



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

“ACTA DE INICIO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA”

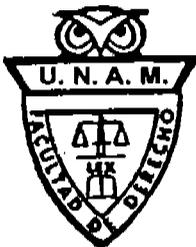
T E S I S

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

ELIZABETH HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ



ASESOR: DR. CMA. INÉS GARCÍA PÉREZ OCCAMPO



CIUDAD UNIVERSITARIA, MÉXICO, S.F.

DICIEMBRE, 2007



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

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

Cd. Universitaria, D. F., a 14 de enero de 2008.

DR. GUSTAVO GONZÁLEZ BONILLA
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

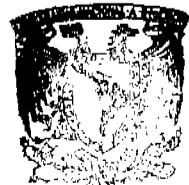
Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante, **HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ ELIZABETH**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"ACTA DE INICIO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA"**.

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

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

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

CON MI GRATITUD Y AMOR INFINITOS:

A mis padres:

**ELVIA RODRÍGUEZ TAMAYO .
SANTOS HERNÁNDEZ CÁRDENAS.**

*Por ser mi mejor ejemplo y apoyo en la vida, por amarme
y estar conmigo, por aconsejarme, por ser mi
principal soporte y estar ahí siempre.*

A mis hermanos:

GABRIELA Y JORGE ALBERTO.

*Porque hemos crecido, aprendido
y permanecido juntos a lo largo de nuestras vidas.*

A mi aliado:

MIGUEL ÁNGEL LÓPEZ VARGAS.

*Por su apoyo en este trabajo, amor y comprensión totales.
Por los momentos compartidos y vividos.
Por que sigamos creciendo y cosechando éxitos.*

A mis confidentes:

JANET ROMERO ALTAMIRANO.

LISSETTE ALARCÓN CEDEÑO.

*Por su apoyo, amistad incondicional, confianza,
cariño, lealtad, tolerancia y respeto mutuos. Por
estar juntas siempre que nos hemos necesitado.*

A mis amigos:

**JOSUÉ MANUEL MORALES URQUIZA,
MARTHA ELENA ALARCÓN ÁVILA,
OFELINA TORRES CRUZ y SILVIA PEREA,**

*Por su amistad, cariño, respeto, confianza y
por los momentos felices y los tristes por los que hemos pasado juntos.*

CON PROFUNDO CARIÑO Y RESPETO:

A mi Alma Mater:

**FACULTAD DE DERECHO.
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.**

*Que me enseñó prudencia y paciencia,
tolerancia y constancia para llegar a esta meta.*

A mi querida Asesora:

DRA. MARIA DE LOURDES PÉREZ OCAMPO.

*Por el apoyo y cariño brindados.
Por compartir conmigo sus conocimientos,
consejos y su tiempo.
Por su paciencia y esmero en el desarrollo
del presente trabajo.*

*A los profesores que a lo largo de la carrera me dieron clases
por brindarme sus conocimientos, apoyo y sus sabios consejos.*

!!! A TODOS USTEDES MUCHAS GRACIAS !!!

ÍNDICE

	Página
ABREVIATURAS	5
INTRODUCCIÓN	7
CAPÍTULO 1 VISITA DOMICILIARIA	9
1.1 Fundamento constitucional.	10
1.2 Formalidades que integran la orden de visita.	14
A. Orden escrita.	15
B. Autoridad competente.	16
C. Fundamentación y Motivación.	17
D. Notificación.	21
1.3 Facultades de comprobación fiscal.	22
1.3.1 Revisión de Gabinete.	25
1.3.2 Revisión de Comprobantes Fiscales.	30
1.3.3 Revisión en Tránsito de Mercancías.	36
1.3.4 Revisión de Dictámenes Financieros.	48
1.4 Desarrollo de la visita domiciliaria.	57
1.4.1 Requisitos de la orden de visita.	58
1.4.2 Levantamiento del Acta Parcial de Inicio.	59
A. Requisitos del Acta Parcial de Inicio.	64
1.4.3 Acta Última Parcial.	71
1.4.4 Acta Final.	75
1.4.5 Conclusión de la visita domiciliaria.	79
CAPÍTULO 2 REVISIÓN EN MATERIA ADUANERA Y COMERCIO EXTERIOR.	82
2.1 Derecho Aduanero.	83
2.1.1 Concepto.	84
2.1.2 Naturaleza jurídica.	86
2.2 Autoridades Fiscales y Aduaneras.	87
2.3 Autoridades Fiscales.	88
2.3.1 Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Servicio de Administración Tributaria.	89
2.3.2 Administración General de Auditoría Fiscal Federal.	91
2.4 Autoridades Aduaneras.	95
2.4.1 Administración General de Aduanas.	96
2.4.2 Agente Aduanal.	109

2.4.3	Apoderado Aduanal.	121
2.4.4	Dictaminador.	127
Apartado A Regímenes Aduaneros.		129
A.1	Definitivos.	130
	A.1.1 De Importación.	130
	A.1.2 De Exportación.	132
A.2	Temporales.	133
	A.2.1 Importación.	133
	a) Para retornar al extranjero en el mismo estado.	133
	b) Para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación.	136
	A.2.2 Exportación.	137
	a) Para retornar al País en el mismo estado.	138
	b) Para elaboración, transformación o reparación.	138
A.3	Depósito Fiscal.	139
A.4	Tránsito de Mercancías.	143
	A.4.1 Interno.	143
	A.4.2 Internacional.	145
A.5	Recinto Fiscal Estratégico.	146
Apartado B La materia aduanera y el comercio exterior.		149
B.1	Esbozo doctrinario sobre el comercio exterior.	149
B.2	El protagonismo del comercio exterior.	153
B.3	El efecto Integrador del comercio exterior.	157
B.4	El vínculo entre la aduana y el comercio exterior.	162
2.5	Diferencia entre la visita en materia fiscal, la visita en materia aduanera y la de comercio exterior.	167
CAPÍTULO 3 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA		169
3.1	Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera. Embargo precautorio.	170
CONCLUSIONES		220
FUENTES DE CONSULTA		224

ABREVIATURAS

Op. cit.	<i>Opus citado</i> : Obra citada.
P., pp.	Página, páginas.
S., ss.	Siguiente, siguientes.
T. del A.	Traducción de la autora.
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
SAT	Servicio de Administración Tributaria.
AGAFF	Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
AGA	Administración General de Aduanas.
RRNA	Regulaciones y Restricciones No Arancelarias.
CC	Cuotas Compensatorias.
ISR	Impuesto Sobre la Renta.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.

ACTA DE INICIO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto el estudio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera como medio de verificación por parte de la autoridad para que los particulares cumplan debidamente con las disposiciones en materia aduanera y de comercio exterior tales como son: el pago de los impuestos generales de importación y/o exportación según sea el caso, el pago de cuotas compensatorias, el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias y el de las normas oficiales mexicanas.

Es importante señalar que dicho procedimiento sigue dando temor, coraje e impotencia a quienes lo llegan a padecer pues en muchas ocasiones produce un grave perjuicio económico al particular o particulares a los que se les inició un PAMA.

Para su estudio he dividido este trabajo en tres capítulos que se desarrollan de la siguiente forma:

En el **Capítulo 1. Visita Domiciliaria**, en el que se estudia todo lo relacionado con la visita domiciliaria señalando su fundamento constitucional; las formalidades que integran la orden de visita que da inicio a las facultades de comprobación tales como: que debe mediar un documento escrito por autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento; así como la debida notificación de la diligencia al visitado por parte de la autoridad. Se estudian también en forma detallada todas y cada una de las facultades con las que cuenta la autoridad para desempeñar sus funciones de comprobación fiscal como son: la revisión de gabinete, la de comprobantes fiscales, la revisión en tránsito de mercancías y la de dictámenes financieros.

Dentro del **Capítulo 2. titulado, Revisión en materia aduanera y comercio exterior**, se analizarán el concepto de derecho aduanero, las autoridades que intervienen y los distintos regímenes que lo integran así como un somero estudio del comercio exterior en nuestro país y su vínculo con la aduana.

El **Capítulo 3. denominado, Procedimiento administrativo en materia aduanera**, está dedicado a examinar en cada una de sus etapas el procedimiento objeto del presente estudio con la finalidad de entender el entorno legal bajo el que se da el embargo precautorio de las mercancías que tanto daño ocasiona al particular pues no sólo no puede disponer libremente de la mercancía que adquirió sino también tiene que esperar cuatro largos meses a que la autoridad resuelva el destino de la misma.

Finalmente, se concluye que el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera es el medio de verificación por parte de la autoridad aduanera más temido y el más perjudicial para los particulares que lo sufren.

CAPÍTULO 1

VISITA DOMICILIARIA

CAPÍTULO 1 VISITA DOMICILIARIA.

El marco constitucional prevé que la autoridad fiscal, en su calidad de representante del Estado y garante de la legalidad en la materia, puede comprobar el cumplimiento de las obligaciones que tiene el destinatario de la norma tributaria.

1.1 Fundamento constitucional.

De acuerdo con nuestra Constitución nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, en este caso, el desarrollo de una visita domiciliaria que de acuerdo con lo anterior, debe estar fundada y motivada en un mandamiento escrito que se traduce en una orden de visita, la cual debe reunir los mismos requisitos que señala el artículo 16 constitucional para los cateos y que se transcribe a continuación:

“Artículo 16

...

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.”

De lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Federal se desprende que la emisión de todo acto de molestia precisa de la concurrencia indispensable de tres requisitos mínimos, a saber: 1) que se exprese por escrito y contenga la firma original o autógrafa del respectivo funcionario; 2) que provenga de autoridad competente; y, 3) que en los documentos escritos en los que se exprese, se funde y motive la causa legal del procedimiento. Cabe señalar que la primera de estas exigencias tiene como propósito evidente que pueda haber certeza sobre la

existencia del acto de molestia y para que el afectado pueda conocer con precisión de cuál autoridad proviene, así como su contenido y sus consecuencias.

Asimismo, que el acto de autoridad provenga de una autoridad competente significa que la emisora esté habilitada constitucional o legalmente y tenga dentro de sus atribuciones la facultad de emitirlo. Y la exigencia de fundamentación es entendida como el deber que tiene la autoridad de expresar, en el mandamiento escrito, los preceptos legales que regulen el hecho y las consecuencias jurídicas que pretenda imponer el acto de autoridad, presupuesto que tiene su origen en el principio de legalidad que en su aspecto imperativo consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite; mientras que la exigencia de motivación se traduce en la expresión de las razones por las cuales la autoridad considera que los hechos en que basa su proceder se encuentran probados y son precisamente los previstos en la disposición legal que afirma aplicar.

De acuerdo con lo dispuesto por los artículos 14 y 16 Constitucionales y 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente, todo acto de autoridad que cause molestias al particular debe estar suficientemente fundado y motivado. Debe tenerse en consideración que conforme a los preceptos de referencia, motivar es citar con precisión las razones o circunstancias que se hayan tomado en consideración para la emisión del acto, y fundar es expresar también con precisión el precepto legal aplicable al caso, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

El motivo de lo anterior está justificado ya que es claro que el objetivo del legislador fue el de preservar el principio de legalidad e inviolabilidad del domicilio al establecer como algunas de las formalidades para el desarrollo de la visita domiciliaria, las mismas de los cateos, así como el de proteger al contribuyente de

algún probable abuso por parte de las autoridades fiscales, ya que la visita por parte de la autoridad implica, desde luego, un acto de molestia debido a que *Grosso modo* la visita domiciliaria consiste en revisar, en la sede del domicilio fiscal del contribuyente, las particularidades relativas a las obligaciones fiscales a las que se haya sujeto un gobernado.

Ahora bien, actualmente la visita domiciliaria constituye la más usual de las facultades de comprobación a cargo de la autoridad fiscal mexicana y al ser la más común, también es la más molesta ya que genera preocupación al contribuyente el verse obligado a permitir la entrada de los visitantes a su domicilio fiscal que de acuerdo con el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación es el siguiente:

“Artículo 10.

Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realicen actividades empresariales, el local en el que se encuentre el principal asiento de sus negocios.*
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.*
- c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.*

II. En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.*
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en el que se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.”*

Cabe señalar, que tal visita también se puede practicar en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente (siempre y cuando, éste presente aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio) y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten, salvo que en el domicilio anterior se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código, caso en el cual la visita se continuará en el domicilio anterior o bien cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.

Debido a que la visita domiciliaria se debe practicar en el domicilio fiscal del contribuyente por ser el principal asiento de los negocios del mismo, es preciso señalar que el objetivo básico de la visita en el domicilio del contribuyente es el de verificar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales para lo cual, la autoridad hacendaria esta facultada para requerir del visitado la exhibición de los libros y papeles que demuestren el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Asimismo, el artículo 10 del CFF señalado con anterioridad, otorga facultades a las autoridades fiscales para practicar diligencias de este tipo en el lugar que de conformidad con este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en los que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda.

De conformidad con lo anterior, la visita domiciliaria pretende ser un instrumento o medio del que dispone el fisco federal a fin de comprobar que el contribuyente ha

cumplido con sus obligaciones fiscales de hacer, o no hacer, amén de que implica también la obligación de tolerar dicho procedimiento.

No es ocioso señalar que el acto de comprobación debe ordenarse o producirse con un mandamiento escrito, es decir, la orden de visita domiciliaria se debe ajustar a lo dispuesto en el artículo 38 del CFF (que contiene los requisitos de los actos administrativos que se deban notificar), porque es un requisito de legalidad así como a los requisitos previstos para los cateos de acuerdo con el citado artículo 16 constitucional.

Con base en lo anterior, es necesario recordar que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos siempre y cuando el visitado sea notificado de la necesidad de una visita domiciliaria mediante la denominada "orden de visita" y para lo cual es necesario conocer las formalidades que la integran.

1.2 Formalidades que integran la orden de visita.

En el caso de la presente Tesis, me interesa abordar y puntualizar las formalidades que desde mi punto de vista se deben observar en la orden de visita ya que es con lo que se inicia el procedimiento de fiscalización notificándose al contribuyente que será visitado por la autoridad en su domicilio fiscal y por lo mismo es de vital importancia que la orden de visita cumpla con las siguientes formalidades:

A. En forma escrita.

Es imprescindible que todo mandamiento de la autoridad sea por escrito en documento impreso o digital señalando la causa legal que funde y motive el procedimiento en este caso, la visita domiciliaria.

De acuerdo con lo anterior, el mandamiento escrito cumple con una función de seguridad para comunicar al sujeto visitado el acto de molestia y delimitarlo ya que en dicha orden se debe señalar la actuación estatal de que se trate y el sujeto al que se dirija dicho mandamiento, de modo que la ejecutora no pueda modificar el contenido de la orden y no cometa violaciones.

De lo anterior se advierte que la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación, tratándose de la visita domiciliaria, deberá presentar una orden de visita escrita, que debe contener los requisitos constitucionales establecidos en el párrafo octavo del artículo 16 de nuestra Carta Magna, en la que:

1. Se expresará el lugar o lugares que han de inspeccionarse.
2. El nombre del visitado.
3. Se señalarán las obligaciones a verificarse.

Al respecto, el artículo 16 señalado con anterioridad establece en sus párrafos noveno y decimoprimer, que la autoridad competente, por escrito deberá fundar y motivar las causas legales de cualquier intervención, expresando además el tipo de revisión, los sujetos de la misma y su duración, además de señalar que la autoridad administrativa podrá realizar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han

acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

B. Autoridad Competente.

Significa que la orden de visita debe ser emitida por autoridad competente. Por lo que hace a la doctrina, el Doctor en Derecho y Maestro Emérito de la Universidad Nacional Autónoma de México, Ignacio BURGOA, señala que la autoridad es el *"órgano estatal, investido de facultades de decisión o ejecución, cuyo desempeño conjunta o separadamente, produce una creación, una extinción de situaciones en general, jurídicas o fácticas, dadas dentro del Estado, o su alteración o afectación, todo ello en forma imperativa."*¹

Se puede considerar que *"autoridad es toda persona investida de potestad de mando frente a los administrados o internamente dentro de un órgano público"* o de manera amplia como *"autoridad a los individuos que, mediante órganos estatales competentes, están en posibilidad de tomar y ejecutar decisiones que afecten a los particulares u ordenar que sean ejecutadas dichas decisiones"*.²

Por lo que hace a la competencia ésta se conoce como la medida de jurisdicción asignada a un órgano del Poder Judicial, consistente en la determinación genérica de los asuntos en los cuales es llamado a conocer en razón de la materia, cantidad y lugar.³

En resumen, en la orden de visita las circunstancias y modalidades del caso concreto deben encuadrar dentro del marco general correspondiente establecido

¹ Burgoa Orihuela, Ignacio, "Autoridad", en PALLARES, Eduardo, *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, Vigésima Séptima Edición, ED. Porrúa, México 2993, p. 112

² MARTÍNEZ MORALES, Rafael I, *Derecho Administrativo Primer y Segundo Cursos*, Cuarta Edición, ED. Oxford, México 2000, p. 235.

³ COUTURE, Eduardo, *Vocabulario Jurídico*, Tercera Edición, ED. Iztacihuatl S. A. de C. V., México 2004, p.174.

por la ley, ya que todo acto de autoridad por lo general es considerado un acto de molestia (*entendido éste como una mera perturbación o afectación a cualquiera de los bienes jurídicos*)⁴ ya que afecta los bienes del visitado aún y cuando su alcance protector se consagra en los artículos 14 y 16 constitucionales, cabe señalar que el artículo 14 mencionado, es un precepto complejo ya que contiene cuatro garantías individuales fundamentales que son: la de irretroactividad de la ley (párrafo primero), la de audiencia (párrafo segundo), la de legalidad en materia judicial penal (párrafo tercero) y la de legalidad en materia judicial civil (párrafo cuarto) aún y cuando dicho artículo contiene cuatro garantías individuales es, el artículo 16 de nuestra constitución uno de los preceptos que imparten mayor protección a cualquier gobernado, sobre todo a través de la garantía de legalidad que consagra, la cual, dadas su extensión y efectividad jurídicas pone a la persona a salvo de todo acto de mera afectación a su esfera de derecho que no esté basado en alguna norma legal.

De esta manera son estos dos artículos los encargados de velar por la seguridad jurídica y defensa de los gobernados.

C. Fundamentación y motivación.

Dispone el artículo 16 constitucional que la autoridad competente, por escrito, deberá fundar y motivar las causas legales de cualquier solicitud, expresando además, el tipo de revisión, los sujetos de la misma y su duración.

Para dejar más claro lo anterior, por *fundamentación* debe entenderse la cita de los preceptos legales aplicables al caso en que se apoya la autoridad para emitir su acto de molestia; y por *motivación* deben entenderse los razonamientos que se formularon por la autoridad para considerar que en el caso concreto se dan las hipótesis normativas contenidas en los preceptos legales invocados.

⁴ BURGOA, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, ED. Porrúa, México, 2000, p. 591.

A este punto resulta aplicable la Tesis de Jurisprudencia número VI.2º.J/43, Novena Época, emitida por el Segundo Tribunal Colegiado de Circuito, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Parte III, de Marzo de mil novecientos noventa y seis, página 769, que a continuación se transcribe:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. La debida fundamentación y motivación legal, deben entenderse, por lo primero, la cita del precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, las razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a concluir que el caso particular encuadra en el supuesto previsto por la norma legal invocada como fundamento.”

Amparo directo 194/88. Bufete Industrial Construcciones, S. A. de C. V. 28 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez. Revisión Fiscal 103/88. Instituto Mexicano del Seguro Social. 18 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Arnaldo Nájera Virgen. Secretario: Alejandro Esponda Rincón. Amparo en revisión 333/88. Afilla Romero. 26 de octubre de 1988.

Unanimidad de votos. Ponente: Arnaldo Nájera Virgen. Secretario: Enrique Crispín Campos Ramírez. Amparo en revisión 597/95. Emilio Maurer Bretón. 15 de noviembre de 1995.

Unanimidad de votos. Ponente: Clementina Ramírez Moguer Goyzueta. Secretario: Gonzalo Carrera Molina. Amparo Directo 7/96. Pedro Vicente López Miro. 21 de febrero de 1996.

Unanimidad de votos. Ponente: María Eugenia Estela Martínez Cardiel. Secretario: Enrique Baigts Muñoz.

De lo anterior se desprende que los requisitos para una legal fundamentación y motivación son:

1. Que la autoridad esté investida de facultades por la norma jurídica.
2. Que la hipótesis del acto de molestia, esté señalada en la norma.
3. Que su sentido y alcance estén contenidos en las disposiciones normativas que lo rijan.

4. Que el acto de molestia tenga su origen en un mandamiento escrito, cuyo texto señale en forma estricta los preceptos jurídicos específicos que lo apoyen.
5. Que las leyes que señalen actos de molestia, tengan el carácter de constitucionales, en virtud de que todo ordenamiento normativo secundario que cause molestia al gobernado debe basarse en la Constitución para no violar garantías individuales.

Además, *"el requisito de fundamentación y motivación exigido por el artículo 16 constitucional implica una obligación para las autoridades, de cualquier categoría que éstas sean, de actuar siempre con apego a las leyes y a la propia Constitución..."*⁵ pues *"dentro de nuestro régimen constitucional, las autoridades no tienen más facultades que las que expresamente les atribuye la ley"* y que los actos de autoridades administrativas que no estén autorizados por ley alguna, importan violación de garantías.⁶

En otras palabras, es un principio de legalidad, que significa que todo acto de autoridad que cause al gobernado una molestia en los bienes jurídicos a que se refiere el artículo 16 de la Constitución, debe ser realizado por aquellas autoridades que gocen de facultades expresas para actuar en el caso concreto; y sólo podrán hacer lo que la ley les permita para desempeñar determinado acto.

Lo anterior tiene fundamento en la siguiente Tesis de Jurisprudencia de la Octava Época dictada por la Suprema Corte de Justicia y publicada en la Gaceta del Seminario Judicial de la Federación:

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente

⁵ SJF, 6ª. Época, Tomo CXI, Septiembre 1966, 3ª. Parte, p. 32.

⁶ Apéndice al SCJ 1917-1985, 3ª. Parte, p. 638-639.

fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de que ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a).- Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.”

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 194/88. Bufete Industrial Construcciones, S.A. 28 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Alvarez.

Amparo directo 367/90. Fomento y Representación Ultramar, S.A. de C.V. 29 de enero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Marlo Machorro Castillo.

Revisión fiscal 20/91. Robles y Compañía, S.A. 13 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Alvarez.

Amparo en revisión 67/92. José Manuel Méndez Jiménez. 25 de febrero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Waldo Guerrero Lázcara.

Amparo en revisión 3/93. Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. 4 de febrero de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Vicente Martínez Sánchez.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1995, Tomo III, Primera Parte, tesis 73, pág. 52.

D. Notificación.

Es necesario que la orden de visita sea notificada con base en lo que establece el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación que en su parte relativa dispone:

"Art. 137.

Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse..."

De la transcripción en comentario se desprende que cuando el interesado o su representante legal, personas con las cuales debe entenderse la diligencia respectiva, no se encontraren, el notificador procederá a dejar citatorio para que se sirvan esperarlo y si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio, o en su defecto con un vecino.

Ahora bien, de lo antes expuesto se desprende que el notificador, a fin de que practique la diligencia con la persona que se encuentre en el domicilio, o bien con un vecino, es necesario solicite la presencia de la persona a quien va dirigida la notificación o de su representante legal, lo anterior a fin de que se cerciore si efectivamente la persona o personas a notificar no lo esperaron, y de esta forma estar en aptitud de llevar a cabo la diligencia respectiva en los términos preclados.

Dado que la notificación es el medio legal a través del cual se da a conocer a las partes y a terceros el contenido de una resolución, además de que no surte efectos mientras no se haga del conocimiento de los interesados, ésta debe cumplir con las formalidades que para tal efecto señala la ley, entre las que se indica, como regla general, que las diligencias que practiquen las autoridades fiscales deberán efectuarse entre las 7:30 y las 18:00 horas, por conceptuarse éstas como hábiles, por lo que es necesario que de ese momento en que se declara legalmente notificado el acto de que se trata haya constancia; resulta imperativo establecer, además, que las actas levantadas con motivo de las notificaciones deben contener una exposición pormenorizada de los hechos conforme a los cuales se hayan practicado las diligencias, entre los que deben señalarse que el notificador se constituyó en el domicilio indicado para tal efecto, cómo fue que se cercioró de que la persona que debía ser notificada vive o tiene su domicilio fiscal en el lugar en que ha de practicarse la diligencia; que una vez constituido en ese lugar, el notificador requirió la presencia de tal persona o de su representante legal, en su caso, que el día anterior le dejó citatorio, o bien, cómo fue que verificó que en realidad era la persona a notificar; de lo acontecido durante la diligencia deberá levantarse acta circunstanciada, ya que sólo así se tendrán datos que permitan verificar que la persona con quien se entendió la diligencia es con quien debió hacerse, así como la hora en que se practicó la notificación.

1.3 Facultades de comprobación fiscal.

Las facultades de comprobación fiscal tienen como fin comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales, de no ser así dichas facultades de comprobación permitirán determinar el monto de las contribuciones omitidas y los créditos fiscales a cubrir. Dichas facultades por parte de las autoridades fiscales se podrán ejercer conjunta, indistinta o sucesivamente e inician con el primer acto

que se notifique al contribuyente, por lo cual es necesario recordar que dichas facultades alcanzan también las revisiones de dictámenes formulados por contadores públicos, las visitas domiciliarias y la verificación de mercancías entre otras cuyo fundamento legal se encuentra en el artículo 42 del CFF que a continuación se transcribe:

“Artículo 42.

Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

...

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito...”

De esta manera encontramos que el artículo en comento engloba las facultades de las que goza la autoridad fiscal para que pueda comprobar por sí misma que los contribuyentes han cumplido con sus respectivas obligaciones fiscales.

Ahora bien, la autoridad encargada de velar por el cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales federales, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que de conformidad con el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal puede entre otras, cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Lo anterior, lo realiza por conducto del Servicio de Administración Tributaria a través de sus distintas unidades administrativas.

Tal condición de vigilar el debido cumplimiento a las disposiciones fiscales se traduce en las “facultades de comprobación”, que se materializarán en la revisión, que libremente efectuará la autoridad fiscal sobre los particulares para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Ahora bien, dejando a un lado el procedimiento de fiscalización a través de visita domiciliaria (tema que se desarrollará más adelante) o sea, fuera del procedimiento genérico de revisión fiscal, existen otras formas de revisión para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales entre las que se encuentran las siguientes: Revisión de Gabinete, Revisión de Comprobantes Fiscales, Revisión

en Tránsito de Mercancías y la Revisión de Dictámenes Financieros. En seguida analizaré cada una de estas facultades.

1.3.1 Revisión de Gabinete.

Vale la pena mencionar que el Código Fiscal de la Federación hace referencia a esta revisión bajo el nombre de "Gabinete" por lo que si en la práctica se denomina como de "escritorio", ello sólo será de manera coloquial y no jurídica, en tales condiciones, la autoridad fiscal en estricto derecho deberá dirigirse a esta revisión como de gabinete ya que el procedimiento de revisión fiscal denominado "de escritorio" no está contemplado dentro de alguna de las hipótesis del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, además de que el mismo no constituye ninguna facultad de comprobación a la autoridad hacendaria. Por tanto, es contrario a derecho que se considere fundada la actuación de la autoridad hacendaria en una revisión de escritorio.

El fundamento legal de la revisión de gabinete lo encontramos en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, que señala que tal revisión inicia cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación mediante una solicitud que se notificará al contribuyente en el lugar donde se encuentre en la que se indicará el lugar y el plazo en el cual deberá proporcionar los informes o documentos solicitados asimismo, los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

De lo anterior, se desprende que las formalidades para llevar a cabo la revisión de gabinete son:

- a) La solicitud se deberá notificar al contribuyente de conformidad con el artículo 136 del código de la materia es decir, que si el contribuyente se trata de persona física se le podrá notificar la solicitud en las oficinas de las autoridades fiscales si se presenta en las mismas también, podrá realizarse dicha notificación en el último domicilio que el interesado haya señalado o bien, en el lugar donde éste se encuentre.
- b) En la solicitud se deberá indicar el lugar y el plazo en el cual debe proporcionar los Informes o documentos solicitados.
- c) Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quién se dirigió la solicitud o bien por su representante.
- d) Como resultado de la revisión de la información requerida al contribuyente, las autoridades fiscales deberán formular un oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos y omisiones que entrañen el incumplimiento de las disposiciones fiscales.
- e) De no existir observación alguna, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente la conclusión de la revisión de gabinete por medio de oficio.

Al respecto, se ha emitido la siguiente tesis de Jurisprudencia de la Segunda Sala, Novena Época con número de registro 191343 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XII de agosto de 2000, página 261, que a la letra dice:

“REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN RELATIVA, QUE SE RIGE POR EL ARTÍCULO 16, PÁRRAFO PRIMERO, CONSTITUCIONAL, DEBE SEÑALAR NO SÓLO LA DOCUMENTACIÓN QUE REQUIERE, SINO TAMBIÉN LA CATEGORÍA DEL SUJETO (CONTRIBUYENTE, SOLIDARIO O TERCERO), LA CAUSA DEL REQUERIMIENTO Y, EN SU CASO, LOS TRIBUTOS A VERIFICAR. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ya ha establecido que la orden de revisión de escritorio o de gabinete tiene su fundamento en el párrafo primero del artículo 16 constitucional; de ahí que la emisión de una orden de tal naturaleza debe cumplir con lo previsto en dicho precepto de la Ley Suprema, que en materia tributaria pormenoriza el artículo 38, fracción III, del

Código Fiscal de la Federación, esto es, que debe acatar el principio de fundamentación y motivación, conceptos que la anterior Integración de la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en la tesis de jurisprudencia 260, visible en la página 175, del Tomo VI del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, de rubro "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN", definió en cuanto al primero, como la expresión del precepto legal o reglamentario aplicable al caso, y por lo segundo, el señalamiento preciso de las circunstancias especiales, razones particulares o causas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables. Por tanto, si conforme al artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, la facultad de revisión de escritorio puede referirse a tres tipos de sujetos, que son el causante directo, el responsable solidario y el tercero relacionado con aquéllos, y su ejercicio puede derivar de distintos motivos, a saber: I. Verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales; II. Determinar tributos omitidos; III. Determinar créditos fiscales; IV. Comprobar la comisión de delitos fiscales; y, V. Proporcionar información a autoridades hacendarias diversas; ha de concluirse que la orden de revisión que al respecto se emita debe estar contenida en un mandamiento escrito de autoridad competente, debidamente fundado y motivado, lo cual implica que no sólo exprese la documentación que requiere, sino también la categoría que atribuye al gobernado a quien se dirige, cuál es la facultad que ejerce, la denominación de las contribuciones y el período a revisar, con el objeto de dar plena seguridad y certeza al causante y evitar el ejercicio indebido o excesivo de la atribución de revisión, en perjuicio de los particulares."

Contradicción de tesis 22/2000. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo del Vigésimo Primer Circuito, así como Primero del Octavo Circuito y los Tribunales Colegiados Segundo y Tercero del Sexto Circuito (actualmente Segundo y Tercero en Materia Civil). 7 de julio del año 2000. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Gabriel Clemente Rodríguez.

Tesis de jurisprudencia 68/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de julio del año dos mil.

Ejecutoria: 1- Registro No.6611 Asunto: CONTRADICCIÓN DE TESIS 22/2000. Promovente: LAS SUSTENTADAS POR LOS TRIBUNALES COLEGIADOS PRIMERO Y SEGUNDO DEL

VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO, ASÍ COMO PRIMERO DEL OCTAVO CIRCUITO Y LOS TRIBUNALES COLEGIADOS SEGUNDO Y TERCERO DEL SEXTO CIRCUITO (ACTUALMENTE SEGUNDO Y TERCERO EN MATERIA CIVIL DEL SEXTO CIRCUITO). Localización: 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XII, Agosto de 2000; Pág. 262.

Lo comentado en líneas anteriores deberá quedar debidamente asentado en el Acta de Notificación que tendrá que levantar el notificador, misma que se deberá sujetar a los requisitos previstos por la norma legal de todo acto administrativo contemplados en el multicitado artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

Una vez realizada la revisión de los Informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el que harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario pero si no hay tal incumplimiento la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

En caso contrario, es decir que exista incumplimiento a las disposiciones fiscales, el oficio de observaciones se notificará y el contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Plazo que podría ampliarse por quince días más cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados o fracciones de otro ejercicio, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Si no se presentaren los documentos que desvirtúen los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones dentro del plazo señalado se tendrán por consentidos.

Por otra parte, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que tendrá que proporcionar copia a la autoridad revisora dentro del plazo que se le brinda para desvirtuar los hechos y omisiones que fueron asentados en el oficio de observaciones.

Ahora bien, si el contribuyente no corrige totalmente su situación fiscal o no desvirtúa los hechos u omisiones consignados, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente.

Es válido señalar a este respecto que el término con el que cuenta la autoridad fiscal para notificar el oficio de observaciones es de seis meses. Al efecto se transcribe la siguiente tesis de jurisprudencia en materia administrativa de la novena época con número de registro 184488 de los Tribunales Colegiados de Circuito publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII en abril de 2003, página 1083.

"FACULTADES DE COMPROBACIÓN. INICIO DEL PLAZO DE SEIS MESES, EN LA HIPÓTESIS EN QUE LA AUTORIDAD FISCAL SOLICITA INFORMES Y DOCUMENTOS PARA REVISIÓN DE GABINETE. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales deben concluir la visita o la revisión de la contabilidad de los contribuyentes dentro de un plazo máximo de seis meses, contado a partir de que se notifique el inicio de las facultades de comprobación. La interpretación armónica y sistemática de dicha disposición legal, relacionada con lo establecido en los artículos 41-A, 42, segundo párrafo y 48, fracción IV, del citado código tributario, conduce a establecer que el referido plazo de seis meses, en la hipótesis en la

que la autoridad fiscal, para la revisión de gabinete, solicita al contribuyente informes y documentos, inicia precisamente cuando éste entrega materialmente a la autoridad fiscal el informe y documentación que le fueron requeridos para el ejercicio de las facultades de comprobación, pues solamente hasta ese entonces podrá actualizarse la hipótesis de desarrollo de la revisión contable o de gabinete a que alude el referido numeral 46-A, cuenta habida que la solicitud de datos, informes o documentos hecha al contribuyente, solamente tiene como finalidad expedir la vía a la autoridad fiscal, como acto previo, para la programación del desarrollo de los actos de fiscalización correspondientes.”

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO TERCER CIRCUITO. Amparo directo 533/2000. Maquilas y Confecciones Albaney, S.A. de C.V. 24 de agosto de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Herminio Huerta Díaz. Secretaria: Beatriz Eugenia Álvarez Rodríguez.

Revisión fiscal 3/2003. Administrador Local Jurídico de Aguascalientes, como autoridad demandada y en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y del Presidente del Servicio de Administración Tributaria. 23 de enero de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Álvaro Ovalle Álvarez. Secretario: Guillermo Esquivel Rodarte.

Cabe señalar que la revisión de gabinete tiene por objeto el que la autoridad fiscal se allegue de información de manera sencilla y práctica en cumplimiento de sus fines, requiriendo a los particulares en su domicilio, o establecimiento para que exhiban la información o documentos respectivos, sin necesidad de efectuar o actuar dentro del procedimiento genérico de visita en concordancia con lo establecido en el artículo 42 fracción II del mismo ordenamiento.

1.3.2 Revisión de Comprobantes Fiscales.

La revisión de comprobantes fiscales tiene su fundamento legal en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación que establece las reglas para llevar a cabo las visitas domiciliarias en concordancia con la fracción V del artículo 42 del mismo ordenamiento, que consiste en verificar en el domicilio del particular el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de comprobantes fiscales y

de la presentación de solicitudes o avisos sobre el Registro Federal de Contribuyentes de manera que dicha revisión se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías.

Las formalidades que se deben observar en esta forma de revisión son:

- a) Los visitantes al momento de presentarse en el lugar en donde se llevará a cabo la diligencia, deberán entregar la orden de verificación al visitado, a su representante legal, a quien se encuentre al frente del negocio o a la persona con la que se entenderá la diligencia.
- b) Los visitantes deberán identificarse ante la persona con la que se entienda la diligencia y le requerirán que designe dos testigos. Si los testigos no son designados por el sujeto visitado o no aceptan serlo, los visitantes los designarán y dicha circunstancia se hará constar en el acta que levanten.
- c) En toda visita domiciliaria deberá levantarse acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos y omisiones conocidos por los visitantes durante la diligencia y en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.
- d) Si al cierre del acta de visita, el visitado o la persona con la que se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar o se niegan a recibir copia del acta, dichas circunstancias se asentarán en la propia acta sin que eso afecte su validez o su valor probatorio y se dará por concluida la visita.

De lo anterior, se desprende que la autoridad fiscal deberá expedir una orden de visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, la cual podrá llenarse a mano por los verificadores con lo que se podrían transgredir los

derechos del particular, es decir partiendo de los requisitos constitucionales, es menester que los particulares al ser molestados en su domicilio, lo sean a través de mandamiento escrito; y si bien es cierto que la orden estará previamente escrita lo es también que no lo estará en su totalidad debido a que hay ocasiones en que son llenadas a mano en el momento de su notificación, lo que a juicio propio resulta ilegal debido a que en la práctica se acepta llenar a mano la referida orden pero sólo en cuanto al nombre de la persona a quien va dirigido y el lugar en dónde se realiza la visita.

La orden de visita para verificar la expedición de comprobantes fiscales será diferente a la orden de visita domiciliaria, aunque en su desarrollo se deberán consignar los requisitos del artículo 16, primer párrafo, de nuestra Constitución Política que se refieren a que se requerirá un mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento y los de legalidad de los actos administrativos previstos en el artículo 38 del CFF en el que la orden de visita deberá constar por escrito en documento impreso o digital, señalar la autoridad que la emite, señalar el lugar y fecha de emisión y estar fundada y motivada así como, expresar el propósito de que se trate y señalar el periodo sujeto a revisión con base en lo que establece la tesis de jurisprudencia en Materia Administrativa con número de registro 193750, Novena época, Segunda Sala publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, IX, Junio de 1999, página 343, Tesis 2ª/J. 57/99 que se transcribe a continuación:

“VISITA DOMICILIARIA. LA ORDEN EMITIDA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES EN RELACIÓN CON LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES, DEBE PRECISAR EL PERIODO SUJETO A REVISIÓN. El análisis relacionado de los artículos 29, 29-A, 43 y 49 del Código Fiscal de la Federación, permite advertir que aun cuando la visita domiciliaria para comprobar el cumplimiento del contribuyente a las obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales, tiene sus particularidades y debe sujetarse a reglas específicas en su realización, en realidad no constituye más que una modalidad en el

ejercicio de las facultades de comprobación que, como potestad del Estado, se otorga a las autoridades fiscales en el ordenamiento mencionado; en estas condiciones, la orden relativa para la práctica de esta clase de visitas, también debe sujetarse a los requisitos que prevé el numeral 38 del citado código, así como a los que el Constituyente estableció en el artículo 16 de la Ley Suprema, de cuyo contenido se desprende que la inviolabilidad del domicilio constituye un derecho subjetivo del gobernado, elevada a garantía individual y sólo se autoriza mediante el cumplimiento de determinadas formalidades y requisitos, entre ellos, que la orden de visita domiciliaria, a similitud de los cateos, como acto de molestia debe constar en mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se exprese el nombre del sujeto pasivo visitado, el domicilio en el que debe llevarse a cabo la visita, los fundamentos y motivos de la orden respectiva, su objeto, que es a lo que debe limitarse la diligencia respectiva y que al concluirse se levante acta debidamente circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el sujeto visitado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique dicha diligencia, como en reiteradas ocasiones lo ha considerado la Segunda Sala de este Alto Tribunal. Así, al exigir el artículo 16 de la Constitución Federal, que el objeto, como elemento fundamental de la orden de visita, se encuentre expresamente determinado, implica también la obligación a cargo de la autoridad que la emite, de precisar su alcance temporal, ya sea que se trate de verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales que se rigen por periodos determinados o en relación con la expedición de comprobantes fiscales debidamente requisitados, toda vez que tal señalamiento permite que el visitado conozca de manera cierta el periodo en el cual se practicará esa verificación y, además, constriñe a los visitadores a sujetarse a ese espacio temporal que fue previamente determinado por la autoridad ordenadora, dado que acorde con lo que prevé el mismo código tributario federal, la actividad fiscalizadora bien puede recaer en hechos actuales o pasados y, por tanto, se violaría el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 constitucional, si se dejara al arbitrio de los visitadores determinar el periodo sobre el cual debe recaer la verificación del cumplimiento de las obligaciones que en materia de expedición de comprobantes fiscales se establecen a cargo de los contribuyentes, con el consecuente estado de inseguridad jurídica del visitado. Debe agregarse que esta determinación no limita la actuación de la autoridad, pues no le impide señalar, con apego a la ley, como periodo a verificar en una orden de visita, fechas actuales o anteriores.”

Contradicción de tesis 53/98. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 30 de abril de 1999. Unanimitad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Gúltrón. Ponente: Mariano Azuela Gúltrón; en su ausencia hizo suyo el asunto el Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Fortunata Florentina Silva Vásquez.

Tesis de jurisprudencia 57/99. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de mayo de mil novecientos noventa y nueve.

De manera que los visitadores al presentarse en el lugar en donde deba practicarse la diligencia, requerirán la presencia de la persona buscada, si se trata de persona física o al representante legal tratándose de persona moral, y en caso de no encontrarse presente, la diligencia se entenderá con la persona con quien se encuentre al frente del negocio y entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección concediéndole al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes.

De acuerdo con el procedimiento de visita, el visitador deberá identificarse y requerirá a la persona buscada para que designe dos testigos de asistencia, si no lo hace, o los designados no aceptan serlo los visitadores los designarán y ello tendrá que quedar precisado y detallado perfectamente en el acta que da inicio a la inspección de referencia, en la que se asentarán pormenorizadamente todos los hechos y omisiones, la cual no se verá afectada por este hecho, en su validez o en su valor probatorio, al cerrarse dicha acta estamparán su rúbrica las personas que hayan intervenido, dándose por concluida y dejándose una copia de la misma con la persona con quien se haya entendido la diligencia.

Tomando en cuenta lo anterior, y de conformidad con la regulación de esta revisión, no existirán actas parciales o acta final en razón de que no se analizan cuestiones contables o aspectos complejos en materia fiscal, siendo que este tipo de revisión sólo se ocupa del debido cumplimiento de la emisión de comprobantes fiscales.

Algunas ocasiones, la autoridad fiscal considera que no existe la obligación a su cargo de dejar citatorio previo al momento de la diligencia cuando no estuviera la persona buscada, en este caso y de acuerdo con la ley, la diligencia se deberá entender con el "encargado" o la persona que "se encuentre al frente del negocio", término subjetivo que además, puede guiar a errores en la diligencia ya que muchas veces en la práctica acontece que la diligencia o inspección se entiende con una persona que no labora en el negocio pudiendo ser que ésta se encuentre de momento en el mismo y no tenga relación alguna con el local, luego, no se puede considerar que dicha diligencia se atendió con "el encargado" o con una "persona que esté al frente del negocio". Un ejemplo típico de lo anterior se da cuando la autoridad fiscal atiende la diligencia con un familiar de la persona buscada, lo cual resulta completamente ilegal derivado de que es ilegal aquella visita que se entiende con un familiar del contribuyente visitado, por ser evidente que dicha persona no guarda relación laboral, contractual o mercantil con la negociación toda vez, que un sujeto ajeno a la negociación no tendría conocimiento sobre los pormenores referentes a las obligaciones fiscales, lesionándose en su derecho la garantía de audiencia de la persona requerida.

Lo anterior tiene sustento con base en la siguiente tesis aislada de la novena época en materia administrativa de los Tribunales Colegiados de Circuito con número de registro 191648 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XII, Julio de 2000, página 841, Tesis: VI. A. 72 A que a la letra se transcribe:

“VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. ES ILEGAL LA QUE SE ENTIENDE CON UN FAMILIAR DEL CONTRIBUYENTE VISITADO. En las visitas domiciliares que tienen como finalidad verificar que los contribuyentes cumplan con su obligación de expedir comprobantes fiscales por las actividades que realizan y que además justifiquen los requisitos exigidos por la ley, para las que no se exige citatorio previo, es ilegal aquella que se entiende con un familiar del contribuyente visitado, por ser evidente que dicha persona no guarda relación laboral, contractual o mercantil con la negociación, necesaria para que en su caso, justifique la satisfacción de la carga referida, como lo hace el propio visitado, su representante legal e, incluso, el encargado o dependiente que se encuentra al frente del giro mercantil; por ende, resulta inconcuso que el familiar no se ubica en alguna de las hipótesis legales que prevé la fracción II del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación.”

TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 332/99. Subadministrador de lo Contencioso "1" de la Administración Local Jurídica de Ingresos de Puebla. 29 de mayo de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Jalme Raúl Oropeza García. Secretaria: María Elena Gómez Aguirre.

1.3.3 Revisión en Tránsito de Mercancías.

Su fundamento legal deriva del artículo 42, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación, teniendo como objeto el verificar físicamente la tenencia de toda clase de bienes, incluso durante su transporte con el fin de comprobar que se haya dado cabal cumplimiento a las disposiciones en materia fiscal por parte del tenedor o poseedor de la mercancía así como acreditar la legal tenencia de la misma en el país.

Cabe señalar que cuando la autoridad fiscal carece de elementos necesarios que le permitan conocer el valor de los bienes, así como su verificación física para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales, practica u ordena se haga el

avalúo y, en su caso, realiza la verificación de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

En relación a la verificación de bienes y mercancías en transporte, la parte final del primer párrafo del artículo 13 del código fiscal dispone lo siguiente:

"Artículo 13.

...

(...) Tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las veinticuatro horas del día."

La documentación que debe acompañarse a las mercancías en transporte por el territorio nacional es, según sea el caso, la siguiente:

- a) Pedimento de importación.
- b) Carta porte.
- c) Notas de remisión, envío, embarque o despacho.

Ahora bien, los requisitos que debe contener la documentación que acompañe a las mercancías en transporte por el territorio nacional son los siguientes:

- a) Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes;
- b) Contener impreso el número de folio;
- c) Lugar y fecha de expedición;
- d) Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida;

- e) Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen;
- f) Valor unitario consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deben trasladarse, en su caso;
- g) Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación;
- h) Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes simplificados.⁷

De esta manera, el Código en comento, al señalar expresamente que la revisión en tránsito de mercancías podrá realizarse incluso durante su transporte, da pauta para deducir que podrá realizarse en el domicilio del particular, (cuando así lo consigne la orden de revisión de referencia); tal como lo establece la siguiente tesis aislada en Materia Administrativa con número de registro 189020, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tomo XIV, Agosto de 2001. Tesis VI. 1º. A. 102 A., P. 1380, que a la letra dice:

"ÓRDENES DE VERIFICACIÓN DE BIENES O MERCANCÍAS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. CONFORME AL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CUATRO, PUEDEN GIRARSE NO SÓLO PARA LA VERIFICACIÓN DE SU LEGAL ESTANCIA EN EL PAÍS CUANDO LOS BIENES O MERCANCÍAS SE ENCUENTREN EN TRÁNSITO, SINO TAMBIÉN DENTRO DEL DOMICILIO DEL CONTRIBUYENTE. Resulta ilegal interpretar el artículo 42, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente durante mil novecientos noventa y cuatro, en el sentido de que únicamente faculta a la autoridad fiscal para verificar mercancías de procedencia extranjera, incluidos sus medios de transporte, que se encuentren en tránsito, dado que al disponer que "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las

⁷ MARTÍNEZ BAHENA, José Luis, Comentarios y Análisis Jurídico de la visita domiciliaria como medio de comprobación fiscal, ED. Sieta, México, 1994, pp. 48 y ss.

disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estará facultada para: ... V. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.", se debe entender que las autoridades pueden ejercer esa facultad de comprobación también en el domicilio de los contribuyentes, si así se autoriza en la orden respectiva, porque dicho precepto no limita a la autoridad fiscal para ejercer esa facultad únicamente dentro de su circunscripción territorial en calles, avenidas o carreteras, sino que precisamente por indicar que se podrán verificar las mercancías "incluso durante su transporte", se desprende que no sólo en ese supuesto se pueden verificar físicamente las mercancías, sino que la autoridad válidamente puede ordenar que éstas sean verificadas en el domicilio del contribuyente, cumpliendo con los requisitos que el artículo 16 constitucional establece para los cateos."

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO. Revisión fiscal 291/2000. Subadministrador de lo Contencioso "2" de la Administración Local Jurídica de Ingresos de Puebla. 3 de mayo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: José Alberto Arriaga Farías, secretario de tribunal autorizado por la Comisión de Carrera Judicial del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado.

Ahora bien, tratándose de mercancías extranjeras, la orden de verificación deberá emitirse también de conformidad con el artículo 16, párrafo primero, de la Constitución Federal así como con el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, cumpliendo las reglas previstas para los cateos como son: señalar el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan.

Cabe señalar que este tipo de revisión se encuentra sujeta a diversas regulaciones que dependen en gran medida del tipo de mercancía que sea transportada, es decir, puede tratarse de mercancía extranjera o bien de mercancía de difícil identificación o bien de momentos completamente diferentes hablando del primer o segundo reconocimiento aduaneros en cuyo caso se deberá

observar que la actividad del Estado se extiende más allá del transporte y retiro de las mercancías de la aduana, regulando y controlando la estadía o permanencia de las mismas en territorio mexicano, así como su tenencia y su transmisión por los particulares. De esta manera, la Ley Aduanera establece en su artículo 144, fracciones IX y XI que compete a la SHCP inspeccionar y vigilar permanentemente el manejo, transporte o tenencia de las mercancías en los recintos fiscales y fiscalizados, así como en cualquier parte del territorio nacional y verificar durante su transporte, la legal importación o tenencia de mercancías de procedencia extranjera, para lo cual podrá apoyarse en el dictamen aduanero a que se refiere el artículo 43 de la misma ley.

Derivado de lo anterior, la ley aduanera en su artículo 46 señala, 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 o bien 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, en los términos de los artículos 150 a 153 de la misma Ley con la salvedad de que tratándose del reconocimiento aduanero de mercancías de difícil identificación las autoridades no están obligadas a levantar el acta de irregularidades sino un acta de muestreo tal y como lo señala la siguiente tesis aislada de la novena época en materia administrativa de los Tribunales Colegiados de Circuito con número de registro 172404 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Mayo de 2007, página 2181, Tesis IV.2º.A.192 A que se transcribe a continuación:

“RECONOCIMIENTO ADUANERO DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. PARA GARANTIZAR LA SEGURIDAD JURÍDICA DE LOS IMPORTADORES LA AUTORIDAD DEBE LEVANTAR EL ACTA DE MUESTREO A QUE SE REFIEREN LOS ARTÍCULOS 45 DE LA LEY ADUANERA Y 68 DE SU REGLAMENTO Y NO LA DE IRREGULARIDADES A QUE ALUDE

EL NUMERAL 46 DE LA MENCIONADA LEY. Del análisis e interpretación sistemática de los artículos 44 a 46 de la Ley Aduanera; y 65 y 66 de su reglamento, se colige que tratándose del reconocimiento aduanero de mercancías de **difícil identificación**, las autoridades no están obligadas a levantar el acta de irregularidades en el momento en que aquéllas se presentan para su reconocimiento en el recinto fiscal, sino un acta de muestreo, dado que el reconocimiento aduanero consiste en un examen o inspección física, técnica y legal de las mercancías presentadas para su despacho en el recinto fiscal y de sus muestras, con el propósito de verificar la veracidad de lo declarado respecto de las unidades de medida señaladas en las tarifas de las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, el número de piezas, volumen y otros datos para cuantificarlas; la descripción, naturaleza, estado, origen y demás características de las mercancías, así como los datos que permitan identificarlas. Ello es así, ya que si la autoridad advierte que se requiere de conocimientos técnicos especiales para los fines mencionados, a efecto de precisar, entre otros aspectos, si es correcta la clasificación arancelaria de las mercancías y, consecuentemente, si se cumplieron las disposiciones fiscales en materia aduanera; es lógico y jurídico asumir que en tal supuesto no está en aptitud de determinar si existe alguna irregularidad al momento de realizar el reconocimiento aduanero, pues incluso los mencionados numerales prevén para estos casos la toma de muestras y precisan la forma en que debe procederse con cada una de ellas. Por lo anterior, no es factible jurídicamente asumir que en tal supuesto la autoridad aduanera deba levantar el acta de irregularidades a que se refiere el citado artículo 46 al momento de realizar el reconocimiento, pues por tratarse de mercancías de **difícil identificación**, a lo que la autoridad está obligada es a tomar las muestras de las mercancías; a enviar una de ellas a la autoridad aduanera competente para su análisis y dictamen técnico; a entregar otra al apoderado o agente aduanal y a levantar el acta de muestreo en la que haga constar este hecho. Cabe señalar que en estos casos el principio de inmediatez que se advierte de la interpretación sistemática de los artículos 43 y 46 de la Ley Aduanera, ponderado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 39/2006 de rubro: "ACTA DE IRREGULARIDADES CON MOTIVO DEL RECONOCIMIENTO ADUANERO O SEGUNDO RECONOCIMIENTO. DEBE LEVANTARSE AL MOMENTO EN QUE LA AUTORIDAD ADUANERA LAS DETECTE Y ANTE QUIEN PRESENTE LAS MERCANCÍAS EN EL RECINTO FISCAL.", publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época,

Tomo XXIII, abril de 2006, página 175, queda a salvo, en tanto que al estar obligada la autoridad aduanera a llevar a cabo el procedimiento descrito se brinda al importador la certeza de que las muestras que habrán de analizarse corresponden a la mercancía presentada para su reconocimiento y, de esta forma, se garantiza su seguridad jurídica, dado que la autoridad está obligada a que previamente a asentar una irregularidad con motivo del reconocimiento aduanero de las mercancías, se cerciore a través de un estudio técnico o científico, de la identidad, naturaleza, composición, volumen y demás características de las mercancías."

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 194/2006. Administrador Local Jurídico de San Pedro Garza García, Nuevo León. 25 de enero de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: José Elías Gallegos Benítez. Secretario: Martín Ubaldo Mariscal Rojas.

Ahora bien, con base en el artículo 43 de la ley de la materia, la mercancía deberá presentarse ante la autoridad aduanera y se activará el mecanismo de selección automatizado que determinará si debe practicarse el reconocimiento aduanero ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal. En caso negativo se entregarán las mercancías de inmediato. En caso afirmativo, la autoridad aduanera efectuará el reconocimiento ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal y si se detectan irregularidades se deberá levantar un acta de Irregularidades con motivo del reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento al momento en que la autoridad aduanera las detecte y ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal tal y como lo señala la siguiente tesis de jurisprudencia con número de registro 175388 de la novena época en materia administrativa de la segunda sala, tomo XXIII del Semanario Judicial de la Federación del mes de abril de dos mil seis que a la letra dice:

"ACTA DE IRREGULARIDADES CON MOTIVO DEL RECONOCIMIENTO ADUANERO O SEGUNDO RECONOCIMIENTO. DEBE LEVANTARSE AL MOMENTO EN

QUE LA AUTORIDAD ADUANERA LAS DETECTE Y ANTE QUIEN PRESENTE LAS MERCANCÍAS EN EL RECINTO FISCAL. El citado reconocimiento tiene como fin que la autoridad aduanera, en uso de sus facultades de comprobación, establezca si lo declarado por el particular y su agente aduanal en el pedimento concuerda fehacientemente con la mercancía objeto de la importación o exportación; determine los impuestos y las cuotas compensatorias correspondientes y, entre otras cuestiones, verifique los permisos a que estén sujetas las mercancías objeto del comercio exterior. Por otra parte, del artículo 43 de la Ley Aduanera se advierte el principio de inmediatez que debe regir en dicha materia tratándose del reconocimiento aduanero cuando no exista embargo de mercancías, pues señala que si el resultado del mecanismo de selección automatizado es afirmativo, entonces se efectuará el reconocimiento aduanero ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal. En ese tenor, de la Interpretación sistemática de los artículos 43, 46 y 152 de la citada Ley, y a efecto de no dejar en estado de inseguridad al interesado ni permitir que la autoridad aduanera arbitrariamente determine el momento de levantar el acta circunstanciada, se concluye que éste debe ser cuando al realizarse el acto material del reconocimiento se advierta alguna irregularidad ante quien presenta las mercancías para su despacho aduanal.”

Contradicción de tesis 176/2005-SS. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegado del Décimo Quinto Circuito y el Segundo Tribunal Colegado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Séptimo Circuito. 3 de marzo de 2006. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Paula María García Villegas.

Tesis de jurisprudencia 39/2006. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecisiete de marzo de dos mil seis.

Ejecutoria:

1.- Registro No. 19495

Asunto: CONTRADICCIÓN DE TESIS 176/2005-SS.
Promovente: ENTRE LAS SUSTENTADAS POR EL PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO Y EL SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO SÉPTIMO CIRCUITO.
Localización: 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXIII, Mayo de 2006; Pág. 504;

Asimismo, es conveniente señalar que dicho criterio jurisprudencial superó al anterior que hacía referencia a los artículos 46 y 152 de la Ley Aduanera vigentes en el dos mil cuatro, que no establecían plazo para que la autoridad aduanera levantara acta circunstanciada de irregularidades, cuando después 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, tuvieran conocimiento de alguna irregularidad, pues en este último dispositivo se preveía un procedimiento administrativo menos preciso, en razón de que no existía embargo de mercancías, al señalar que en caso de que existieran irregularidades, la autoridad debería hacerlas del conocimiento del interesado mediante escrito o acta circunstanciada, sin que dicho precepto regulara en forma expresa que las autoridades aduaneras debieran levantarla al momento de la revisión de los documentos presentados durante el despacho, reconocimiento aduanero o del ejercicio de las facultades de comprobación, toda vez que sólo exigía que los hechos u omisiones se dieran a conocer al particular, quien cuenta con diez días para ofrecer las pruebas y alegatos que a su interés convenga, y ello se justifica en la medida que el reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento aduanero, tienen como finalidad el examen de las mercancías de importación y exportación o de las muestras que se presenten, o que incluso en ese momento se tomen, mismas que permiten a las autoridades aduanales determinar la veracidad de lo declarado, en relación a las unidades de medida, número de piezas, volumen, descripción, naturaleza, estado, origen y todos los demás datos que permitan la identificación de las mercancías; extremos que no en todos los casos se podrían corroborar, si las autoridades estuvieran sujetas a asentarlas por escrito o a hacerlas constar en el acta circunstanciada a que se refiere el artículo 152 del código aduanero en comento, al momento en que se practique la revisión de los documentos presentados durante el despacho, o en el ejercicio de las facultades de comprobación.

Cabe señalar que de acuerdo con el artículo 44 de la ley, el reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento consisten en el examen de las mercancías de importación o de exportación, así como de sus muestras, para allegarse de elementos que ayuden a precisar la veracidad de lo declarado, respecto de los siguientes conceptos:

- I. Las unidades de medida señaladas en las tarifas de las leyes de los Impuestos generales de importación o exportación, así como el número de piezas, volumen y otros datos que permitan cuantificar la mercancía.
- 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.

Dada la naturaleza de este tipo de revisión, y toda vez que la misma podrá efectuarse durante su transporte, la orden de verificación deberá precisar *en el caso concreto de la verificación de un vehículo de procedencia extranjera* a qué persona va dirigida bastando sólo con la especificación del "propietario, conductor y/o tenedor del vehículo" de procedencia extranjera. Lo anterior queda apoyado en la siguiente Tesis de Jurisprudencia en Materia Administrativa con número de registro 188385, Novena época, Segunda Sala, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV. Noviembre de 2001. Tesis 2ª./J. 50/2001. P.36 que a la letra dice:

"ORDEN DE VERIFICACIÓN DE VEHÍCULOS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. NO ES VIOLATORIA DE LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, CUANDO SE DIRIGE AL PROPIETARIO, CONDUCTOR Y/O TENEDOR DEL MISMO, SIN ESPECIFICAR SU NOMBRE, SI EN ELLA SE ASIENTAN DATOS SUFICIENTES QUE PERMITAN SU INDIVIDUALIZACIÓN. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos todo acto de molestia que se dirija al gobernado debe cumplir con los requisitos que al efecto establece dicho numeral, así como con los que consignan las leyes

respectivas, en este caso, los que prevén los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, para entenderse apegado a derecho. Ahora bien, el que la orden de verificación de vehículos de procedencia extranjera se dirija simplemente al propietario, conductor y/o tenedor de ellos, sin especificar su nombre, no resulta violatoria de lo dispuesto por la fracción IV del artículo 38 citado, ni del artículo 16 constitucional, siempre y cuando en dicha orden se especifiquen todos aquellos datos relativos a la unidad que permitan su identificación, pues con ello se precisa a qué persona se dirige, máxime que en términos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción VI, del código invocado, lo que se pretende verificar no es la situación fiscal de aquel individuo, sino la legal importación, tenencia y estancia de la unidad en el territorio nacional”.

Contradicción de tesis 83/2001-SS. Entre las sustentadas por el Segundo y Tercer Tribunales Colegiados del Vigésimo Tercer Circuito. 17 de octubre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Juan Díaz Romero. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Tesis de jurisprudencia 50/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiséis de octubre de dos mil uno.

Sobre el seguimiento de la revisión en este tipo de mercancía, se levantará acta de verificación del vehículo de procedencia extranjera, embargo precautorio en su caso, al igual que del inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, en la cual además de asentarse los datos de identificación de los visitantes y los sucesos de la verificación, se expresará que los verificadores solicitaron el traslado del vehículo materia de verificación al recinto fiscal correspondiente, así como el señalamiento de testigos de asistencia y el requerimiento de la documentación con la que se acredite la legal importación, tenencia o estancia del vehículo de procedencia extranjera. Acto seguido se hará constar la recepción de tales documentos, o en su caso, se efectuará el embargo precautorio y se iniciará el procedimiento administrativo en materia aduanera.

Por otra parte, una de las circunstancias que implica la revisión de las mercancías en transporte, es verificar el pago de impuestos respecto de la mercancía de

procedencia extranjera de que se trate; así, un verificador puede bajo acta circunstanciada embargar bienes cuando no se acredite su legal estancia, su importación o la tenencia de vehículos en el país.

De esta manera, pueden quedar incluidos dentro del embargo los medios de transporte en que se encuentre la mercancía, precisando los impuestos que se hayan omitido en el acta circunstanciada que se levante y que conforma el inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, de conformidad con los artículos 150 fracción III, 151 y 152 de la Ley Aduanera (que se abordarán en un capítulo más adelante) en concordancia con el artículo 42 fracción VI del Código Fiscal de la Federación.

Hecho lo anterior, se le indicará al particular que cuenta con un plazo de diez días hábiles, a partir del siguiente al en que surta efectos la notificación del acta en la cual se actúa, para ofrecer las pruebas y alegatos que a su derecho convengan ante la administración correspondiente. Asimismo, se le requerirá para que señale domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la circunscripción territorial de la autoridad, con el apercibimiento que de no hacerlo se le notificará por estrados.

Asimismo, se dará lectura y cierre al acta, firmando en ella las personas que hayan intervenido. Posteriormente se determinará al particular su situación fiscal en materia de comercio exterior, resolución que tendrá que ser notificada en un plazo no mayor a cuatro meses.

En resumen, basta decir que las acciones para verificar el transporte de mercancías de comercio exterior constituyen manifestaciones de la actividad aduanera del Estado, cuya finalidad es comprobar que dichas mercancías se

sometieron a las formalidades y trámites previstos en la ley para su introducción a territorio nacional.⁸

Consecuente con lo anterior, la ley contempla un procedimiento administrativo especial, exclusivo de la materia aduanera, para los casos en que las mercancías y los medios de transporte se embarguen por no haber acreditado que se sometieron a los trámites previstos en la ley de la materia y otras causales.

1.3.4 Revisión de Dictámenes Financieros.

El fundamento legal de la revisión de estados financieros se encuentra en el artículo 42 fracción IV del CFF y su finalidad estriba en verificar los dictámenes formulados por los contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, así como la declaratoria por solicitudes de devolución por saldo a favor y de cualquier dictamen que esté relacionado para efectos fiscales; dictámenes que se presumen ciertos salvo prueba en contrario, por lo que no son definitivos y pueden ser refutables.

De acuerdo con lo que establece el Boletín 4010 de las Normas y Procedimientos de Auditoría, el *dictamen* "es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate durante un periodo determinado."

Ahora bien, el Boletín antes mencionado, indica que el dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios

⁸ ROHDE PONCE, Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano*, ED. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2001. p. 531.

en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

De acuerdo con el artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación los Informes que deben presentarse por los contribuyentes con motivo de la dictaminación de estados financieros son:

- I. Carta de presentación del dictamen.
- II. Dictamen e informe sobre la revisión de su situación fiscal.
- III. Hoja electrónica de cálculo o sistema desarrollado para este objeto (Información que deberá estar expresada en miles de pesos) que contenga la información sobre los estados financieros básicos respecto de los cuales emite su dictamen y los datos del cuestionario de autoevaluación Inicial así como lo siguientes:
 - a) Estados financieros básicos y las notas relativas a los mismos con base en lo siguiente:
 1. El estado de posición financiera.
 2. El estado de resultados.
 3. El estado de variaciones de capital contable y
 4. El estado de cambios de la situación financiera en base a efectivo.
 - b) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros.
 - c) Análisis de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar al cierre del ejercicio o en su carácter de retenedor, incluyendo pagos provisionales, manifestadas bajo protesta de decir verdad.
 - d) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del ISR.
 - e) Conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del ISR, IVA e Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS).
 - f) Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del IVA.

- g) Análisis de operaciones de comercio exterior.
- h) En el caso de dictamen de consolidación fiscal, informa y análisis de operaciones realizadas entre controladora y controladas y empresas relacionadas que no consoliden.

Ahora bien, algunos de los requisitos conforme al artículo 51 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación que deberá reunir la información mencionada anteriormente son:

- a) El texto del dictamen relativo a los estados financieros, deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado la agrupación u organismo profesional de contadores públicos reconocido por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública.
- b) Los estados financieros básicos incluyendo sus notas examinados por el contador público deberán presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior y sus cifras deberán ser expresadas en miles de pesos.
- c) Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos de fabricación, administración, venta, financieros y otros se referirán a los dos últimos ejercicios fiscales.
- d) La relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor deberá contener: la descripción de bases, tasas, tarifas o cuotas causadas y el entero de contribuciones, detallando las diferencias determinadas; la declaración de protesta de decir verdad referente a que la relación incluye todas las contribuciones federales a que está obligado; en cuanto al pago del ISR, deberá mencionarse cualquier compensación o acreditamiento efectuado; respecto al IVA se deberá incluir la determinación del impuesto causado y en relación al IEPS también deberá incluir la determinación respecto al impuesto causado; en cuanto al impuesto al activo se presentará análisis de la determinación de dicho impuesto; en

relación a los impuestos al comercio exterior, se mostrará el importe anual causado y pagado.

Así las cosas, a continuación se señala el sentido en que se puede externar la opinión del dictamen:

- Sin salvedades. Se tiene cuando los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Con salvedades. Este tipo de opinión se tiene cuando se esta en la siguiente situación:
 - Se presentan desviaciones en la aplicación de los Principios de Contabilidad.
 - Se tuvieron limitaciones al alcance del examen practicado.
- Negativo. El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, concluye que los estados financieros no van de acuerdo a los principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

Cabe mencionar que el hecho de expresar una opinión negativa no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes a los principios de contabilidad y las limitaciones importantes que haya tenido en el alcance de su trabajo.

- **Abstención de opinión.** El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.

La abstención de opinión, no obstante que implica la imposibilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, se considera como dictamen para efectos de las normas de auditoría.

El hecho de abstenerse de opinar no eximirá al auditor de la obligación de revelar todo sobre las desviaciones importantes en la aplicación de los principios de contabilidad detectadas en su revisión.

La abstención de opinión no debe usarse en sustitución de una opinión negativa y cuando el contador público haya llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera y/o el resultado de las operaciones conforme a los principios de contabilidad, así deberá expresarlo.

En el caso de que se exprese una abstención de opinión, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen.

Ha sido tal la importancia del dictamen de estados financieros, que la autoridad fiscal ha depositado su confianza en el mismo, a través del llamado "Dictamen para efectos fiscales", el cual es un instrumento mediante del cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, verifica el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, conforme a sus lineamientos normativos internos y requisitos necesarios establecidos en los diferentes ordenamientos legales aplicables.

Las personas que estarán obligadas a dictaminar sus estados financieros serán las que se coloquen dentro de las hipótesis señaladas en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, es decir, las personas físicas con actividad empresarial y las personas morales que:

- I. Obtengan ingresos acumulables superiores a \$30,470,980.00, que el valor de su activo determinado sea superior a \$60,941,970.00 y que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.
- II. Estén autorizadas a recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- III. Se fusionen o escindan, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión, se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escidente o las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente.
- IV. Sean entidades de la administración pública estatal o municipal.
- V. Sean residentes en el extranjero con establecimiento permanente.

Sin embargo, no cualquier contador público está facultado para dictaminar, sino únicamente aquellos que se encuentren bajo los lineamientos del artículo 52, fracción I, incisos a) y b) del Código Fiscal de la Federación que en resumen señala:

- I. Que sea Contador Público titulado.
- II. Que se encuentre registrado ante las autoridades fiscales.
- III. Ser de nacionalidad mexicana, y si es extranjero se estará de conformidad con los tratados internacionales.
- IV. Ser miembro de un Colegio de Contadores.
- V. Contar con certificación expedida por los Colegios o Asociaciones de Contadores autorizados por la Secretaría de Educación Pública.

VI. Tener experiencia de tres años en la elaboración de dictámenes.

Dada la finalidad de este tipo de revisión, deberán observarse los mismos requisitos constitucionales y legales establecidos para las facultades de comprobación; por otra parte, cuando las autoridades fiscales revisen los dictámenes financieros e Información correlacionada lo harán de conformidad con el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, que en términos generales indica que primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:

- a) Cualquier información que debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
- b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.
- c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

La revisión se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen en un plazo que no deberá exceder los doce meses contados a partir de que se notifique al Contador Público la solicitud de información.

Una vez requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos referidos anteriormente, si estos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente o dicha información y documentos están incompletos, las autoridades podrán ejercer directamente sobre el contribuyente sus facultades de comprobación.

Debido a lo anterior, las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar la información y documentación con el fin de verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva deberá ser por escrito y notificada al contribuyente.

De esta manera y con base en el artículo 52A del CFF se establecen como formalidades de la revisión del dictamen las siguientes:

- a) Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen cualquier información que debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
- b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.
- c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente. La revisión a que se refiere este inciso se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de doce meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información. Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información o no ejerza directamente con el contribuyente las facultades de comprobación no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes de los ya revisados.
- d) Hablándose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A del Código, o dicha información y documentos son incompletos, las citadas

autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

- e) Las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.

Cabe señalar que la visita domiciliaria o el requerimiento de información que se realice a un contribuyente que dictamine sus estados financieros en los términos de este Código, cuyo único propósito sea el obtener información relacionada con un tercero, no se considerará revisión de dictamen.

Ahora bien, dentro de las facultades de comprobación a cargo de las autoridades fiscales se encuentra la de solicitud de información que de acuerdo con el artículo 53 del código señala los plazos para presentar la información que las autoridades fiscales soliciten a los contribuyentes que variarán de acuerdo al tipo de información solicitada. De esta manera encontramos que deberán presentarse:

- f) De inmediato los libros y registros que formen parte su contabilidad, solicitados en el curso de una visita, así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, en su caso.
- g) Seis días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, los documentos que tenga en su poder el contribuyente y le soliciten durante el desarrollo de una visita.
- h) Quince días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva en los demás casos.

Los plazos señalados anteriormente, se podrán ampliar por las autoridades fiscales por diez días más, cuando se trate de información cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención.

Para concluir, es necesario reflexionar en que, cualquier irregularidad que descubra la autoridad fiscal en los dictámenes de referencia, repercutirá en responsabilidad tanto para el contador que realizó el dictamen como para el contribuyente.

1.4 Desarrollo de la Visita Domiciliaria.

Como se ha señalado, la visita domiciliaria es aquella facultad que tienen las autoridades fiscales para comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados cumplieron como es debido con las disposiciones fiscales y no han cometido delitos fiscales, por medio de visitas en el domicilio del contribuyente y la revisión de su contabilidad, es sin duda, el procedimiento de revisión más utilizado por las autoridades fiscales, debido a eso es que en este capítulo hablaremos de su desarrollo con base en las reglas que para ello establece nuestro Código Fiscal vigente de los artículos 44 al 46 del Código en cita, que se ajustan con los diversos 14 y 16 constitucionales.

Debemos señalar que las visitas domiciliarias son diligencias sumamente molestas, sobre todo en la medida en que los derechos del sujeto pasivo de la relación tributaria se ven limitados por una serie de circunstancias, y por un tiempo más o menos prolongado.

Comentamos anteriormente que para que se desarrolle una visita domiciliaria es necesario que exista un documento emitido por la autoridad competente denominado Orden de Visita que debe contener todos los requisitos de legalidad y constitucionalidad que se señalan a continuación.

1.4.1 Requisitos de la Orden de Visita.

El procedimiento de auditoria encuentra su origen en la orden de visita que, con fundamento en el artículo 16 constitucional, tiene por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Dicho procedimiento se inicia, de conformidad con el artículo 42, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, con la notificación de dicha orden y culmina con el levantamiento del acta final.

Cabe señalar que la orden de visita es un acto administrativo debido a que se trata de un documento emitido por la autoridad fiscal que debe cumplir con los requisitos señalados para los actos administrativos que se deben notificar en cuanto a que deberán constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, el lugar y la fecha de emisión, estar fundado y motivado, ostentar la firma del funcionario competente, los lugares a visitar, el nombre de quien la efectúa y el nombre del visitado, entre otros, requisitos establecidos en los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación (CFF).

De lo anterior se desprende también que las visitas domiciliarias que puede practicar la autoridad fiscal deben reunir los requisitos que el artículo 16 constitucional señala para los cateos, entre los que se encuentra el relativo a la existencia de una orden de visita para que se lleve a cabo.

Aunado a lo anterior la orden de visita domiciliaria debe cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Los nombres de las personas tanto de quien recibe la visita como del que la lleva a cabo, así como del lugar donde se efectúa.
- b) El objeto de la visita que necesariamente debe referirse a la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales, y a los periodos temporales que abarcará la revisión.

- c) Los libros, registros y documentos que serán examinados en el establecimiento, domicilio u oficina del visitado.

Mientras que la visita domiciliaria debe cumplir con los requisitos que se señalan a continuación:

- a) Al iniciarse la visita se entregará la orden por el visitador al visitado o a su representante, o a quien se encuentre en el lugar, identificándose con la documentación idónea que mostrarán al visitado, levantando el acta de inicio.
- b) El visitado será requerido para que designe dos testigos y en caso de ausencia, o negativa, serán designados por el personal que practique la diligencia.
- c) Se levantarán actas parciales o complementarias en las cuales se harán constar en forma pomenorizada, los hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales, que hayan sido detectados por los visitadores.
- d) El visitado, los testigos y los visitadores firmarán cada una de las actas. Si el visitado o los testigos se niegan a firmar así, lo harán constar los visitadores sin que esta circunstancia afecte el valor probatorio del documento.
- e) Un ejemplar de cada acta se entregará al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia.

1.4.2 Levantamiento del Acta Parcial de Inicio.

Como se ha señalado anteriormente, previo al levantamiento del acta parcial de inicio, debemos mencionar que todo acto de molestia como lo es una visita domiciliaria, debe estar fundado en una orden emitida por la autoridad

competente, es decir la orden de visita es indispensable para que las facultades de las autoridades fiscales se puedan llevar a cabo.

Los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación mencionados a lo largo de este capítulo establecen los requisitos que debe contener la orden de visita, de ellos se desprende que los requisitos de la orden de visita deben ser cumplidos en su totalidad, para proporcionar seguridad jurídica a los contribuyentes y ésta se considere un acto legal de autoridad.

Tomando en cuenta que una orden de visita es un acto de molestia para los gobernados, porque implica la intrusión de la autoridad fiscal en el domicilio fiscal de los contribuyentes, estos deben estar protegidos de alguna manera contra las posibles arbitrariedades de las autoridades. En el caso: asegurarse que realmente la orden de visita este dirigida a un contribuyente en específico, que se señale el lugar específico en el que se va a realizar la visita, el periodo fiscal a revisar, el objeto a revisar (es decir qué obligaciones fiscales le van a ser revisadas), quién le va a realizar la visita (ya que dichos visitantes van a ingresar a su domicilio fiscal por lo tanto la identificación de estos es importante), el contribuyente debe comprobar que la persona o personas que van a entrar a su domicilio fiscal y que van a revisar su contabilidad y/o sus instalaciones, cuenten con la autorización del funcionario correspondiente y que a su vez quien otorga esa autorización cuente con el poder jurídico para hacerlo, además la orden de visita debe contener claramente, los fundamentos legales y los motivos que la originan, así como la firma del funcionario competente que la emite.

Por otra parte, para que la visita domiciliaria no se vicie desde su inicio es necesario que la orden de visita sea legalmente notificada al contribuyente tal y como lo señala el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación que se transcribe a continuación y que señala las reglas sobre visitas domiciliarias:

"Artículo 44.

En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

I. La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.

II. Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten, salvo que en el domicilio anterior se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código, caso en el cual la visita se continuará en el domicilio anterior.

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

III. Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación

en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

IV. Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando."

De lo anterior claramente se desprende que los citatorios que se dejen para el día siguiente a efecto de hacer entrega de la orden de visita, deben señalar:

- a) Que los visitadores se constituyeron en el domicilio del contribuyente a notificar.
- b) La hora en que se constituyen en el domicilio del destinatario de la orden.
- c) La presencia del destinatario de la orden o de un representante legal idóneo y/o hacer constar su ausencia.
- d) Que la cita es para hora hábil del día hábil siguiente.
- e) De manera expresa que la cita es para hacer entrega de la orden de visita, apercibiendo que de no atenderse el citatorio la visita se entenderá con quien se encuentre en el lugar visitado.

Con la omisión o irregularidad de alguno de los requisitos anteriores, no se puede afirmar que tal citatorio fue practicado en forma legal, ya que además omitir el precepto legal, transgrede, en perjuicio del contribuyente, las garantías de seguridad y certeza jurídica, en virtud de que al no concretarse el motivo u objeto

del citatorio, se deja al destinatario en estado de Incertidumbre legal.

En soporte a lo anterior el Poder Judicial de la Federación, ha emitido la siguiente Jurisprudencia, Novena Época, Instancia Segunda Sala, Fuente Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Octubre de 2000, Tesis 2a./J. 92/2000, Página 326, Materia Administrativa Jurisprudencia, que a la letra dice:

“VISITA DOMICILIARIA, CONFORME AL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA. El artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal Federal establece que en los casos de visita en el domicilio fiscal si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita y, si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado. Lo anterior permite concluir que la intención del legislador fue la de que el contribuyente visitado tenga conocimiento cierto de que se realizará una visita en su domicilio fiscal, finalidad que sólo se logra mediante la especificación en el citatorio del tipo de diligencia administrativa para la cual se le cita, es decir, para recibir la orden de visita y, si lo estima conveniente, esté presente para su práctica, lo que se corrobora, por una parte, con las consecuencias que en el propio precepto se establecen de la falta de atención al citatorio y que darán lugar a que la visita se inicie con quien se encuentre en el lugar visitado, pues al implicar la visita una intromisión al domicilio del particular que sólo puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16 constitucional al encontrarse consignado como derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual la inviolabilidad domiciliaria, es claro que no es lo mismo una diligencia en la que sólo se notifique al particular una resolución determinada y en la que pueda estimarse irrelevante su presencia para recibirla, que la recepción de una orden de visita que implica su realización inmediata y la intromisión a su domicilio para revisar sus papeles, bienes y sistemas de registro contables y, por la otra, con las consecuencias de la recepción del citatorio, pues conforme al

segundo párrafo de la fracción II del precepto en análisis si con posterioridad al citatorio el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, lo que significa una excepción al requisito que tanto el artículo 16 de la Carta Magna como el artículo 43, fracción I, del Código Fiscal establecen para las órdenes de visita domiciliaria, lo que lleva a la necesidad de que el contribuyente a quien se va a visitar tenga conocimiento indudable de la clase de diligencia administrativa para la que se le cita, porque sólo así podrá establecerse la consecuencia a la que se encuentra sujeto si presenta aviso de cambio de domicilio con posterioridad al citatorio. En consecuencia, conforme al artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal Federal, es requisito de legalidad del citatorio que se especifique que la cita es para la recepción de una orden de visita siendo insuficiente que tan sólo se haga alusión a la práctica de una diligencia administrativa.”

Contradicción de tesis 46/2000-SS. Entre las sustentadas por el Primer y Segundo Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 22 de septiembre del año 2000. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Polsot. Tesis de jurisprudencia 92/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintidós de septiembre del año dos mil.

En virtud de lo anterior, la orden de visita es el primer paso para que las autoridades fiscales inicien sus facultades de comprobación, si es que lo hacen por medio de una visita domiciliaria y por lo tanto esta debe cumplir con los requisitos mencionados en párrafos anteriores, de lo contrario, todo lo realizado durante la visita domiciliaria, será nulo.

A. Requisitos del Acta Parcial de Inicio.

Desde mi punto de vista, si bien es cierto que cada uno de los actos de autoridad debe cumplir con los requisitos mencionados en el punto anterior para que sean legalmente válidos, también lo es que el acta parcial de inicio debe ser

cuidadosamente levantada ya que en ella se detalla en forma circunstanciada la entrega de la orden de visita domiciliaria a los contribuyentes.

El acta parcial de inicio debe cumplir con requisitos específicos, de conformidad con el artículo 44 Código Fiscal de la Federación transcrito anteriormente ya que en él se detallan las reglas sobre visitas domiciliarias.

De la interpretación al precepto mencionado se desprenden, en forma por demás clara, por un lado que las facultades de comprobación inician con el primer acto que se notifique al contribuyente y por el otro, que al iniciarse la visita (o sea cuando notifiquen la orden), los hechos deben transcurrir en el siguiente orden:

1. Los visitantes se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia;
2. Se le deberá requerir para que designe dos testigos;
3. Se procederá a hacer constar la entrega de la orden de visita, el inicio y el desarrollo de la visita.

El citado precepto establece también, que la identificación de los funcionarios que intervengan en la práctica de una visita domiciliaria ordenada por la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación debe realizarse al inicio de la misma, ante la persona con quien se entienda la diligencia y previamente a la designación de los testigos, lo anterior, debido a que la visita constituye un acto de molestia y, por tanto, resulta imprescindible que los visitantes se identifiquen primeramente ante el visitado, a fin de que éste pueda conocer el carácter de la autoridad que tiene ante sí y pueda entonces designar a los testigos a que tiene derecho y permitirles la entrada a su domicilio, además de que, en el acta parcial de inicio debe asentarse con toda claridad la fecha de las credenciales con las cuales se identifiquen, el nombre y cargo de quien las expidió, precisar su vigencia a fin de tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus

servicios a la autoridad emisora de la orden de visita, así como indicar el órgano y su titular, o bien, agregar copia certificada del documento que contenga esos datos como lo señala la siguiente tesis aislada de los Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIV, Octubre de 2001 Tesis: I.9o.A.30 a Página: 1219 en Materia: Administrativa que a la letra dice:

"VISITAS DOMICILIARIAS. LOS VISITADORES QUE INTERVENGAN DEBERÁN CONTAR CON IDENTIFICACIÓN VIGENTE TANTO AL INICIO DE LA VISITA COMO DURANTE TODO EL PROCEDIMIENTO. No basta que la visitadora se hubiere identificado plenamente y a satisfacción del contribuyente con credencial vigente cuando se realizó el acta parcial de inicio, porque si el lapso de vigencia feneció durante el desarrollo de la visita fiscal que se estaba practicando y, no obstante ello, dicha visitadora continúa solicitando información y documentación al contribuyente, se hacía necesario que ésta hubiera acreditado plenamente que continuaba en su encargo como empleada de la autoridad fiscal, para garantizar la debida seguridad jurídica al particular, en exacto cumplimiento del artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación y de la tesis 6/90 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 135 del Tomo VI, Primera Parte, julio a diciembre de 1990, Octava Época del Semanario Judicial de la Federación, de rubro: "VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN.", sin que sea dable que con posterioridad y en la contestación de la demanda la autoridad pretenda justificar, con un Informe Interno, la vigencia del nombramiento del visitador, porque este documento no fue del conocimiento del contribuyente al momento de los hechos impugnados y no corresponde a la autoridad subsanar los errores con posterioridad a ellos."

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 349/2001. Subadministrador de lo Contencioso "2" de la Administración Local Jurídica de Ingresos del Oriente del Distrito Federal. 4 de abril de 2001. Unanimidad de votos.

Ponente: María Simona Ramos Ruvalcaba. Secretario: Juan David Martínez Rodríguez.

La anterior tesis se complementa con el siguiente criterio con base en la siguiente tesis aislada de los Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XVI, Julio de 2002 Tesis: III.2o.A.96 A Página: 1425 en Materia: Administrativa.

"VISITA DOMICILIARIA. RESULTA NECESARIO PRECISAR LA IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES EN ACTUACIONES POSTERIORES AL ACTA DE INICIO, SI DURANTE EL DESARROLLO DE LA VISITA FENECE LA VIGENCIA DE LAS CREDENCIALES CON QUE SE IDENTIFICARON. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir la jurisprudencia de rubro: **"VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN."**, consideró que como la visita domiciliaria constituye un acto de molestia para el gobernado, la identificación de los visitantes debe ser plena y realizarse en circunstancias que no dejen duda alguna acerca de que quienes visitan el domicilio son funcionarios que pertenecen a la dependencia y que se encuentran facultados para llevar a cabo esa actividad; para lo cual determinó necesario que en el acta inicial de la visita se asienten todos los datos necesarios que proporcionen al gobernado la plena seguridad de que se encuentra ante personas que efectivamente representan a la autoridad fiscal, que se encuentran facultados para llevar a cabo la visita y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, al describir con claridad el documento mediante el cual se identifiquen y, en su caso, se asiente la fecha de las credenciales, para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios para la autoridad emisora de la orden de visita y quién las expide, e indicar no sólo el órgano, sino su titular y la norma que le da competencia para expedir dichas identificaciones, así como todos los datos relativos a la personalidad de los visitantes y su representación, al tomar en cuenta que mediante la identificación se deben dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas pueden derivar afectaciones a sus intereses jurídicos; obligación que atiende a la garantía de seguridad jurídica para el

visitado que emana del artículo 16 constitucional y que recoge el artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación. Por otra parte, la propia Segunda Sala estableció en la jurisprudencia de rubro: "VISITAS DOMICILIARIAS. NO ES NECESARIO QUE LA IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES QUE CONSTE EN EL ACTA INICIAL, SE REITERE EN LAS POSTERIORES.", que es obligación de los visitantes identificarse al inicio de la visita domiciliaria, sin que sea necesario que tal identificación se haga constar en cada una de las actas parciales que se elaboren con posterioridad, excepción hecha de los casos a que se refieren los artículos 43, fracción II y 44, fracción IV, del código tributario federal. Ahora bien, en una interpretación del alcance de las jurisprudencias aludidas, precisa señalar que si la vigencia de la credencial con que el visitante se identificó al inicio de la visita, feneció durante las actuaciones subsecuentes a esta última, sí será necesario que la autoridad realice la precisión al visitado de la renovación del nombramiento respectivo del visitante o su continuación en funciones dentro de la unidad administrativa relativa, como funcionario público, porque de la vigencia deriva la legitimación de los visitantes para actuar en ejercicio de sus facultades y, por ende, de su competencia, máxime si el visitado, desde el inicio de la visita, conoció con exactitud la fecha de vencimiento de tales identificaciones."

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Revisión fiscal 339/2001. Administrador Local Jurídico de Guadalajara y otras. 12 de abril de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Sergio Eduardo Alvarado Puente. Secretaria: Erika Avilés Martínez. Nota: Las jurisprudencias citadas aparecen publicadas con los números 363 y 2a./J. 76/2000, en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, Tomo III, Materia Administrativa, página 398, y en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, septiembre de 2000, página 141, respectivamente.

Con apego a lo dispuesto en los artículos 16 constitucional, 44, fracción III y 46, fracción I, del CFF constituye una formalidad esencial del procedimiento de visita domiciliaria el levantamiento de un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia, formalidad que por su

propia naturaleza es extensiva a todas las actas que se elaboren, sea inicial, parcial, complementaria o final de auditoría, según lo previene la legislación común; ello es así, puesto que si bien la visita domiciliaria es una, deben reputarse legales y eficaces las actas que se levanten durante la práctica de dicha visita, en donde se hagan constar los hechos y omisiones observados en una diligencia de este género, sólo si en las mismas aparecen las firmas de los testigos de asistencia nombrados en las condiciones ya apuntadas; de ahí la importancia de la designación de testigos. Ello de ninguna manera supone que la designación de los testigos deba producirse y repetirse tantas veces como actas se levanten, de manera tal que el requerimiento al visitado para su designación debe ocurrir precisamente al principio de la diligencia porque después de la entrega de la orden de visita respectiva al contribuyente o a la persona presente en el lugar los testigos continuarán fungiendo con el mismo carácter durante el desarrollo de la visita y hasta su conclusión.

Si bien el artículo 44, fracción III, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación establece la posibilidad de sustituir testigos, cierto es que dicho numeral también obliga a que se haga constar en el acta respectiva la circunstancia que dio lugar a la sustitución de los testigos, y en caso que se trate de un acta levantada con motivo de la visita domiciliaria para comprobación de obligaciones fiscales, que se rige por el artículo 46 del código tributario, debe cumplirse con la circunstanciación de hechos a que se contrae la fracción I de este último numeral.

Cuando la visita se realiza simultáneamente en dos o más domicilios, de conformidad con lo establecido en la fracción II del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, en primer término, se deben levantar en cada uno de los diferentes domicilios actas parciales en las que se cumplan todos los requisitos contemplados en las diversas fracciones del artículo 44 del ordenamiento legal en comento, debiendo, los visitadores por ende, entender la diligencia con el

contribuyente o su representante legal, y en el caso de que no se encontrase éste o aquél, deberán dejar citatorio para que los espere a una hora determinada del día siguiente, y sólo en caso de que aquéllos dejaran de cumplir con tal requerimiento, entonces podrán entender la diligencia con cualquier persona que se encuentre en el lugar visitado.

Una vez iniciada la visita se estará a lo dispuesto por el artículo 45 del CFF que establece las obligaciones de los visitados durante el desarrollo de la diligencia algunas de las cuales consisten en permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la visita y mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales para que sean anexados a las actas finales o parciales que se levanten con motivo de la visita así como poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores en el caso de que el visitado lleve su contabilidad en algún medio que autorice la SHCP.

Los visitadores estarán facultados para asegurar la contabilidad durante el desarrollo de la diligencia cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda impedir su desarrollo, también pueden asegurar los bienes o mercancías cuando descubran que su importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte no cumplió con las obligaciones respectivas, caso en el cual darán aviso a las autoridades fiscales correspondientes.

Ahora bien, otra de las facultades de las autoridades fiscales durante el desarrollo de la visita domiciliaria, es la colocación de sellos o marcas con el fin de asegurar la contabilidad, la correspondencia o los bienes que no estén registrados en la misma así como, sellar o colocar indistintamente marcas en dichos documentos, ya sea en archiveros u oficinas o bien, dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia previo inventario que para ello se formule, siempre y cuando el aseguramiento de dichos documentos no impida la

realización de las actividades del visitado, es decir, que la documentación asegurada no se encuentre relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores del periodo que se está revisando (Artículo 46 CFF referente a las reglas para el desarrollo de la visita).

Puede ocurrir, dentro de los primeros tres meses después de iniciada la visita, que, por los datos que vaya arrojando la diligencia, las autoridades estén en aptitud de establecer la situación fiscal del contribuyente y procedan a la determinación presuntiva de la utilidad fiscal con base en el artículo 55 del código de la materia, caso en el cual las autoridades deberán levantar acta parcial para notificar al visitado tal situación.

Dentro de los quince días siguientes al de la notificación del acta parcial (plazo que podrá prorrogarse por igual término una sola vez), el visitado, podrá corregir su situación fiscal si así lo desea, presentando la forma de declaración que corresponda en las distintas contribuciones que haya estado obligado y que se hayan causado por ejercicios (en el periodo objeto de la revisión) de la que deberá proporcionar copia a los visitadores.

Si el visitado corrige totalmente su situación fiscal, las autoridades levantarán el acta final, con lo que concluirán la visita, de lo contrario si el visitador no corrige su situación o lo hace parcialmente se continuará con la diligencia y se consignará en el acta final de la diligencia todas las irregularidades que se hubieran conocido y se especificarán aquella que hubieran sido motivo de enmienda para el visitado.

1.4.3 Acta Última Parcial

Si la diligencia continúa hasta que los visitadores llegan a conocer con todo detalle la situación fiscal del visitado en relación con los hechos y omisiones que puedan entrañar el incumplimiento a las disposiciones fiscales, deberán levantar una

última acta parcial en la que harán mención expresa de todos los hechos y omisiones concediendo al visitado un plazo de veinte días (cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días) para que presente los documentos, libros o registros que los desvirtúen, teniéndose los mismos por consentidos si antes del cierre del acta final el visitado no presenta los documentos, libros o registros o no señala el lugar en el que se encuentran.

Por otra parte, dentro de un plazo no mayor a quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, el contribuyente tiene derecho a designar a dos representantes con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente.

Si no hay tal designación la información confidencial proporcionada por terceros independientes se tendrá por consentida.

Una vez designados y autorizados los representantes, a partir de este momento tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente que los designó.

Los representantes autorizados podrán ser sustituidos por el contribuyente una sola ocasión debiendo éste manifestar la revocación y la nueva designación a la autoridad fiscal competente, se debe señalar también en este punto que de toda la información consultada por el contribuyente o sus representantes legales se

levantará un acta circunstanciada en la que se haga constar su naturaleza y características por cada ocasión que esto ocurra. Se debe señalar también, que el contribuyente o los representantes designados por él no podrán sustraer o fotocopiar información alguna y únicamente se limitarán a tomar notas o apuntes.

El artículo 46, fracción IV, sexto párrafo del Código Fiscal de la Federación señala que el contribuyente o sus representantes serán responsables de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso por cualquier medio, con motivo de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información.

En resumen, las formalidades del acta parcial son:

- a) Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga.
- b) En la última acta parcial se deberá hacer mención expresa de los hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales en forma circunstanciada, así como los hechos u omisiones que se conozcan de terceros a efecto de que entre ésta acta y el acta final deberán transcurrir al menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá desvirtuar los hechos u omisiones presentado los documentos, libros o registros necesarios que desvirtúen los hechos u omisiones o bien, optar por corregir su situación fiscal. Plazo que podrá ampliarse por quince días más cuando se trate de más de un ejercicio fiscal revisado o fracción de éste siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de los veinte días.
- c) Dentro de un plazo no mayor a quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial únicamente en los casos a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (que versan

sobre las empresas multinacionales que celebren operaciones con partes relacionadas en el extranjero respecto de ingresos acumulables y deducciones autorizadas con base en los métodos aplicables al caso concreto), el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la Información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes desde el momento de la designación y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente. Dicha designación deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal correspondiente. Si el contribuyente omite realizar la designación de los representantes, se tendrá por consentida la Información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes.

- d) El contribuyente y los representantes designados serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en la que tuvieron acceso a la información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación respecto de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito de la Información confidencial a la que tuvieron acceso por cualquier medio, con motivo de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales.
- e) El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes.
- f) La revocación de la designación de representante autorizado para acceder a la información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial.
- g) Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que

se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales, circunstancia que deberá notificarse previamente a la persona con la que se entiende la diligencia excepto en el supuesto de que el visitado hubiera desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita domiciliaria.

1.4.4 Acta Final

La visita domiciliaria debe concluir con el levantamiento del acta final; diligencia que en principio debe también contar con la presencia del visitado o su representante, por lo que de no estar uno u otro en el lugar en el cierre del acta final, se les dejará un citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente para firmar el acta de la que se dejará copia al visitado y la diligencia se entenderá en su ausencia con cualquiera de los visitados que hubieren intervenido en la visita, pero si cualquiera de estas personas se negaran a recibir copia del acta o bien a firmarla, se asentará dicha constancia en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.⁹

De acuerdo con el criterio del Maestro en Derecho José Luis MARTÍNEZ BAHENA la estructura del acta final como instrumento público está dividida en dos partes: la primera es el encabezado y la segunda, el cuerpo del acta.¹⁰

Por lo que se refiere al encabezado entenderemos por éste a la parte superior en cuyos extremos derecho e izquierdo se encuentran especificados los datos de identificación del contribuyente, tales como:

⁹ CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela, *Las visitas domiciliarias de carácter fiscal*, Primera edición, ED. Themis, México, 1994, p. 279.

¹⁰ MARTÍNEZ BAHENA, José Luis, *Comentarios y análisis jurídico de la visita domiciliaria como medio de comprobación fiscal*, ED. Sista, México, 1994, pp. 127 y ss.

- a) Nombre: el cual se encuentra expresado sin abreviaturas, a excepción de aquellas que hacen referencia al tipo de sociedad de la persona jurídica o bien asociación verbigracia, S. A., S. R. L., A. C., etc.
- b) Domicilio: éste será el que haya manifestado el contribuyente ante el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), o bien, cualquiera de los señalados por el artículo 10 CFF.
- c) Actividad a que se dedica el contribuyente: será la que al efecto haya manifestado en el RFC.
- d) Clave del RFC.
- e) Número de orden de visita domiciliaria.
- f) Número de expediente.
- g) El tipo de acta de que se trata, que puede ser parcial, final o complementaria.
- h) Personal actuante.

Por cuerpo del acta entenderemos al que representa la mayor parte de la misma y generalmente se ve seccionada en los siguientes epígrafes:

- I. Antecedentes: es el proemio del acta y contiene los datos siguientes:
 - a) El lugar del levantamiento del acta.
 - b) Nombre de los visitantes que llevaron a cabo la visita.
 - c) La identificación de los visitantes.

- II. Personalidad: en este epígrafe se asienta el dato correspondiente al acreditamiento de la personalidad del sujeto con quien se entendió la diligencia. En este mismo, se asienta la designación de los testigos, las personas que aceptaron servir como tales, o bien, la negativa de aceptación de la designación.

- III. Generalidades: en este encontramos los datos referentes a los antecedentes del visitado, como son:
- a) Visitas que anteriormente se le han practicado.
 - b) Las obligaciones a las que estuvo y está sujeto físicamente, a esta información se le conoce también con el nombre de régimen fiscal.
 - c) La constitución de la sociedad o de la asociación o modificaciones que haya sufrido.
 - d) La fecha en que se inició su actividad.
 - e) El giro o actividad.
- IV. Hechos: este epígrafe es sustancial en el acta, donde precisamente el requisito de circunstanciación cobra vital importancia. En éste se reseñan cada uno de los hechos, comisiones, omisiones y demás acontecimientos que se presenten en la visita domiciliaria; debiendo en cada una de las observaciones efectuadas, expresar las consideraciones de hecho y de derecho que impliquen incumplimiento a las disposiciones fiscales, soportando dichas consideraciones con las pruebas conducentes.
- V. Lectura del acta: en este, se hace constar el cumplimiento a la solemnidad de leer al contribuyente visitado y demás participantes en la visita domiciliaria, el acta que a su efecto se levante, señalándole expresamente al afectado o revisado el alcance jurídico de dicha acta, así como también hacerle de su conocimiento el derecho que tiene a manifestar su inconformidad dentro del plazo establecido por el propio código.
- VI. Cierre del acta: en este epígrafe, se precisa la hora y fecha en que se tiene por concluida la visita domiciliaria;

VII. Fe de erratas: en esta se subsanan los errores de mecanografía u ortográficos en que haya incurrido la autoridad fiscalizadora, en la redacción o elaboración del acta.

Lo anterior tiene sustento en la tesis II-TASS-5909, con registro núm. 6,425, de la Segunda época, de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año V. No. 50. Febrero 1984, Página 696, que a la letra dice:

“VISITADOR. EN UNA FE DE ERRATAS NO PUEDE SUPRIMIRSE EL NOMBRE DE QUIEN ADQUIRIÓ EL CARÁCTER DE VISITADOR.- Si al levantamiento de un acta final de visita uno de los auditores designados en la orden respectiva comparece a su levantamiento adquiriendo el carácter de visitador, al cierre de la misma debe firmar el acta de conformidad con la Jurisprudencia No. 2 del Tribunal Fiscal de la Federación y artículo 84 fracción VI del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1977, sin que sea válido que en la “fe de erratas” del acta en cuestión se quiera suprimir el nombre de la persona que adquirió el carácter de visitador, ya que la fe de erratas sirve para corregir errores mecanográficos de una letra, palabra, número, signo ortográfico, etc., pero no para cambiar o modificar hechos o circunstancias fundamentales como suprimir el nombre de uno de los visitadores.”

Revisión No. 747/83.- Resuelta en sesión de 28 de febrero de 1984, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Xavier Cárdenas Durán.- Secretario: Lic. Guillermo Cruz García.

VIII. Firmas: en este último, suscriben todos aquellos que hayan participado en la visita domiciliaria y se encuentren presentes en el levantamiento del acta final.

De acuerdo a lo anterior, las formalidades del acta final serán:

- a) Si en el cierre del acta final de la visita no estuviera presente el visitado o su representante deberá dejarse citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente.
- b) Si el visitado no se presenta, el acta final deberá levantarse ante quien esté presente en el lugar visitado.
- c) Cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con la que se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado.
- d) Si el visitado o la persona con la que se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla o se niegan a aceptar copia del acta dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que eso afecte la validez y valor probatorio de la misma.

Cabe señalar que las actas parciales forman parte integrante del acta final de la visita aunque esto expresamente no se señale así.

1.4.5 Conclusión de la Visita Domiciliaria.

Es necesario precisar que las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo no mayor a doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Una vez concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá una nueva orden. En el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la determinación del crédito fiscal correspondiente

cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en Información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad o en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 46A Incisos A y B establece excepciones y plazos distintos para la conclusión de la visita domiciliaria cuando se trate de:

- A. Contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de aquéllos que consoliden para efectos fiscales de conformidad con el Título II, Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En estos casos, el plazo será de dieciocho meses contado a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.
- B. Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 86, fracción XII, 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados Internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Ahora bien, los plazos para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete se suspenderán en los siguientes casos:

- a) A partir de que los trabajadores suspendan temporalmente las actividades laborales y hasta que la huelga termine.
- b) Hasta que se designe al representante legal de la sucesión en caso de fallecimiento del contribuyente.
- c) Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.
- d) Cuando el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, durante el periodo que transcurra entre el día del vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento y hasta el día en el que conteste o atienda el mismo sin que la suspensión pueda exceder de seis meses.
- e) Cuando los contribuyentes interpongan algún medio de defensa ya sea en el país o en el extranjero en contra de los actos o actividades que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, los plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa y hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Por otra parte, cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados en el artículo 46A del CFF que es de doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.

CAPÍTULO 2

REVISIÓN EN MATERIA ADUANERA Y COMERCIO EXTERIOR

CAPÍTULO 2 REVISIÓN EN MATERIA ADUANERA Y COMERCIO EXTERIOR.

El motivo primordial de la presente Tesis es diferenciar la visita domiciliar en materia fiscal de la visita en materia aduanera y la correspondiente a la materia de comercio exterior, pues suelen confundirse éstas dos últimas. Para ello es necesario abordar en el presente capítulo, dividido en tres partes aquellos elementos que las caracterizan como son: las autoridades que intervienen en ellas; los regímenes aduaneros a los que están sujetas las mercancías y un esbozo doctrinario sobre el comercio exterior.

2.1 Derecho Aduanero.

La base primordial del derecho aduanero en nuestro país, tiene su fundamento en nuestra constitución política, de manera que señalaremos que el artículo 31, fracción IV, se refiere a las obligaciones de los mexicanos haciendo hincapié en la obligación de contribuir al gasto público de la Federación, el Estado o Municipio en que se resida de manera proporcional y equitativa. Mientras que el artículo 49 establece la división de poderes; el artículo 73, en sus fracciones VII, XXIX y XXX señala las facultades del Congreso para imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, para establecer contribuciones sobre el comercio exterior y para expedir todas las leyes que sean necesarias con el objeto de hacer efectivas las facultades anteriores; el artículo 89, fracción XIII establece las facultades y obligaciones del Presidente como la de habilitar toda clase de puertos, establecer aduanas marítimas y fronterizas así como la ubicación de cada una de ellas; el artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII señala las prohibiciones a los Estados entre las que se encuentran gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio, gravar la entrada o salida de mercancías nacionales o extranjeras, gravar la circulación y el consumo de efectos nacionales o extranjeros y expedir disposiciones fiscales o leyes que importen diferencias de impuestos; por otra

parte, el artículo 118, fracción I señala también la prohibición de establecer derechos de tonelaje y de imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones y por último, el artículo 131 señala que es facultad exclusiva de la federación gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia, entre otras.

2.1.1 Concepto.

Para obtener el concepto del Derecho Aduanero es necesario señalar algunas definiciones que han realizado autores extranjeros y nacionales.

Conviene señalar la definición que Máximo Carvajal da sobre Derecho Aduanero aduciendo que "se trata de un conjunto de normas jurídicas que regulan, por medio de un ente administrativo, las actividades o funciones del Estado en relación con el comercio exterior de mercancías que entren o salgan en sus diferentes regímenes al o del territorio aduanero, así como de los medios y tráficos en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas".¹¹

El ente administrativo que señala Carvajal en su definición es sin duda la aduana misma, órgano de la Administración Pública establecido por el Ejecutivo Federal, autorizado para controlar el comercio exterior con las limitaciones y prohibiciones que las leyes fijan a las mercancías, percibiendo los impuestos que se generen y regulando la economía nacional.¹²

¹¹ CARVAJAL Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero*, Décima Segunda Edición, Ed. Porrúa, México, 2004, p. 4.

¹² *Idem*.

Ahora bien, Pedro Fernández Lananne define al Derecho Aduanero como *“las normas legales y reglamentarias que determinan el régimen fiscal al cual deben someterse los importadores, exportadores, agentes marítimos, despachantes de aduanas y, en general, quienes realicen operaciones con mercaderías a través de las fronteras de la República, por las vías marítimas, aéreas, terrestres y postales”*.¹³

Para Mario Di Lorenzo el Derecho Aduanero es *“el conjunto de normas que disciplinan y condicionan el paso de las cosas por las aguas jurisdiccionales y a través de las fronteras, así como su depósito en el territorio del Estado, en relación con su procedencia (extranjera o nacional), con el destino aduanero que los propietarios declaran para tales cosas, con las obligaciones, limitaciones y controles impuestos por la tutela de los diferentes intereses públicos”*.¹⁴

Para Manuel Ovilla Mandujano el Derecho Aduanero *“es un conjunto de normas coactivas que regulan o se refieren a una serie de actividades encuadradas dentro del comercio exterior, que consisten básicamente en las operaciones que se realizan por importación y exportación de mercancías”*.¹⁵

Carlos Anabalón Ramírez define el Derecho Tributario Aduanero como *“aquella parte del Derecho Público que estudia las normas legales, reglamentarias y administrativas aplicables a los regímenes, formalidades, tramitaciones y operaciones aduaneras a que deben someterse las personas, mercancías y medios de transporte con motivo de su paso a través de las fronteras aduaneras; para la fiscalización y aplicación de los eventuales gravámenes que pudieran afectarles o a las franquicias aduaneras que les favorezcan; la ejecución de las medidas adoptadas por el Estado para la regulación de su comercio exterior y el*

¹³ Pedro Fernández Lananne en CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, *Derecho Aduanero*, Décima Segunda Edición, ED. Porrúa, México, 2004, p.1.

¹⁴ *Idem*.

¹⁵ *Ibidem*, p. 2.

estudio e investigación de todas las materias que tienen relación con la técnica aduanera y los factores económicos por ella afectados".¹⁶

Ricardo Xavier Basaldúa dice que: *"el Derecho Aduanero queda delineado como un conjunto de normas atinentes a la Importación y exportación de mercaderías, cuya aplicación se encomienda a la aduana, para lo cual se regula su estructura y sus funciones; se determinan los regímenes a los cuales debe someterse la mercadería que se importa o exporta y se establecen diversas normas referentes a los tributos aduaneros, a los ilícitos aduaneros y a los procedimientos y recursos ante las aduanas"*.¹⁷

A continuación y debido a que existen diversas definiciones de Derecho Aduanero que han dado autores extranjeros y nacionales cabe señalar que todas coinciden en que:

- Primera:** El Derecho Aduanero es un sistema normativo;
- Segunda:** La regulación de las normas jurídicas se basa en el comercio exterior de mercancías,
- Tercera:** La aplicación de las normas se genera por el movimiento de entrada y salida de bienes o mercancías al territorio de un país y,
- Cuarta:** Las disposiciones legales se aplican también a las personas que intervienen en esta actividad.

2.1.2 Naturaleza Jurídica.

Recordemos que la división del derecho en público y privado es obra de los juristas romanos basados en la doctrina del interés en juego y el criterio de la utilidad, expuesta por Ulpiano y recogida en las "Instituciones" en donde se afirma

¹⁶ *Ibidem*, p. 3.

¹⁷ *Idem*.

que el Derecho Público es el que mira al estado de la cosa romana y el Derecho Privado el que se refiere al interés de los particulares, lo que significa que cuando las normas tutelan el interés colectivo son de Derecho Público y cuando velan por el interés particular son de Derecho Privado.

De lo anterior, se concluye, que el Derecho Aduanero es Derecho Público, porque el sujeto esencial y dominante de la relación jurídica es el Estado debido a que sus disposiciones son de orden público y no pueden ser modificadas por los particulares y con su cumplimiento está comprometido el interés general por que la naturaleza de sus normas son de Integración y de subordinación jurídica; existiendo una legislación especial que regula todo lo relacionado con este derecho.¹⁸

2.2 Autoridades Fiscales y Aduaneras.

En este apartado conviene señalar que dentro del marco aduanero existen dos tipos de autoridades: *las fiscales*, que de acuerdo con el artículo 31, fracción XII de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal son: la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pues es a ella, a quien le corresponde organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección así como, el órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria cuyo Reglamento Interior señala cuales son las unidades administrativas con las que contará para el despacho de los asuntos de su competencia mismas que a su vez son consideradas además de autoridades fiscales también autoridades aduaneras puesto que de acuerdo con la Ley Aduanera las *autoridades aduaneras* son aquellas que tienen competencia para ejercer las facultades que la ley aduanera establece independientemente de que las mismas sean auxiliadas por el Agente Aduanal, el Apoderado Aduanal y el Dictaminador de quienes hablaremos más adelante.

¹⁸ *Ibidem*, p. 10.

2.3 Autoridades Fiscales.

Para determinar si una autoridad es fiscal, se debe desentrañar el significado de la palabra fisco la cual deriva del vocablo latino *fiscus*, que se utilizaba entre los romanos para llamar al tesoro del soberano (rey o emperador) posteriormente, las leyes castellanas dieron el nombre de fisco o cámara del rey, al tesoro o patrimonio de cada casa real y el de erario al tesoro público o del Estado, hoy en día, ambos vocablos se consideran sinónimos.

De esta manera, se entiende que "el fisco es la materialización jurídico-económica del estado y por fiscal lo perteneciente al Fisco, y *Fisco significa, entre otras cosas, la parte de la hacienda pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos*, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestión por mandato legal, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, puesto que no realizan una actividad de colecta, viniendo a ser el carácter de *autoridad hacendaria el género y de autoridad fiscal la especie*".¹⁹

No existe en ley alguna una definición clara de autoridad fiscal razón por la cual a título personal considero que es aquella que está investida de potestad de mando frente a los administrados y que está en posibilidad de tomar y ejecutar decisiones así como recaudar y cobrar los impuestos exigibles además de sancionar la omisión del pago de éstos.

Ahora bien, cabe señalar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene facultades concurrentes en materia fiscal y aduanera, razón por la cual en este apartado se tomarán en cuenta sólo aquellas atribuciones que dicha secretaría

¹⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Vigésimo cuarta edición, ED. Porrúa, México 2002, p. 81.

tiene en materia fiscal retomando más adelante las facultades en materia aduanera que la misma secretaría posee.

2.3.1 Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Dentro de la estructura administrativa del Poder Ejecutivo Federal, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) a la que le corresponde el despacho de algunos de los siguientes asuntos:

1. Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de Ingresos de la Federación y del Gobierno del Distrito Federal.
2. Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que no compete a otra Secretaría.
3. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
4. Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera.
5. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales.
6. Formular el Programa del Gasto Público Federal y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos, junto con el del Gobierno del Distrito Federal, a la consideración del Presidente de la República con base en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF)

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con la siguiente estructura orgánica: 1 Secretario, 3 Subsecretarios, 1 Procurador Fiscal de la Federación, 1

Oficial Mayor, 1 Coordinación General, 37 Direcciones Generales o unidades equivalentes y 2 Órganos Desconcentrados.²⁰

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada para comprobar la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos, declaraciones, manifestaciones y pagos de impuestos y cuotas compensatorias que se lleven a cabo en la importación y exportación de mercancías. Podrá requerir de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, los documentos o informes que posean con motivo de sus funciones y actividades relacionadas con la importación, exportación o uso de las mercancías, así como recabar de los funcionarios públicos, fedatarios y autoridades extranjeras los datos y documentos que tengan a su alcance con motivo de sus informes o actividades relacionadas con la actividad de importación o exportación de mercancías, cerciorarse que en los despachos, los agentes y apoderados aduanales cumplan los requisitos establecidos por la Ley Aduanera y las reglas que tenga la propia Secretaría.

Mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco se expidió la Ley del Servicio de Administración Tributaria, misma que en el Transitorio Primero estableció su entrada en vigor a partir del primero de junio de mil novecientos noventa y siete. El treinta de junio de mil novecientos noventa y siete se publica en el DOF el nuevo Reglamento Interior de la SHCP, reformado mediante decreto del diez de junio de mil novecientos noventa y ocho, a efecto de adaptar las modificaciones y la nueva estructura orgánica de esta Secretaría, la cual crea un órgano desconcentrado con carácter de autoridad fiscal, teniendo como una de sus atribuciones el dirigir los Servicios Aduanales y de Inspección. Hablamos del Servicio de Administración Tributaria también conocido por sus siglas SAT el cual está integrado por diversas

²⁰ WITKER, Jorge y HERNÁNDEZ Laura, *Régimen jurídico del comercio exterior de México*, ED. UNAM, México 2002, p. 389.

unidades que también tienen el carácter de autoridad fiscal tal es el caso de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

2.3.2 Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

A continuación, resaltaremos algunas de las facultades de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal contempladas en el artículo 16 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria reformado el 28 de noviembre de dos mil seis y dentro del cual destacan las siguientes:

- Establecer las políticas, lineamientos y directrices que deben seguir las unidades administrativas que le sean adscritas, así como las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal y las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas, en las siguientes materias: revisión de las declaraciones de los contribuyentes y de los dictámenes de contador público registrado; visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, vigilancia, reconocimiento aduanero derivado del mecanismo de selección automatizado, y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, inclusive de las aduanales y aquéllas a cargo de los beneficiarios de estímulos fiscales; embargo precautorio de mercancías extranjeras respecto de las cuales no se acredite la legal importación, tenencia o estancia en el país y las nacionales por las que no se exhiban los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mismas; procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales; determinación de la base de los impuestos generales de importación o exportación; resoluciones sobre la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas; liquidación e imposición de multas y sanciones por infracciones en todo lo concerniente a los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y accesorios de carácter

federal; verificación de saldos a favor a compensar y de determinación de cantidades compensadas indebidamente, incluida la actualización y recargos a que haya lugar, así como de la imposición de las multas que correspondan; verificación del cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, inclusive en materia de normas oficiales mexicanas; inspección y vigilancia de los recintos fiscales y fiscalizados, y en este último caso respecto de la vigilancia del cumplimiento de las obligaciones derivadas de la concesión o autorización otorgada para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior, así como declaración del abandono de las mercancías que se encuentren en los patios y recintos fiscales bajo su responsabilidad.

- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones y demás actos que señalan las disposiciones fiscales y aduaneras;
- Solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros información o documentos para planear y programar actos de fiscalización y en materia de determinación de la base de los impuestos generales de importación o exportación;
- Determinar la clasificación arancelaria de las mercancías de procedencia extranjera;
- Comprobar de conformidad con los acuerdos convenios o tratados en materia fiscal o aduanera de los que México sea parte, el cumplimiento de las obligaciones a cargo de importadores, exportadores o productores, inclusive en materia de origen;
- Verificar el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias en las mercancías de comercio exterior, inclusive las normas oficiales mexicanas;
- La verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, así como lo referente a vehículos de procedencia extranjera y de aeronaves y

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;
- Inspeccionar y vigilar los recintos fiscales y fiscalizados, en este caso también les compete vigilar el cumplimiento de sus obligaciones derivadas de la concesión o autorización otorgada para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior;
- Declarar el abandono de las mercancías que se encuentren en los patios y recintos fiscales bajo su responsabilidad;
- Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo de mercancías de comercio exterior y sus medios de transporte, en los supuestos que establece la Ley Aduanera 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 las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales o del ejercicio de las facultades de comprobación efectuado por otras autoridades fiscales;
- Ordenar en los casos que proceda, el levantamiento del embargo y la entrega de las mercancías embargadas, antes de la conclusión del procedimiento administrativo en materia aduanera, previa calificación y aceptación de la garantía del interés fiscal;
- Habilitar almacenes como recintos fiscales para uso de la autoridad fiscal y aduanera;
- Determinar conforme a la Ley Aduanera, el valor en aduana de las mercancías de importación, o el valor comercial de las mercancías de exportación;

- Poner a disposición de la unidad administrativa competente del Servicio de Administración Tributaria, la mercancía de procedencia extranjera que haya pasado a propiedad del Fisco Federal, como consecuencia de un procedimiento aduanero que sea de su competencia;

Las unidades administrativas adscritas a la Administración General de Auditoría Fiscal que a continuación mencionaré, también tienen algunas de las facultades que anteriormente se señalaron: Administración Central de Planeación y Sistemas de la Fiscalización Nacional y Administración Central de Normatividad de la Operación Fiscalizadora; Administración de Planeación Nacional, Administración de Análisis Sectorial, Administración Técnico de Fiscalización; Administración Central de Programación de la Fiscalización Nacional; Administraciones de Programación Nacional "1", "2" y "3"; Administración Central de Procedimientos Legales de Fiscalización; Administraciones de Operación "1", "2", "3" y "4"; Administración Central de Comercio Exterior; Administración de Auditoría de Comercio Exterior "1" y "2" y Administración de Investigaciones y Apoyo Logístico de Comercio Exterior; Administración de Procedimientos Legales de Comercio Exterior; Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, estas últimas tienen establecidas sus facultades en materia aduanera en el artículo 18, Inciso A del citado Reglamento.

A este respecto es importante señalar que en nuestro país las principales autoridades encargadas de regular las operaciones en materia aduanera y comercio exterior son principalmente la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y la Administración General de Aduanas, así como las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, todas dependientes del Servicio de Administración Tributaria.

2.4. Autoridades Aduaneras.

El artículo 2° de la Ley Aduanera, establece que para los efectos de esta ley, se considera: *"II. Autoridad o autoridades aduaneras, las que de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría y demás disposiciones aplicables, tienen competencia para ejercer las facultades que esta ley establece"*.

Cabe señalar que el reglamento al que hace referencia la Ley Aduanera es el Reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual en su artículo 2 establece todas las autoridades de las que se auxillará el Secretario para el desahogo de los asuntos de su competencia entre las cuales se encuentra el Servicio de Administración Tributaria que tiene a su cargo a la Administración General de Aduanas que como su nombre lo indica es una autoridad que además de fiscal es aduanera.

Ahora bien, en nuestro país son diversas las dependencias que directa o indirectamente participan en el ámbito aduanero, razón por la cual para efectos de este estudio únicamente se tomarán en cuenta las atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pues como lo hemos mencionado anteriormente tiene facultades concurrentes tanto en materia fiscal como aduanera así como algunas de las diversas unidades administrativas que contempla el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

En síntesis, para efectos de nuestro tema, la SHCP tiene en materia aduanera la atribución de señalar la circunscripción de las aduanas, así como establecer y suprimir secciones aduaneras y especificar las aduanas a través de las cuales se deberá practicar el despacho de determinado tipo de mercancías. También, estará en aptitud de practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de Importación o exportación en los recintos fiscales y fiscalizados o a petición del interesado en su domicilio o en las dependencias, bodegas, instalaciones o

establecimientos que señale el propio interesado, conocer de los hechos derivados del segundo reconocimiento, verificar y supervisar dicho reconocimiento, autorizar y conceder la autorización a los dictaminadores aduaneros, así como supervisar sus dictámenes.

Ahora continuaremos esta sección con algunas de las facultades que tiene a su cargo la Dirección General de Aduanas que como mencionamos anteriormente es una autoridad tanto fiscal como aduanera.

2.4.1 Administración General de Aduanas.

La Administración General de Aduanas se encuentra contemplada en este apartado como autoridad aduanera pues es en el artículo 10 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria en donde se establecen sus facultades y las de sus unidades administrativas adscritas, a efecto de no ser repetitivos, mencionaré a mi juicio las más importantes, esto en virtud de la coordinación que tienen entre sí dichas autoridades:

- Establecer la política y los programas que deben seguir las unidades administrativas que le sean adscritas y a las Aduanas en materia de normas de operación, reconocimiento aduanero derivado del mecanismo de selección automatizado y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras;
- Participar con las unidades administrativas competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el estudio y elaboración de propuestas de políticas y programas relativos al desarrollo de la franja y región fronteriza del país, al fomento de las industrias de exportación, regímenes temporales de importación o exportación;
- Representar al Servicio de Administración Tributaria en los foros, eventos, reuniones nacionales o internacionales y organismos internacionales en

materia aduanera, dar cumplimiento a los acuerdos y convenios que se celebren en los asuntos de su competencia;

- Proponer el establecimiento o supresión de Aduanas, garitas, secciones aduaneras y puntos de revisión y autorizar el programa de mejoramiento de las instalaciones aduaneras;
- Emitir los acuerdos de otorgamiento de patente de agente aduanal y de autorización de apoderado aduanal, de mandatario de agente aduanal, de dictaminador aduanero y de apoderado de almacén para los almacenes generales de depósito o para la Industria terminal automotriz, únicamente para las extracciones de mercancías en depósito fiscal;
- Integrar la Información estadística sobre el comercio exterior;
- Planear, organizar, establecer dirigir y controlar estrategias que permitan crear e Instrumentar mecanismos y sistemas para prevenir y combatir conductas ilícitas en materia de comercio exterior, de conformidad con las leyes aplicables; participar en la prevención de los ilícitos fiscales y aduaneros en las Aduanas, recintos fiscales y fiscalizados, secciones aduaneras, garitas y puntos de revisión aduaneros y en los aeropuertos, puertos marítimos y terminales ferroviarias o de autotransporte de carga o de pasajeros, autorizados para el tráfico internacional;
- Recibir y requerir de los particulares, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, exhiban y proporcionen la contabilidad, avisos, declaraciones y demás datos y documentos que deben presentarse conforme a las leyes de la materia; ampliar el plazo para concluir su revisión; recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, para proceder a su revisión a fin de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales en materia aduanera; mantener comunicación con las autoridades aduaneras de otros países para obtener y proporcionar la información y documentación en relación con los asuntos aduaneros internacionales;

- Ejercer las facultades de autoridades aduaneras en materia de abandono de mercancías y declarar, en su caso, que han pasado a propiedad del Fisco Federal, en coordinación con las autoridades competentes previstas en la legislación aduanera, así como en las disposiciones aplicables, poniendo a disposición de la unidad administrativa competente;
- Ordenar y practicar la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, la verificación en tránsito de vehículos de procedencia extranjera, de aeronaves y embarcaciones, la vigilancia y custodia de los recintos fiscales y de los demás bienes y valores depositados en ellos; llevar a cabo otros actos de vigilancia para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones legales que regulan y gravan la entrada al territorio nacional y la 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;
- Ordenar y realizar la inspección y vigilancia permanente en el manejo, transporte o tenencia de la mercancías en los recintos fiscales y fiscalizados, así como en cualquier otra parte del territorio nacional;
- 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 de autoridad competente o, en su caso, tramitar y resolver los procedimientos administrativos en materia aduanera; sustanciar y resolver el procedimiento relacionado con la determinación provisional a que se refiere la Ley Aduanera, llevarla a cabo, así como notificarla;

- Ordenar y practicar el embargo precautorio para asegurar el interés fiscal cuando a su juicio, hubiere peligro de que el obligado se ausente o se realice la enajenación u ocultamiento de bienes o cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como levantarlo cuando proceda;
- Proporcionar elementos a las autoridades competentes para determinar créditos fiscales y para imponer sanciones por infracción a las disposiciones aduaneras, cuando no esté facultada para ello, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades ejerzan sus facultades.
- Determinar los impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros, aprovechamientos, aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente, 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.
- Dictar, en caso fortuito, fuerza mayor, naufragio o cualquiera otra causa que impida el cumplimiento de algunas de las prevenciones legales en la materia de su competencia, las medidas administrativas que se requieran para subsanar la situación.
- Intervenir en la recuperación en el extranjero de vehículos y aeronaves nacionales o nacionalizadas objeto de robo o de disposición ilícita y, en los términos de las leyes del país y de los convenios internacionales celebrados en esta materia.
- Dictaminar mediante el análisis de carácter científico y técnico, las características, naturaleza, usos, origen y funciones de las mercancías de comercio exterior, efectuar ensayos con relación a minerales, metales y compuestos metálicos sujetos al pago de contribuciones o aprovechamientos, practicar el examen pericial de otros productos.

- Normar la operación de las áreas de servicios aduanales, respecto a la entrada al territorio nacional y la salida del mismo, de mercancías y medios de transporte.
- Coordinarse con las demás unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y con las autoridades de las entidades federativas y municipios, de conformidad con la legislación aduanera y disposiciones reglamentarias aplicables; y, en relación con las medidas de seguridad y control que deben aplicarse en aeropuertos, puertos marítimos, terminales ferroviarias o de autotransporte de carga y pasajeros y cruces fronterizos autorizados para el tráfico internacional, establecer la coordinación con las dependencias y organismos que lleven a cabo sus funciones en los mismos.
- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, verificaciones de origen, 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; solicitar 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 o exportación, verificar y, en su caso, determinar la clasificación arancelaria de las mercancías de procedencia extranjera, 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 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; Inspeccionar y vigilar los recintos fiscales y fiscalizados, y en este último caso vigilar el cumplimiento de sus obligaciones derivadas de la concesión o autorización otorgada para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior, declarar el abandono de las mercancías que se encuentren en los patios y recintos fiscales bajo su responsabilidad; verificar el domicilio que los contribuyentes declaren en el pedimento, comprobar que los contribuyentes se localicen en el domicilio declarado, 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.

- Revisar los pedimentos y demás documentos presentados por los contribuyentes para importar o exportar mercancías y determinar las contribuciones, aprovechamientos e imponer sanciones, aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente.
- Autorizar el empleo de tuberías, ductos, cables u otros medios susceptibles de conducir mercancías de importación y exportación; el despacho de mercancías de importación en el domicilio de los interesados, así como revocar dichas autorizaciones.
- Señalar dentro de los recintos fiscales la ubicación de las oficinas administrativas y sus instalaciones complementarias, las zonas restringidas y las zonas de circulación de vehículos, así como autorizar las personas y los objetos que puedan permanecer dentro de dichos recintos.
- Fijar los lineamientos para las operaciones de carga, descarga, manejo de mercancías de comercio exterior, y para la circulación de vehículos dentro de los recintos fiscales y fiscalizados; ejercer el control, vigilancia sobre la entrada y salida de mercancías y personas en los aeropuertos, puertos marítimos y terminales ferroviarias o de autotransporte de carga y pasajeros autorizados para el tráfico internacional y en forma exclusiva en las

Aduanas, recintos fiscales y fiscalizados, secciones aduaneras, garitas y puntos de revisión aduaneros.

- Participar en el diseño y aprobación de las formas oficiales de avisos, pedimentos, declaraciones, manifestaciones y demás documentos requeridos por las disposiciones fiscales en materia aduanera; en la integración y actualización de los archivos que se utilicen para el procesamiento electrónico de datos y verificar la integridad de la información contenida en los mismos.
- Autorizar y cancelar el establecimiento de depósitos fiscales para la exposición y venta de mercancías extranjeras y nacionales libres de impuestos; temporalmente para locales destinados a exposiciones internacionales de mercancías; y para someterse al proceso de ensambles y fabricación de vehículos a empresas de la industria automotriz terminal.
- Habilitar recintos fiscalizados y autorizar para que dentro de los mismos, las mercancías en ellos almacenadas puedan ser objeto de elaboración, transformación o reparación para su posterior retorno al extranjero o exportación; otorgar autorización o concesión para prestar servicios de manejo, maniobras de carga y descarga, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior, suspender, cancelar o revocar dicha autorización o concesión; habilitar almacenes como recintos fiscales para uso de la autoridad aduanera.
- Autorizar que la entrada o salida de mercancías de territorio nacional, las maniobras de carga, descarga, transbordo y almacenamiento de las mismas, el embarque o desembarque de pasajeros y la revisión de sus equipajes.
- Autorizar que la obligación de retomo de exportaciones temporales se cumpla con la introducción al país de mercancías que no hayan sido las exportadas temporalmente.

- Determinar conforme a la Ley Aduanera, el valor en aduana de las mercancías y, en su caso, el valor comercial de las mismas.
- Mantener la consulta permanente con los organismos y asociaciones representativos de los contribuyentes sobre cuestiones relevantes en materia aduanera que requieran ser simplificadas y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones.
- Dar a conocer la información no fiscal contenida en los pedimentos de importación que mediante reglas de carácter general establezcan las autoridades competentes.
- Señalar en las Aduanas y en los desarrollos portuarios, los lugares autorizados para la entrada y salida de mercancías extranjeras o nacionales, y aprobar el programa maestro de desarrollo portuario que deberá señalar las instalaciones para la función del despacho aduanero de las mercancías en el programa maestro de desarrollo portuario de la Administración Portuaria Integral o, en los documentos donde se especifiquen las construcciones de las terminales ferroviarias de pasajeros o de carga, así como de aeropuertos internacionales.
- Autorizar a las empresas certificadoras de peso o volumen para efectos de importaciones de mercancías a granel en aduanas de tráfico marítimo y exportaciones, así como revocar dichas autorizaciones.
- Autorizar el registro para la toma de muestras de mercancías estériles, radlactivas, peligrosas o para las que se requieran de instalaciones o equipos especiales para la toma de las mismas, así como suspender o cancelar la inscripción en dicho registro.
- Normar el procedimiento para la inscripción de las empresas transportistas que trasladan mercancías bajo el régimen aduanero de tránsito.
- Retener las mercancías de procedencia extranjera objeto de una resolución de suspensión de libre circulación emitida por la autoridad competente en

materia de propiedad intelectual y ponerlas a disposición de dichas autoridades.

- Practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de comercio exterior en los recintos fiscales y fiscalizados o, a petición del contribuyente, en su domicilio, en las dependencias, bodegas, instalaciones o establecimientos que señale, cuando se satisfagan los requisitos correspondientes, conocer los hechos derivados del segundo reconocimiento a que se refiere la Ley Aduanera, verificar y supervisar dicho reconocimiento, revisar los dictámenes formulados por los dictaminadores aduaneros.
- Notificar los actos relacionados con el ejercicio de sus facultades de comprobación, así como habilitar a los funcionarios para realizar dichas notificaciones.
- Sustanciar y resolver el procedimiento relacionado con la determinación en cantidad líquida de contribuciones y aprovechamientos omitidos en los casos en que no proceda el embargo precautorio de las mercancías.
- Proponer la asignación de recursos para las obras de mejoramiento de infraestructura, desarrollo tecnológico y equipamiento de las Aduanas.
- Normar los programas y procedimientos para la inscripción, suspensión, modificación, reactivación y cancelación de los registros en los padrones de importadores, de exportadores sectorial y de importadores de los sectores específicos.
- Evaluar y aceptar las garantías que se otorguen respecto de los 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.

- Establecer la naturaleza, estado, origen, y demás características de las mercancías de comercio exterior, así como determinar su clasificación arancelaria y solicitar el dictamen que se requiera al agente o apoderado aduanal, al dictaminador aduanero o a cualquier otro perito para ejercer las facultades.
- Retener las mercancías cuando no se presente la garantía correspondiente, en los casos en que el valor declarado sea inferior al precio estimado en términos de la Ley Aduanera.
- 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.
- Establecer la viabilidad de incorporación de nuevos sectores industriales, al programa de control aduanero y de fiscalización por sectores; la creación de nuevos padrones, aduanas exclusivas para determinadas mercancías, fracciones arancelarias y datos que permitan la identificación individual de las mercancías.
- 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, investigar y dar seguimiento a las denuncias presentadas dentro del ámbito de su competencia.
- Dirigir y operar la sala de servicios aduanales en aeropuertos internacionales, establecida dentro de su circunscripción territorial, respecto

a la entrada al territorio nacional y la 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 movimiento de fondos.

- Habilitar horas de entrada, salida, maniobras y almacenamiento de mercancías de comercio exterior y medios de transporte.
- Controlar y supervisar las importaciones o internaciones temporales de vehículos y verificar sus salidas y retornos.
- Sancionar las infracciones a las disposiciones legales materia de su competencia y, en su caso, notificar dichas sanciones así como inhabilitar a los agentes aduanales en los casos previstos por la ley.
- Coadyuvar con las autoridades competentes en la evaluación de la eficiencia y la productividad integral de las Aduanas.
- Coadyuvar con las autoridades competentes en la evaluación de los procedimientos, registros, controles y sistemas establecidos en materia sustantiva y administrativa de las Aduanas y las unidades administrativas centrales.
- Comunicar los resultados obtenidos en la revisión de gabinete y de dictámenes formulados por contadores públicos registrados, así como de las visitas domiciliarias de auditoría, de inspección y demás actos de comprobación, a las autoridades fiscales u organismos facultados para determinar créditos fiscales en materias distintas a las de su competencia, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzan sus facultades.
- 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.

- Ordenar y practicar actos de comprobación necesarios para la obtención de la información y documentación que resulten procedentes, para proporcionarlos a las autoridades de los países con los que se tengan celebrados convenios o tratados en materia fiscal o aduanera e imponer multas por el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de los requerimientos que se formulen.
- Informar sobre las irregularidades detectadas en el ejercicio de sus facultades de comprobación respecto de contribuyentes distintos de aquellos sobre los cuales tiene competencia, a las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria competentes para determinar créditos, aportando los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades ejerzan sus facultades.
- Certificar hechos y expedir las constancias correspondientes, que se deban enviar a las autoridades fiscales de los países con los que se tengan celebrados convenios o tratados en materia fiscal o aduanera, haciéndolos legalizar previamente, en su caso.
- Asistir en las materias de su competencia, a los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria en sus relaciones con los funcionarios o autoridades de otros países, respecto de convenios o tratados celebrados en materia fiscal o aduanera Internacional.
- Ordenar y practicar la identificación, recepción, traslado, manobras, entrega, custodia y almacenaje de la mercancía de procedencia extranjera que ha pasado a propiedad del Fisco Federal o se encuentre en los casos previstos en el Artículo 157 de la Ley Aduanera.

Las unidades administrativas adscritas a la Administración General de Aduanas que a continuación mencionaré, también tienen algunas de las facultades que

anteriormente se señalaron, cabe hacer mención que pueden ejercerlas respecto de todos los contribuyentes, inclusive los que son competencia de la Administración General de Grandes Contribuyentes; estas unidades son: Administrador Central de Operación Aduanera, Administrador de Autorizaciones, Administrador de Regulación del Despacho Aduanero, Administrador de Atención a Usuarios, Administrador Central de Laboratorio y Servicios Científicos, Administrador de Producción, Administrador de Servicios Científicos, Administrador de Servicios de Apoyo; Administrador Central de Investigación Aduanera, Administrador de Investigación Aduanera, Administrador de Fraude Aduanero, Administrador de Análisis, Administrador de Inteligencia Aduanera, Administrador de Agentes, Apoderados y Dictaminadores Aduanales; Administrador Central de Contabilidad y Glosa, Administrador de Información, Administrador de Glosa, Administrador de Padrón de Importadores; Administrador Central de Planeación Aduanera, Administrador de Asuntos Aduaneros Internacionales, Administrador Central de Visitaduría, Administrador de Programación y Control, Administrador de Supervisión Aduanera "1", "2", "3", "4", "5" y "6", Administrador de Seguimiento, Administrador de Evaluación de la Operación, Administrador de Evaluación de Procedimientos; Administrador Central para la Inspección Fiscal y Aduanera, Administrador de Operaciones y Logística, Administrador de Prevención de Delitos Fiscales, Administrador de Asuntos Internos, Administrador de Apoyo Operacional; Administrador Central de Fiscalización Aduanera, Administradores de las Aduanas, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

Sin embargo, cabe señalar que también existen el Agente Aduanal, el Apoderado Aduanal y el Dictaminador que aunque no son autoridades aduaneras propiamente dichas ya que el artículo 10, fracción XC del Reglamento Interior del SAT los considera auxiliares si son elementos importantes dentro de esta actividad.

2.4.2 Agente Aduanal.

Es la persona física que a través de una patente, otorgada por la autoridad hacendaria, interviene ante una aduana para despachar mercancías en cualquiera de los regímenes aduaneros en virtud de los servicios profesionales que presta.

Con la denominación de Agente Aduanal, dice Olivo Amorós: "*se designa a la persona que interviene ante una aduana en los trámites destinados a obtener el despacho de mercancías sujetas a inspección aduana*".²¹

El Agente Aduanal es una persona independiente con registro fiscal propio que puede actuar por cuenta de varios importadores y exportadores, su función inicia con la asesoría que debe dar al cliente para enmarcar la voluntad de éste en la legalidad, esto implica el decirle qué se puede hacer y qué no se puede llevar a cabo, debe clasificar correctamente las mercancías en su fracción arancelaria debido a que cada bien tiene una fracción arancelaria, de esta manera se derivará que se puedan determinar las obligaciones que habrán de cumplirse en materia de impuestos así como los aprovechamientos y cuotas compensatorias en materia de permisos y autorizaciones (a las que técnicamente se conoce como regulaciones y restricciones no arancelarias) y otros requisitos como precios estimados, datos de identificación individual, requerimientos de padrón, restricciones en el uso de ciertas aduanas y requerimientos de infraestructura especial para la toma de muestras, etcétera.

Actualmente las funciones que realizan los Agentes Aduanales son de carácter profesional basándose en el tipo de conocimientos que debe poseer y aplicar para estar en condiciones de realizar las etapas a que está sujeto el despacho de las mercancías; despacho que requiere de técnica, eficacia, rapidez y buena fe, para otorgar beneficios a sus clientes, así como certeza y seguridad para el fisco.

²¹ Amorós, Olivo, citado en CARVAJAL CONTRERAS, *Op. Cit.*, p. 402.

Además, su función ha trascendido los límites propiamente aduaneros, ya que dentro del ejercicio de su actividad ofrece una serie de servicios vinculados al comercio internacional. Así podemos afirmar que el Agente Aduanal se encarga de contratar los medios de transporte para que las mercancías se trasladen de un país a otro, cuenta con bodegas dentro del país o en el extranjero para guardar las mercancías, tramita los seguros que amparan de riesgo a los bienes o productos, interviene asesorando a sus clientes en las negociaciones de éstos con sus proveedores o compradores, gestiona créditos, financia las operaciones, tramita los permisos necesarios, efectúa los pagos, contrata los servicios de alijo, estiba, carga y descarga. Para poder realizar estos servicios cuenta con una organización que le permite el otorgarlos en forma profesional.

La norma legal vigente, entiende por Agente Aduanal, a la persona física autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante una patente, para promover por cuenta ajena el despacho de las mercancías en los diferentes regímenes aduaneros existentes. Por lo que la figura del Agente Aduanal es en el estado moderno de una gran utilidad ya que constituye dentro del complejo fenómeno del comercio internacional un importante eslabón, un valioso enlace entre el Fisco Federal y los particulares que ejecutan actos de comercio exterior.

Dentro del Derecho Comparado, el Agente Aduanal recibe diferentes denominaciones: en Argentina y Paraguay, *Despachantes de Aduana*; en Chile, *Despachadores de Aduana*; en Ecuador, Perú y España, *Agentes de Aduana*; en Uruguay, *Agentes Privados de Interés Público*; en Estados Unidos de América, *Custom Broker*.

Ahora bien, como lo mencionamos anteriormente nuestra Ley Aduanera establece en su artículo 159 la definición de un Agente Aduanal señalando que: "*Agente Aduanal es la persona física autorizada por la Secretaría de Hacienda, mediante una patente, para promover por cuenta ajena el despacho de las mercancías, en*

*los diferentes reglmenes aduaneros previstos en esta ley**, dicho artículo señala también los requisitos para obtener la patente de Agente Aduanal, señalando que para obtenerla son necesarios los siguientes requisitos:

1. Ser mexicano en pleno ejercicio de sus derechos.
2. No haber sido condenado por sentencia ejecutoriada por delito doloso y en el caso de haber sido Agente o Apoderado Aduanal, su patente o autorización no hubieran sido canceladas. Este requisito es necesario en virtud de que el Agente Aduanal es en gran medida responsable del Comercio Exterior en nuestro país y tiene responsabilidades solidarias derivadas de la prestación del servicio que otorga.
3. Gozar de buena reputación personal. Este requisito tiene la finalidad de cerciorarse de la honorabilidad y fama personal que un aspirante a Agente Aduanal debe tener.
4. No ser servidor público, excepto tratándose de cargos de elección popular, ni militar en servicio activo dado que no podría cumplir cabalmente sus funciones si desempeñara cargo o comisión que fuera incompatible a la profesión, actividad o mandato que le otorguen los particulares.
5. No tener parentesco por consaguinidad en línea recta sin limitación de grado y colateral hasta el cuarto grado, ni por afinidad, con el administrador de la aduana de adscripción de la patente.
6. Tener título profesional o su equivalente en los términos de la ley de la materia.
7. Tener experiencia en materia aduanera, mayor de tres años con la finalidad de que el interesado esté familiarizado con la aplicación de las tarifas y la ley aduanera vigente.
8. Exhibir constancia de su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
9. Aprobar el examen de conocimientos que practique la autoridad aduanera y un examen psicotécnico que comprende tres diferentes partes: psicológico

para determinar la personalidad del aspirante; técnico para valorar sus conocimientos aduanales y polígrafo para detectar la veracidad de sus respuestas.

Una vez cubiertos los requisitos anteriores, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SCHP) otorgará la patente al interesado en un plazo no mayor a cuatro meses, dicha patente es personal e intransferible y será publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF), por una sola vez a costa del interesado.

Por otra parte, la patente conferida da derecho al Agente Aduanal a actuar únicamente ante la aduana de su adscripción. Sin embargo y pese a todo lo anterior, la Ley Aduanera establece en su artículo 160 que una vez conferida la patente existen requisitos para operar la patente aduanal tales como son:

1. Efectuar el despacho de un mínimo de cinco personas que realicen actividades empresariales, en el mes anterior. (Este requisito deberá cumplirse en los primeros veinticuatro meses de explotación de una nueva patente).
2. Proporcionar a la autoridad aduanera en la forma y en la periodicidad que se determine, la información estadística de los pedimentos, en que intervenga, grabados en medio magnéticos.
3. Residir y mantener su oficina principal en el lugar de adscripción de su patente.
4. Manifestar a la autoridad aduanera el domicilio de su oficina para oír y recibir notificaciones. Cualquier cambio de domicilio deberá ser notificado.
5. Ocuparse personal y habitualmente de las actividades propias de su función y no suspenderlas sino sólo cuando se lo ordene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; o cuando le autorice una suspensión voluntaria

de actividades por causa justificada, en este caso la suspensión será por tres meses prorrogables si persiste la causa que la motiva.

6. Firmar en forma autógrafa, durante once meses de cada año, el 35% de los pedimentos que presente mensualmente.
7. Dar a conocer a la aduana en que actúe los nombres de sus empleados, dependientes o mandatarios que lo auxilien en los trámites del despacho aduanero ya que el Agente Aduanal es ilimitadamente responsable por los actos de sus empleados, dependientes y mandatarios. A este punto es preciso señalar que para ser mandatario de un Agente Aduanal se requiere contar con poder notarial y tener una experiencia en materia aduanera mayor a dos años, además de aprobar el examen que aplique el Servicio de Administración Tributaria.
8. Usar el gafete de identificación personal mientras se encuentre en los recintos fiscales en que actúe; así como hacer que cumplan con esta obligación sus empleados, dependientes o mandatarios.
9. Realizar los actos que le correspondan, utilizando el Sistema Electrónico, y la Firma Electrónica Avanzada que le asigne el SAT.
10. Contar con el equipo necesario para promover el despacho electrónico.
11. Ocuparse como mínimo del 15% de las operaciones de Importación y exportación que no rebasen los montos que establece la autoridad aduanera. Esta obligación la deberá cumplir en todas y cada una de las aduanas en las que tenga autorización para despachar.
12. Utilizar los candados oficiales en los vehículos y contenedores que transporten las mercancías en que haya intervenido.

Cabe señalar que la Inobservancia de cualquiera de los requisitos mencionados traerá como consecuencia la Inhabilitación del Agente Aduanal para operar, hasta en tanto no se cumpla con el o los requisitos omitidos.

Una vez señalados los requisitos para operar una patente aduanal es necesario hacer mención que las obligaciones de un Agente Aduanal de acuerdo con el artículo 162 de la Ley de la materia son: actuar siempre con su carácter de Agente Aduanal en los trámites o gestiones aduanales; hacer el descargo total o parcial en el medio magnético en el que se le otorgue el permiso de importación o exportación; y anotar en el pedimento la firma electrónica de dicho descargo; rendir el dictamen técnico cuando se lo solicite la autoridad competente; cumplir el encargo que se le hubiera conferido, por lo que no podrá transferirlo ni endosar documentos que estén a su favor o a su nombre, sin la autorización expresa y por escrito de quien lo otorgó; abstenerse de retribuir de cualquier forma, directa o indirectamente, a un Agente Aduanal suspendido en el ejercicio de sus funciones o a alguna persona moral en que éste sea socio o acconista o esté relacionado de cualquier otra forma, por la transferencia de clientes que le haga el Agente Aduanal suspendido; así como recibir pagos directa o indirectamente de un Agente Aduanal suspendido en sus funciones o de una persona moral en la que éste sea socio o acconista o relacionado de cualquier otra forma, por realizar trámites relacionados con la importación o exportación de mercancías propiedad de personas distintas del Agente Aduanal suspendido o de la persona moral aludida; declarar, bajo protesta de decir verdad, el nombre y domicilio fiscal del destinatario o del remitente de las mercancías, así como el registro de contribuyentes de aquéllos y el propio, la naturaleza y características de las mercancías en los trámites en que intervenga, en las formas oficiales y documentos en que se requieran o, en su caso, en el sistema mecanizado; formar un archivo con la copia de cada uno de los pedimentos tramitados o grabar dichos pedimentos en los medios magnéticos que autorice la SHCP.

El archivo que debe formular el Agente Aduanal debe estar acompañado de los siguientes documentos:

1. Copia de la factura comercial.

2. El conocimiento de embarque o guía aérea revalidados, en su caso.
3. Los documentos que comprueben el cumplimiento de las obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias (permisos, licencias o documentos que comprueben el cumplimiento de obligaciones en materia de regulaciones y restricciones arancelarias).
4. Comprobantes sobre el origen o la procedencia de las mercancías.
5. La manifestación de valor para efectos aduaneros a que se refiere el artículo 59, fracción III de esta Ley.
6. El documento que garantice las diferencias de contribuciones y sus accesorios, cuando se trate de mercancías con precio estimado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
7. Copia del documento presentado por el importador a la Administración General de Aduanas que compruebe que su cliente le ha encargado realizar el despacho de mercancías. El original debe ser entregado a la Administración General de Aduanas por el importador.

Los documentos antes señalados deberán conservarse microfilmados o grabados en cualquier medio magnético que autorice la SCHP durante cinco años en la oficina principal de la agencia y estar a disposición de las autoridades aduaneras.

En relación con las obligaciones a cargo del Agente Aduanal mencionadas con anterioridad, cabe señalar que el Agente Aduanal también deberá presentar la garantía por cuenta de los importadores de la posible diferencia de contribuciones y sus accesorios, a que pudiera dar lugar por declarar en el pedimento un valor inferior al precio estimado que establezca la Secretaría para mercancías que sean objeto de subvaluación; aceptar las visitas que ordenen las autoridades aduaneras, para comprobar que cumple sus obligaciones o para investigaciones determinadas; solicitar la autorización de las autoridades aduaneras para poder suspender sus actividades, cuando proceda; manifestar el número de candado oficial utilizado en el medio de transporte en que se muevan las mercancías, dicha

manifestación podría hacerse en la factura o en el pedimento y finalmente, deberá presentar aviso al Servicio de Administración Tributaria, dentro de los quince días siguientes a aquél en que constituya una sociedad de carácter aduanero.

Cabe señalar que el Agente Aduanal goza no sólo de obligaciones sino también de derechos, mismos que la ley de la materia establece en su artículo 163, como son: el ejercer la patente, constituir sociedades Integradas por mexicanos para facilitar la prestación de sus servicios mediante la solicitud de autorización correspondiente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (acompañada del proyecto de estatutos y de la relación de socios que habrán de integrarla) y en caso de autorizarse, la sociedad quedará sujeta a la verificación de su correcto funcionamiento por la Secretaría.

Además, el Agente Aduanal tiene derecho a solicitar el cambio de adscripción a alguna aduana distinta cuando tenga más de dos años en ejercicio ininterrumpidos y haya concluido los trámites incluidos; puede también designar hasta tres mandatarios cuando realice hasta 300 operaciones y hasta 5 si excede el número anterior.

El agente puede cobrar los honorarios que pacte con su cliente por los servicios prestados y suspender voluntariamente sus actividades hasta por un plazo de tres meses que pueden ser prorrogables previo a que dicha solicitud de suspensión sea presentada por escrito y se señalen las causas que la justifiquen y, la misma sea autorizada por la Secretaría. Una vez hecho lo anterior el Agente Aduanal podrá reanudar sus actividades en cualquier momento pero deberá presentar por escrito el aviso correspondiente a la Secretaría.

Por otra parte el Agente Aduanal tiene como derecho también el designar ante el Servicio de Administración Tributaria a un Agente Aduanal Sustituto o Adscrito para que lo supla en caso de fallecimiento, incapacidad permanente o retiro

voluntario ante la aduana de adscripción y, en su caso, en las adicionales que se le hayan autorizado.

La designación o revocación deberá presentarse por escrito y ser ratificada por el Agente Aduanal, de esta manera el Agente Aduanal Sustituto obtendrá su patente con la que actuará una vez que cumpla con los requisitos exigidos para la concesión de la misma (mencionados anteriormente). Cabe señalar que el Agente Sustituto no podrá serlo de dos o más Agentes Aduanales al mismo tiempo y su calidad de sustituto subsistirá hasta que obtenga su propia patente o se revoque la que se le hubiera otorgado, y no puede, a su vez, nombrar a otra persona para que lo sustituya en caso de fallecimiento, incapacidad permanente o retiro voluntario.

El derecho para ejercer la patente se extinguirá cuando el Agente Aduanal deje de reunir los requisitos que la ley exige para su otorgamiento por más de noventa días sin causa justificada o por muerte, supuesto en el cual el mandatario podrá concluir los trámites de los pedimentos validados y pagados antes del fallecimiento.

Por otra parte, se debe señalar que el artículo 164 de la ley de la materia establece que el Agente Aduanal puede ser suspendido en el ejercicio de sus funciones hasta por noventa días o por el plazo que resulte derivado de las siguientes causas:

1. Que se encuentre sujeto a un procedimiento penal por haber participado en la comisión de delitos fiscales o privado de su libertad en cuyo caso, la suspensión durará mientras se encuentre sujeto al procedimiento mencionado o privado de su libertad.

2. Que deje de cumplir con el encargo que se le hubiere conferido, así como que transfiera o endose documentos a su consignación sin autorización escrita de su mandante.
3. Que intervenga en algún despacho aduanero sin la autorización de la persona que legítimamente pueda otorgarla.
4. Que esté sujeto a un procedimiento de cancelación en cuyo caso la suspensión durará hasta que se dicte la resolución excepto en los casos en que la cancelación fuera motivada por señalar en el pedimento datos de un contribuyente que no le hubiera solicitado el servicio, o cuando los datos sean falsos o inexistentes; o bien cuando retribuya de cualquier forma a un Agente Aduanal suspendido en sus funciones.
5. Que declare con Inexactitud algún dato en el pedimento siempre que cause una lesión al fisco. (En este punto, es necesario precisar que no procederá la cancelación de una patente aduanal si se trata de una Inexacta clasificación arancelaria que sólo se deba a una diferencia de criterios en la interpretación de las tarifas, siempre y cuando todos los datos para la clasificación se hayan manifestado correctamente).
6. Que declare con Inexactitud el nombre y domicilio fiscal del importador, o del exportador; la clave del registro federal de contribuyentes de aquellos y el propio, la naturaleza, características, fracción arancelaria, nomenclatura de las mercancías, cuotas, tipos de cambio, o las restricciones o regulaciones no arancelarias cuando se trate de regímenes aduaneros temporales, depósito fiscal y tránsito de mercancías y esto traiga como consecuencia una evasión fiscal que no exceda de \$99,342.00 (noventa y nueve mil trescientos cuarenta y dos pesos).
7. Que carezca por primera y segunda vez de bienes suficientes para cubrir créditos fiscales, una vez iniciado el procedimiento administrativo de ejecución.

Como consecuencia de la suspensión a que estuviera sujeto un Agente Aduanal éste no podrá iniciar nuevas operaciones sino únicamente concluir las que tuviera ya iniciadas a la fecha en que le sea notificado el acuerdo de suspensión.

Por otra parte, como medida drástica encontramos la cancelación de la patente aduanal por causas graves e imputables únicamente al Agente Aduanal establecidas en el artículo 165 de la ley de la materia cuando por ejemplo constituya sociedades distintas a las previstas en la ley o con fines diferentes o cuando declare con inexactitud algún dato en el pedimento o en la factura si se trata de una operación tramitada con pedimento consolidado.

Ello siempre que se den los siguientes supuestos:

1. Cuando la omisión en el pago de impuestos ad valorem, derechos y cuotas compensatorias exceda de \$141,917.00 y que dicha omisión represente más del 10% del total de los impuestos que debieron pagarse.
2. Cuando efectúe trámites sin el permiso de la autoridad competente o sin realizar el descargo correspondiente.
3. Cuando se trate de mercancías de tráfico prohibido.
4. Ser condenado en sentencia definitiva por haber participado en la comisión de delitos fiscales o de otros delitos intencionales que ameriten pena corporal.
5. Permitir que un tercero, cualquiera que sea su carácter, actúe al amparo de su patente.
6. Carecer por tercera ocasión de bienes suficientes para cubrir los créditos fiscales determinados y que hayan quedado firmes, habiéndose seguido para su cobro el procedimiento administrativo de ejecución, en los cinco años anteriores.

En relación con lo anterior, deberá publicarse un extracto de la resolución de cancelación de la patente del agente aduanal en el Diario Oficial de la Federación mismo que también se fijará en los estrados de la aduana por el término de treinta días, de esta manera se le notificará a los clientes de asuntos no concluidos por el afectado, así el cliente podrá optar por continuar personalmente la tramitación o designar a un nuevo agente aduanal para ello.

En todo caso de cancelación, la autoridad aduanera entrará en posesión de los libros y documentos que constituyen el archivo del agente, a fin de que, debidamente separados del archivo de la aduana, se conserven a la disposición de los interesados.

En resumen, cabe señalar que el Agente Aduanal es una de las figuras más importantes con que cuenta el Sistema Aduanero Mexicano pues despacha aproximadamente un 94% de las importaciones y exportaciones del país, el resto son atendidos directamente por los importadores y exportadores a través organismos simplificados o bajo la intervención de sus Apoderados Aduanales.²²

A partir de la información antes señalada, el agente toma la responsabilidad de hacer cumplir la ley, por lo que está facultado para revisar previamente los embarques, sus etiquetas y compulsar la información que le proporcione el cliente.

Debemos recordar que el Sistema Aduanero Mexicano trabaja con el conocimiento de las partes y por ello le exige al agente firmar el pedimento bajo protesta de decir verdad, lo que implica que él debe conocer lo que está importando y exportando.

²² REYES DÍAZ-LEAL, Eduardo, *El Despacho Aduanal*, ED. Trafficless, México, 2003, p. 97.

Al plasmar su firma, el Agente Aduanal no sólo protesta la información del pedimento, tanto en la parte técnica como en la parte comercial de los bienes sino también acepta la representatividad legal de sus clientes para todas las consecuencias jurídicas propias del despacho aduanal.

Para finalizar, el mejor Agente Aduanal es aquel que exige el cumplimiento de todas las normas aduaneras.

2.4.3 Apoderado Aduanal.

Con base en el artículo 168 de la Ley Aduanera se entiende por Apoderado Aduanal a la persona física que, habiendo sido designada por otra persona física o moral, se encargue a su nombre y representación del despacho de mercancías; para lo cual el Apoderado Aduanal deberá tener una relación laboral con el poderdante quien le otorgará poder general para que en su nombre y representación promueva el despacho de tales mercancías. El apoderado aduanal promoverá el despacho ante una sola aduana, en representación de una sola persona, quien será ilimitadamente responsable por los actos de aquél.

Para obtener la autorización para actuar como Apoderado Aduanal se requiere cumplir con los requisitos que la ley de la materia establece tales como: no haber sido condenado por sentencia ejecutoriada por delito doloso, ni haber sufrido la cancelación de su autorización en caso de haber sido apoderado aduanal; tener relación laboral con el poderdante y que el mismo le otorgue poder notarial; gozar de buena reputación personal; no ser servidor público ni militar en servicio activo; no tener parentesco por consaguinidad en línea recta sin limitación de grado y colateral hasta el cuarto grado, ni por afinidad, con el administrador de la aduana de adscripción; exhibir constancia de su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes; aprobar el examen de conocimientos que practiquen las autoridades aduaneras y el examen psicotécnico; tener un título profesional o su

equivalente y contar con experiencia aduanera mayor a tres años con excepción del requisito de nacionalidad mexicana por nacimiento que se exige al agente aduanal.

Una vez mencionado lo anterior, es importante señalar que el poderdante puede nombrar Apoderados Aduanales que actúen ante dos o más aduanas, siempre y cuando exista autorización previa de la autoridad aduanera creando así la figura del Apoderado Multiaduanas.

Para operar se le aplicarán los requisitos contemplados en el artículo 169 de la ley que a continuación se mencionan:

1. Proporcionar a las autoridades aduaneras, en la forma y con la periodicidad que éstas determinen, la información estadística de los pedimentos que formule grabada, en medio magnético. Si no la entregare se le inhabilitará hasta en tanto no cumpla con esta obligación
2. Ocuparse personal y habitualmente de las actividades propias de su función. Su incumplimiento lo inhabilitará hasta por un mes.
3. Firmar de manera autógrafa la totalidad de los pedimentos originales y la copia del transportista. La omisión de este requisito conlleva a la inhabilitación por un mes en sus actividades.
4. Deberá emplear el sistema electrónico y su número confidencial personal que le asigne la secretaría en el despacho de mercancías, la consecuencia por la omisión de este requisito es igual a la mencionada en el punto número uno citado anteriormente.
5. Deberá utilizar los candados fiscales en los vehículos y contenedores que transporten las mercancías cuyo despacho promueva así como evitar que los candados oficiales que adquiera de los importadores o fabricantes autorizados, se utilicen en contenedores o vehículos que transporten

mercancías cuyo despacho no hubiera promovido sino lo hiciera se le inhabilitará hasta por un mes.

6. Dar a conocer a la aduana ante la que actúe, los nombres de los empleados o dependientes autorizados para auxiliario en los trámites de todos los actos del despacho. En caso contrario se le inhabilitará hasta en tanto no cumpla con este requisito.
7. Deberá usar el gafete de identificación personal en los recintos fiscales en que actúe obligación que también deberán cumplir sus empleados o dependientes autorizados.

Por otra parte, el artículo 170 de la ley en comento señala que deberá requerirse previamente la autorización de las autoridades aduaneras para que el apoderado aduanal pueda actuar ante aduanas distintas a la que le corresponda o para que el poderdante pueda nombrar apoderados aduanales que actúen ante dos o más aduanas dicha autorización deberá presentarse por escrito ante la autoridad aduanera y deberá contener la firma del poderdante y del apoderado aduanal, si el poderdante es una persona moral, la solicitud deberá estar firmada por el apoderado aduanal y por representante legal de la empresa además, señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones de las aduanas en que el apoderado aduanal pretenda operar.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 171 de la Ley Aduanera podrán solicitar la autorización de uno o varios apoderados aduanales comunes, las siguientes personas:

- I. Las sociedades mercantiles que en el impuesto sobre la renta, opten por determinar su resultado fiscal consolidado.
- II. Los organismos públicos descentralizados y sus organismos subsidiarios de carácter técnico, industrial y comercial, que tengan personalidad jurídica

- propia, siempre y cuando las empresas solicitantes sean subsidiarias de una empresa corporativa.
- III. Las empresas de servicios que tengan subsidiarias, cuando la primera sea accionista con derecho a voto en todas las empresas subsidiarias y tengan una administración común.
 - IV. Las maquiladoras y empresas con programa de exportación autorizado por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial pertenecientes a una misma corporación y con un mismo representante legal.

Las personas a que se refiere este artículo deberán acreditar ante la Secretaría que el apoderado aduanal tiene relación laboral con alguna de las mismas y que se encuentra facultado mediante poder notarial para actuar como apoderado aduanal en nombre y representación de cada una de ellas.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 172 de la ley de la materia, existen personas morales que pueden encargarse del despacho de mercancías de Comercio Exterior por medio de un Apoderado Aduanal tales como son:

- I. Las empresas de mensajería y paquetería podrán encargarse del despacho de las mercancías por ellas transportadas, siempre que el valor de las mismas no exceda de la cantidad que establezca el artículo 193 del reglamento que es de cinco mil dólares de los Estados Unidos o su equivalente en otras monedas extranjeras.
- II. Los almacenes generales de depósito podrán encargarse del despacho de las mercancías que se destinen al régimen de depósito fiscal, así como las que se retiren del mismo.
- III. Las asociaciones que cumplan con los requisitos que establezca el artículo 194 del reglamento (que se encuentren legalmente constituidas y lo acrediten con la copia certificada de la escritura respectiva, debidamente protocolizada e inscrita en el Registro Público; que estén

Inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes; y que sean representadas por un Apoderado Aduanal), las cámaras de comercio e industria y las confederaciones que las agrupen, para realizar el despacho de las mercancías de exportación de sus integrantes.

Las personas a que se refiere este artículo serán responsables solidarias del pago de los impuestos al comercio exterior y de las demás contribuciones, así como de las cuotas compensatorias que se causen con motivo de la introducción de mercancías al territorio nacional o su extracción del mismo, cuando realcen el despacho de mercancías por conducto de apoderado aduanal.

Los Apoderados Aduanales de las personas morales mencionadas con anticipación podrán ser suspendidos en el ejercicio de sus funciones hasta por noventa días por intervenir en algún despacho aduanero sin autorización de quien legítimamente pueda otorgarlo o declarar con inexactitud algún dato en el pedimento, siempre que resulte lesionado el interés fiscal.

Por otra parte, con base en el artículo 173 de la Ley Aduanera será cancelada la autorización de Apoderado Aduanal, independientemente de las sanciones que procedan por las infracciones cometidas, cuando:

1. Declare con inexactitud algún dato en el pedimento, o en la factura tratándose de operaciones con pedimento consolidado.
2. Omita en el pago de los impuestos al comercio exterior, derechos y cuotas compensatorias, en su caso, que excedan de \$99,342.00 y dicha omisión represente más del 10% del total de los que debieron pagarse.
3. Efectúe los trámites del despacho aduanero sin el permiso o sin contar con la asignación del cupo de las autoridades competentes, cuando se requieran; sin realizar el descargo total o parcial sobre el permiso o cupo antes de activar el mecanismo de selección automatizado.

4. Se trate de mercancías de importación o exportación prohibida.
5. Señalar en el pedimento el nombre, domicilio fiscal o la clave del Registro Federal de Contribuyentes de alguna persona que no hubiere solicitado la operación.
6. Sea condenado en sentencia definitiva por haber participado en la comisión de delitos fiscales o de otros delitos intencionales que ameriten pena corporal.
7. Permita que un tercero, cualquiera que sea su carácter, actúe al amparo de su autorización.
8. Declare con inexactitud algún dato en el pedimento o en la factura tratándose de los regímenes aduaneros temporales, de depósito fiscal y de tránsito interno de mercancías.

Cabe señalar que cuando se den las causales de suspensión o cancelación las autoridades aduaneras substanciarán en lo aplicable el procedimiento previsto en el artículo 167 de la ley de la materia para suspender o cancelar la autorización del Apoderado Aduanal.

En conclusión, el apoderado sólo puede actuar en representación de una sola persona o conjunto de personas que hayan consolidado sus estados financieros, para quienes es un trabajador de confianza que no puede actuar por cuenta de más personas.

Las diferencias sustantivas entre el Agente Aduanal y el Apoderado Aduanal son: que el primero tiene una responsabilidad solidaria extensa que pudiera costarle el pago de las multas y la cancelación de su patente, entre otras, mientras que en el caso de los Apoderados, el poderdante es el único responsable de las posibles multas ya que el último actúa en su representación así que el apoderado únicamente perdería su autorización.

2.4.4 Dictaminador.

El dictaminador es un profesionalista de reconocida experiencia y probidad, legalmente autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para coadyuvar con la autoridad aduanera en el segundo reconocimiento de mercancías de comercio exterior.

Sólo se otorgará autorización para actuar como dictaminador a los individuos que cumplan los siguientes requisitos:

1. Ser ciudadano mexicano.
2. No haber sido condenado por sentencia ejecutoriada por delito intencional que merezca pena corporal.
3. Gozar de buena reputación personal y ser de reconocida probidad y honradez.
4. No ser servidor público ni militar en servicio activo, ni haber prestado sus servicios en la Administración General de Aduanas.
5. No tener parentesco por consaguinidad en línea recta sin limitación de grado, y en colateral hasta el cuarto grado, ni por afinidad con el Administrador de la Aduana donde preste sus servicios.
6. Presentar y aprobar el examen psicotécnico que practiquen las autoridades aduaneras.²³

La autorización tendrá vigencia por un año y el incumplimiento de cualquiera de los requisitos ya mencionados será causa de cancelación de la autorización para ejercer como dictaminador.

²³ CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, *Derecho Aduanero*, Décima Segunda Edición, ED. Porrúa, México, 2004, p. 416.

Los dictaminadores serán responsables de las irregularidades que cometan en el dictamen que elaboren con motivo del segundo reconocimiento respecto de los siguientes conceptos: las unidades de medida señaladas en las tarifas de las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, así como del número de piezas, volumen y otros datos que permitan cuantificar la mercancía; la descripción, naturaleza, estado, origen y demás características de las mercancías.

En el caso de que se aplique una sanción como consecuencia de una irregularidad cuya responsabilidad sea exclusivamente del dictaminador aduanero, no se fincará ninguna responsabilidad adicional ni se impondrá sanción alguna a la empresa para la cual preste sus servicios dicho dictaminador.

Señalaremos también que a los dictaminadores se les aplicará una sanción equivalente de 300% a 400% de las contribuciones que se dejaron de cubrir por las irregularidades detectadas por las autoridades aduaneras y cuando a un dictaminador se le haya impuesto en tres ocasiones la sanción mencionada, se cancelará su autorización para actuar como tal.

APARTADO A

REGÍMENES ADUANEROS.

Comentamos al inicio de este capítulo que se dividiría en tres partes de manera que se abarcaran todos aquellos elementos que intervienen en el comercio exterior como son las autoridades aduaneras y los regímenes aduaneros.

Ahora bien, es conveniente iniciar la segunda parte de este capítulo señalando que los Regímenes Aduaneros son, como su nombre lo indica, las normas a los que se habrán de someter las mercancías al entrar o salir del país (importación o exportación), son, propiamente, el destino de los bienes de acuerdo al fin que persiguen los importadores y exportadores y tienen su fundamento en el Título Cuarto de la Ley Aduanera.

En relación con lo anterior, y de acuerdo con el artículo 90 de la Ley Aduanera, la entrada y salida de las mercancías del país, podrán destinarse a alguno de los regímenes aduaneros siguientes:

A. Definitivos.

- I. De importación.
- II. De exportación.

B. Temporales.

- I. De Importación.
 - a) Para retomar al país en el mismo estado.
 - b) Para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación.
- II. De exportación.
 - a) Para retomar al país en el mismo estado.
 - b) Para elaboración, transformación o reparación.

- C. Depósito fiscal.
- D. Tránsito de mercancías.
 - I. Interno.
 - II. Internacional.
- E. Recinto Fiscal Estratégico.

A.1 Definitivos.

Los regímenes definitivos se sujetarán al pago de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, cuotas compensatorias, así como al cumplimiento de las demás obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias y de las formalidades para su despacho, lo anterior con base en el artículo 95 de la ley de la materia.

A.1.1 De Importación.

Dicho régimen tiene su fundamento en el artículo 96 de la Ley Aduanera que señala que se entiende por importación definitiva la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en el territorio por tiempo ilimitado, aún así, es preciso señalar que la importación *"es la operación mediante la cual se somete a una mercancía extranjera a la regulación y fiscalización tributaria nacional para después destinarla libremente a una función de uso, producción o consumo."*²⁴

Las mercancías objeto de dicho régimen pueden ser retornadas al extranjero sin el pago del impuesto general de exportación, dentro de los tres meses siguientes al despacho aduanero para su importación definitiva, o de seis meses en los casos de maquinaria y equipo, siempre y cuando se compruebe a las autoridades

²⁴ WIKKER, Jorge y HERNÁNDEZ, Laura, *Régimen jurídico de comercio exterior de México*, ED. UNAM, p. 303.

aduaneras que resultaron defectuosas o de especificaciones diferentes a las convenidas puesto que, el retorno tiene como propósito la sustitución de las mercancías por otras de la misma clase con las que se subsane el error de esta manera, las mercancías sustitutas deberán llegar al país en un plazo de seis meses contados desde el retorno de las sustituidas. Únicamente se pagará diferencia cuando las mercancías sustitutas causen un Impuesto General de Importación (IGI) mayor que el de las retomadas. Ahora bien, si las mercancías sustitutas llegaran después de los plazos autorizados o se comprueba que no son equivalentes a las retomadas causarían el IGI íntegro.

Este régimen se sujeta al pago de los Impuestos Generales de Importación, en su caso al cumplimiento de las Cuotas Compensatorias (CC) y demás obligaciones en materia de Regulaciones y Restricciones No Arancelarias (RRNA), independientemente del cumplimiento de todas las formalidades para su despacho.

Por otra parte, la ley de la materia señala en su artículo 100 que las empresas que hayan dictaminado sus estados financieros durante los últimos cinco años a partir de que fueron constituidas tengan más de trescientos trabajadores y hayan solicitado su inscripción en el Registro de Despacho de Mercancías podrán importar mercancías de manera definitiva mediante el Procedimiento de Revisión en Origen, el cual consiste en que el importador verifique y asuma por su propia cuenta y riesgo como ciertos, los datos sobre las mercancías, que le proporcione su proveedor y que resultan indispensables para elaborar el pedimento correspondiente, los cuales deberán proporcionar al Agente o Apoderado Aduanal que realice el despacho, quien quedará liberado por ese solo hecho de cualquier responsabilidad que pudiera derivarse de ese trámite, incluyendo los derivados por la omisión de contribuciones y Cuotas Compensatorias, o por el incumplimiento de las Regulaciones y Restricciones No Arancelarias, cuando hubiera asentado fielmente en el pedimento, los datos que le fueron proporcionados por el

importador y pusiera a disposición de las autoridades aduaneras el documento por medio del cual le fueron proporcionados esos datos.

A.1.2 De Exportación.

Precisaré a éste respecto que la *"exportación es el envío de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo en el exterior que supone la salida de mercancías de un territorio aduanero y produce como contrapartida una entrada de divisas."*²⁵

Este régimen tiene su fundamento en el artículo 102 de la Ley Aduanera y consiste en la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado.

La exportación es el hecho físico de sacar mercancías de un territorio determinado, para nuestro país se requiere la permanencia por tiempo ilimitado, es decir, al abandonar el territorio nacional las mercancías exportadas en definitiva van a dejar de ser nacionales o nacionalizadas, para estar sujetas a las disposiciones y formalidades del país de destino. La finalidad de permanencia ilimitada da la connotación definitiva a este régimen, lo que permite el cobro de los impuestos.

Nuestra ley vigente, establece que las mercancías exportadas podrán retornar al país, sin el pago de los impuestos a la importación siempre y cuando no hayan sido modificadas y no haya transcurrido más de un año, prorrogable, de su salida del territorio nacional.

²⁵ *Ibidem* p.324

Cuando el retorno de las mercancías se deba a que han sido rechazadas por alguna autoridad del país de destino o por el adquirente por haber resultado defectuosas o de especificaciones distintas a las pactadas, se le devolverán al interesado los impuestos de exportación que hubiera pagado

A.2 Temporales.

Este régimen tiene su fundamento en el artículo 104 de la Ley Aduanera (LA) y significa que las mercancías de procedencia extranjera pueden importarse temporalmente al territorio nacional, ya sea para retornar al extranjero en el mismo estado, o para su elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación, en el entendido de que en ambos casos no se pagarán los impuestos al comercio exterior ni las cuotas compensatorias pero sí deberán cumplir las obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias y demás formalidades para el despacho de las mercancías destinadas a éste régimen.

A.2.1 Importación.

a) Para retornar al extranjero en el mismo estado.

Se define a este régimen cuyo fundamento se encuentra en el artículo 106 de la LA como la entrada al país de mercancías para permanecer en él por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retornen al extranjero en el mismo estado por los plazos que a continuación se señalan:

Hasta por **un mes**, las de remolques y semirremolques, incluyendo a aquellos destinados y utilizados exclusivamente para el transporte de contenedores, siempre que transporten en territorio nacional las mercancías que en ellos se hubieran introducido.

Hasta por **seis meses** los que lleven a cabo los residentes en el extranjero, siempre que sean utilizados directamente por ellos o por personas con las que tengan relación laboral, excepto tratándose de vehículos; las de envases de mercancías, a condición de que contengan en territorio nacional las mercancías que en ellas se hubieran introducido; las de vehículos de las misiones diplomáticas y consulares extranjeras y de las oficinas de sede o representación de organismos o representación de organismos internacionales, así como de los funcionarios y empleados del Servicio Exterior Mexicano, para su importación en franquicia diplomática; las muestras o muestrarios destinados a dar a conocer mercancías y; las de vehículos, siempre que la importación sea efectuada por mexicanos residentes en el extranjero o que acrediten estar laborando en el extranjero por un año o más, se trate de un solo vehículo en cada periodo de doce meses y se cumpla con los requisitos que señale el reglamento, dichos vehículos únicamente podrán ser conducidos en territorio nacional por el cónyuge, los ascendientes o descendientes, hermanos del importador, siempre y cuando sean residentes permanentes en el extranjero, o por un extranjero con las calidades migratorias anteriormente mencionadas; en el caso de que éste sea conducido por alguna otra persona, invariablemente deberá viajar a bordo el importador del vehículo.

Hasta por **un año** cuando se trate de mercancías destinadas a convenciones o congresos internacionales, o eventos culturales o deportivos patrocinados por entidades públicas, nacionales o extranjeras, así como por universidades o entidades privadas autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los enseres, utilería y demás equipo necesario para filmación, siempre que se utilicen en la industria cinematográfica y su internación se lleve a cabo por residentes en el extranjero; los vehículos de prueba que se elaboren por fabricante autorizado residente en México; las de mercancías previstas por los convenios internacionales de los que México sea parte, así como las que sean para uso oficial de las misiones diplomáticas y consulares extranjeras cuando haya reciprocidad, las de vehículos que sean

propiedad de extranjeros que se internen al país en calidad de rentistas, siempre que los mismos sean de su propiedad a excepción de refugiados y asilados políticos siempre que se trate de un solo vehículo, los vehículos que importen turistas y visitantes locales, y los menajes de casa de mercancía usada propiedad de visitantes, visitantes distinguidos, estudiantes e inmigrantes siempre y cuando cumplan con los requisitos señalados en el reglamento, es decir, que acrediten su calidad migratoria, señalen el lugar en el que establecerán su residencia en el territorio nacional, la descripción de los bienes que integren el menaje de casa y que manifiesten por escrito que se obligan al retorno de la mercancía y que en caso de cambio de domicilio, darán aviso a la autoridad aduanera.

Hasta por **diez años** contenedores, aviones y helicópteros, destinados a ser utilizados en las líneas aéreas con concesión o permiso para operar en el país, así como aquellos de transporte público de pasajeros, siempre que, en este último caso, proporcionen, en febrero de cada año y en medios magnéticos, la información que señale mediante reglas la Secretaría (SHCP), las embarcaciones dedicadas al transporte de pasajeros, de carga y a la pesca comercial, las embarcaciones especiales y los artefactos navales, así como las de recreo y deportivas que sean lanchas, yates o veleros turísticos de más de cuatro y medio metros de eslora, incluyendo los remolques para su transporte, siempre que cumplan con los requisitos que establezca el Reglamento Interior de la SHCP, las lanchas, yates o veleros turísticos, podrán ser objeto de explotación comercial, siempre que se registren ante una marina turística, las casas rodantes importadas temporalmente por residentes permanentes en el extranjero, carros de ferrocarril.

Se podrá permitir la importación temporal de mercancías destinadas al mantenimiento y reparación de los bienes importados temporalmente siempre que se incorporen a los mismos y no sean para automóviles o camiones.

Ahora bien, las mercancías que hubieren sido importadas temporalmente deberán retornar al extranjero en los plazos señalados, en caso contrario se entenderá que las mismas se encuentran ilegalmente en nuestro país por haber concluido el régimen de importación temporal al que fueron destinadas.

b) Para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación.

Definimos este régimen como la introducción de mercancías destinadas a un proceso de transformación, elaboración o reparación, en programas de maquila o de exportación para retornar posteriormente al extranjero y tiene su fundamento en el artículo 108 de la ley de la materia.

Solamente las maquiladoras y las empresas con programas de exportación autorizadas por la Secretaría de Economía, podrán llevar a cabo la importación temporal de productos para retornar al extranjero después de haberse destinado a un proceso de elaboración, transformación o reparación; también podrá llevarse a cabo esta actividad por personas distintas en aquellos casos en los que éstas cumplan con las condiciones de control que establezca el programa; para ello, todos estos beneficiarios deberán presentar ante las autoridades aduaneras una declaración en la que proporcionen toda la información sobre las mercancías que retomen, la proporción que representen de las importadas temporalmente, las mermas y los desperdicios que no se retomen, así como aquellas que sean destinadas al mercado nacional.

Sin embargo, la ley prevé que cuando el cambio de régimen opere de esta manera, los contribuyentes podrán convertir la importación temporal en definitiva, siempre que paguen las cuotas compensatorias vigentes en el momento del cambio de régimen, las mermas y los desperdicios de las mercancías importadas temporalmente no se considerarán importadas definitivamente cuando estas se

destruyan o se reciclen de acuerdo con las disposiciones de control correspondiente.

Las mercancías resultantes de los procesos de transformación, elaboración o reparación que retornen al extranjero, causarán el Impuesto General de Importación (IGI) respecto de las materias primas o mercancías nacionales que se les hubieran incorporado, conforme a la clasificación arancelaria del producto terminado y en los casos en los que no se lleve a cabo la transformación, elaboración, y reparación proyectada de las mercancías importadas temporalmente se permitirá el retorno de las mismas sin el pago del Impuesto General de Importación, a condición de que las empresas demuestren las razones por las que tomaron esa determinación.

A.2.2 Exportación.

Encuentra su fundamento en el artículo 113 de la ley aduanera. La exportación temporal de mercancías nacionales o nacionalizadas no pagará los impuestos al comercio exterior, pero deberá cumplir con las obligaciones en materia de Regulaciones y Restricciones No Arancelarias y formalidades que para el despacho de las mercancías destinadas a este régimen establece la ley de la materia. En este caso de manera general los contribuyentes podrán cambiar el régimen de exportación temporal a definitiva, con la condición de que se cumplan con los requisitos que la ley impone y la SHCP determine mediante la emisión de reglas, se considera que la exportación temporal se convierte en definitiva, cuando dichas mercancías no retornen a territorio nacional dentro del plazo concedido para ese efecto, debiéndose cubrir el Impuesto General de Exportación actualizado, desde el momento en el que se efectuó la salida de la mercancía y hasta el momento en que se cubran las condiciones correspondientes.

a) Para retornar al país en el mismo estado.

De acuerdo con el artículo 115 de la ley en comento, este régimen consiste en la salida de las mercancías nacionales o nacionalizadas para permanecer en el extranjero por tiempo limitado con una finalidad específica, siempre que retornen del extranjero sin modificación alguna, durante los siguientes plazos:

Hasta por **tres meses** los remolques y semiremolques, incluyendo aquellos diseñados y utilizados exclusivamente para el transporte de contenedores; hasta por **séis meses** los envases de mercancías, las que realicen los residentes en México sin establecimiento permanente en el extranjero, las de muestras y muestrarios destinados a dar a conocer mercancías, las de envases, utillería y demás equipo necesario para la filmación siempre que se utilicen para la industria cinematográfica y su exportación se lleve a cabo por residentes en el país.

Hasta por **un año** las que se destinen a exposiciones, convenciones, congresos internacionales o eventos culturales o deportivos o por el periodo que mediante reglas determine la SHCP y por las mercancías que en las mismas se señalen, cuando las circunstancias económicas así lo ameriten, previa opinión de la Secretaría de Economía.

b) Para elaboración, transformación o reparación.

La salida de mercancías para estos efectos podrá ser autorizada hasta por un periodo de dos años, el cual se podrá ampliar hasta por un lapso igual a través de la rectificación al pedimento que presente el exportador, previa autorización por parte de la Secretaría, una vez hecho esto el pago del Impuesto General de Importación se cubrirá al retornar esos bienes de acuerdo con las materias primas que se les hubieran incorporado en el extranjero y en términos de la clasificación arancelaria que corresponda. Tiene su fundamento en el artículo 117 de la ley.

A.3 Depósito Fiscal.

Este régimen con base en el artículo 119 de la ley aduanera consiste en el almacenamiento de mercancías de procedencia extranjera o nacional en Almacenes Generales de Depósito para su conservación, exhibición, colocación de signos de Identificación comercial, empaquetado, examen, demostración y toma de muestras; previa determinación de los impuestos al comercio exterior y de las Cuotas Compensatorias, de la presentación del pedimento correspondiente y de la satisfacción de las Regulaciones y Restricciones No Arancelarias; estos bienes podrán retirarse del lugar de su almacenamiento para importarse definitivamente, si son de procedencia extranjera, exportarse definitivamente, si son de procedencia nacional, o retomarse al extranjero las de esa procedencia o reincorporarse al mercado las de origen nacional cuando los beneficiarios se desistan de estos regímenes; también podrán retirarse total o parcialmente las mercancías para su importación o exportación previo pago de los impuestos y de las cuotas compensatorias respectivas.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar el establecimiento de Depósitos Fiscales para la exposición y venta de mercancías extranjeras o nacionales sin la obligación de cubrir los impuestos al comercio exterior ni las Cuotas Compensatorias, con la condición de que las ventas se realicen a pasajeros que salgan del país al extranjero y la entrega de dichas mercancías se realice en los puntos de salida del territorio nacional.

También procederá la autorización de este régimen para la exposición y venta de vehículos en las franjas y regiones fronterizas, para las exposiciones internacionales temporales de mercancías y para llevar a cabo los procesos de ensamble y fabricación de vehículos, los cuales deberán ser debidamente vigilados y controlados por las autoridades aduanales.

Los Almacenes Generales de Depósito que cuenten con la autorización de la Secretaría deberán cumplir en cada local en que mantengan las mercancías en Depósito Fiscal con los siguientes requisitos:

1. Deberán destinar, dentro del almacén, instalaciones que reúnan las especificaciones que señale la Secretaría para mantener aisladas destinadas al Régimen de Depósito Fiscal, de las mercancías nacionales o extranjeras que se encuentren en dicho almacén.
2. Deberán contar con un equipo de cómputo y de transmisión de datos que permita su enlace con el de la Secretaría, así como llevar un registro permanente y simultáneo de las operaciones de mercancías en Depósito Fiscal, en el momento en que se tengan por recibidas o sean retiradas, mismo que deberá vincularse electrónicamente con la dependencia mencionada. La Secretaría establecerá las condiciones que deberán observarse para la instalación de los equipos, así como para llevar a cabo el registro de las operaciones realizadas y el enlace de los medios de cómputo del almacén general de depósito con la Secretaría. El incumplimiento a lo dispuesto por el Artículo 119 de la Ley Aduanera dará lugar a que la Secretaría, previa audiencia, suspenda temporalmente la autorización al local en cuestión, hasta que se cumplan los requisitos que correspondan. En caso de reincidencia, la Secretaría cancelará la autorización.

Para destinar las mercancías al régimen de depósito fiscal será necesario cumplir en la aduana de despacho con las Regulaciones y Restricciones No Arancelarias aplicables a este régimen, así como acompañar el pedimento con la "Carta de Cupo". Dicha carta se expedirá por el Almacén General de Depósito o por el titular del local destinado a exposiciones internacionales, según corresponda y en ella se consignarán los datos del Agente o Apoderado Aduanal que promoverá el despacho.

Se entenderá que las mercancías se encuentran bajo la custodia, conservación y responsabilidad del Almacén General de Depósito en el que se quedarán almacenadas bajo el Régimen de Depósito Fiscal, desde el momento en que el almacén expida la "Carta de Cupo" mediante la cual se compromete a almacenar las mercancías.

Cabe mencionar que las mercancías que se encuentren en depósito fiscal podrán ser objeto de actos de conservación, exhibición, colocación de signos de identificación comercial, empaquetado, examen, demostración y toma de muestras siempre que no se altere o modifique su naturaleza o las bases gravables para fines aduaneros.

Ahora bien, la obligación del almacén o el titular del mismo que haya expedido la "Carta de Cupo" es informar a la Secretaría dentro del plazo de veinte días siguientes al de la expedición de dicha carta, los sobrantes o faltantes de las mercancías manifestadas en el pedimento respecto de las efectivamente recibidas en sus instalaciones procedentes de la aduana del despacho. En caso de que dichas mercancías no arriben en el plazo señalado, deberá informar a más tardar al día siguiente de que venza el mismo ya que de no dar aviso se entenderá que el almacén recibió de conformidad las mercancías descritas en el pedimento respectivo.

En caso de cancelación de la "Carta de Cupo", ésta deberá realizarse por el Almacén General de Depósito o por el titular del local, mismo que deberá comunicarlo a la autoridad aduanera dentro de los cinco días siguientes al de su cancelación.

De conformidad con el artículo 120 de la Ley Aduanera que se transcribe a continuación:

“Artículo 120. Las mercancías en territorio nacional podrán retirarse del lugar de almacenamiento para:

- I. Importarse definitivamente, si son de procedencia extranjera.*
- II. Exportarse definitivamente, si son de procedencia nacional.*
- III. Retornarse al extranjero las de esa procedencia o reincorporarse al mercado las de origen nacional, cuando los beneficiarios se desistan de este régimen.*
- IV. Importarse temporalmente por maquiladoras o por empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía.”*

De conformidad con lo anterior, las mercancías podrán retirarse total o parcialmente para su importación o exportación pagando previamente los impuestos al comercio exterior y el derecho de trámite aduanero, para lo cual se deberá optar al momento del ingreso de la mercancía al depósito fiscal, si la determinación del importe a pagar se actualizará en los términos del artículo 17A del Código Fiscal de la Federación o conforme a la variación cambiaria que hubiere tenido el peso frente al dólar de los Estados Unidos de América, durante el período comprendido entre la entrada de las mercancías al territorio nacional, o al almacén en el caso de exportaciones, y su retiro del mismo; así como pagar previamente las demás contribuciones y Cuotas Compensatorias que, en su caso, correspondan.

Por otra parte, los Almacenes Generales de Depósito recibirán las contribuciones y Cuotas Compensatorias que se causen por la importación y exportación definitiva de las mercancías que tengan en Depósito Fiscal y estarán obligados a enterarlas en las oficinas autorizadas, al día siguiente a aquél en que las reciban.

Cabe señalar que en los casos a que se refieren las fracciones I y II del artículo transcrito anteriormente, al efectuarse el retiro de las mercancías deberán satisfacerse además, los requisitos que establezca la Secretaría mediante reglas.

Ahora bien, en el caso de la fracción III, el retorno al extranjero de las mercancías podrá realizarse por la aduana que elija el interesado sin el pago de los impuestos al comercio exterior y de las CC y el traslado de las mercancías del almacén a la citada aduana deberá realizarse mediante el régimen de tránsito interno que explicaremos más adelante.

Por último, cabe señalar que no podrán ser objeto del régimen de depósito fiscal las armas, municiones y mercaderías consideradas como explosivas, radioactivas y contaminantes, ni los diamantes, brillantes, rubíes, zafiros, esmeraldas, perlas naturales o cultivadas o las manufacturas de joyería hechas con metales preciosos o con las piedras mencionadas ni los artículos de jade, coral, marfil o ámbar.

A.4 Tránsito de Mercancías.

El régimen de Tránsito de Mercancías con base en el artículo 124 de la Ley Aduanera consiste en el traslado de mercancías nacionales o extranjeras, importadas o exportadas bajo control fiscal, de una aduana a otra.

A.4.1 Interno.

Se considera que el Tránsito de Mercancías es Interno de acuerdo con el artículo 125 de la ley cuando la aduana de entrada envía las mercancías de procedencia extranjera a la aduana Interior que se encargará del despacho de las mercancías para su importación o cuando la aduana Interior o de despacho envíe las mercancías nacionales o nacionalizadas a la aduana de salida para su exportación o bien, cuando la aduana de despacho envíe las mercancías importadas

temporalmente en programas de maquila o de exportación a la aduana de salida, para su retorno al extranjero.

Para llevar a cabo el Tránsito Interno para la Importación se deberá formular el pedimento de tránsito Interno, determinar provisionalmente las contribuciones aplicando la tasa máxima señalada en la Tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación (TIGI) debiéndose anexar a dicho pedimento la documentación que demuestre el cumplimiento de las Regulaciones y Restricciones No Arancelarias aplicables al régimen de importación y en su caso, el documento en el que conste el depósito efectuado en la Cuenta Aduanera de Garantía y pagar las contribuciones y Cuotas Compensatorias actualizadas desde la entrada de las mercancías al país y hasta que se efectúe dicho pago y efectuar el traslado de las mercancías utilizando los servicios de las empresas inscritas en el Registro de Empresas Transportistas.

Es conveniente mencionar que el Tránsito Interno de Mercancías deberá llevarse a cabo dentro de los plazos máximos de traslado que establezca la Secretaría mediante reglas.

Si las mercancías en tránsito interno a la Importación no arriban a la aduana de despacho en el plazo señalado, la determinación provisional de contribuciones y Cuotas Compensatorias se considerará como definitiva. Si las mercancías en tránsito interno para su exportación o retorno al extranjero no arriban a la aduana de salida en el plazo señalado, no se considerarán exportadas o retornadas y se deberán reintegrar los beneficios fiscales que se hubieran obtenido con motivo de la exportación.

Cuando por razones de caso fortuito o fuerza mayor las mercancías no puedan arribar en los plazos a que se refiere el párrafo anterior, el Agente o Apoderado Aduanal o el transportista, deberá presentar aviso por escrito a las autoridades

aduaneras de conformidad con lo que establezca el Reglamento, exponiendo las razones que impiden el arribo oportuno de las mercancías. En este caso, podrá permitirse el arribo extemporáneo de las mercancías por un periodo igual al plazo máximo de traslado establecido.

A.4.2 Internacional.

El tránsito de mercancías se considerará Internacional de acuerdo con el artículo 130 de la ley de la materia cuando la aduana de entrada envíe a la aduana de salida las mercancías de procedencia extranjera que lleguen al territorio nacional con destino al extranjero o cuando las mercancías nacionales o nacionalizadas se trasladen por territorio extranjero para su reingreso a territorio nacional.

La nacionalización de las mercancías sólo se da cuando se han liquidado los impuestos y cumplido los requisitos previos que las disposiciones legales exigen para cada uno de los regímenes, quedando las mercancías a la libre disposición de los propietarios.

El Tránsito Internacional de mercancías por territorio nacional se promoverá por conducto de un Agente Aduanal siempre que se formule el pedimento de tránsito Internacional y se anexe el documento en el que conste el depósito efectuado en la Cuenta Aduanera de Garantía así como que se determinen provisionalmente las contribuciones aplicando la tasa máxima señalada en la Tarifa del Impuesto General de Importación y las que correspondan tratándose de las demás contribuciones y Cuotas Compensatorias y por último, efectuarse por las aduanas autorizadas y por las rutas fiscales que para el efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas generales y efectuar el traslado de las mercancías se deberá efectuar utilizando los servicios de las empresas inscritas en el Registro de Empresas Transportistas.

A.5 Recinto Fiscal Estratégico.

Definido como el régimen aduanero suspensivo, cuyo fundamento se encuentra en el artículo 135-A de la ley, que consiste en la introducción de mercancías extranjeras, nacionales o nacionalizadas, por tiempo limitado, a un inmueble que esté dentro o colindante con un recinto fiscal (lugar donde las autoridades aduaneras realizan indistintamente las funciones de manejo, almacenaje, custodia, carga y descarga de las mercancías de comercio exterior, fiscalización, así como el despacho aduanero de aquéllas),²⁶ fiscalizado o portuario con la finalidad de que las mercancías puedan ser objeto de manejo, almacenaje, custodia, exhibición, venta, distribución o sujetarse a un proceso industrial de elaboración, transformación o reparación.

Bajo este régimen no se causan los impuestos de importación o exportación o las Cuotas Compensatorias, salvo las que estuvieran en un programa de diferimiento o devolución de aranceles.

Tampoco se cumplirán con las Regulaciones y Restricciones No Arancelarias ni con las Normas Oficiales Mexicanas con excepción de las que se obligan en materia de Sanidad Animal y vegetal, Salud Pública, Medio Ambiente y Seguridad Nacional.

El plazo para que las mercancías permanezcan en este recinto está limitado a dos años aunque no se considerarán dentro de este plazo a maquinaria, equipo, herramientas, instrumentos, moldes y refacciones usadas en los procesos industriales; equipos y aparatos para control ambiental, investigación, capacitación, seguridad industrial, telecomunicación, cómputo, laboratorio,

²⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Glosario Jurídico Fiscal*, Segunda Edición, Volumen I, ED. Iure Editores, México, 2004, p. 119.

medición y otros que estén vinculados con los bienes que se elaborarán, transformarán o repararán.

Por otra parte, las mercancías resultantes del proceso industrial que retornen al extranjero pagarán el Impuesto General de Exportación si lo causan.

Las personas que tengan el uso o goce del inmueble denominado recinto fiscal podrán solicitar al Servicio de Administración Tributaria la habilitación de dicho inmueble en forma exclusiva para la introducción de mercancías bajo el régimen de recinto fiscal estratégico y la autorización para su administración.

Para que proceda la autorización comentada anteriormente será necesario acreditar ser persona moral constituida de conformidad con las leyes mexicanas, solvencia económica, capacidad técnica, administrativa y financiera así como la de sus acionistas, estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y cumplir con los requisitos que señale el SAT mediante reglas generales.

A la solicitud deberá anexar el programa de inversión, la documentación con la que se acredite el legal uso o goce del inmueble, acreditar que el inmueble cumple con los requisitos de seguridad, control, vías de acceso y demás condiciones que fije el Servicio de Administración Tributaria.

La autorización podrá ser otorgada hasta por un plazo de veinte años, el cual podrá prorrogarse a solicitud del interesado hasta por un plazo igual, siempre que la solicitud se presente durante los dos últimos años de la autorización y se sigan cumpliendo los requisitos previstos para su otorgamiento, así como las obligaciones derivadas de la misma.

Cabe señalar que las mercancías sujetas a este régimen podrán estar sujetas a otros regímenes aduaneros tales como: importación definitiva, exportación

definitiva, retomo al extranjero, importación temporal por maquiladoras o empresas con programas de exportación o depósito fiscal y transferirlas de un recinto a otro, o bien de un Inmueble a otro dentro del mismo recinto.

APARTADO B LA MATERIA ADUANERA Y EL COMERCIO EXTERIOR

La tercera y última parte de este capítulo se refiere a la materia aduanera relacionada con el Comercio Exterior analizando éste último con un esbozo doctrinario y un tanto histórico a fin de ampliar el panorama que lo relaciona con el derecho aduanero mexicano.

Ahora bien cabe señalar que desde el momento en que existían bienes y servicios que no estaban disponibles de forma natural en cada núcleo de población, tanto por razones de índole natural (recursos naturales) como económicas (actividades/oficios), el comercio se hizo presente. Sin embargo, este comercio tenía la característica, en la mayoría de los casos, de ser una actividad extraordinaria, es decir, anormal a la vida rutinaria de las comunidades.

Reflejo de esto es la *feria*, festividad que llega a dar lugar a la prohibición por Carlomagno de que los siervos de sus dominios vagaran por los mercados pues acudían a ellos con fines lúdicos y ociosos más que económicos.

B.1 Esbozo doctrinario sobre el comercio exterior.

El feudalismo es el antecedente histórico del sistema económico capitalista de hoy en lo tocante a las relaciones económicas habidas entre distintas zonas. Durante el feudalismo sobresalleron dos características:

1. La marginalidad de las relaciones económicas que cada zona mantenía con el exterior.
2. La autosuficiencia económica de dichas zonas.

La ausencia de comercio y la autosuficiencia son características complementarias del orden económico feudal, en el sentido de que la imposibilidad de comerciar exigió la cobertura interna de todas las necesidades económicas mediante su producción en la zona donde se van a consumir. Simultáneamente la ausencia de

posibilidades de dar salida a la posible producción excedente, una vez cubiertas las necesidades locales, evitó cualquier proceso de generación de excedentes. No es de extrañar por tanto que el éxito del Renacimiento esté asociado con el auge de determinadas ciudades en sus aventuras comerciales; Venecia, por ejemplo.

Las primeras doctrinas sobre comercio Internacional empezaron a desarrollarse con la aparición de los modernos Estados nacionales durante el siglo XV, una de las primeras fue el mercantilismo. Sus impulsores pensaban que la riqueza era indispensable para tener poder, y que la acumulación de oro y plata era una condición necesaria para obtener riqueza. Los países que no tenían minas de oro o plata podían conseguir estos metales preciosos exportando más de lo que importaban, gracias al estricto control gubernamental del comercio exterior. Contra esta doctrina surgió en Francia la fisiocracia que defendía la libre circulación de bienes y servicios como respuesta a un orden de libertad natural.

Durante el siglo XVIII y su Revolución industrial surge la explicación teórica del nexo existente entre el comercio, el tamaño del mercado y el éxito económico a través de la *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones* (1776), de ADAM SMITH. Esta obra establece que la división del trabajo encuentra su límite natural en el tamaño del mercado en la medida en que cuanto mayor fuera éste, mayores serían las posibilidades de que una persona pudiera trabajar, garantizando simultáneamente su subsistencia, en la realización de una tarea minúscula, tal y como se derivaba del principio de la división del trabajo. En definitiva, cuando mayor sea el ámbito del mercado para el que se produzca determinado bien, mayores serán también las posibilidades de especialización productiva de los trabajadores del mismo.

La creación de un mercado interno aparece como condición necesaria del crecimiento económico, pero con éste inevitablemente llegará un momento en que el propio mercado interno empieza a limitar y estrangular las posibilidades de crecimiento de la productividad. De forma que la aparición de los mercados

Internacionales sería la vía para superar las restricciones impuestas por el limitado mercado interno.

ADAM SMITH señalaba que la riqueza no consistía en acumular metales preciosos, sino en lo que se podía comprar con dichos metales. La regulación gubernamental del comercio reducía la riqueza de las naciones porque impedía que éstas adquirieran una mayor cantidad de bienes al menor precio posible. Por el contrario, con el libre comercio cada país podría aumentar su riqueza exportando los bienes que producía con menores costes e importando los que se producían más baratos en otros países.

DAVID RICARDO amplió este análisis a principios del siglo XIX introduciendo en la obra *Principios de Economía Política y Tributación* (1817) el concepto de *ventaja comparativa* en el cual señalaba que algunos países no tenían ventaja absoluta en la producción de ninguno de sus bienes. Pero incluso estos países podrían beneficiarse del libre comercio si se centraban en producir aquellos bienes en los que tenían una ventaja comparativa. Esto es:

Si el país "A" produce un bien a un menor costo que el país "B", conviene a comprarlo al primero que producirlo.

Se dice entonces que el país "A" tiene una *ventaja comparativa* respecto al "B".

En consecuencia, los aranceles tienen un efecto negativo sobre la economía, ya que privan al consumidor de productos baratos, y a los que producen el bien más barato, de beneficios. Este principio sigue siendo la base teórica de todos los argumentos en favor del libre comercio.

Recordemos que DAVID RICARDO se caracterizó por ser un teórico que estaba muy orientado hacia la práctica política. Sostenía que la teoría era un pre-requisito

fundamental para un correcto y eficiente análisis del mundo real y para la toma de decisiones en la política.

JOHN STUART MILL también tuvo por objeto de su estudio y su consideración la forma en que las ganancias obtenidas del comercio internacional se repartían entre los países. A través de sus *Principios de Economía Política* (1848) demostró que estas ganancias del libre comercio internacional dependían de la demanda recíproca de importaciones y exportaciones. Cuanto mayor fuera la solicitud de bienes que exportaba un país, en relación con su demanda de importaciones, mayores ganancias obtendría este país de un comercio libre entre naciones. La ganancia se reflejaría en la mejora de la relación real de intercambio de ese país. Esta relación se expresa en la proporción de los precios de los bienes que exporta frente a los precios de los bienes que importa.

JOHN STUART MILL concluyó que los términos del comercio dependen de la demanda que hay en ambos países por los productos importados, por otra parte introdujo el concepto de los costos de transporte y analizó la influencia de las tarifas impositivas en el comercio.

En resumen, la teoría clásica del comercio desarrollada por las obras de SMITH, RICARDO Y MILL se ocupaba sobre todo de analizar las ganancias derivadas del libre comercio mientras que la teoría contemporánea del comercio internacional basada en la teoría de la ventaja comparativa, se centra en analizar los patrones de comercio de cada país y los orígenes de dicha ventaja.

Respecto de las distintas ventajas en la producción, cabe destacar que la diversidad de precios de los bienes finales refleja la desigualdad de precios de los recursos productivos y esta diversidad se debe a la escasez relativa de estos recursos en cada país. Los países se especializan en la producción y exportación de aquellos bienes que requieren materias primas y recursos de los que el país

dispone en abundancia e importan bienes que requieren recursos que el país no posee.

B.2 El protagonismo del comercio exterior.

Los intercambios comerciales han sido a lo largo de la historia uno de los factores que más han impulsado el crecimiento económico de los países. A través del comercio exterior se pueden cubrir las diferencias entre oferta y demanda nacional de bienes, servicios y capitales y se pueden asignar mejor los recursos productivos. Asimismo, permite poner en contacto diferentes modelos de producción, distribución y comercialización, impulsando las ventajas competitivas entre todos aquellos participantes de los intercambios internacionales.

La pregunta que surge es ¿por qué el comercio exterior tiene un mayor protagonismo que el comercio interior? Para explicarlo podemos utilizar dos argumentos esenciales:

1. El comercio exterior enfrenta a la soberanía de dos o más Estados en el momento en que se traspasa la frontera, del tal forma que para proteger a las empresas nacionales se puede optar por la elevación de determinadas barreras arancelarias o no arancelarias que impidan la entrada de productos de fuera.
2. El comercio interior no afecta sólo a la economía real, sino que en la medida en que es necesario el intercambio de monedas para su realización, ejerce una clara influencia sobre la economía financiera, a través del tipo de cambio.

La actual complejidad de los tratados comerciales ha permitido una notable estabilización del comercio exterior, así como una gran homogeneización de las prácticas comerciales. Desde la II Guerra Mundial, los países más desarrollados han unido sus esfuerzos para promover el libre comercio y eliminar las barreras

proteccionistas. En 1947 se firmó el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT) entre 23 países, lográndose ampliar este acuerdo a 96 en 1988, su principal objetivo consiste en reducir las tarifas arancelarias y en eliminar las prácticas restrictivas del comercio exterior.

El GATT acepta la existencia de acuerdos especiales entre sus países miembros que pretenden promover la cooperación y el comercio mutuos, destacando la Unión Europea (UE, 1993), la European Free Trade Agreement (EFTA, 1960), la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC, 1960), el Mercado Común (MC, 1960) y el Tratado de Libre Comercio con América del Norte (TLCAN, 1994).

A lo largo de los años los países han ido variando su política comercial, bien aumentando su proteccionismo, bien liberalizando sus intercambios, con el fin de impedir que el sector exterior se convierta en freno para el crecimiento económico. La característica común que se puede extraer de los intercambios comerciales realizados en estos últimos años ha sido la coincidencia en la política liberalizadora seguida en todas las áreas geográficas, con el consiguiente cambio en la distribución geográfica y sectorial del comercio mundial. Esta liberalización se ha producido sobre todo por dos vías: los acuerdos multilaterales y los procesos de integración económica regional.

Los primeros se circunscriben fundamentalmente al papel desempeñado por el GATT y, hoy en día, por la Organización Mundial de Comercio (OMC). A través de las diferentes rondas de negociación que se han celebrado desde finales de los años cuarenta, momento en que se creó el GATT, los países han suscrito acuerdos en el marco del sistema multilateral que ha permitido liberalizar progresivamente las relaciones comerciales entre sus miembros. Esta labor no se ha reducido exclusivamente al comercio de mercancías, en los últimos años se ha ampliado a otros ámbitos, como el comercio de servicios, telecomunicaciones,

Informática y servicios financieros y en el futuro podría afectar también al ambiente, las Inversiones o las normas de competencia.

Por su parte, los procesos de Integración económica regional se iniciaron en la década de los cincuenta con la creación de las Comunidades Europeas (la actual Unión Europea [UE], ha alcanzado un elevado grado de integración económica entre sus Estados miembros y cuyo sistema de comercio se ha convertido en uno de los más Influyentes en las relaciones comerciales internacionales. La UE es uno de los bloques comerciales más importantes, con un volumen de exportaciones de mercancías que absorbe el 20% del total mundial, frente al 17% de Estados Unidos. Además, la dinámica del comercio extracomunitario está favoreciendo la firma de acuerdos comerciales con otras zonas entre las que cabe destacar las alianzas con la Europa del Este y Oriental, los países mediterráneos o México), y con el paso de los años (sobre todo a partir de los ochenta) se han generalizado al conjunto de los países participantes en el sistema de comercio internacional (actualmente, salvo, Rusia, Japón y China, prácticamente todos los países participan en algún proceso de integración económica regional). Asimismo, hay que destacar la creación de otros acuerdos de integración de gran importancia cuantitativa y cualitativa como el MERCOSUR o el TLCAN.

Detrás de esta expansión de las relaciones económicas entre países está el proceso de liberalización. La Internacionalización del comercio ha supuesto la desaparición de las fronteras políticas nacionales dentro de los procesos de producción. El desarrollo y expansión de las empresas multinacionales, los avances tecnológicos en el transporte, la informática y las telecomunicaciones y, en definitiva, el aprovechamiento de las ventajas comparativas, han impulsado tanto la mayor independencia entre los países como su mayor vinculación a través del comercio internacional.

Los bienes, los servicios y los capitales se mueven con una mayor facilidad y rapidez por virtud de la globalización económica. Este fenómeno, surgido en la década de los ochenta particularmente en Europa y los Estados Unidos, estableció un significativo cambio en las concepciones sobre la función de la regulación en el mercado. Contra la visión, hasta entonces dominante, que predicaba la necesidad de intervención del Estado, se postuló la capacidad del mercado de autorregularse y su ventaja sobre cualquier otra forma de organización.

No obstante, uno de los grandes inconvenientes que se esconde detrás de la liberalización del comercio exterior es el incremento de las diferencias económicas y sociales entre los países, como ha ocurrido en los últimos años. Si bien el incremento del comercio ha sido claramente beneficioso para algunos, lo cierto es que no se ha producido una plena integración de los países en desarrollo, y especialmente de los países menos adelantados, en el sistema del comercio mundial, lo que les ha dejado fuera de las ganancias potenciales derivadas de la liberalización del comercio.

En tanto que expansión de un mercado global, la etapa actual de globalización gira en torno a lo económico internacionalizando e intercambiando todo aquello que sirva a sus intereses de acumulación de riqueza: Las mercancías, los capitales, los modos culturales y las pautas de consumo, acelerándose el proceso bajo los efectos de la evolución tecnológica y del procesamiento de la información. Cuando el mercado globalizado va demasiado lejos en el control de los efectos sociales y políticos, las oportunidades y recompensas de la mundialización se difunden de manera desigual, concentrando el poder y la riqueza en un grupo selecto de personas, regiones económicas y empresas, dejando al margen a la gran mayoría de la humanidad.

En este punto es donde la política comercial de un país adquiere un valor trascendental. Hoy en día es muy difícil aprovecharse de las ventajas del comercio

exterior manteniéndose al margen de los acuerdos multilaterales y regionales que se celebran en los diferentes organismos y entre los países y áreas de integración.

En resumen, el comercio exterior se ha convertido en el motor del crecimiento de la mayoría de los países. Sin embargo, este proceso de liberalización comercial se puede considerar como la condición necesaria, pero no suficiente, para alcanzar un crecimiento económico sostenible.

B.3 El efecto Integrador del comercio exterior.

Los pilares del comercio internacional aparecen en el artículo I, párrafo 1 y 2 del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) que en sus primeros dos párrafos establece:

“Artículo I. Trato general de la nación más favorecida

1. *Con respecto a los derechos de aduana y cargas de cualquier clase de impuestos a las importaciones o a las exportaciones, o en relación con ellas, o que graven las transferencias internacionales de fondos efectuadas en concepto de pago de importaciones o exportaciones, con respecto a los métodos de exacción de tales derechos y cargas, con respecto a todos los reglamentos y formalidades relativos a las importaciones y exportaciones, y con respecto a todas las cuestiones a que se refieren los párrafos 2 y 4 del artículo III, cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad concedido por una parte contratante a un producto originario de otro país o destinado a él, será concedido inmediata e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de todas las demás partes contratantes o a ellos destinado.*
2. *Las disposiciones del párrafo 1 de este artículo no implicarán, con respecto a los derechos o cargas de importación, la supresión de las preferencias que no excedan de los niveles prescritos en el párrafo 4 y que estén comprendidas en los grupos siguientes:*
 - a) *preferencias vigentes exclusivamente entre dos o más de los territorios especificados en el Anexo A, a reserva de las condiciones que en él se establecen;*

- b) *preferencias vigentes exclusivamente entre dos o más territorios que el 11 de julio de 1939 estaban unidos por una soberanía común o por relaciones de protección o dependencia, y que están especificados en los Anexos B, C y D, a reserva de las condiciones que en ellos se establecen;*
- c) *preferencias vigentes exclusivamente entre los Estados Unidos de América y la República de Cuba;*
- d) *preferencias vigentes exclusivamente entre países vecinos enumerados en los Anexos E y F."*

En cuanto a los productos que disfruten de una preferencia en virtud del párrafo 2, dicha preferencia (cuando no se haya estipulado expresamente un margen máximo), no excederá:

- a) Para los derechos o cargas aplicables a los productos enumerados en la lista indicada, de la diferencia entre la tarifa aplicada a las partes contratantes que disfruten del trato de nación más favorecida y la tarifa preferencial fijadas en dicha lista. Si no se ha fijado la tarifa preferencial, se considerará como tal, a los efectos de aplicación de este párrafo, la vigente el 10 de abril de 1947, y, si no se ha fijado la tarifa aplicada a las partes contratantes que disfruten del trato de nación más favorecida, el margen de preferencia no excederá de la diferencia existente el 10 de abril de 1947 entre la tarifa aplicable a la nación más favorecida y la tarifa preferencial.
- b) Para los derechos o cargas aplicables a los productos no enumerados en la lista correspondiente, de la diferencia existente el 10 de abril de 1947 entre la tarifa aplicable a la nación más favorecida y la tarifa preferencial.

Desde la entrada en vigor del GATT (nos referimos al GATT de 1994 que comprende las disposiciones del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio), este instrumento se aplica prácticamente en todas las transacciones comerciales Internacionales y se recoge también en acuerdos multilaterales y bilaterales. El funcionamiento del GATT es responsabilidad del Consejo del

Comercio de Mercancías (CCM) que está integrado por representantes de todos los países Miembros de la OMC. El Consejo del Comercio de Mercancías tiene 10 Comités que se ocupan de temas específicos y también en este caso están integrados por todos los países miembros.

La Organización Mundial de Comercio (OMC) es una corporación sustituta del GATT. La mayoría de los Acuerdos de la OMC son el resultado de las negociaciones de la Ronda Uruguay celebradas en 1986-1994 y se firmaron en la Conferencia Ministerial de Marrakech en abril de 1994. Debe destacarse que la OMC incluyó el Acuerdo GATT en su Anexo número 1 como parte de los Acuerdos Multilaterales sobre el Comercio de Mercancías que fundan su actividad.

En sus Acuerdos la OMC abarca los bienes, los servicios y la propiedad intelectual. Asimismo, establece a través de tales instrumentos los principios de la liberalización y las excepciones permitidas. Incluye los compromisos contraídos por los distintos países de reducir los aranceles aduaneros y otros obstáculos al comercio y de abrir y mantener abiertos los mercados de servicios.

Finalmente, establece procedimientos para la solución de diferencias. Cabe destacar que los Acuerdos de la OMC prescriben un trato especial para los países en desarrollo. Además, exigen que los gobiernos den transparencia a sus políticas, mediante la notificación a la OMC de las leyes en vigor y las medidas adoptadas, y con el mismo objeto se establece que la Secretaría elabore informes periódicos sobre las políticas comerciales de los países.

Hablemos ahora del efecto Integrador que el comercio exterior ha despertado en las economías del mundo. En efecto, una de las características de la evolución del comercio exterior es la aparición y proliferación del número de acuerdos de integración comercial. La teoría económica clásica distingue cinco niveles o fases

de integración según cual sea la intensidad de eliminación de las trabas al comercio entre los países que forman parte del proceso de integración:

1. Zona de Libre Comercio.
2. Unión Aduanera.
3. Mercado Común.
4. Unión Económica.
5. Unión Política.

La **Zona de Libre Comercio** supone la eliminación de los aranceles interiores entre los signatarios, manteniendo cada uno su propia política de comercio exterior con respecto de los países terceros no pertenecientes al acuerdo.

La **Unión Aduanera** consiste en la homogenización de los aranceles exteriores con terceros países mediante la creación de un arancel exterior común, lo que supone la cesión de las competencias nacionales de comercio exterior a favor de las autoridades supranacionales encargadas de su funcionamiento.

El **Mercado Común** se dibuja a partir de la ampliación de movimientos de mercancías propias de una unión aduanera más los factores de trabajo y capital. El libre movimiento de mercancías y factores se interpreta como vías alternativas de alcanzar la eficiencia asignativa. Esto es, un país con dotación abundante de un factor puede especializarse en la producción de bienes que requieran de ese factor, y exportarlos o, alternativamente, exportar el factor abundante (capital o trabajo).

La **Unión Económica** requiere que, tras la cristalización de una Unión Aduanera y la eliminación de las trabas al libre movimiento de factores, los países decidan

proceder a la homogenización de sus mecanismos de intervención económicos: Sistema Impositivo, seguridad social, legislación comercial, etcétera. Incluye la puesta en marcha de un único sistema monetario con el objetivo final de hacer indiferenciable una transacción comercial realizada dentro del espacio nacional de un país, de uno realizado entre dos países distintos.

Alcanzada la Unión Económica el paso restante en la Integración de los países es la Unión Política. Esto ha empezado a esbozarse en la UE con el Tratado para una Constitución Europea que no obstante haber sido aprobada, sufrió el rechazo de Francia y Holanda. Para su entrada en vigor, se requiere la ratificación de dicho Tratado por parte de cada uno de los 27 Parlamentos nacionales de los Estados miembros.

Todo este proceso de integración por virtud del comercio exterior debe su origen a la Unión Europea y ha estado liderado por ella partir de su nacimiento como Comunidad Económica desde 1957.

Así pues, queda demostrado que la generación de comercio exterior supone un incremento de los bienes intercambiados y una mejora de la eficiencia productiva y el bienestar económico, puesto que se generan una reasignación de los recursos productivos hacia las producciones en las que existan ventajas comparativas y competitivas.

En este caso, el comercio exterior promueve aumentos en la Importación de los bienes producidos menos eficientemente dentro del país y favorece la exportación de los bienes que se producen con una mayor eficiencia relativa. Paralelamente, se genera una reasignación de recursos productivos entre sectores y países que da lugar a un proceso de especialización de cada uno de ellos en la producción y exportación de aquellos bienes en los que goce de una mayor eficiencia relativa.

B.4 El vínculo entre la aduana y el comercio exterior

La tendencia mundial de globalización se ha asegurado en las economías consolidadas (antiguamente llamadas de *Primer Mundo*). América Latina, y específicamente México, se han sumado a esta tendencia a través de acciones gubernamentales e instrumentos jurídicos encaminados a consolidar su inserción eficiente dentro de los flujos financieros y económicos internacionales.

En México, la fuente primaria del Derecho en materia de comercio exterior la encontramos en el párrafo segundo del artículo 131 constitucional, que a la letra establece:

"Artículo 131.

*...
El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas o tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, al economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país. El propio ejecutivo, al enviar al congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida."*

Por su parte, la Ley de Comercio Exterior establece en su artículo 1°:

"Artículo 1.

La presente Ley tiene por objeto regular y promover el comercio exterior, incrementar la competitividad de la economía nacional, propiciar el uso eficiente de los recursos productivos del país, integrar adecuadamente la economía mexicana con la internacional, defender la planta productiva de prácticas desleales del comercio internacional y contribuir a la elevación del bienestar de la población."

De la lectura de los preceptos anteriores se deriva que el comercio exterior constituye una herramienta que contribuye a la elevación del bienestar de la población y es un elemento estratégico en el desarrollo de los países por la interrelación que crea entre los sujetos de una comunidad internacional. Tal y como han afirmado WITKER y JARAMILLO, *"El comercio exterior es una variable de todo sistema económico, que trata de la inserción de un país, en este caso México, como vendedor y comprador de bienes y servicios en los mercados externos."*²⁷

Ahora, al existir una necesidad entre países de intercambiar productos y servicios, derivada de la desigual distribución de recursos económicos y naturales entre ellos, debe asimismo existir un marco normativo que establece condiciones, requisitos y certezas para estos intercambios.

El régimen jurídico de comercio exterior sirve como base de la libre circulación de mercancías entre países, sin la necesidad de pagar aranceles o con cuotas muy bajas o preferentes; además incluyen mecanismos para la resolución de controversias comerciales que pudiesen suscitarse. A través del comercio exterior se persiguen los siguientes objetivos:

1. Incremento del bienestar de la población.
2. Mayor eficiencia de la planta productiva.
3. Mejor uso de la economía y los recursos.
4. Acceso a productos más baratos.
5. Aumento de exportaciones.
6. Creación de nuevas fuentes de empleo.
7. Estímulos a la inversión interior y extranjera.
8. Accesibilidad en la transferencia de tecnología.

²⁷ WITKER, Jorge y JARAMILLO, Gerardo, *El régimen jurídico del comercio exterior de México*, ED. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1991, p. 11.

Aunque en principio se busca concretar cada uno de los puntos, existen ocasiones en que sólo se realizó una parte de ellos o todos ellos parcialmente. En todo caso, en la medida en que se desarrollan los objetivos se incrementa la presencia del país en la competitividad internacional a través del acceso a mayores mercados en los cuales se eficientan los procesos productivos.

Razón por la cual surge el Derecho Aduanero como la solución a la necesidad de regular las mercancías objeto de la competitividad internacional. Cabe señalar que para WITKER, *"La aduana es la representación física del Estado nacional y el punto que separa una frontera de otra."*²⁸ Para la UNIÓN EUROPEA, la *"«aduanas»: (es) toda oficina en la que puedan realizarse total o parcialmente las formalidades establecidas en la normativa aduanera,"*²⁹ La ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS establece por su parte, *"Customs is a critical institution to good governance, prosperity and the protection of society. It manages the physical movement of goods, people and conveyances across borders and frontiers."*^{30 y 31}

En cualquier caso, la competitividad internacional de un país se desenvuelve a través de un régimen de importaciones y exportaciones. Por exportación se entiende el envío de mercaderías nacionales para su uso o consumo en el exterior, lo que supone para un país una entrada de divisas que resultan fundamentales. Las importaciones por su parte, son las operaciones a través de las cuales los productos provenientes del extranjero son sometidos a la regulación

²⁸ WITKER, Jorge, *Derecho tributario aduanero*, Segunda edición, ED. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1999, p. 11.

²⁹ UNIÓN EUROPEA, *Código Aduanero Comunitario*, Reglamento (CEE) n° 2913/92, del Consejo, Artículo 4.

³⁰ WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, Página web:

<http://www.wcoomd.org/le/En/AboutUs/aboutus.html>

Fecha de consulta: 3 de enero de 2007.

³¹ Esto es, *"Las aduanas son una institución crítica para la buena gobernabilidad, la prosperidad y la protección de la sociedad. Maneja el movimiento físico de mercancías, personas y transportes a través de las fronteras."* (T. de la A.).

y fiscalización tributaria de un país para su posterior uso, producción o consumo en el mismo.

Así, los objetos de comercio son las mercancías transportables como las materias primas o los productos básicos, que se identifican con los recursos naturales estratégicos de un país; y las manufacturas, es decir, aquéllos bienes que han experimentado algún proceso de elaboración o transformación que le dan un valor agregado a la materia prima. En el rubro de servicios encontramos las telecomunicaciones, procesos de información y datos, seguros, transportes, ingeniería y construcción, maquila, publicidad, turismo, servicios profesionales y propiedad intelectual, entre otros.

Reafirmando este punto, WITKER afirma que las principales funciones aduaneras son controlar y fiscalizar el paso y el pago de las mercancías por las fronteras aduaneras, y las funciones colaterales son:³²

1. Recaudar tributos aduaneros.
2. Recaudar Cuotas Compensatorias.
3. Prevenir y reprimir infracciones y delitos aduaneros.
4. Prevenir y reprimir delitos contra la salud.
5. Registrar controles fitosanitarios.
6. Registrar el cumplimiento de las Regulaciones y Restricciones No Arancelarias.
7. Verificar los certificados de origen de mercancías con preferencias tarifarias.
8. Controlar el uso de las mercancías en los regímenes aduaneros de comercio exterior.
9. Impedir el tráfico de desperdicios y residuos tóxicos.

³² WITKER, Jorge, *Derecho tributario aduanero*, Segunda edición, ED. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1999, p. 12.

Queda claro de esta manera que la vinculación entre la aduana y el comercio exterior es natural. Es decir, resulta cosustancial a la aduana el aportar ventajas en el régimen de importaciones y exportaciones. Por su parte, a través del comercio exterior se promueven una serie de medidas que tienen como finalidad regular los intercambios comerciales de un Estado con terceros países y organizaciones Internacionales e impulsar, consecuentemente, el desarrollo económico de la Nación.

Ahora, aunque no se hallen expresamente definidos en ningún Instrumento Jurídico, los objetivos y las características de las aduanas (al margen de sus funciones arriba citadas) pueden extraerse de su actuación.

Por lo que hace a sus características, ellas son:

1. Integración y armonización de las políticas Internas de todos los sectores.
2. Creación de una red de intercambios y relaciones de complejidad creciente que favorezca la rápida expansión de las relaciones preferenciales.
3. Promoción de una participación activa en el proceso de liberalización mundial del comercio.

Por lo que respecta a sus objetivos futuros, ellos son:

1. El desarrollo armonioso del comercio mundial.
2. La supresión progresiva de las restricciones a los intercambios.
3. La reducción de las barreras arancelarias.
4. El aumento de la capacidad competitiva de las empresas.

Como observamos, las aduanas conllevan definitivamente una estrategia activa de apertura a los mercados de terceros países que beneficia el desarrollo de México.

2.5 Diferencia entre la visita en materia fiscal, la visita en materia aduanera y la visita en comercio exterior.

La diferencia primordial que existe entre estas visitas se refiere básicamente al objeto de las mismas.

Recordemos que en una visita domiciliaria en materia fiscal el objetivo principal de la autoridad es el de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales, como pueden ser: el pago de las contribuciones o impuestos referentes al Impuesto Sobre la Renta o el Impuesto al Valor Agregado, mediante visitas o auditorías y ocasionalmente versará sobre la tenencia legal de mercancías en el país sólo cuando la autoridad en el desarrollo de una diligencia de visita encuentre este tipo de mercancía en el domicilio del contribuyente.

Otra clara diferencia en este tipo de visita es el tiempo del que goza la autoridad para ejercer sus facultades de comprobación que es de seis meses prorrogables, lo que da lugar a que la visita domiciliaria se extienda hasta por un periodo de doce meses, en esta visita por lo general no existen mercancías únicamente contribuciones omitidas o no pagadas y la obligación de la autoridad hacendaria en estos casos es vigilar el cabal cumplimiento a las disposiciones fiscales o bien determinar las contribuciones omitidas a cargo del visitado.

En cambio, en una visita en materia aduanera el objeto de la misma es verificar que se hayan cubierto los impuestos de importación y exportación aplicables a cada caso concreto, que se haya realizado el pago del Impuesto al Valor Agregado, el del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, que se hayan cubierto los derechos de trámite aduanero y el cumplimiento de las Regulaciones y Restricciones No Arancelarias.

También es conveniente señalar que en la visita en materia aduanera el tiempo para dictar una resolución es de cuatro meses, la razón, es procurar que el contribuyente no se vea especialmente perjudicado en el caso de que la autoridad fiscal le embargue la mercancía cuya tenencia no fue acreditada en su totalidad pues con el paso del tiempo se traduce en perjuicio del contribuyente propietario o tenedor de la mercancía en futuras pérdidas económicas e inclusive la pérdida total de la misma para el caso de que se trate de bienes perecederos.

Por otra parte, el objeto de la visita en comercio exterior radica en la verificación del cumplimiento de las cuotas compensatorias, las normas oficiales mexicanas, subvenciones y en su caso la aplicación de tratados internacionales.

Es importante destacar que en estas tres visitas el procedimiento contemplado para su desarrollo es el mismo que se encuentra previsto en el Código Fiscal y en la Ley Aduanera.

CAPÍTULO 3

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA

CAPÍTULO 3. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA.

En el presente capítulo analizaremos el famoso PAMA (Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera), qué autoridades son las competentes para llevarlo a cabo, sus requisitos, así como cada una de sus etapas. Para empezar cabe hacer mención que la legislación que lo contempla es la Ley Aduanera específicamente en sus artículos 150 a 153, los cuales se analizarán más adelante.

Es sin lugar a dudas el procedimiento más conocido de los contemplados en la Ley Aduanera y es que este procedimiento implica necesariamente el embargo precautorio de las mercancías cuyo origen o procedencia, no pueda ser satisfactoriamente acreditado en territorio nacional, o cuya legal tenencia no pueda ser comprobada ante las autoridades aduaneras.

Cabe hacer mención de que a medida que el comercio exterior en nuestro país se ha tomado mucho más dinámico, nuestro sistema aduanero mexicano ha tenido que adaptarse a las necesidades que plantea la globalización, realizándose con el paso del tiempo modificaciones y cambios en la estructura original de las Instituciones y figuras consagradas en la Ley Aduanera.

De esta manera, las formas y el fondo de los procedimientos han sufrido modificaciones, se han transformado, y desde luego el PAMA, no es la excepción, ya que aunque éste parece un procedimiento relativamente joven en la legislación aduanera lo es sólo de nombre, basta por ahora mencionar a su antecedente más cercano, el llamado Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia, PAIA por sus iniciales.

Sin embargo, si bien es cierto que podemos considerar al PAMA como la versión moderna del PAIA, hemos de aclarar que existen diferencias entre ambos, aunque

sólo de carácter procedimental, ya que el PAIA en su momento y el PAMA actualmente persiguen el mismo fin.

El Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia como lo mencionamos previamente, es el antecedente más cercano del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, el cual hasta el año de 1992 estaba bajo la responsabilidad de la Dirección General de Aduanas y sus oficinas dependientes.

*Cabe señalar que "el PAI era un procedimiento más ágil que el actual PAMA, en virtud de que generalmente se citaba para declarar a los interesados ante la autoridad aduanera y rendían su declaración, al mismo tiempo que se valoraban las pruebas y se dictaba la resolución de manera pronta una vez que se había revisado el expediente."*³³

Generalmente, los proyectos de resolución que emitía 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 que medlara una estructura burocrática demasiado compleja como ocurre en la actualidad.

Ahora bien, 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 del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera es 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 del particular al valorar las probanzas y analizar las argumentaciones que pretenden justificar la legal

³³ HERNÁNDEZ DE LA CRUZ, Arturo, *Estudio práctico de los PAMAS*, ED. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2005, p.25.

importación, tenencia o estancia de las mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional."³⁴

*"Cabe señalar que el PAMA es un procedimiento y como tal debe entenderse a la serie de pasos o medidas tendientes a la producción o ejecución de un acto jurídico."*³⁵ *"En la doctrina existe una tendencia mayoritaria orientada a reservar la expresión 'proceso administrativo' para aquel que se sigue ante tribunales contencioso administrativos y en los cuales es parte, desde luego, la administración pública."*³⁶

Ahora bien, es importante señalar que para que se dé un PAMA es necesaria la existencia de tres elementos que lo configuran tales como:

- 1) La existencia de mercancía de procedencia extranjera en territorio nacional.
- 2) Que no se acredite la legal estancia de dicha mercancía.
- 3) Levantar la orden de verificación correspondiente previa al levantamiento del Acta de Inicio.

Por lo que hace al inciso 1) referente a la existencia de mercancía de procedencia extranjera es necesario señalar que resulta el más importante, ya que si no hay mercancía no hay materia del procedimiento.

Resulta indispensable que al ser propietario o poseedor de mercancía extranjera la tenencia de la misma y su legal estancia en el país pueda ser acreditada con los documentos que se señalarán a continuación de lo contrario, el particular tendría como consecuencia el penoso enfrentamiento con el embargo precautorio y el PAMA.

³⁴ Manual para la tramitación del PAMA emitido por el Servicio de Administración Tributaria.

³⁵ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., *Derecho Administrativo Primer y Segundo Cursos*, Cuarta Edición, ED. Oxford, México 2000, p. 257.

³⁶ *Ibidem* p. 258.

Por lo que se refiere al inciso 2) relativo a que no se acredite la legal estancia en el país, la Ley Aduanera en el artículo 146 que se transcribe a continuación, establece cuales son los documentos con los que las mercancías de procedencia extranjera deberán amparar su estancia en territorio nacional:

"Artículo 146. La tenencia, transporte o manejo de mercancías de procedencia extranjera, a excepción de las de uso personal, deberá ampararse en todo tiempo, con cualquiera de los siguientes documentos:

I. Documentación aduanera que acredite su legal importación.

Tratándose de la enajenación de vehículos importados en definitiva, el importador deberá entregar el pedimento de importación al adquirente. En enajenaciones posteriores, el adquirente deberá exigir dicho pedimento y conservarlo para acreditar la legal estancia del vehículo en el país.

II. Nota de venta expedida por autoridad fiscal federal o institución autorizada por ésta, o la documentación que acredite la entrega de las mercancías por parte de la Secretaría.

III. Factura expedida por empresario establecido e inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, la cual deberá reunir los requisitos que señale el Código Fiscal de la Federación.

Las empresas porteadoras legalmente autorizadas, cuando transporten las mercancías de procedencia extranjera fuera de la franja o región fronteriza, podrán comprobar la legal tenencia de las mismas con la carta de porte y los documentos que establezca mediante reglas la Secretaría."

De la transcripción anterior, se desprende que uno de los documentos para acreditar la legal importación y estancia de la mercancía de procedencia extranjera en territorio nacional es el pedimento de importación, el cual en cada uno de sus campos describe el tipo de mercancía, cantidad, peso, etc., el régimen de importación al que esta sujeta, la cantidad, la aduana por la que ingresa al país,

nombre y domicilio del exportador e importador, los datos del agente aduanal que tramita la importación, los impuestos que se pagaron por la importación, y demás datos que permitan la identificación de la mercancía. A esta documentación también se debe acompañar la factura de venta de la mercancía expedida por el proveedor extranjero.

La documentación ya señalada debe ser mostrada a los verificadores al momento que estos la requieran una vez iniciada el acta de verificación de mercancía de procedencia extranjera. Dicha documentación debe contener los datos precisos de la mercancía que ampara ya que de no ser así, las autoridades aduaneras pueden embargarla precautoriamente como lo analizaremos más adelante, por encontrar irregularidades entre la documentación y la revisión física de la mercancía.

Por lo que respecta al inciso 3) relativo al levantamiento de la orden de verificación correspondiente es importante señalar que dentro de este elemento existen tres supuestos contemplados por la Ley Aduanera y que dan inicio al PAMA, mismos que se analizarán al momento de estudiar el embargo precautorio tales como:

- a) El embargo precautorio derivado del segundo reconocimiento.
- b) El embargo precautorio de la mercancía extranjera durante una visita domiciliar y de la cual no se compruebe su legal tenencia.
- c) Revisión en tránsito de la mercancía extranjera.

Ahora bien, la orden de verificación debe preceder al acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera misma que puede ser para mercancías de procedencia extranjera, para vehículos en tránsito o para una visita domiciliar, ya que sin previa orden se estaría dejando en estado de indefensión al contribuyente revisado. En la práctica esta orden de verificación no siempre contiene o va dirigida específicamente a la persona que se le va a verificar, por lo regular señala *"al poseedor, tenedor o propietario de la mercancía de procedencia*

extranjera...”, posteriormente ya se levanta el acta de inicio, pero tratándose de visitas domiciliarias sí debe especificarse el nombre del contribuyente visitado.

Ahora bien, una vez levantada la orden de verificación ya señalada se procede a levantar el acta de inicio del PAMA misma que deberá contener los siguientes requisitos:

1. Identificación del funcionario que lleva a cabo la diligencia. Es importante citar que en dicha acta se debe hacer constar la identificación de la persona que como encargado de la autoridad aduanera practicará la diligencia, esta identificación debe ser muy específica y no puede garantizarse con la sola presentación del gafete de identificación expedido por la autoridad competente para el ingreso a las instalaciones fiscales, toda vez que los gafetes pueden ser alterados y por tanto permitir que cualquier persona los utilice dando origen a la probable comisión de actos fraudulentos. Es por ello, que las diversas autoridades aduaneras emiten documentos denominados “constancias de identificación” que son oficios que tienen un alcance mayor a la de los gafetes para efecto de identificación, ya que en ellos se incluyen al menos los siguientes datos: la fecha de expedición del oficio en donde conste la personalidad del funcionario público que lleva a cabo la diligencia, el número del oficio que acredita tal personalidad, el cargo que desempeña el funcionario en la dependencia, en la mayoría de los casos incluye la filiación del funcionario así como su fotografía y firma, debe estar firmada por el titular de la dependencia y por último debe hacer constar el nombre completo del mismo.
2. Descripción de los hechos y circunstancias que motivan el PAMA. Es otro de los requisitos que deben mencionarse en el acta de inicio, los cuales deben ser narrados en forma tal que expresen claramente tanto el tiempo en que sucedieron los hechos, las circunstancias que hicieron que la

autoridad aduanera presumiera la existencia de actos irregulares y el lugar donde se dieron los hechos que motivaron el inicio del procedimiento.

3. Descripción de la mercancía a embargar precautoriamente. Éste es uno de los requisitos que debe quedar muy claramente expresado puesto que se refiere a la mercancía que es motivo del inicio del procedimiento, ésta debe 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, modelo de las mismas, estado en que se encuentran, es decir, si son nuevas, usadas o reconstruidas y en general, cualquier dato que permita identificarlas de la mejor manera, debe colocarse dentro del acta de inicio para que quede una constancia clara.
4. Toma de muestras. En algunos casos en el momento en que se realiza la inspección de la mercancía, la autoridad aduanera no logra identificar a la perfección la naturaleza exacta de la misma a simple vista o mediante su examen físico, en virtud de que son mercancías que para su debida identificación habrá de requerirse análisis de laboratorio o el uso de equipos especiales. Cuando se llega a tal extremo en el acta de inicio se deberá especificar que se realizó la toma de muestras de conformidad con lo que establece el artículo 66 del Reglamento de la Ley Aduanera, es decir, primeramente se tomarán muestras por triplicado, a menos que lo anterior no sea posible en virtud de la naturaleza de las mercancías, por el volumen de donde se obtenga la muestra e incluso por el valor de las mismas. Estas muestras se repartirán de la siguiente manera: un tanto será para la autoridad aduanera que deba 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 la naturaleza exacta de las mercancías, y la última quedará en poder del agente o apoderado aduanal del importador o exportador del caso quien también la

conservará hasta que se emita el dictamen correspondiente. Cabe mencionar que las muestras deberán ser idénticas y en el supuesto de que existiese variedad de una misma mercancía deberán tomarse muestras de cada una de ellas. Cada una de las muestras deberá colocarse en un recipiente sellado o debidamente acondicionado el cual deberá cerrarse y al momento en que se selle deberá ser identificado a través de algún material en donde se puedan colocar leyendas como papel o tela, el cual deberá firmarse por las personas que intervengan en la toma de las mismas, es decir, por la autoridad aduanera y el representante legal del importador o exportador y el interesado. Asimismo, en el acta de inicio deberá quedar establecido de cuáles mercancías se tomaron muestras y con qué número quedaron marcadas, lo anterior para su posterior identificación y rescate por parte del particular y no dejar que sufran abandono a favor del Fisco Federal, lo anterior claro, si fuese redituable su recuperación.

5. Designación de testigos. Otro de los elementos importantes que debe quedar establecido en el acta de inicio es el señalamiento de dos personas que acepten servir como testigos dentro del procedimiento que se levanta, esta designación se deberá hacer por el interesado al que se le inicia el procedimiento a requerimiento de la autoridad que levanta el acta de inicio. Si el interesado no designa a los dos testigos porque no tuviera en ese momento a ninguna persona de su confianza para conferirle tal cargo, o bien si los testigos designados no aceptan dicho cargo e incluso si renunciaran al mismo una vez que ya lo hubieran aceptado, la autoridad aduanera que formule el acta tendrá la potestad de designarlos.
6. Señalar domicilio para oír y recibir notificaciones. La autoridad que practique la diligencia debe 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, el cual deberá encontrarse geográficamente dentro de la circunscripción territorial de la autoridad aduanera a la que le corresponda tramitar y dictar la resolución

correspondiente. El domicilio deberá quedar claramente establecido conteniendo tanto el nombre de la calle como el número exterior e interior, el código o zona postal, la delegación o el municipio y por supuesto la localidad y el país de que se trate. En caso de que el domicilio señalado no exista, las notificaciones que deriven del procedimiento y que se tuvieren 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.

7. Señalar el periodo para el ofrecimiento de pruebas y alegatos. Se debe señalar que el interesado cuenta con un plazo de 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 por escrito ante la aduana que levante el procedimiento correspondiente, ante la autoridad que dé inicio al mismo, o bien ante la dependencia que se establezca en la propia acta.
8. Notificación del embargo precautorio de la mercancía y en su caso de los medios en que se transporta. 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 lo que implica que las mismas no podrán ser retiradas del recinto fiscal donde sean depositadas, hasta en tanto se demuestre su legal estancia, tenencia o importación que determinará que las mismas pasan a ser propiedad del Fisco Federal. 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 y su firma, así como la hora y la fecha en que se celebra la notificación.
9. Notificación del acta de inicio. El interesado deberá recibir de manos de la autoridad una copia legible y completa del acta de inicio correspondiente en el mismo momento en que se levante o bien, se podrá efectuar por estrados

cuando la persona a quien deba notificarse desaparezca después de haberse iniciado las facultades de comprobación, lo anterior con base en el artículo 134 del CFF referente a las notificaciones. Los supuestos de notificación por estrados generalmente se dan cuando el embargo precautorio es en relación con vehículos que son introducidos ilegalmente al país, cuyos poseedores o tenedores los dejan abandonados y las actas de inicio son elaboradas sin los datos de la persona que lo conducía porque ésta alegue que no porta documentación oficial ni datos que lo permitan ubicar.

Es importante mencionar que una vez que la autoridad aduanera detecta la mercancía de procedencia extranjera ya sea en tránsito, en una visita domiciliaria o al pasar por la aduana, como lo señalamos anteriormente debe levantarse el acta de verificación ya que sin ella se dejaría en completo estado de indefensión al contribuyente, de lo contrario, el contribuyente no tendría certeza de lo ocurrido durante la revisión.

Como ya mencionamos la orden de verificación y el posterior levantamiento del acta correspondiente dan inicio al Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, pero se puede decir que este tiene varias etapas, las cuales se analizarán a continuación:

En primer lugar, tenemos como la **primera etapa**, el levantamiento del acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, en donde se incluye como se mencionó en los puntos anteriores la notificación de la orden de verificación de la mercancía de procedencia extranjera; la verificación física de la mercancía; la identificación del personal de la aduana ante el contribuyente revisado; el relato de las circunstancias de modo, tiempo y lugar, es decir desde el momento en que se detectó la mercancía o el o los vehículos de procedencia extranjera, sujetos a la revisión, ya sea, en transporte, circulación o al pasar por la

aduana, hasta el momento en que se inicia la revisión; el requerimiento de la documentación con la que se acredite la legal estancia de la mercancía; la designación de los testigos; la procedencia del embargo precautorio en los casos en que no se acredite la legal estancia de la mercancía en territorio nacional; la elaboración del inventario de la mercancía y el término de 10 días al que tiene derecho el contribuyente para que ofrezca los alegatos y las pruebas tendientes a desvirtuar lo manifestado por la autoridad aduanera, por lo regular todo lo mencionado en este párrafo se lleva a cabo el mismo día, en el acta se hace constar la fecha y hora de levantamiento del acta de inicio y la hora del cierre de la misma.

Sin embargo, en la práctica, se dan casos, en los que las autoridades aduaneras practican el reconocimiento aduanero o la revisión de la mercancía en los recintos fiscales y es hasta el día siguiente o varios días después cuando levantan el acta de inicio del PAMA, lo cual puede provocar irregularidades en el procedimiento, ya que puede darse el caso de que la persona que realiza la revisión no sea la misma que levanta el acta, o peor aún que ésta no este facultada para ello, por lo tanto las circunstancias de modo, tiempo y lugar, que deberían quedar plasmadas en el acta de inicio pueden cambiar, como lo mencioné anteriormente, el personal verificador debe confrontar la documentación exhibida por el contribuyente con la revisión física de la mercancía, por lo que se insiste en que el acta de inicio se debe levantar el mismo día, en que se lleva a cabo la verificación de la mercancía de procedencia extranjera, porque al variar las circunstancias mencionadas las consecuencias se causarían en perjuicio del contribuyente revisado.

Por otra parte, en los casos de las visitas domiciliarias como lo establece el artículo 155 de la Ley Aduanera *"los visitadores procederán a efectuar el embargo precautorio en los casos previstos en el artículo 151 y cumpliendo con las formalidades a que se refiere el artículo 150 de esta Ley..."*, de lo anterior se desprende que los requisitos mencionados en el presente capítulo para el inicio del

procedimiento administrativo en materia aduanera, se deben de cumplir sea cual sea la forma en la que inicie la revisión, para que no se violen los derechos de los contribuyentes.

Para apoyar lo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha emitido el siguiente criterio mismo que fue publicado en la Revista número 27 del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, quinta época, año III, marzo de 2003 que a la letra dice:

"ACTA DE IRREGULARIDADES LEVANTADA EN EL DESPACHO ADUANERO DE LAS MERCANCIAS. DEBE FORMULARSE EN LA MISMA FECHA EN LA CUAL SE LLEVO A CABO EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION. Si bien es cierto que los artículos 46 y 152 de la Ley Aduanera sólo exigen, que con motivo de la revisión de los documentos presentados para el despacho de las mercancías, del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, se tenga conocimiento de cualquier irregularidad, que dé lugar al pago de contribuciones, cuotas compensatorias o imposición de sanciones y no sea aplicable el artículo 151 de la ley de la materia, la misma se hará constar por escrito o en acta circunstanciada que para el efecto se levante, no menos cierto es que cuando las autoridades fiscales se inclinan por el camino del levantamiento del acta de hechos, sin lugar a dudas, por, una cuestión de orden fáctico, el acta correspondiente se debe levantar en el momento mismo de la verificación, ya que es en ese momento cuando se conoce y constata por el personal verificador la irregularidad que te consta, la aludida actuación, que a fin de respetarla garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 Constitucional, debe levantarse ante el interesado (en este caso con el agente aduanal que resulta el representante del importador o en su caso con el representante o apoderado legal de aquél) y ante la presencia de dos testigos de asistencia, ello derivado de que la irregularidad que se le imputa al importador no es una cuestión de orden documental, esto es que derive de los propios datos asentados en el pedimento, lo cual permitiría que con posterioridad al reconocimiento fuera levantada el acta o el escrito correspondiente contiene de tales irregularidades, sino

que se trata de una confronta documental y física de las mercancías a través de la cual se conocen que las características de éstas no corresponden con las asentadas en el pedimento respectivo y que resultan el motivo de la irregularidad, lo cual hace un requisito de legalidad, el de que en la misma fecha en que se lleve a cabo el reconocimiento de las mercancías, se levante el acta de irregularidades correspondiente ante el legalmente interesado y ante la presencia de dos testigos de asistencia, y no así en fecha posterior, ya que en esa fecha nada le consta a los que ahí intervienen, pues la irregularidad se conoció en una fecha anterior que fue cuando se practicó el reconocimiento, habida cuenta que en la formulación de las actas es menester se asienten los hechos y omisiones que en el acto mismo de verificación se conozcan, en razón de que su levantamiento en fechas posteriores vician su contenido, ya que los hechos u omisiones que se conocieron quedan en la mente de los verificadores susceptibles de distorsionarse con el tiempo que transcurre desde la fecha de su conocimiento, hasta su cristalización a la vida jurídica, que surgen al momento de estamparse en el acta correspondiente.”

Juicio No. 1048/01-02-01-1. Resuelto por la Sala Regional del Noroeste 11 del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 29 de abril de 2002, por unanimidad de votos. Magistrado Instructor. Carlos Miguel Moreno Encinas. Secretario: Lic. Ricardo Moreno Millanes.”

Ahora bien, como lo hablamos señalado anteriormente, dentro del acta de Inicio, se debe plasmar que el contribuyente revisado cuenta con un plazo de 10 días para que ofrezca las pruebas que considere necesarias para acreditar la legal estancia de las mercancías de procedencia extranjera, así como para formular los alegatos tendientes a desvirtuar los hechos consignados en el acta de Inicio; por lo que una vez detallada la primer etapa de este procedimiento relativa al levantamiento del acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, procederá a analizar las siguientes etapas que son básicas para determinar el destino de las mercancías de procedencia extranjera y su situación legal.

La **segunda etapa** la integra el embargo precautorio de las mercancías de origen o procedencia extranjera, que es precisamente la característica que identifica y distingue al PAMA, y es por otra parte lo que convierte a este procedimiento en algo tan grave.

El artículo 151 de la Ley Aduanera establece con precisión los casos en que procede el embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transportan, mientras que los artículos 150 y 153 del mismo ordenamiento legal, señalan las reglas que deberán acatar las autoridades aduaneras al aplicar la medida cautelar, exigiéndole el levantamiento de un acta de inicio del procedimiento administrativo en el que se otorgue al afectado la posibilidad de acreditar la legal estancia de las mercancías y de obtener su devolución en cuanto sea demostrado.

Cabe mencionar, que el Glosario en Materia Aduanera emitido por Servicio de Administración Tributaria señala que el embargo precautorio es el: *"Aseguramiento de mercancías por parte de las autoridades aduaneras que se aplica cuando se incurre en cualquiera de los supuestos establecidos en el artículo 151 de la Ley Aduanera."*³⁷

Es por ello que resulta indispensable que conozcamos cada una de las causas y supuestos que la Ley Aduanera tiene contemplados y que harán que la autoridad aduanera nos embargue precautoriamente.

En la práctica, en el caso del PAMA, la existencia del procedimiento se origina cuando las autoridades facultadas para iniciarlo levantan la llamada Acta de inicio y realizan el embargo precautorio de las mercancías que puede ser llevado a cabo por las autoridades aduaneras en cualquier día del año y a cualquier hora, de

³⁷ Glosario emitido por el Servicio de Administración Tributaria visible en su página de Internet www.sat.org.mx

acuerdo con lo que establece el artículo 18 de la Ley Aduanera, ya que los 365 días del año se consideran hábiles para el ejercicio de las facultades de comprobación, y en consecuencia el PAMA podrá ser iniciado por las diversas autoridades que se encuentran señaladas en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Es importante destacar que como su nombre lo indica, el embargo que se practica a las mercancías es de tipo "precautorio", por lo que debe entenderse que su efecto sólo es privar durante el tiempo que dura el procedimiento de la libre circulación de las mismas, las cuales quedarán depositadas físicamente en algún recinto fiscal para su manejo, guarda y custodia, y que dichas mercancías mantienen un *status* diferente de las que aún no han sido sometidas a los trámites de despacho aduanero (*"Conjunto de actos y formalidades relativos a la entrada y salida de mercancías al territorio nacional, que de acuerdo con los diferentes tráfico y regímenes aduaneros establecidos, deben realizar en la aduana las autoridades aduaneras, los consignatarios, destinatarios, propietarios, poseedores o tenedores en las importaciones y los remitentes en las exportaciones, así como los agentes o apoderados aduanales"*).³⁸

Baste por ahora señalar que el embargo precautorio podrá ser sustituido por algunas de las formas que establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 141 ya sea en depósito en dinero; prenda o hipoteca; fianza otorgada por institución autorizada; obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia; embargo en la vía administrativa o títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, pero siempre y cuando no se trate de mercancías que se encuentren en el supuesto de pasar a propiedad del fisco federal.

³⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Glosario Jurídico Fiscal*, Segunda edición, Volumen I, ED. Iure Editores, México, 2004, p. 61.

Cabe señalar que para que haya un embargo precautorio es necesario que exista una presunción de irregularidades graves, es decir que una mercancía e incluso los medios en que es transportada no pueden ser embargados precautoriamente por la autoridad aduanera sino se configuran irregularidades que hagan presumir que con ella sus tenedores o poseedores han cometido infracciones graves a la Ley Aduanera. Estos supuestos de irregularidades e infracciones se encuentran perfectamente tipificadas en la citada Ley y en algunos casos constituyen los mismos supuestos que el Código Fiscal de la Federación contempla también como causante de delitos fiscales como lo es el contrabando contemplado en el artículo 102 del CFF.

Las presunciones de irregularidades y posibles infracciones serán verificadas por la autoridad aduanera durante las distintas etapas del procedimiento y al final del mismo, expondrá su conclusión en la resolución. Para llegar a dicha conclusión la autoridad deberá evaluar la gravedad de la infracción a través de razonamientos lógicos amparados documentalmente, o bien con algunos otros medios de prueba, los cuales deben ser apreciados a la luz de las consideraciones legales que rigen este tipo de procedimiento.

Ahora bien, habíamos comentado en líneas anteriores que la Ley Aduanera contempla básicamente tres supuestos por los que la autoridad aduanera embargará precautoriamente nuestra mercancía tales como:

- a) El embargo precautorio de la mercancía durante el segundo reconocimiento. Es decir que durante este reconocimiento se detecte mercancía no declarada o sea excedente en más de un 10% del valor total declarado en la documentación aduanera que ampare las mercancías. Supuesto en el cual la mercancía será embargada por la autoridad aduanera hasta que el contribuyente no cubra el total de las contribuciones omitidas o demuestre que las mismas no fueron subvaluadas. Tratándose

del primer y segundo reconocimiento aduanero, los actos que realiza la autoridad se basan en el Sistema Automatizado Aleatorio Integral (SAAI), el cual consiste en la verificación de la mercancía ya sea en la aduana de pasajeros o en la de carga, como su nombre lo indica por medio de un sistema aleatorio, es decir, solo aproximadamente un 10% de las operaciones aduaneras son verificadas.

- b) El embargo precautorio de la mercancía durante una visita domiciliaria de la que no se acredite su legal tenencia. En el caso de las visitas domiciliarias el embargo precautorio de las mercancías se materializa cuando las autoridades aduaneras detectan mercancía extranjera cuya legal tenencia no pueda demostrarse al momento de la diligencia y generalmente dentro de las instalaciones de la empresa. En este supuesto muchas veces las autoridades aduaneras dejan la mercancía embargada "en depósito" al contribuyente.
- c) El embargo precautorio de la mercancía durante una revisión en tránsito. En este supuesto, la mercancía puede estar en tránsito a bordo de un medio de transporte o bien ser el medio de transporte, es decir, que se trate de una verificación de vehículos de procedencia extranjera en tránsito, en ambos casos el personal aduanero ordenará la detención de dicho medio y lo conducirá a las oficinas correspondientes; también la mercancía puede estar almacenada, para lo cual su verificación sólo procederá si media una orden de visita domiciliaria dirigida al contribuyente que se presume tiene en posesión la mercancía; y por último iniciar su verificación. Cabe hacer mención que la verificación de la mercancía se inicia con el poseedor, tenedor o propietario de la misma, es decir, la autoridad aduanera ejerce sus facultades de verificación con la persona que en ese momento posea la mercancía sin importar si es o no el propietario. Por lo que hace a la verificación de la mercancía en transporte, los actos que realiza la autoridad aduanera son los llamados operativos o retenes, en los que personal adscrito a la Aduana o a la Administración de Auditoría Fiscal que

corresponda por circunscripción territorial, determinan los vehículos que serán materia de verificación, para la cual debe mediar una orden de verificación para mercancía de procedencia extranjera en transporte.

Ahora bien, como se ha venido mencionando en el presente capítulo, las facultades de las autoridades aduaneras para revisar las mercancías de procedencia extranjera ya sea revisión en transporte, al pasar por la aduana o por visita domiciliaria, si no acredita su legal estancia con la documentación adecuada, trae como consecuencia que dichas autoridades procedan al embargo precautorio de las mismas.

Como lo señalamos anteriormente, el artículo 151 de la Ley Aduanera contempla los supuestos en los que las autoridades aduaneras podrán proceder a embargar precautoriamente las mercancías de origen o procedencia extranjera, así como los medios en que se transporten en aquellos casos en que no se compruebe su legal tenencia mismos que hemos dividido para su estudio y que se analizarán a continuación:

a) Cuando Ingresen o se extraigan mercancías al país por lugar no autorizado.

Las autoridades aduaneras estarán facultadas para proceder al embargo de las mercancías, cuando detecten que éstas han sido introducidas o extraídas de o a territorio nacional por lugar no autorizado. Dicho lugar autorizado es en primer término la aduana como lo establece el artículo 7 del Reglamento de la Ley Aduanera.

A la fecha tenemos en total cuarenta y ocho aduanas que se encuentran repartidas a lo largo y ancho de nuestro país y que se clasifican en aduanas fronterizas, marítimas e interiores. Tenemos además a las secciones aduaneras que también

son consideradas como lugares autorizados para la entrada y salida de mercancías.

Ahora bien, el artículo 7 del reglamento citado anteriormente también establece que los aeropuertos Internacionales son considerados lugares autorizados para la entrada y salida de mercancías cabe señalar que nuestro país cuenta con varios aeropuertos internacionales, algunos ejemplos de ellos son: Aeropuerto Internacional Benito Juárez de la Ciudad de México, Aeropuerto Internacional de León, en León Guanajuato, Aeropuerto Internacional de Toluca, en Toluca, Estado de México, etc.

Otro lugar autorizado son los cruces fronterizos que han sido autorizados por la SHCP para fungir como tales y los puertos que cuenten con servicios aduanales tales como: Puerto de Veracruz, en Veracruz; Puerto de Altamira, en Tamaulipas; Puerto de Manzanillo, en Colima y el Puerto de Tuxpan, en Veracruz y; finalmente a las terminales ferroviarias que tienen servicios aduanales.

En concordancia con lo anterior tenemos que si los poseedores de una mercancía de procedencia extranjera no comprueban ante la autoridad aduanera, a través de la documentación que acredite que ésta fue ingresada por alguno de los lugares autorizados que ya fueron enunciados, se procederá al embargo precautorio de la mercancía y también de los medios en que sean transportadas, en la Inteligencia de que estos últimos quedarán en garantía del interés fiscal que pudiera generarse.

b) Cuando se desvíen de la ruta fiscal, las mercancías en tránsito Internacional.

La Ley Aduanera en su artículo 124 establece que el régimen de tránsito de mercancías consiste en que éstas sean trasladadas bajo control fiscal, de una aduana en territorio nacional a otra y se establece que este régimen aduanero

puede ser interno o internacional. Ahora bien, para ejemplificar este supuesto supongamos que una empresa solicita a un agente aduanal que le efectúe el trámite de un tránsito de tipo internacional por territorio nacional, es decir, la mercancía tendrá que atravesar el país, de una aduana de entrada a una de salida.

En este caso la mercancía en cuestión tendrá que ser transportada sólo por las rutas que previamente ha diseñado la autoridad aduanera; si el transportista por algún motivo, se desvía de esa ruta sin que la autoridad tenga conocimiento y es descubierto por ésta en virtud de que se trata de una infracción grave se le sancionará con el embargo por lo que al verificarse tal hecho, la autoridad aduanera estará facultada y procederá a embargar precautoriamente las mercancías.

c) Cuando se transporten mercancías en medios distintos de los autorizados en tránsito Interno.

La ley de la materia nos dice que una mercancía será embargada precautoriamente junto con sus medios de transporte cuando no sean transportados en los medios que para tal caso prevé la SHCP y que son:

- a) Los medios de transporte en que se conduzca la mercancía en tránsito interno deberán encontrarse debidamente inscritos en un registro denominado de empresas transportistas de mercancías en tránsito, el cual se tramita y obtiene ante la Administración General de Aduanas y,
- b) Para el caso de mercancías denominadas "bienes de consumo final" éstas deberán ser contenidas en remolques, semirremolques o contenedores transportados por ferrocarril, ya sea de estiba doble o de estiba sencilla, y el recorrido del convoy se efectuará en tren unitario, sin escalas desde los puntos de origen de destino. Cabe señalar que son consideradas como mercancías de consumo final los textiles, las confecciones, el calzado, los

aparatos electrodomésticos, los juguetes, las llantas usadas, los plaguicidas, fertilizantes y sustancias tóxicas, así como los aparatos electrónicos.

En caso de que la autoridad encuentre a transportistas circulando con estas mercancías y no aparezcan inscritos en el registro de empresas transportistas de mercancías en tránsito o en el padrón de tránsitos inter fronterizos, se considerará que se encuentran en este supuesto de embargo precautorio.

d) Cuando se trate de mercancías de importación o exportación prohibida.

La Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación contempla mercancías que son consideradas como de importación prohibida o de exportación prohibida, tales mercancías por ningún motivo podrán ser ingresadas a nuestro país ya que han sido identificadas como nocivas para la salud o como agresivas para la población humana entre las cuales encontramos: la marihuana y el opio preparado para fumar o las armas de fuego.

Por otro lado, la exportación de algunas mercancías también ha sido prohibida ya sea para preservar su carácter exclusivo y único en nuestro país o bien, por alguna razón de preservación en territorio nacional como son: los huevos de tortuga de cualquier clase.

En estos casos, dichas mercancías no pueden ser motivo de operaciones de importación o de exportación y por lo tanto, en caso de que alguna persona sea descubierta realizando este tipo de actividades, les será embargada dicha mercancía por parte de la autoridad aduanera.

e) Cuando se omite el cumplimiento de Regulaciones y Restricciones No Arancelarias.

La omisión en el cumplimiento de RRNA es una de las infracciones más graves tipificadas en la Ley Aduanera, en su artículo 176, fracción II, y por ende, es causal de embargo precautorio.

En este supuesto están contempladas una gran variedad de mercancías que están sujetas a algunas de las regulaciones y restricciones no arancelarias contempladas por la Ley Aduanera en los diez tipos o grupos de RRNA en las que sino se acredita su cumplimiento se procederá al embargo precautorio.

Los grupos a que se refiere este supuesto son los siguientes:

- I. Cuando se verifique la introducción a territorio nacional de mercancías que estando obligadas a ello, no cumplan con la obtención y presentación del permiso previo de importación que emita la Secretaría de Economía (SE).
- II. Cuando en el ejercicio de las facultades de comprobación el importador de mercancías sujetas a permiso previo de importación por parte de la SE, no presente el pedimento de importación con la firma electrónica que demuestre el descargo total o parcial del permiso, el cual deberá imprimirse antes de que se hayan realizado los trámites del despacho aduanero de las mercancías.
- III. El artículo 176, fracción II de la Ley Aduanera especifica las regulaciones y restricciones no arancelarias y señala que serán los permisos previos, los cupos máximos, el marcado de país de origen, las certificaciones, las cuotas compensatorias y en general los demás instrumentos que se consideren adecuados para los fines de la Ley de Comercio Exterior.

- IV. Cuando se omita el cumplimiento de disposiciones emitidas por la Secretaría de la Defensa Nacional para proteger la seguridad nacional y no se acredite tal cumplimiento.
- V. Cuando se incumplan disposiciones contenidas en la Ley General de Salud destinadas a la preservación de la salud pública, cuya aplicación y vigilancia corresponderá a la Secretaría de Salud identificando el tipo de regulación (aviso sanitario de Importación, autorización sanitaria de Importación, registro sanitario, etc.) que corresponde a cada producto.
- VI. Cuando se incumplan disposiciones que tienen que ver con la preservación de la flora y la fauna, dispuestas dentro de lo señalado en los Acuerdos publicados por la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Desarrollo Rural.
- VII. Cuando se dicten medidas para la protección del medio ambiente y estas no sean respetadas en el punto de entrada de las mercancías al país, medidas que se dictan por parte de la Secretaría del Medio Ambiente y Recursos Naturales (SEMARNAT).
- VIII. Cuando no se respeten las disposiciones que tengan como fin último la sanidad fitopecuaria, a través de la importación o exportación de mercancías.
- IX. Cuando se incumplan disposiciones que hayan sido contratadas por parte de nuestro país a través de compromisos Internacionales y por último,
- X. Cuando se infrinjan requerimientos de orden público o cualquier otra regulación que esté mencionada en alguna disposición oficial.

f) Cuando no se acredite el cumplimiento de las Normas Oficiales Mexicanas, excepto las de información comercial.

Dentro de las Normas Oficiales Mexicanas (NOMS) existen algunas cuyo cumplimiento se realiza con la adhesión, colocación de manera temporal o permanente de "etiquetas" que expresan la información comercial del producto que se importa, a estas normas se les denomina de información comercial.

Existen también otras NOMS cuyo cumplimiento se realiza a través de certificaciones que expiden organismos autorizados por la Secretaría de Economía para verificar que los productos a importarse cumplan con las condiciones de calidad en el uso y funcionamiento final del consumidor; a estas normas se les llama de calidad o seguridad.

A partir de dos mil dos se estableció en la Ley Aduanera que sólo procederá el embargo precautorio de las mercancías que a su importación estén sujetas al cumplimiento de Normas Oficiales Mexicanas, que no sean las de información comercial y de las cuales no se acredite dicho cumplimiento.³⁹

En el caso de que se trate de mercancías sujetas a NOMS de información comercial y no se acredite su cumplimiento, de acuerdo a lo que establece al artículo 158 de la Ley Aduanera, sólo procederá la retención de las mercancías hasta que se cumpla la norma respectiva.

En el caso de que se practique reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento se efectuará la retención de mercancías y se dará la oportunidad al tenedor de que cumpla con la norma correspondiente, pague su multa y salga de la Aduana; pero en caso de que de que no haya sido sujeto a ninguna de esas facultades se entenderá que se encuentran debidamente cumplidas todas y cada una de las obligaciones, incluso la de etiquetar conforme a la NOM correspondiente en caso contrario, al no verificarse el total cumplimiento se procederá al embargo precautorio.

³⁹ HERNÁNDEZ DE LA CRUZ, Arturo, *Estudio práctico de los PAMAS*, Tercera Edición, ED. Ediciones Fiscales ISEF, México 2005, p.68.

g) Cuando se omite el pago de Cuotas Compensatorias (CC).

La CC es un medio para contrarrestar los efectos de una práctica desleal de comercio Internacional y se calcula a partir de la diferencia entre el valor normal y el precio de exportación a fin de no perjudicar a los productores nacionales. Pueden ser provisionales o definitivas. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público será la responsable del cobro de las mismas y para el caso de una cuota provisional, aceptará las garantías constituidas sobre su pago, conforme a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación. Tienen una vigencia de cinco años o el tiempo necesario para contrarrestar la práctica desleal. Cada año la Secretaría publica en el DOF un Acuerdo que identifica las fracciones arancelarias de la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, en las cuales se clasifican las mercancías cuya importación esta sujeta al pago de cuotas compensatorias.

h) Cuando no se acredite que las mercancías se sometieron a los trámites previstos para su Introducción a territorio nacional.

La Ley Aduanera establece que toda mercancía que ingrese a territorio nacional se debe someter a los trámites que en ella se prevén, para efecto de comprobar su legal estancia o tenencia, dicha tenencia, transporte o manejo de mercancías deberá ampararse en todo tiempo con alguno de los siguientes documentos:

- a) Documentación aduanera. Fundamentalmente el pedimento que acompañado de los siguientes documentos indiquen que las mercancías de origen o procedencia extranjera se sometieron a los trámites previstos en la legislación aduanera, ya que en dicho documento se colocan tanto los acuses de recibo por parte de la SHCP al validar el documento, como los sellos que indican que se sometieron al mecanismo de selección automatizado establecidos en el artículo 38 de la citada ley que establece

que al pedimento de importación se debe anexar la siguiente documentación:

- I. La factura comercial.
- II. El documento que acredite la celebración del contrato de transportación, que en el caso de transporte aéreo es la guía aérea, en el caso de transporte marítimo es el conocimiento de embarque, y en el caso de transporte terrestre por camión o tracto camión es la carta porte.
- III. Los documentos que acrediten el cumplimiento de RRNA como pueden ser los permisos previos, los cupos máximos, el marcado de país de origen, las certificaciones y las cuotas compensatorias.
- IV. El documento con base en el cual se determine la procedencia y el origen de las mercancías para efectos de la aplicación de preferencias arancelarias, cuotas compensatorias, cupos, marcados de origen y otras medidas.
- V. El documento en el que conste la garantía otorgada mediante depósito efectuado en la cuenta aduanera de garantía cuando el valor declarado de las mercancías sea inferior al precio estimado que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- VI. El certificado de peso o volumen expedido por la empresa certificadora autorizada por la SHCP.
- VII. La información que permita la identificación, análisis y control que señale la SHCP mediante reglas.
- VIII. Los datos de identificación de aquellas mercancías que son susceptibles de ser identificadas individualmente a través de números de serie, parte, marca, modelo o las especificaciones técnicas o comerciales necesarias para identificar las mercancías y distinguirlas de otras similares cuando dichos datos existan.

- b) Nota de venta expedida por autoridad fiscal federal o institución autorizada por ésta, o en su caso documentación que acredite la entrega de las mercancías por parte de la SHCP y,
- c) Factura expedida por proveedor inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes que cumpla con los requisitos que establece el Código Fiscal de la Federación.

En resumen, con esta documentación se estará en posibilidad de acreditar la legal estancia de la mercancía siempre y cuando el pedimento de importación haya sido validado por los medios electrónicos de la SHCP y ostente el sello de la Institución bancaria en donde se haya realizado el pago de las contribuciones y aprovechamientos que en su caso corresponda pagar; dicho documento deberá ostentar la firma del agente o apoderado aduanal o de la persona autorizada por parte del agente aduanal así como los sellos que indiquen que la mercancía se ha sometido a un proceso de desaduanamiento, es decir, el pedimento debe contener las marcas de que se sometió a los trámites previstos en la Ley Aduanera.

En el supuesto de que una mercancía se presente ante la autoridad aduanera sin el pedimento que la ampare o sin los documentos que se mencionaron anteriormente o bien, en el supuesto de que el pedimento de importación no contenga los datos mencionados en el párrafo anterior se considerará que dicha mercancía no se sometió a los trámites previstos en la legislación aduanera y en consecuencia no se acredita su legal estancia y se levantará el embargo precautorio.

En adición a lo anterior, el medio en que se transporten las mercancías que quedaron embargadas precautoriamente, también será embargado de manera precautoria a menos que se presente la carta porte que señala el Reglamento, la cual deberá estar debidamente requisitada.

I) Cuando no se acredite que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su internación de la franja o región fronteriza al resto del territorio nacional.

En nuestro país existen zonas geográficas para las cuales se conceden ciertos beneficios en materia de pago de Impuesto general de importación, las cuales se conocen como franjas o regiones fronterizas.

Es conveniente señalar qué se considera como franja fronteriza al *"territorio comprendido entre la línea divisoria Internacional y la línea paralela ubicada a una distancia de veinte kilómetros hacia el interior del país".*⁴⁰ De esta manera tenemos dos franjas fronterizas, una que se ubica al norte del país y que se encuentra colindante con los Estados Unidos de América y otra, al sur que colinda con Guatemala y Belice.

Por otra parte, podemos entender como región fronteriza a aquel territorio dentro del país que se determina por parte del titular del Ejecutivo Federal a través de un decreto, como territorio con ese carácter y en el cual se gozarán de ciertos beneficios en materia de pago de Impuesto general para la importación de mercancías para uso exclusivo de dicho territorio.

J) Cuando no se acredite la legal estancia de la mercancía en territorio nacional.

La legal estancia de una mercancía sólo se podrá acreditar con los documentos que por Ley Aduanera es obligatorio anexar al pedimento de Importación, los cuales deben amparar que se cubrieron las formalidades para su ingreso a territorio nacional por lo que si no se está en posibilidades de acreditar mediante la

⁴⁰ Glosario, Servicio de Administración Tributaria.

documentación ya señalada la legal estancia, o bien la legal tenencia de una mercancía, estamos en un supuesto de embargo precautorio, por lo que la autoridad aduanera procederá a efectuar el mismo.

k) Cuando se trate de vehículos conducidos por personas no autorizadas.

El artículo 106, fracción II, inciso e) de la Ley establece que los vehículos que sean importados por mexicanos con residencia en el extranjero, o bien por mexicanos que acrediten haber laborado en el extranjero por más de un año pueden ingresar a territorio nacional por un tiempo de seis meses siempre que comprueben mediante documentación oficial la calidad migratoria que los autorice para tal fin, y que se trate de un solo vehículo en cada periodo de doce meses.

Estos vehículos importados temporalmente podrán ser conducidos en territorio nacional directamente por el importador, su cónyuge, sus ascendientes, es decir, sus padres o tutores, sus descendientes o bien por sus hermanos. Lo anterior siempre y cuando estas personas puedan comprobar que son residentes en un país extranjero.

Se permitirá que los automóviles sean manejados por una persona distinta a las ya señaladas siempre que el importador invariablemente viaje a bordo del vehículo.

En caso de que ante el ejercicio de las facultades de comprobación, no pueda demostrarse, a través de un documento oficial o algún otro que avale que el carácter de la persona que conduce el vehículo en territorio nacional, es alguna de las que han sido mencionadas, las autoridades aduaneras procederán a efectuar el embargo precautorio del vehículo en cuestión.

I) Cuando se trate de mercancías no declaradas por pasajeros.

En principio se debe determinar qué se entiende por "pasajero". La regla 2.7.1 en materia de comercio exterior para 2004, lo define como: *"son considerados pasajeros aquellas personas que introduzcan mercancías al territorio nacional a su llegada al país, o bien que las transporten al transitar de la franja o región fronteriza al resto del territorio nacional."*⁴¹

Se pueden considerar dos grupos de pasajeros, el primero lo integran aquellas personas que arriban a territorio nacional provenientes de otro país y el segundo, lo conforman aquellas personas que viajan desde una zona o región fronteriza al resto del territorio nacional.

Ahora bien, los pasajeros que tienen su residencia en territorio nacional que regresan del extranjero después de un viaje de placer o de negocios o los extranjeros que ingresan a nuestro país tienen derecho a transportar consigo ciertas mercancías a las que se denominan "equipaje de pasajero", el cual está integrado por algunas de las mercancías que se mencionan a continuación: bienes de consumo personal usados o nuevos tales como: ropa, calzado y productos de aseo; libros y revistas que por su cantidad no puedan ser objeto de comercialización; medicamentos de uso personal; hasta trescientos dólares de los Estados Unidos o su equivalente en otras monedas extranjeras, etc., es decir, todos aquellos artículos que una persona puede necesitar para ser usados durante su viaje, por otra parte, se permite que adquieran en el extranjero artículos nuevos o usados en "franquicia" por un monto no mayor a trescientos dólares. Esto es, los bienes estarán exentos del pago del impuesto general de importación, pero para ello es requisito indispensable que se compruebe que las mercancías no superan

⁴¹ Regla 2.7.1. de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2004.

los valores ya establecidos con una factura comercial o bien, una nota de venta o cualquier otro documento que exprese su valor.

m) Cuando se trate de medios de transporte en los que viajen los pasajeros.

Las autoridades aduaneras procederán al embargo de las mercancías que no fueron declaradas por el pasajero, pero también se embargará precautoriamente el medio de transporte en el que viajen los pasajeros, cuando se trate de vehículos de uso particular o bien cuando aún tratándose de un transporte de servicio público el mismo esté destinado a prestarle un uso exclusivo al pasajero que no declaró las mercancías o no preste el servicio normal de ruta.

n) Cuando se detecten mercancías no declaradas o excedentes en más de un 10% del valor total declarado.

De acuerdo con el Lic. Arturo de la Cruz Hernández se define como mercancía excedente a *“aquella mercancía que llega de más, pero que tiene la misma naturaleza, es idéntica a la que ha sido declarada en la factura comercial y en consecuencia en el pedimento de Importación, por ejemplo, si tanto la factura como el pedimento amparan quinientas piezas de monitores a color de quince pulgadas cada uno y llegan seiscientas piezas de monitores a color de quince pulgadas cada uno, estaremos en un caso de mercancía excedente”* y como mercancía sobrante *“cuando arriban mercancías de distinta naturaleza de las que se encuentran amparadas tanto en la factura comercial como en el pedimento respectivo, por ejemplo si declaro quinientas piezas de monitores a color de quince pulgadas y llegan adicional a ellos, cincuenta pares de calzado para dama, éstos últimos se considerarán como mercancía sobrante”*.⁴²

⁴² HERNÁNDEZ DE LA CRUZ, Arturo, *Estudio práctico de los PAMAS*, Tercera Edición, ED. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2005, p. 87.

En este sentido si durante la práctica del reconocimiento aduanero, o durante la práctica de un segundo reconocimiento, o bien durante una verificación de mercancías en transporte, se llegaran a encontrar mercancías, ya sea de las consideradas como excedentes o como sobrantes, que representen más del diez por ciento del valor total que venga expresado en la documentación aduanera que ampare a las mismas, se considerará como causal de embargo precautorio.

En cambio, si se encontraran mercancías excedentes y sobrantes a la vez en un mismo embarque, y sumados sus valores no dieran más del diez por ciento declarado, la autoridad aduanera no podría proceder a un embargo ya que no se cumpliría el supuesto establecido en la Ley Aduanera.

o) Cuando se Introduzcan vehículos de carga al recinto fiscal.

Por lo que se refiere a los vehículos de carga que ingresan a un recinto fiscal, se debe tener claro que un recinto fiscal de conformidad con lo que establece el artículo 14 de la ley de la materia es aquel lugar en donde las autoridades aduaneras realizan indistintamente las funciones de manejo, almacenaje, custodia, carga y descarga de las mercancías de comercio exterior, fiscalización, así como el despacho aduanero de las mismas.

Cuando se lleguen a introducir a recintos fiscales, vehículos que vayan cargados con mercancías que sean de importación y que los conductores de los mismos no presenten ante las autoridades aduaneras en ejercicio de sus facultades de comprobación el pedimento que corresponda para que se realice el despacho de las mercancías y puedan ingresar de manera legal al territorio nacional, las autoridades aduaneras procederán a efectuar el embargo precautorio de las mercancías y de los medios en los que se transporten.

p) Cuando el nombre o domicilio fiscal del proveedor o importador sea falso o inexistente.

En muchas ocasiones se colocan en el pedimento razones sociales o nombres de los importadores de manera equivocada o incompleta, estos errores pueden llevar a suponer a la autoridad aduanera que los datos son falsos.

Por lo anterior, se tiene que cuando los nombres, ya sea del que importa la mercancía como del que exporta las mismas del extranjero hacia el territorio nacional, son falsos o inexistentes se está ante un supuesto de embargo precautorio de mercancías.

La misma suerte correrán las mercancías si la autoridad aduanera determina que el domicilio fiscal que se encuentra manifestado en la factura o en pedimento, es falso o inexistente, por lo que para evitar dicha situación es conveniente que tanto el importador como el personal autorizado del agente o apoderado aduanal verifiquen que los datos del proveedor o el importador sean los correctos.

q) Cuando en el domicilio fiscal señalado en factura o pedimento no se pueda localizar al proveedor.

Se establece que cuando la autoridad aduanera tenga conocimiento de que en el domicilio fiscal que se ha señalado tanto en el pedimento o en su caso el señalado en la factura comercial no se pueda localizar al proveedor porque, no exista tanto la calle o el número, e incluso la colonia o población de que se trate, se presumirá que se incurre en falsedad de declaraciones y en consecuencia no se le dará validez a dicho documento, por lo que la autoridad aduanera procederá a realizar el embargo de las mercancías.

r) Cuando la factura sea falsa.

Una factura puede calificarse como falsa cuando el nombre del exportador no exista, o bien no sea verdadero, o bien cuando sea inexacto o sea evidente que ostenta datos que no son reales, ya que no pueden demostrarse a través de la verificación de los mismos por parte de las autoridades aduaneras nacionales o extranjeras que las lleven a cabo.

Cuando la autoridad aduanera detecte que el documento al que el importador le concede el valor de factura, no tiene valor o que puede ser falso estará facultada para proceder a realizar el embargo precautorio de las mercancías.

s) Cuando el valor declarado sea inferior en un 50% o más al de mercancías idénticas o similares.

La Ley Aduanera establece que en el caso de que al ejercer sus facultades, la autoridad aduanera llegara a encontrar en los pedimentos de importación, valores para ciertas mercancías, que sean inferiores en un cincuenta por ciento o más del valor que en su momento se determinó conforme al método de valoración de mercancías idénticas o en su caso conforme al método de valoración de mercancías similares, entonces se procederá a efectuar el embargo precautorio de las mismas.

Este embargo precautorio no se efectuará en caso de que el importador previo conocimiento de que las mercancías que introduce a territorio nacional tuvieran un precio por debajo del que tienen otras mercancías idénticas o similares, efectúe un depósito en una cuenta aduanera de garantía y presente su comprobante ante la autoridad aduanera correspondiente.

Cabe señalar que las cuentas aduaneras de garantía sirven para garantizar mediante depósitos en instituciones de crédito o casas de bolsa autorizadas por la SHCP, el pago de contribuciones y en su caso cuotas compensatorias que pudieran causarse con motivo de algunas de las operaciones de comercio exterior que se mencionan a continuación:

1. Cuando los importadores efectúen la importación definitiva de mercancías y declaren en el pedimento un valor inferior al precio estimado que dé a conocer la SHCP, la garantía será por un monto igual a las contribuciones y en su caso cuotas compensatorias que se causarían por la diferencia entre el valor declarado y el precio estimado. Esta garantía se cancelará a los seis meses de haberse efectuado la importación, salvo que se hubiera iniciado el ejercicio de comprobación en cuyo caso el plazo se ampliará hasta que se dicte resolución definitiva y cuando se determinen contribuciones o cuotas compensatorias, hasta que las mismas se paguen, o se ordene su cancelación por autoridad competente.
2. Cuando efectúen el tránsito interno o tránsito internacional de mercancías, por un monto igual a las contribuciones y cuotas compensatorias que se determinen provisionalmente en el pedimento.

Es importante precisar que tal garantía no se aplicará cuando se trate de importaciones temporales que efectúen las empresas maquiladoras y las empresas con programas de exportación autorizadas por la Secretaría de Economía siempre y cuando las mercancías se encuentren previstas en los programas respectivos.

En estos casos la garantía se cancelará cuando se tramite el pedimento correspondiente en la aduana de despacho o de salida, según se trate de tránsito interno o internacional y se paguen las contribuciones y cuotas compensatorias.

Por otra parte, en los casos en los que el medio de transporte queda como garantía del interés fiscal, esto se puede solucionar sustituyendo dicha garantía con cualquiera de las señaladas en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, el cual ya fue estudiado con anterioridad, cabe hacer mención que la sustitución de la garantía del interés fiscal no es posible cuando las mercancías pasen a propiedad del Fisco Federal de conformidad con el artículo 183-A de la Ley Aduanera.

Ahora bien, tratándose de la subvaluación de las mercancías en el pedimento de Importación se podrá sustituir la garantía del interés fiscal mediante depósito que se realice en las cuentas aduaneras de garantía, lo anterior de conformidad con los artículos 151 y 154 de la Ley Aduanera.

Algunas de las instituciones de crédito o casas de bolsa autorizadas para operar las cuentas aduaneras o cuentas aduaneras de garantía a que se refieren los artículos 84-A, 86 y 86-A, de la Ley Aduanera son:

- Bancomer, S.A.
- Banco Nacional de México, S.A.
- HSBC, S.A.

Asimismo, tomando en consideración lo dispuesto en la Regla de Carácter General en Materia de Comercio exterior 2.12.6, podrá autorizarse la sustitución del embargo precautorio de las mercancías, como ya se mencionó, por cualquiera de las formas de garantía que establece el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, en los siguientes casos:

"1. Cuando el infractor cumpla con las Regulaciones y Restricciones No Arancelarias dentro de los 30 días siguientes a la notificación del inicio del procedimiento administrativo en

materia aduanera en los términos del artículo 183-A, fracción IV de la Ley y,

2. Cuando en el supuesto del artículo 151, penúltimo párrafo de la Ley y el resto del embarque quede en garantía del interés fiscal.

Para los efectos del artículo 181, primer párrafo del Reglamento, los medios de transporte, incluyendo los carros de ferrocarril, que se encuentren legalmente en el país, que hubieran sido objeto de embargo precautorio como garantía de los créditos fiscales de las mercancías por ellos transportadas, por no contar con la carta de porte al momento del reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o de una verificación de mercancías en transporte, podrá sustituirse dicho embargo conforme a esta regla. Para estos efectos, sólo procederá la devolución de los medios de transporte, sin que sea necesario exhibir dicha garantía, siempre que se presente la carta de porte que se hubiere expedido y se deposite la mercancía en el recinto fiscal o fiscalizado que determine la autoridad aduanera.”⁴³

En resumen, resulta muy claro que el embargo precautorio de la mercancía de procedencia extranjera evidentemente causa un grave perjuicio a los contribuyentes ya que durante el tiempo que la mercancía está embargada sus actividades empresariales incluso las personales están sufriendo enormes pérdidas por estar detenidas, sea cual sea la actividad, más aún, si después de la revisión suponiendo que la mercancía sea de difícil identificación y es necesario enviarla a algún laboratorio, el resultado es que su importación fue legal, en estos casos así

⁴³ Regla 2.12.6 de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

como los contribuyentes son responsables de cualquier omisión en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales tratándose de las importaciones, también las autoridades deberían ser sancionadas por el perjuicio Innecesario que causan a los importadores, o bien que en las aduanas, recintos fiscales o cualquier lugar autorizado en donde se lleve a cabo la revisión de mercancías de procedencia extranjera, se implementen métodos con equipo moderno y con personal capacitado para que al realizarse una revisión como en el ejemplo antes citado, se le den a conocer a los contribuyentes en ese mismo momento las omisiones cometidas y se le informe que dicha mercancía queda embargada precautoriamente o en su caso la mercancía le sea entregada en ese instante, es decir, al terminarse de levantar el acta de Inicio correspondiente.

La **tercera etapa** del procedimiento administrativo en materia aduanera se refiere al análisis y valoración de las pruebas ofrecidas y alegatos formulados, como se mencionó en la etapa anterior, una vez iniciado el procedimiento administrativo en materia aduanera y levantada el acta correspondiente, el contribuyente tiene derecho a ofrecer las pruebas tendientes a acreditar la legal estancia de las mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional, así como formular los alegatos pertinentes, lo anterior de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150 de la Ley Aduanera, el cual señala:

*“Artículo 150. (último párrafo).
(...)...Dicha acta deberá señalar que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga...”*

Es importante señalar que las pruebas idóneas para desvirtuar lo consignado en el acta de inicio, respecto de la mercancía de procedencia extranjera, son las documentales tendientes a demostrar la legal estancia de dichas mercancías en territorio nacional, lo mismo tratándose de vehículos contempladas en el artículo

146 de la Ley Aduanera que ya fue transcrito, las pruebas pueden ser exhibidas al momento del levantamiento del acta o dentro de los diez días que otorga el artículo 150 de la citada Ley.

A lo anterior es conveniente agregar que, los alegatos que se formulen, deben ser acordes con las pruebas ofrecidas y manifestar ampllamente las circunstancias de modo, tiempo y lugar con las que se pretende acreditar la legal estancia de la mercancía de procedencia extranjera en territorio nacional.

De acuerdo con la Ley de la materia, el artículo 153, párrafo segundo, establece que una vez iniciado el PAMA, si el interesado presenta las pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país; y si mediante dichas pruebas se desvirtúan los supuestos por los cuales la autoridad aduanera procedió al embargo precautorio de las mercancías, la misma autoridad está obligada a emitir de inmediato la resolución absolutoria y además ordenar la devolución de la mercancía embargada, sin que para estos casos se impongan sanciones ni el particular esté obligado al pago de gastos de ejecución.

En la **cuarta y última etapa** del procedimiento administrativo en materia aduanera tenemos la determinación de contribuciones omitidas es decir, en esta etapa las autoridades aduaneras previo análisis y valoración de las pruebas y los alegatos formulados por los contribuyentes, respecto de las mercancías o vehículos de procedencia extranjera según sea el caso, tienen a su cargo realizar el cálculo correspondiente de los impuestos, cuotas compensatorias que se deberán cubrir al internar dichas mercancías a territorio nacional y en su caso si se encuentran sujetas a una o más Normas Oficiales Mexicanas. Para estar en posibilidad de determinar las contribuciones omitidas que se deberán pagar por la importación de mercancías, las autoridades aduaneras deberán fundar y motivar cada uno de sus actos, desde el momento en que se designa al perito, dictaminador etc., de conformidad con el artículo 144, fracción XIV de la Ley Aduanera que señala que

se deberá establecer la naturaleza, características clasificación arancelaria, origen y valor de las mercancías de importación y exportación hasta la determinación del crédito fiscal.

En este sentido es importante mencionar que dentro del procedimiento administrativo en materia aduanera como se mencionó en el párrafo anterior las autoridades deberán cuidar todos y cada uno de los fundamentos y argumentos que utilizan para llevarlo a cabo, como es el designar a la persona que llevará a cabo la clasificación arancelaria, misma que va a servir de base para determinar las contribuciones omitidas, como son el Impuesto general de Importación, impuesto al valor agregado, etc., ya que de lo contrario el contribuyente al hacer efectivo su derecho a impugnar el crédito determinado puede obtener la nulidad de éste al hacer valer los vicios que se hayan realizado dentro del procedimiento.

Para apoyar lo anterior, los Tribunales Colegiados de Circuito del Poder Judicial de la Federación han emitido la siguiente tesis aislada en materia administrativa de la novena época publicada en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta en agosto de dos mil tres que se transcribe a continuación:

"CLASIFICACIÓN ARANCELARIA. EL AGENTE ADUANAL, DICTAMINADOR ADUANERO O CUALQUIER OTRO PERITO, DEBERÁ SER DESIGNADO EXPRESAMENTE POR LA AUTORIDAD PARA RENDIR EL DICTAMEN. Si bien es cierto que el artículo 144, fracción XIV, de la Ley Aduanera establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá además de las facultades conferidas por el Código Fiscal de la Federación, la de establecer la naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor de las mercancías de importación y exportación, y que para ejercer tales facultades la secretaría deberá solicitar el dictamen que requiera al agente aduanal, al dictaminador aduanero o a cualquier otro perito, también lo es que si en el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera no aparece que cualquiera de las personas antes mencionadas haya actuado expresamente a solicitud del administrador, la

clasificación arancelaria o avalúo es ilegal, así como el inicio del procedimiento."

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Revisión fiscal 58/2003. Administrador de la Administración Local Jurídica de Torreón, en el Estado de Coahuila, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público y de las autoridades demandadas. 5 de junio de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús R. Sandoval Pinzón. Secretaria: Laura Julla Villarreal Martínez.

Ahora bien, el crédito fiscal que resulta de la valoración realizada por las autoridades, incluye las multas y recargos de dichas contribuciones, lo cual en su totalidad resulta una gran carga para el contribuyente.

A lo largo del presente capítulo se estudiaron las etapas procedimentales del PAMA entre las que se encuentra la determinación de las contribuciones omitidas en los casos de mercancía de procedencia extranjera, en este apartado como su se analizará la conclusión del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, la cual concluye no solo con la determinación de las contribuciones omitidas previa valoración de las pruebas ofrecidas y alegatos formulados, sino también con la legal notificación de la resolución correspondiente al contribuyente.

En virtud de lo anterior considero necesario analizar el artículo 153 de la Ley Aduanera, el cual en la parte que nos interesa señala:

"Artículo 153. El interesado deberá ofrecer por escrito, las pruebas y alegatos que a su derecho convenga, ante la autoridad aduanera que hubiera levantado el acta a que se refiere el artículo 150 de esta Ley, dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de dicha acta. El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con

lo dispuesto por los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando el interesado presente pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país; desvirtúen los supuestos por los cuales fueron objeto de embargo precautorio o acrediten que el valor declarado fue determinado de conformidad con el Título III, Capítulo III, Sección Primera de esta Ley en los casos a que se refiere el artículo 151, fracción VII de esta Ley, la autoridad que levanta el acta a que se refiere el artículo 150 de esta Ley, dictará de inmediato la resolución, sin que en estos casos se impongan sanciones ni se esté obligado al pago de gastos de ejecución; de existir mercancías embargadas se ordenará su devolución. Cuando el interesado no presente las pruebas o éstas no desvirtúen los supuestos por los cuales se embargó precautoriamente la mercancía, las autoridades aduaneras deberán de dictar resolución definitiva, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que surtió efectos la notificación del inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera. De no emitirse la resolución definitiva en el término de referencia, quedarán sin efectos las actuaciones de la autoridad que dieron inicio al procedimiento.

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

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

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

De lo anterior se desprende que como ya se señaló en páginas anteriores el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera se encuentra dividido en varias etapas procedimentales, las cuales ya fueron estudiadas, la primera de ellas empieza con el levantamiento del acta de inicio del PAMA, por lo tanto es a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación de dicha acta que las autoridades aduaneras cuentan con un plazo de cuatro meses para emitir la resolución correspondiente.

Es importante señalar que a partir de la publicación de las reformas a la Ley Aduanera el 1° de enero de 2002, se estableció que en caso de que la autoridad aduanera no emita la resolución definitiva al procedimiento en el plazo legal de cuatro meses, las actuaciones llevadas a cabo por la autoridad que dieron inicio al procedimiento quedarán sin efecto. Así también lo señala el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que ha sido consistente en declarar que si una resolución se dicta y se notifica al contribuyente, fuera del plazo de los cuatro meses mencionados, ésta debe declararse ilegal en virtud de que la Ley Aduanera establece de manera clara y precisa que existe una caducidad especial de las facultades de las autoridades y consecuentemente debe dejarse sin efectos la resolución dictada, incluyendo el crédito fiscal que se haya determinado y ordenar la devolución de las mercancías. Es decir, si la autoridad aduanera excede del término de cuatro meses para notificar la resolución, el TFJFA procederá a dictar su nulidad lisa y llana, tal como lo señala el siguiente criterio emitido por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa publicado en la revista del mes de enero de dos mil cinco, el cual se transcribe a continuación:

"PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA.- SI LA AUTORIDAD SE EXCEDE DEL PLAZO DE CUATRO MESES PARA NOTIFICAR LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA QUE CORRESPONDA EN TERMINOS DE LO DISPUESTO POR EL ARTICULO 153 DE LA LEY ADUANERA, PROCEDE DECLARAR SU NULIDAD LISA Y LLANA.- El artículo 153 de la Ley Aduanera vigente en 2002, establece en su tercer párrafo que en los casos en que el interesado no desvirtúe mediante pruebas documentales los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento, así como cuando ofrezcan pruebas distintas, las autoridades aduaneras dictarán resolución determinando, en su caso, las contribuciones y las cuotas compensatorias omitidas e imponiendo las sanciones que procedan, en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se levantó el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera. Dicha disposición establece una facultad reqlada de la autoridad, por lo que ésta debe emitir la resolución correspondiente y notificarla dentro del plazo aludido, de otra manera al excederse de dicho término creará un estado de inseguridad jurídica para los importadores y estará incumpliendo un mandato establecido por el legislador, por lo que tal actuación tendrá como consecuencia que se declare la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada."

Julio No. 8221/03-17-08-4/179/04-S2-07-01.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 5 de agosto de 2004, por mayoría de 4 votos a favor y 1 voto con los puntos resolutivos.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. María Elda Hernández Bautista.

(Tesis aprobada en sesión de 31 de agosto de 2004)

En este sentido, las facultades establecidas en la Ley Aduanera y otorgadas a las autoridades aduaneras para iniciar el PAMA, también las vincula y obliga con los contribuyentes a dictar y notificar la resolución que concluya dicho procedimiento dentro del plazo de cuatro meses.

Ahora bien, es importante señalar que aunque el texto del artículo 153 de la Ley Aduanera transcrito en párrafos anteriores, establezca el plazo de cuatro meses para que las autoridades aduaneras dicten la resolución correspondiente, no es suficiente el hecho de que las autoridades aduaneras dicten la resolución, sino que también se la deben dar a conocer al contribuyente, es decir, que esta resolución le debe ser notificada legalmente de conformidad con los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación, para no dejarlo en estado de indefensión ante las determinaciones de las autoridades por contribuciones y cuotas compensatorias omitidas, de esta manera se estarán cumpliendo y respetando las garantías individuales establecidas en los artículos 14 y 16 de nuestra Constitución, ya que la afectación que pudiera causarle al contribuyente la resolución dictada por las autoridades aduaneras y derivada de un PAMA podría ser grave, ya que esta en riesgo su patrimonio.

Lo anterior tiene sustento con base en la siguiente tesis aislada en materia administrativa de la novena época emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito publicada en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII en Agosto de dos mil tres, página 1668.

“ADUANAS. LA OBLIGACIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 153 DE LA LEY DE LA MATERIA NO SE LIMITA A QUE LA AUTORIDAD EMITA SU RESOLUCIÓN EN EL TÉRMINO QUE ESTABLECE, SINO QUE DENTRO DEL MISMO DEBE HACERSE LA NOTIFICACIÓN RESPECTIVA. Conforme al precepto legal invocado, en caso de que el gobernado no desvirtúe los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera u ofrezca pruebas que no le beneficien, las autoridades aduaneras deben dictar resolución en la que determinen, cuando procedan, las contribuciones, las cuotas compensatorias omitidas y las sanciones respectivas, dentro de un plazo que no exceda de cuatro meses contados a partir de la fecha en que se haya levantado el acta a que alude el artículo 150 de la Ley Aduanera. Por su parte, el párrafo primero del artículo 16 constitucional establece la garantía de

seguridad jurídica al disponer que todo acto de molestia debe constar por escrito y ser emitido por autoridad competente con la debida fundamentación y motivación. De ese modo y en atención al principio constitucional mencionado, debe estimarse que la intención expresada por el legislador en el texto del artículo 153 de la Ley Aduanera, fue obligar a la autoridad administrativa a comunicar al particular la forma en que definió su situación jurídica en materia aduanera, lo que se logra exclusivamente con la notificación de la resolución correspondiente y no solamente con su emisión, puesto que con ésta no se logra comunicar al contribuyente la decisión que se adoptó en el procedimiento administrativo de que se trata, situación que es la que en realidad genera seguridad jurídica.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 1727/2003. Administrador Local Jurídico del Oriente del Distrito Federal, con sede en el Distrito Federal, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de las autoridades demandadas. 18 de junio de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: Gustavo Naranjo Espinosa.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, julio de 2003, página 1162, tesis VII.2o.C.3 A, de rubro: "NOTIFICACIÓN DE RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS. DEBE HACERSE DENTRO DEL TÉRMINO DE CUATRO MESES, AUN CUANDO EL ARTÍCULO 153 DE LA LEY ADUANERA NO LO ESTABLEZCA."

Nota: Sobre el tema tratado existen denuncias de contradicción de tesis 59/2003 y 108/2003, pendientes de resolver en la Segunda Sala.

De lo analizado anteriormente se puede concluir que si la resolución con la que se de conclusión al procedimiento administrativo en materia aduanera emitida por las autoridades aduaneras, no es notificada legalmente dentro del plazo de cuatro meses al contribuyente, se le estará transgrediendo su garantía de seguridad

jurídica establecida en la Constitución Política, causando un grave estado de indefensión que sólo podría ser impugnada por el contribuyente a través de los medios de defensa que nuestro sistema jurídico establece a favor de los contribuyentes para impugnar los actos y resoluciones que les causen agravio en materia aduanera tales como: el juicio contencioso administrativo también llamado juicio de nulidad y/o el recurso de revocación contemplado en el artículo 203 de la Ley Aduanera que se transcribe a continuación:

"Artículo 203.- En contra de todas las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederá el recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación.

La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa."

Cabe aclarar que en materia aduanera el Código Fiscal de la Federación es de aplicación supletoria sin embargo, es en él en donde se contempla el procedimiento a seguir en caso de la interposición del mencionado recurso en sus artículos 116 al 133 A.

Es así como en materia aduanera, las autoridades competentes para emitir actos o resoluciones son las autoridades del Servicio de Administración Tributaria como son las Administraciones Jurídicas, de Auditoría y de Aduanas, pero las que conocen del recurso de revocación en comento son las Administraciones Jurídicas ya sean locales o la general.

El recurso de revocación previsto en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, es procedente de conformidad con el 117 del mismo ordenamiento en los siguientes casos:

"Artículo 117. El recurso de revocación procederá contra:

I. 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.*
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.*

II. 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 en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.*
- 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, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.*
- d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código."*

De la transcripción anterior, se observa claramente que en este artículo se hace referencia a las resoluciones que dictan las autoridades aduaneras, por lo que la procedencia del recurso de revocación en contra de esa resolución no presenta ningún problema, siempre y cuando se interponga dentro del término de cuarenta y cinco días siguientes al que haya surtido efectos la notificación de la resolución definitiva y se observe el procedimiento establecido para tal efecto en el CFF.

El recurso podrá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o la que emitió o ejecuto el acto, también se permite la presentación del recurso de revocación a través de correo certificado con acuse de recibo siempre y cuando se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente.

La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación el recurso de revocación será optativo antes de Interponer el Juicio contencioso administrativo o Juicio de nulidad del cual conocerá el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Así, la procedencia del Juicio contencioso administrativo federal en el caso de las resoluciones definitivas en materia aduanera, la encontramos en lo dispuesto por la fracción I del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que establece lo siguiente:

"Artículo 11. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación."

De lo anterior se desprende que el artículo transcrito alude a las resoluciones que determinen la existencia de obligaciones fiscales que determinen cantidades líquidas, las cuales podemos denominar créditos fiscales, así que para que se actualice tal hipótesis bastará con que la autoridad aduanera determine a cargo del contribuyente una cantidad líquida por concepto de contribuciones federales,

en este caso pueden ser: Impuesto General de Importación, Impuesto al Valor Agregado, Derechos Aduaneros, multas, recargos; etcétera, dependiendo el caso concreto.

Es así como el procedimiento llega a su final con la emisión del documento denominado "resolución" o también llamada "liquidación" con el que la autoridad aduanera correspondiente determinará si las mercancías que fueron materia de embargo, incluyendo en su caso los medios en que se transportan, se encuentran de manera legal en el país, y en consecuencia en dicha resolución podrán observarse algunos de los dos resolutivos siguientes:

- I. La determinación de un crédito fiscal a cargo del particular por no acreditar la legal tenencia de la mercancía en nuestro país y al mismo tiempo se resolverá que la mercancía embargada pasará a propiedad del Fisco Federal.
- II. No se determina crédito fiscal alguno a cargo del particular y se ordena la inmediata devolución de la mercancía que le fue embargada por la autoridad.

CONCLUSIONES

1. El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera tiene como objetivo fundamental 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.
2. El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera tiene como característica principal el embargo precautorio por las irregularidades detectadas en la verificación física y documental derivada de los reconocimientos 1o. Y 2o. de las mercancías presentadas al mecanismo de selección automatizado, en la verificación en transporte o dentro de las instalaciones de la empresa.
3. El embargo precautorio de las mercancías objeto de este procedimiento, es sin duda el mayor perjuicio que se le causa al contribuyente, y es así porque aún en el caso de que éste pudiera demostrar finalmente que no incurrió en las infracciones que se le imputaban, la autoridad nunca podrá resarcirlo de los daños provocados por haber tenido secuestrada su mercancía durante tanto tiempo, eso sin contar con que quizá al ser devuelta la mercancía al interesado, en muchos casos ya habrá perdido mercado sustancial o el cliente ya no estará interesado en ella, sino es que ya ni siquiera sirve o no está en condiciones de ser utilizada para el destino que se le previó originalmente.

4. El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera se inicia con el levantamiento del acta circunstanciada en donde se harán constar los hechos y/u omisiones encontrados durante las revisiones aludidas; en dicha acta la autoridad aduanera deberá señalar que el interesado cuenta con 10 días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación, con la finalidad de que ofrezca pruebas y alegatos para desvirtuar lo asentado en el acta.
5. A menudo las autoridades aduaneras al llevar a cabo el reconocimiento aduanero, el segundo reconocimiento aduanero o la verificación de mercancías en transporte, si bien es cierto que levantan acta circunstanciada como lo ordena el artículo 150 de la ley aduanera, también lo es que no siempre la entregan en el momento en que realizan los actos mencionados, sino que acostumbran notificar esas actas con posterioridad cometiendo así arbitrariedades al demorar el desarrollo del procedimiento administrativo en materia aduanera, en el cual se incluye el embargo precautorio de las mercancías (una de las principales afectaciones para los contribuyentes), ya que no obstante de perder su mercancía en caso de no acreditar la legal estancia en el territorio nacional, también tiene que pagar las contribuciones omitidas.
6. La autoridad deberá emitir la resolución que ponga fin al procedimiento en un término que no excederá de cuatro meses, ya sea determinando contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, incluyendo sus accesorios como son: los recargos y las multas, una vez que el particular haya presentado sus pruebas y alegatos por escrito sin embargo, resulta conveniente señalar a este respecto que las autoridades aduaneras no siempre emiten las resoluciones en las que se determinen los impuestos al comercio exterior y las cuotas compensatorias incluyendo sus accesorios, o las resoluciones que correspondan a la irregularidad cometida por el

particular al no introducir legalmente una mercancía al país, durante el término de cuatro meses que prevé el artículo 153 de la Ley Aduanera, haciendo que el particular quede en total estado de indefensión jurídica, violando la autoridad lo que establece el artículo 16 constitucional y si además sumamos que se están causando al particular graves daños económicos debido a que no cuenta con su mercancía porque se haya llevado a cabo el embargo precautorio de la misma difícilmente el particular podrá salir bien librado de un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

7. Las autoridades aduaneras tienen la obligación de cumplir con los requisitos establecidos en las leyes correspondientes para el ejercicio de sus facultades de comprobación así como la observancia y cumplimiento de las mismas.
8. En caso de que no haya embargo precautorio y que con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte, o de la revisión de los documentos presentados durante el despacho aduanero o el ejercicio de las facultades de comprobación, proceda la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y en su caso, la imposición de sanciones, las autoridades aduaneras no iniciarán el PAMA y darán a conocer al particular por escrito o en acta circunstanciada, que cuenta con un plazo de diez días para ofrecer pruebas y alegatos y posteriormente la autoridad aduanera efectuará la determinación de las contribuciones omitidas en un plazo que no deberá exceder de cuatro meses.
9. No estoy en contra del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera y del embargo precautorio, sólo propongo que se deberían establecer mejores y más ágiles procesos de revisión y determinación de la situación

fiscal de los contribuyentes tratándose de importaciones, ya que si bien es cierto que al regularse la internación de mercancías a nuestro país se están protegiendo la economía nacional y demás actividades, también lo es que se deben utilizar métodos más efectivos para dar rapidez a las facultades de las autoridades, sin perder de vista los requisitos que establecen las leyes de la materia y el respeto a las garantías individuales que se exigen para el ejercicio de estas facultades y de alguna manera también se estaría beneficiando la economía del país.

FUENTES

▪ Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917.
Última reforma publicada el 13 de noviembre de 2007.

Ley Aduanera.
Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995.
Última reforma publicada el 2 de febrero de 2006.

Ley de Comercio Exterior.
Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de julio de 1993.
Última reforma publicada el 21 de diciembre de 2006.

Código Fiscal de la Federación.
Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.
Última reforma publicada el 1° de octubre de 2007.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1976.
Última reforma publicada el 1 de octubre de 2007.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de septiembre de 1996.
Última reforma publicada el 18 de julio de 2006.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de junio de 2005.
Última reforma publicada el 22 de octubre de 2007.

▪ **Doctrina**

1. BURGOA Orihuela,
Ignacio. *Las Garantías Individuales*, Trigésimo segunda edición,
ED. Porrúa, México, 2000.

2. CARRASCO IRIARTE,
Hugo. *Glosario jurídico fiscal*, Segunda Edición, Volumen I,
ED. Iure editores, México, 2004.

3. CARTAS SOSA,
Rodolfo y Ayala Vallejo,
Graciela. *Las visitas domiciliarias de carácter fiscal*, Primera
edición, ED. Themis, México, 1994.

4. CARVAJAL,
CONTRERAS, Máximo. *Derecho Aduanero*, Décima Segunda Edición, ED.
Porrúa, México, 2004.

5. COUTURE, Eduardo. *Vocabulario Jurídico*, Tercera Edición, ED. Ixtacihuatl,
S. A. de C. V., México, 2004.

6. DE LA GARZA,
Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Vigésimo cuarta edición,
ED. Porrúa, México, 2002.

7. HERNÁNDEZ DE
LA CRUZ, Arturo. *Estudio práctico de los PAMAS*, Tercera Edición, ED.
Ediciones Fiscales ISEF, México, 2005.

8. MARTÍNEZ BAHENA,
José Luis. *Comentarios y Análisis jurídico de la visita domiciliaria
como medio de comprobación fiscal*, ED. Sista, México,
1994.

9. MARTÍNEZ,
MORALES, Rafael I. *Derecho Administrativo Primer y Segundo Cursos*, Cuarta Edición, ED. Oxford, México, 2000.
10. PALLARES, Eduardo *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, Vigésima Séptima Edición, ED. Porrúa, México, 1993.
11. REYES DÍAZ-LEAL,
Eduardo. *El Despacho Aduanal*, ED. Trafficless, México, 2003.
12. ROHDE PONCE,
Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano*, ED. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2001.
13. WITKER, Jorge. *Derecho tributario aduanero*, Segunda edición, ED. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1999.
14. WITKER, Jorge y
Hernández Laura. *Régimen jurídico del comercio exterior de México*. Segunda edición, ED. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002.
15. WITKER, Jorge y
Jaramillo, Gerardo. *El régimen jurídico del comercio exterior de México*, ED. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1991.

▪ **Otras fuentes**

Página *web* de la Organización Mundial de Comercio.
www.wto.org

Página *web* de la Secretaría de Economía. MEXICO:
www.economia.gob.mx

Página *web* de la Unión Europea:
www.europa.eu.int

Página *web* de la Organización Mundial de Aduanas:
<http://www.wcoomd.org/le/index.html>

Página *web* del Servicio de Administración Tributaria:
<http://www.sat.gob.mx>

Página *web* del Banco de Comercio Exterior:
<http://bancomext.com>

Página *web* de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI):
<http://www.aladi.org>

Página *web* de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:
<http://www.scn.gob.mx>

Página *web* de la Cámara de Diputados:
<http://www.diputados.gob.mx>

ELIZABETH HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ