estancia o tenencia en el país, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá proceder a su donación, destrucción, asignación o venta con base al valor que para ese fin fije una institución de crédito. Efectuada ésta, su producto se invertirá en Certificados de la Federación a la tasa de rendimientos más alta, a fin de que al dictarse la resolución correspondiente, se disponga la aplicación del producto y rendimiento citados, conforme proceda. La citada dependencia podrá determinar el destino temporal de las mercancías a que se refiere este artículo. En este caso, si la resolución definitiva ordena la devolución de las mismas, el particular podrá optar por solicitar su devolución, o bien, sustitución con valor similar salvo que se trate de mercancías perecederas, o el valor del bien adicional con los rendimientos que se hubieran generado del haber sido enajenada la mercancía a la fecha del vencimiento del plazo que marca la Ley (10 días).

Desde el inicio de la apertura comercial, la Aduana ha tenido como misión restringir la entrada de bienes que no cumplan con los estándares (por así decirlo) que se hayan impuesto en nuestro país, pero sólo para muy pocos productos se estableció como misión explícita la de evitar su entrada. Muy pocos productos están verdaderamente regulados, y todos ellos son perfectamente identificables, entre otros, armas, drogas, medicinas controladas, maquinaria, computadoras, (con excepción de las que se importen de Estados Unidos y Canadá, siendo originarias conforme al TLCAN), ropa usada y vehículos (parcialmente), integrándose más como una excepción que como una regla general.

Las mercancías que no están dentro de las prohibidas o reguladas, se pueden importar a nuestro país, toda vez que se cumplan las restricciones NO arancelarias que se han impuesto con la finalidad de protegernos, no de la importación en sí, sino de la importación de productos que se presenten en condiciones desfavorables para la industria, comercio o consumo locales, esto hace que casi cualquier producto sea importable en México. La función de la Aduana, en este sentido, es de protección más no de restricción, y el problema estriba en cómo cumplir con esas disposiciones a fin de que no se nos niegue la entrada.

México adoptó el libre comercio y con ello la administración aduanera del país, prueba de esto, fue la implementación del semáforo fiscal en los inicios de la década de los 90s con lo cual se aceptó revisar menos del 10% de todos los embarques del país, lo que en un inicio se hizo en forma aleatoria y ahora, con mucha más sofisticación, se hace en forma planeada a través de un esquema automatizado. La implementación de este sistema le permite a los usuarios contar con sus embarques en tiempo y forma, con una reducción sustancial de costos y riesgos.

Antes del semáforo fiscal, todos los embarques eran revisados tanto por las autoridades como por los agentes aduanales, no había posibilidad de que esto no se hiciera. La política aduanera estaba alejada de la confianza y pretendía reprender a todo importador (casi nunca a los exportadores) que le fallara. Cuando México planeó su libre comercio, se dio cuenta que tenía que ser flexible en sus revisiones aduanales, aceptó que tenía que confiar mucho más en los usuarios de las aduanas y comprendió que las personas (en su gran mayoría) quieren cumplir con las reglas cuando éstas tienen algún propósito.

Entonces, la existencia de la Aduana si tiene un propósito y es el de participar activamente con la estrategia económica del país, para lo cual intenta cobrar los impuestos y demás contribuciones correctamente, exigir el cúmulo de restricciones no arancelarias a los importadores y exportadores, prohibir la entrada de

mercancías reguladas y facilitar el acceso al despacho aduanal a todas las partes, a través de normas claras, escritas y definidas en alguno de los ordenamientos aplicables. Entonces, la Aduana no existe para entorpecer al comercio exterior, sino para permitir participar en él con mayor madurez industrial y comercial.

Los problemas en la Aduana no provienen, en sí, de la complicación de las normas (burocracia administrativa) que regulan la entrada y salida de mercancías en nuestro país, como lo hacen suponer muchos al criticar nuestra política comercial y aduanera, aunque debo reconocer que algunos funcionarios y personas adscritos a la Aduana sí complican algunos despachos pensando que son una especie de legisladores que pueden crear sus propias leyes y exigen el cumplimiento de reglas, normas, papeles y pasos que no existen, quizá por una mala interpretación del mandato positivo (norma escrita), quizá porque buscan alguna gratificación extraoficial, quizá porque no conocen el cómo funciona o debe funcionar la Aduana y se aprovechan del poder que tienen durante el despacho, quizá porque consideren que se debe proteger a la industria local evitando que se importen mercancías, quizá porque crean que esa es su función o quizá porque necesiten dinero, pero esto no es un acto general, ni todo el personal aduanero ejercita su función cuasi-legislativa.

Los problemas aduanales provienen, principalmente, por el desconocimiento o mala interpretación de las normas positivas (escritas y objetivas) que deben cumplirse (en algunas ocasiones la redacción no es afortunada y en otras ocasiones los contribuyentes y sus agentes aduanales quieren leer lo que más les conviene), en otras ocasiones, los agentes o apoderados aduanales determinan mal la clasificación arancelaria, ya sea porque la interpretación fue incorrecta o ya sea porque los clientes les proporcionaron información equivocada e imprecisa sobre los bienes, en otro tanto de los casos, los importadores no entendieron que la Aduana exige precisión de información y presentan embarques con faltantes o sobrantes y, en el resto de los casos, porque algunas personas quieren ganar puntos

en la competitividad y eluden los compromisos fiscales aduanales y documentales que más puedan para hacer de su operación aduanera una más efectiva.

Son pocos los errores que tolera la Aduana sin imponer castigos (sanciones) y/o sin retener o embargar las mercancías. Contamos con un sistema aduanero exigente y castigador, pues busca prevenir el delito, para lo cual se han venido escribiendo una serie de normas que permitan el cumplimiento de su función y elevando las sanciones de las cada día más tipificadas infracciones.

En contrariu sensu, cuando se cumple con la precisión y exigencias que caracterizan a la Aduana de México, ésta responde con la liberación inmediata de las mercancías e intenta evitar tropiezos para la logística de los contribuyentes, la cual, cada día incrementa sus necesidades de rapidez y precisión. Entonces, la clave es identificar las obligaciones en materia tributaria, regulatoria y documental.

Dentro de las disciplinas del derecho, el Sistema Aduanero Mexicano, que encabeza en términos de procedimientos la Ley Aduanera y en términos tributarios la Ley de las Tarifas de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, está en el Derecho Fiscal.

Dentro de sus características primordiales encontramos que por su sistema es Nacional (cobertura), por su fuente es del tipo Positivo (normas escritas), por su validez es Federal (aplicación), por su temporalidad es Indeterminada (hasta que se derogue o abroge), materialmente es Público (porque se ejerce del Gobierno hacia los particulares), por sus sanciones es Perfecta (porque no sólo impone mandatos, sino también instruye sobre las infracciones y sanciones en forma expresa) y por su voluntad es taxativa.

Por supuesto que las normas aduanales son normas emanadas del derecho, las cuales se distinguen de las normas sociales y morales por diversas razones,

regularmente una norma moral o social es de cumplimiento voluntario, por lo tanto es unilateral, las normas de este tipo son más de conducta voluntaria, mientras que las normas del derecho son obligatorias y heterónomas en donde poco importa la voluntad y la intención, importando únicamente su cumplimiento.

En las normas sociales y morales, aún cuando no se alcance a cumplir la obligación o deber, importa sobre manera la intención y pretensión del obligado.

Particularmente en las normas aduanales, la intención o dolo son intrascendentes, salvo cuando se trate de empresas certificadas en donde el legislador decidió un rasgo que diferencie a los delincuentes de los incumplidos, pero en lo general no le es interesante esa pretensión sino los resultados.

Por supuesto que las normas aduanales (normas jurídicas especializadas en los procesos de entrada y salida de mercancías) son coercitivas e imperativas, porque le faculta a la autoridad ejercer presión para que los particulares las cumplan, disponiendo sanciones específicas para alcanzar su objetivo.

Las normas jurídicas tienden a regular todo aquello que, a juicio de los representantes del pueblo (Congreso) requiere de un marco obligatorio del “hacer” o “no hacer”, dejando al libre albedrío de los particulares aquellos supuestos o acciones que no hayan quedado contemplados, por ello se dice que lo que no está prohibido al particular le está permitido, en virtud de que se trata de conductas no reguladas por ordenamiento jurídico.

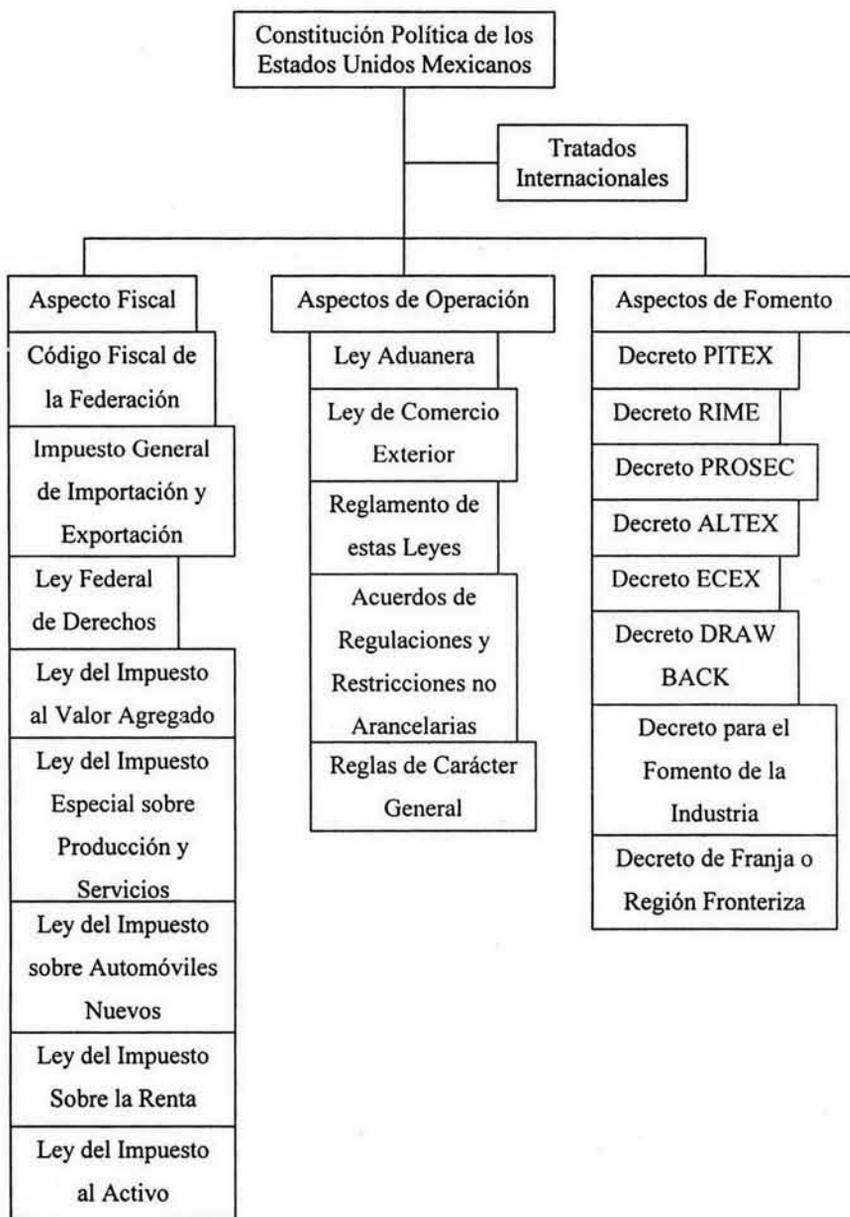
En el sentido imperativo, la Ley le faculta a la autoridad competente de las acciones únicas que podrá ejercer, esto es la facultad material de la autoridad, para ellos lo que no les esté permitido en forma expresa les está prohibido, aquí la fórmula del párrafo anterior es inversa, gracias al tipo de derecho (positivo) que se ha creado a lo largo de muchos años con base en nuestra Constitución Federal.

El Despacho Aduanal responde únicamente a normas escritas emitidas conforme a nuestros ordenamientos, principalmente por la Constitución Política del país, el Código Fiscal de la Federación y los Tratados Internacionales de los que formamos parte. Se supone que la Aduana no puede exigirnos aquello que no se haya dispuesto por escrito y de acuerdo con los procedimientos facultados en algún ordenamiento legal.

No pueden exigirnos algo que no esté conforme al marco legal aplicable a las importaciones y exportaciones; es más, conforme a lo que la letra diga en esa norma o artículo. Esto conforma el Derecho Aduanero Positivo Mexicano.

Además de la Constitución, el Código y los Tratados de Libre Comercio, encabeza la lista la Ley Aduanera y su Reglamento, la Ley de Comercio Exterior y su Reglamento, la Ley de la Tarifa del Impuesto General de Importación y Exportación (TIGIE) y el reglamento interior del SAT.

La Ley Aduanera y su Reglamento es el conjunto de normas relativas a los procesos de importación y exportación, en ella se señala el momento de la causación de los impuestos, de la fecha que determina qué documentos deben cumplirse, se habla de los regímenes aduaneros, el momento y lugar para el pago de las contribuciones, de ciertas facultades de la autoridad aduanera y del Ejecutivo Federal y, entre otras, de los actos antijurídicos, de las infracciones y de las sanciones.



Debemos recordar que en sentido general (*latu sensu*) para el ciudadano todo lo que no está prohibido está permitido, pero para la autoridad, en términos de sus facultades, sólo le está permitido lo que expresamente las leyes le indiquen, por ello para ésta se le llama facultades de la autoridad, porque es la función material que le está autorizada y, a la vez, exigida. En este sentido, ahora se podrá comprender por qué cuando se habla de facultades, la Ley Aduanera y otras leyes fiscales se refieren a las de la autoridad aduanera que no necesariamente es la dependiente de la Administración General de Aduanas como muchos supusieran.

El Sistema Aduanero Mexicano, un conjunto de normas escritas que seguramente superan los 10,000 artículos y que nos hace suponer una gran complejidad, pero como en su momento se escribió, no todos los contribuyentes deben acatar todas las normas, ni todas las normas son para todos los contribuyentes. Quizá por esto, la Ley Aduanera explica además de las disposiciones de esta Ley, hay que tomar en cuenta la Ley de la TIGIE y los demás ordenamientos aplicables, regulan la entrada y salida de las mercancías y de los medios en que estas se transportan.

El Embargo Precautorio es otra de las formas en que se intenta prevenir la infracción, a pesar de que su connotación es diferente, ya que un embargo tiende más bien a evitar que esos bienes, sujetos de la infracción, lleguen al mercado nacional, por ello hay una lista de 21 actos diferentes que lo provocan, esta práctica debe llevarse a cabo bajo en el marco del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, mejor conocido como PAMA.

Los PAMAS en nuestro país han estado muy activos, aunque en las últimas fechas, quizá por un buen comportamiento de las partes o quizá porque hay mejor cumplimiento de las normas, se han hecho, afortunadamente, menos frecuentes.

Los PAMAS son un verdadero dolor de cabeza para todos, excepto para quienes los defienden, ya que los importadores y exportadores dejan de tener acceso a sus

bienes mientras que la autoridad debe custodiar y guardar el embarque hasta que el asunto se resuelva.

Creemos que es fácil evitar las consecuencias jurídicas negativas del Sistema Aduanero Mexicano, ya que es fácil identificar la mayoría de los requisitos que éste exige para hacer de una importación o exportación un acto perfecto; lo que sucede en la mayoría de los casos es que se descuidan estas obligaciones o, cuando menos, las desvaloran.

En síntesis: una constante entre los partícipes de este acto económico es la queja en la complicación aduanera, es decir, en la cantidad de pasos, papeles, gastos y tiempos que la Aduana Mexicana exige, queja que llega hasta los límites del reclamo formal y oficial de muchas dependencias, instituciones y países.

Pero ¿es en realidad complicada o burocrática la aduana de nuestro país?. Yo pienso que en términos generales no lo es, si por complicada entendemos un cúmulo de preparativos, quizá extenuantes, que habrá de hacerse antes de presentarnos ante el semáforo fiscal, pues sí lo es; si por complicada entendemos la falla en la interpretación de las normas que rigen al acto del despacho, el cual consiste exclusivamente en cumplir una serie de actos y formalidades que tienden a regular la entrada y salida de mercancías, así como de los medios en que éstas se conducen. El Despacho Aduanal es una serie de formalidades legales y reglamentarias que le son exigidas a toda persona que interviene directa o con el arte de importación y exportación.

Afortunadamente, México como país se rige bajo la sombra de un Derecho Positivo, es decir, bajo la reglamentación de normas escritas por las autoridades competentes, normas que están no sólo expresas sino expuestas para todo aquel que, debiéndolas aplicar (actores directos e indirectos) ha decidido leerlas y acatarlas.

Desde nuestro punto de vista, la mayor parte de los problemas aduanales o del Despacho Aduanal provienen de la falta de aplicación de las normas aduanales (previamente escritas) por parte de esos actores ya sea por omisión voluntaria o accidental y muy pocas son originadas por el abuso de las partes, principalmente de la Autoridad Administrativa, cuando suponen lo que no es (tanto de las normas como de las declaraciones de los importadores y exportadores), o bien, se aprovechan de la nobleza de los contribuyentes y sus agentes aduanales con fines no lícitos, como la corrupción o la suposición de una política comercial inexistente.

De lo anteriormente estudiado, puedo asegurar que la Aduana Mexicana, reguladora de la entrada y salida de mercancías, es obediente a las normas objetivas (escritas) que recibe de otras autoridades y de las diferentes políticas públicas que en ella se aterrizan, como la política económica, comercial, arancelaria, etcétera, lo que la hace una de las mejores aduanas del mundo y precursora del comercio internacional.

El problema aduanero, principalmente, no radica en la administración aduanera del país (aunque en algunas ocasiones sí), sino en la falta de atención, comprensión y/o conocimiento de las normas positivas que son exigibles para el paso de las mercancías, así como, también, por una falta de comprensión sobre las razones que han llevado al Poder Legislativo a poner e imponer una aduana para dejar pasar o prohibir mercancías.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Los procedimientos administrativos aduaneros son el conjunto de trámites y actuaciones de carácter administrativo realizados por la autoridad aduanera, sobre los cuales debe recaer una resolución en los plazos previstos por la ley, pudiendo tener el carácter de provisional o definitiva. Los procedimientos aduanales pueden iniciarse de oficio por la autoridad mediante una orden de comprobación, una acta de inicio en el caso de la detección de irregularidades en el ejercicio de su derecho de petición o de defensa de los actos de autoridad.

SEGUNDA.- Los Medios de Impugnación son aquellos instrumentos de naturaleza jurídica, administrativa o judicial, establecidos en las leyes a favor de los particulares con el fin de corregir, modificar, revocar o anular los actos o resoluciones emitidos por las autoridades aduaneras, porque se considera que adolecen de deficiencias o errores que trascienden en la ilegalidad o de injusticia, que lesionan los intereses de quien los promueve. Los Medios de Impugnación de carácter administrativo previstos en la legislación fiscal y aduanera son: el Recurso de Revocación, la Revisión Administrativa (reconsideración) de las autoridades, y el Juicio Contencioso Administrativo; y los de carácter judicial, donde encontramos el Juicio de Amparo.

TERCERA.- Creemos que, los Medios de Impugnación o Procedimientos de Impugnación, resultan un imperativo de un Estado de Derecho de que exista un control jurídico de la actividad administrativa, con el objeto de que las autoridades arreglen sus actuaciones a lo que dispone la ley y los particulares que pudieran resultar lesionados con violaciones a la misma, tengan una protección o tutela.

CUARTA.- Manifestamos que, cuando un procedimiento administrativo es iniciado por la autoridad fiscal o aduanera, éste resulta de una orden de comprobación escrita o de una acta o escrito de inicio de procedimiento, en el ejercicio de sus facultades comprobación, por la detección de irregularidades del

contribuyente. Las ordenes de comprobación deben ser notificadas por la autoridad a los particulares, y generalmente inician los procedimientos que tienen como fin la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, a través de: Revisiones de Gabinete, la Glosa de Documentos, Auditorías, Visitas Domiciliarias, Verificación de Mercancías en Transporte o de cualquier otra facultad de comprobación.

QUINTA.- Planteamos que el inicio del PAMA (Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera), procede cuando se da alguno de los supuestos señalados en el artículo 151 de la Ley Aduanera, y éste es invocado por las autoridades aduaneras con una acta de inicio, que deberá notificarse al contribuyente. Los supuestos de embargo podrán determinarse en el Reconocimiento Aduanero, el Segundo Reconocimiento, la Verificación de Mercancías en Transporte, en una Visita Domiciliaria, Auditoría o en el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras, caso en el cual procederán a embargar precautoriamente las mercancías y los medios en que se transporten, cumpliéndose para tal efecto las formalidades de ley.

SEXTA.- Consideramos que por economía procesal en el PAMA es recomendable aceptar pruebas documentales cuando sean presentadas después del plazo de 10 días referido, toda vez que la falta de presentación puede tener como consecuencia la preclusión de la prueba cuando ésta se emitió o fue obtenida con anterioridad a la fecha del despacho de la mercancía, pues si se exhibe dentro del PAMA antes de dictar la resolución definitiva se le debe admitir y valorar, aún cuando no se haya presentado al momento del despacho por error, pues su presentación extemporánea no puede tener como consecuencia privar al particular de su prueba.

SÉPTIMA.- En el PAMA la autoridad se abstendrá de analizar cualquier otra irregularidad o infracción no prevista en la propia Ley Aduanera, como son posibles infracciones administrativas de otras leyes, o delitos fiscales contemplados en el Código Fiscal de la Federación o Código Penal Federal, tales

como conductas tipificadas de: robo, contrabando, violación a los derechos de propiedad intelectual, posesión o acopio de armas, etcétera, pero en estos casos la autoridad aduanera seguirá la normatividad aplicable para realizar la denuncia, declaración de perjuicio o querrela, según corresponda.

OCTAVA.- Consideramos que en el PAMA resulta improcedente dar entrada a las tercerías excluyentes de dominio o de preferencia, ya que éstas se podrán hacer valer en el Recurso de Revocación administrativa a fin de salvaguardar las garantías individuales del particular. Lo anterior también se justifica ya que de conformidad con el artículo 146 de la misma Ley, la tenencia, transporte o manejo de mercancías de procedencia extranjera, a excepción de las de uso personal, debe ampararse con la documentación correspondiente en todo tiempo. Es decir, que si el gobernado trae consigo mercancías irregulares que no le pertenecen y que no acreditan su legal estancia en el país, por ese hecho las mercancías son objeto de embargo conforme al artículo 151 de la Ley Aduanera.

NOVENA.- Consideramos que la Administración Pública puede plantear procedimientos de autotutela, que la misma desarrolla, y que significa que tiene una buena organización administrativa, revisando sus propios actos para dejarlos sin efectos, si no son legales ni oportunos. Estos procedimientos de autotutela pueden referirse a procedimientos de naturaleza administrativa, tales como el Recurso de Revocación y la reconsideración de las autoridades, sin incluir el Juicio Contencioso Administrativo o Juicio de Nulidad, al cual llamamos de tutela administrativa-jurisdiccional, por seguirse éste ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), el que es un órgano administrativo situado dentro del Poder Ejecutivo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos.

DÉCIMA.- Manifestamos que el Recurso de Revocación, es un procedimiento de impugnación administrativo, optativo, que se establece a favor de los particulares interesados, se interpone y sigue ante las propias autoridades fiscales, contra los propios actos y resoluciones de éstas para la defensa y protección de los derechos

en materia tributaria y aduanera, con el fin de dejar sin efectos el acto impugnado, a reserva de lo que la autoridad resuelva en la resolución que ponga fin al recurso.

DÉCIMA PRIMERA.- Establecemos que, al ordenar la Ley que el Recurso de Revocación es optativo, se refiere a que el interesado puede recurrir indistintamente a éste medio o acudir al Juicio de Nulidad ante el TFJFA, siendo ambos Medios de Impugnación excluyentes uno del otro. Si se opta por el Recurso de Revocación, éste procederá contra las resoluciones definitivas dictadas por Autoridades Fiscales Federales, Actos de Autoridades Fiscales Federales; también procede interponer el recurso tratándose de bienes embargados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando afirme y compruebe ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados; también procede el Recurso de Revocación interpuesto por un tercero que alegue tener derecho de prelación y determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley, dicten las autoridades aduaneras, y las que tratándose de cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas que no pueden ser impugnadas.

DÉCIMA SEGUNDA.- Creemos que en materia aduanera tributaria, también es posible encargar a los tribunales judiciales federales la defensa de los derechos constitucionales de los particulares, mediante el Juicio de Amparo, el cual se caracteriza por ser un procedimiento o juicio autónomo, ya que tiene como tarea principal la protección de las garantías individuales que consagra la Constitución Política Federal.

BIBLIOGRAFÍA

Acosta Roca, Felipe. “Trámites y Documentos: en materia aduanera”. Ediciones Fiscales ISEF. México 2003, 2ª edición.

Acosta Romero, Miguel. “Derecho Administrativo Especial”. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México 1999.

Aquino Cruz, Daniel. “Las Prácticas Desleales del Comercio Internacional”. Editorial Pac, S.A. de C.V., México 1997.

Arrellano García, Carlos. “El Juicio de Amparo”. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México 1997.

Baena Paz, Guillermina. “Manual para elaborar trabajos de investigación documental”. Editores Mexicanos Unidos. México 1981.

Carvajal Contreras, Máximo. “Derecho Aduanero”. Editorial Porrúa. México 2002. 11ª edición.

Chávez Castillo, Raúl. “Juicio de Amparo”. Editorial Oxford. México 1998.

De la Garza, Sergio Francisco. “Derecho Financiero Mexicano”. Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1990, 16ª edición.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. “Principios de Derecho Tributario”. Editorial Limusa. México 2000.

Díaz González, Luis Raúl. “Medios de Defensa Fiscal”. Editorial SICCO. México 1998.

Giacinti Valdés, Gregorio A. “El Juicio de Amparo como Mecanismo de Protección del Agente Aduanal”. Editorial Eje de Comercio Exterior. Confederación de Asociaciones de Agentes Aduanales de la República Mexicana, Año 1, N° 9, México 2002.

Hernández de la Cruz, Arturo. “Estudio Práctico de las Infracciones y Sanciones Aduaneras”. Ediciones Fiscales ISEF. México 2002

Hernández de la Cruz, Arturo. “Estudio Práctico de los PAMAS”. Ediciones Fiscales ISEF, México 2003, 2ª edición.

Martín Granados, María Antonieta. “Código Fiscal de la Federación: Dictamen aprobado por Cámara de Diputados, pendiente por Senadores”. Nuevo Consultorio Fiscal, UNAM. 1ª Quincena del 2003.

Martínez Lara, Ramón. “El Sistema Contencioso Administrativo en México”. Editorial Trillas, México 1990.

Mendieta Alatorre, Ángeles. “Tesis Profesionales”. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México 1982.

Reyes Díaz-Leal, Eduardo. “Aduanas, Operación en México”. Editorial Universidad en Asuntos Internacionales. Publicado por Bufete Internacional. México 1994.

Rohde Ponce, Andrés, “Derecho Aduanero Mexicano”. Ediciones Fiscales ISEF. México 2000.

Saldaña Magallanes, Alejandro A. “Medios de Defensa en Materia Fiscal”. Ediciones Fiscales ISEF. México 2003.

Sánchez Gómez, Narciso. "Segundo Curso de Derecho Administrativo". Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México 1990.

Sánchez Hernández, Mayolo. "Derecho Tributario". Editorial Cárdenas Editor. México 1998.

Sánchez Pichardo, Alberto C. "Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa". Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México 1999.

Sandoval Hernández, Sergio. "Centralización Administrativa, Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano". Editorial Porrúa, S.A. de C.V. Tomo A-C. México 1998.

Trejo Vargas, Pedro. "El Sistema Aduanero Mexicano". Editorial Servicio de Administración Tributaria. México 2003.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley Aduanera

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Ley de Comercio Exterior

Ley Federal de Derechos

Ley Federal para la Administración de Bienes Asegurados, Decomisados y Abandonados.

Código Fiscal Federal

Código Federal de Procedimientos Civiles

Código Federal de Procedimientos Penales

Reglamento de la Ley Aduanera

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria

OTRAS FUENTES

“Diccionario Jurídico Abeledo-Perrot”. Editorial Abeledo Perrot. Tomo P-Z. Argentina.

“Diccionario Jurídico Mexicano”. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México 1994.

“Enciclopedia Jurídica Omeba”. Editorial Bibliografía Argentina. Tomo XXV.

“Especialización en Materia Procesal Fiscal”. Tribunal Fiscal de la Federación. Instituto de estudios sobre justicia administrativa. México 2000.

Ovalle Favela, José. “Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano”. Editorial Porrúa, México 2001.

Palomar de Miguel, Juan. “Diccionario para Juristas”. Editorial Mayo. México 1981.

Pineda, Fanny. “Diccionario Jurídico Mexicano”. Editorial Porrúa, S.A. de C.V., Tomo P-Z. México 1996.