

TÉCNOLOGICO UNIVERSITARIO DE MÉXICO.
INCORPORADO A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.
CLAVE 3079-09

**“MULTA POR OMISIÓN DEL PAGO DE LOS
IMPUESTOS DE IMPORTACIÓN.”**

**T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
ERIK MONDRAGÓN REYES.**

DIRECTOR DE TESIS: LIC. MARINO VILLAR VALVERDE.

SEPTIEMBRE.

2008.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A G R A D E C I M I E N T O .

A Jehova.

Muchas gracias por haberme dado sabiduría, conocimiento, entendimiento, discernimiento, bendición, así como también ayudarme en todo lo que lo requerí y nunca me abandono, yo se que él siempre vive en mi corazón, por lo tanto él me pone su mano de bendición sobre mí cabeza y me dirige para cumplir con la justicia y la honestidad; Gracias mil gracias por todo, ayer, hoy y siempre.

Por lo tanto bienaventurado el varón que no anduvo en consejos de malos, ni estuvo en el camino de los pecadores, ni en silla de escarnecedores se ha sentado; sino que en la ley de Jehova está su delicia, y en su LEY medita de día y de noche, será como árbol plantado junto a corrientes de aguas, que dan su fruto en su tiempo, y su hoja no cae; Y todo lo que hace, prosperará. Ni así los malos que son como el tamo que arrebató el viento. Por tanto, no se levantarán los malos en el juicio, ni los pecadores en la congregación de los justos.

Esto por que Jehova conoce el camino de los justos; Mas la senda de los malos perecerá.

A mis padres: Emilio Mondragón Monroy y Marcela Reyes Sánchez.

Dentro de lo que cabe destacar, primeramente les doy gracias por darme la vida, sustento, confianza, paciencia, tolerancia, apoyo moral y económico.

No tengo otra forma de pagarle, solo dándoles gracias por todo lo que han hecho por su hijo, es mí deber darles alegría, triunfos, y en este

momento tan especial para ellos, es mostrarles y darles en sus manos el título profesional de su hijo, que con tanto desvelos, lagrimas, sacrificios y esfuerzo lo ha logrado y esto es una manera de satisfacer las alegrías de mis padres.

A todos los Profesores de la Licenciatura de Derecho.

No tengo palabras para decirles lo que siento a cada uno de ellos, pero les doy gracias por haberme tenido paciencia y conocimientos, con toda mi admiración, respeto y reconocimiento les doy gracias.

A ROSA ISELA TOVAR VEGA.

Es una persona que para mí significa mucho para mí, pido que Jehova la bendiga donde quiera que se encuentre, que no la desampare, que la proteja y que todos y cada uno de sus asuntos que defienda este bendecidos por Dios, esto por que se que es una ente emprendedora y luchadora.

“MULTA POR OMISIÓN DEL PAGO DE LOS IMPUESTOS DE IMPORTACIÓN.”

CONTENIDO

AGRADECIMIENTO	1
OBJETIVO	3
INTRODUCCIÓN	4
CAPÍTULO 1	5
SANCIONES ADMINISTRATIVAS.	
1.1 Concepto	6
1.2 Clasificación	10
1.3 Infracción	12
1.4 Contravención	13
CAPÍTULO 2	15
RÉGIMEN JURÍDICO ADUANERO.	
2.1 Mercancías	16
2.2 Tráfico	20
2.3 Depósito Previo de Mercancías	22
2.4 Abandono	26
2.5 Legitimación	29
2.6 Impuesto Aduanero	31
CAPÍTULO 3	35
REGIMENES ADUANEROS.	
3.1 Concepto	36
3.2 Definitivos	39
3.3 Temporales	43
3.4 Depósitos Fiscales	48
3.5 Tránsito de Mercancías	52

CAPÍTULO 4	55
CULPABILIDAD DE LAS SANCIONES.	
4.1 Concepto	57
4.2 Dolo	62
4.3 Culpa	67
4.4 Aplicación de la Sanción	71
4.5 Reincidencia	80
CONCLUSIONES	81
BIBLIOGRAFÍA	84
LEGISLACIÓN CONSULTADA	86

OBJETIVO.

El presente trabajo de investigación tiene como finalidad que el agente aduanal al ser un responsable solidario debe de pagar la omisión en el pago del impuesto de importación, toda vez que tiene la facultad de liberar la mercancía de aduana, y al hacer un mal calculo a él le corresponde pagar la diferencia y no al importador.

I N T R O D U C C I Ó N .

El presente trabajo consta de cuatro capítulos de los cuales se desarrollan de la siguiente manera.

En el primer capítulo se analizara el concepto de sanción, así como de su clasificación y consecuente la infracción.

Posteriormente en el capítulo segundo se analizara el marco jurídico de las mercancías en cuanto a su importación y exportación.

Para el capítulo tercero se desarrollara el aspecto de los recintos fiscales existentes.

En el cuarto capítulo se estudiara la imposición de las sanciones en cuanto a su culpabilidad.

CAPITULO I

SANCIONES ADMINISTRATIVAS

- 1.1. CONCEPTO**
- 1.2. CLASIFICACIÓN**
- 1.3. INFRACCIÓN**
- 1.4. CONTRAVENCIÓN**

1.1. CONCEPTO.

Elemento esencial de la noción de lo jurídico es la característica de coactividad, coercibilidad o autarquía, que se incluye en todas las definiciones del Derecho como inherente a su naturaleza misma, de tal manera que no puede concebirse un derecho que no sea coactivo, coercitivo o autárquico.

El contenido de la coactividad es, como enseña el jurista Luis Legas y Lacambra, la sanción, ya que sin sanciones no podría hablarse de coactividad del derecho, pues la esencia de ésta “consiste en la posibilidad de¹ aplicar una sanción, posibilidad que representa una fuerza espiritual, una presión psíquica, una amenaza que debe motivar el cumplimiento del Derecho y que, cuando es ineficaz, se lleva a la práctica, aplicándose las sanciones que restauran el orden perturbado.

La sanción es, por tanto, un concepto jurídico fundamental, al igual que las nociones de supuesto jurídico, personal, derecho subjetivo y deber jurídico. Basta recordar la célebre fórmula o estructura lógica de la norma jurídica expresada por Kelsen: “Si A es, debe ser B; si B no es, debe ser C”, es la que “C”, es precisamente la sanción.

En el mismo plano lógico jurídico, la sanción ha sido definida **POR EDUARDO GARCÍA MAYNEZ** citado por **LOMELÌ CERESO** como la “consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”²

¹ DE LA GARZA, Francisco. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. PÀG. 880. 2º. Edición. Porrúa.

Dada su naturaleza formal en esta definición no se consigna una nota que es propia de toda sanción; su carácter desfavorable, desagradable o adverso al que la sufre. **GARCÍA MAYNEZ** sólo toma en consideración su aspecto de consecuencia jurídica por el incumplimiento o infracción de la norma. En cambio, otros autores ponen de relieve esa característica de la sanción. Así, **CLAUDE DEU PASQUIER** la define como “la consecuencia establecida por el derecho a la violación de una regla jurídica: constituye una reacción, es decir, en general, un acontecimiento desfavorable al autor de la violación”. Y francisco **CARNELUTTI** enseña: “se llama sanción al señalamiento de las consecuencias que deriven de la inobservancia del precepto. Y como la sanción ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, es decir, al de consistir en un mal”.³

Pero es evidente que existe una gran diversidad de sanciones que caben dentro de estas definiciones de carácter general, (que se refieren al concepto de sanción en sentido lato), y para el cabal conocimiento de las consecuencias jurídicas indicadas es necesario clasificarlas y estudiar particularmente cada especie.

Por su Parte, **CARNELUTTI** señala “dos especies elementales de sanción” determinadas por el propósito que persiguen, la restitución y la pena. La primera consiste en el sacrificio del interés cuyo sacrificio impone el precepto; la segunda, en el sacrificio de un interés distinto. La restitución tiene eficacia predominante satisfaciente respecto al titular del interés protegido por la norma; en la pena prevalece la eficacia aflictiva respecto al titular del interés sacrificado. La restitución se realiza para

² LOMELI CERESO Margarita, DERECHO FICAL REPRESIVO..Edir. Porrúa. Pág. 2 4ª. Edición

³ Idem. Pág. 2

que se remueva la violación, en tanto que la pena se inflige porque la violación se ha producido.⁴

Toda obligación impuesta por una ley debe estar provista de una sanción o pena en caso de incumplimiento, pues de no ser así, el cumplimiento de la obligación será potestativo y no obligatorio para el particular.

El derecho tributario, conjunto de normas que imponen obligaciones de dar, hacer, de no hacer, y de tolerar, está provisto de medios adecuados con que exigir al contribuyente el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Entre esos medios encontramos las sanciones.

En el Derecho Privado la finalidad de la sanción consiste en el resarcimiento de los daños y perjuicios que el incumplimiento de una obligación ocasionó a una parte.

Esa sanción puede derivar de una convención entre las partes o de la ley. En el primer caso, las partes determinan la sanción aplicable al que dé origen al incumplimiento de lo pactado; en el segundo, es la ley la que señala la sanción, cuando las partes guardan silencio así respecto, o a la norma es violada en perjuicio de una persona ajena al acto del que se comete.

En el Derecho del Trabajo, la finalidad de la sanción es indemnizar al perjudicado por el incumplimiento del contrato de trabajo.

En el Derecho penal, la finalidad de la pena es infligir un sufrimiento al culpable de un hecho delictuoso.

En cambio, en el Derecho tributario la finalidad que se busca con la sanción es que el contribuyente cumpla puntualmente sus obligaciones

⁴ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. DERECHO FISCAL MEXICANO. Pág.493 Edic. 5ª. Porrúa

fiscales, con el objeto de asegurar la eficacia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.

Para **MÉNDEZ APARICIO** citado por **EMILIO MARGÁIN**, la “pena o sanción en el Derecho Tributario es, por una parte, manifestación de defensa pecuniaria; por otra, en grado variable, recuperación o resarcimiento moratorio y, finalmente, una fuente de recursos independiente”.⁵

⁵ MARGÁIN MANAUTOU Emilio. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Edit. Porrúa. Pág. 333 6ª. edición

1.2 CLASIFICACIÓN.

Las sanciones tienen por objeto reparar el daño creado por la infracción, restituir las cosas al estado que tenían antes de la violación son las sanciones civiles. Las más importantes son la nulidad de los actos violatorios, el cumplimiento forzoso y la indemnización de daños y perjuicios.

Hay además, otras sanciones, que implican para el infractor una pérdida o disminución de sus bienes jurídicos, sea la libertad personal o una parte de su patrimonio, y que por tanto tienen un carácter represivo y persiguen propósitos intimidatorios y aflictivos. Son las sanciones penales.

Otra clasificación que se acostumbra divide las sanciones en penales o administrativas, según la autoridad judicial la que las imponga o que sea la autoridad administrativa. Entre las diversas sanciones la única propiamente penal, en ese sentido, es la privación de la libertad, que la impone la autoridad judicial. La multa puede ser impuesta por una u otra autoridad.

Las sanciones principales son aquellas que se imponen como un castigo por la violación de la norma infringida.

Las sanciones accesorias son aquellas que recaen sobre los objetos y medios materiales con los que la transgresión se ha realizado.

Por último, las sanciones subsidiarias son las que se imponen cuando la sanción principal no puede ser cumplida.

Según su distinta naturaleza jurídica las sanciones son:

- a) Represivas.- Aquellas que infringen una pérdida de sus bienes jurídicos al infractor y cuando se trata de bienes, la privación es una cuantía mayor al valor de los daños causados al infractor.
- b) Reparadoras.- Aquellas que se limitan a indemnizar al sujeto pasivo de la infracción.
- c) Mixtas.- Las que además de ser represivas tienden a resarcir al Fisco por las evasiones no descubiertas y las no pagadas por insolvencia.

Los autores de una misma infracción pueden ser varios. Cuando se trata de una contravención, El Código Fiscal de la Federación dispone que cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga (artículo 71).

La reincidencia consiste en la ejecución de actos u omisiones, considerados como infracción y que se repiten una vez que los anteriores dejaron de surtir sus efectos. Si éstos persisten, habrá continuidad y no reincidencia. Para que haya reincidencia es necesario que se haya castigado ya el hecho constituido de la infracción.

1.3 INFRACCIÓN.

En sentido lato, toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes, constituye una infracción.

Las infracciones tributarias pueden consistir en dos diferentes especies: los delitos y las infracciones en sentido estricto. A estas últimas se les llama también, en la doctrina mexicana y extranjera con otros dos vocablos: faltas y contravenciones. El segundo tiene poco uso en la literatura mexicana.

La contravención, falta o simple infracción, no se distingue sustancialmente del delito, Es más, en el Derecho Mexicano, ya hemos hecho notar que el mismo hecho puede tener categoría simultánea de delito y de infracción.

Manifiesta **SÁINZ DE BUJANDA** citado por **FRANCISCO DE LA GARZA** “ un sentido descriptivo de las infracciones tributarias y de las sanciones inherentes a ellas ofrece, pues, escasas dificultades conceptuales, bastaría analizar pacientemente las normas reguladoras de cada tributo y aquellas otras que se refieren, con carácter de generalidad, a todo el ordenamiento tributario, o a determinados sectores del mismo, para hacer un repertorio de posibles infracciones, que podrían ser clasificadas a criterios técnicos”.⁶

Por lo tanto defino a la infracción como “todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe”.

⁶ DE LA GARZA Francisco. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. Edit. Porrúa. Pág. 889 22 edición

1.4 CONTRAVENCIÓN.

La contravención es la violación no delictual de la norma tributaria. Se está en presencia de ella cuando el contribuyente viola una disposición fiscal sin ánimo de causar un perjuicio económico al Erario; no existe dolo o mala fe de su parte, sino a lo sumo, negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones.

Precisamente por ser una infracción no intencional, algunos autores consideran a la contravención como falta menor no merecedora de todo el rigor de las sanciones pecuniarias.

Las infracciones de comisión o de intención se originan por la violación delictuosa de las leyes tributarias, como son aquellas infracciones cometidas con pleno conocimiento o intención por parte del contribuyente, con el fin de causar un perjuicio a los intereses de la hacienda Pública, por ejemplo, alterar la contabilidad, exigir un documento falso; falsear los balances o inventarios; proporcionar informes falsos, no declarar los ingresos reales, etc.

Las infracciones instantáneas e infracciones continuas; las primeras son las que se consumen y agotan en el momento en que se cometen, por ejemplo no presentar declaración dentro del término señalado, no retener un impuesto en el momento que la ley señala, etc. Las infracciones continuas, denominadas también de hábito, son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten hasta que el particular cesa de cometer los actos violatorios, que son las que se realizan instante tras instante, día tras día, hasta que el infractor cesa en sus actos; por ejemplo llevar una contabilidad alterada, no llevar

contabilidad, llevar doble juego de libros de contabilidad, no estar inscrito como contribuyente habitual, etc.

Hay infracciones leves e infracciones graves, las primeras son los actos u omisiones del particular que no traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales. Las segundas son los actos u omisiones del particular que traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales.

CAPITULO II

RÉGIMEN JURÍDICO ADUANERO

2.1. MERCANCIAS

2.2. TRÁFICO

2.3. DEPOSITO PREVIO DE MERCANCIAS

2.4. ABANDONO

2.5. LEGITIMACIÓN

2.6. IMPUESTO ADUANERO

2.1. MERCANCÍAS.

Etimológicamente, mercancía deriva de “mercado” del latín “marcatus” que significa comercio, tráfico, mercado.

El término “mercancías” dentro del derecho Aduanero reviste particular interés; durante siglos la potestad aduanera ha estado vinculada a este concepto. Tan es así, que muchos autores en diferentes épocas han definido el objeto de la relación aduanera en base al vocablo mercancías; idea actualmente superada, pero sin que esto signifique que haya perdido su importancia.

Para nuestra disciplina jurídica, el término mercancía debe ser un concepto muy preciso, tarea nada fácil, si se observa que el propio Consejo de Cooperación de Bruselas no se ha atrevido a formular una definición válida con características generales.

Para los economistas, mercancía es todo aquello que representa un valor económico. Dentro de esta definición se incluyen los bienes inmuebles, por lo tanto no puede ser aplicada al Derecho Aduanero, el cual se estudia solamente bienes muebles objeto del tráfico internacional.

Para Carlos Anabalón citado por Contreras Carvajal son “todos los productos y bienes corporales muebles, sin excepción alguna”.¹

¹ CARVAJAL CONTRERAS Máximo. DERECHO ADUANERO. Edit. Porrúa. Pág. 355. 14 edición

Nuestra ley aduanera en su artículo 2 fracción III en forma genérica define a las mercancías diciendo que “son los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aún cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular”.

Las mercancías se dividen por su origen en:

Nacionales.- Las que se produzcan en el país, o se manufacturen en el mismo con materias primas nacionales o nacionalizadas.

Nacionalizadas.- Las que siendo extranjeras han satisfecho todos los requisitos y pagado sus contribuciones de importación entrando a la circulación y consuma del país.

Extranjeras.- Son aquellas que por su origen provengan del extranjero y no se hayan nacionalizado.

Comunitarias.- Las que según sus reglas de origen proceden de una zona de integración aduanera económica.

Por sus requisitos:

Libres.- Las que para su importación o exportación no requieren de requisitos especiales.

Restringidas.- Las que para ser importadas o exportadas necesitan de permiso previo de autoridad competente.

Reguladas.- Las que necesitan de autorización de autoridad competente o cumplir con determinadas condiciones para su importación o exportación.

Prohibidas.- las que de ninguna manera pueden ser objeto de comercio exterior.

Por el pago de impuestos:

Exentas.- Aquellas mercancías que no causan el impuesto.

Gravadas.- Las que están sujetas al pago de los impuestos.

Por el régimen aduanero:

Importación.- Las que se introducen a un territorio aduanero.

Exportación.- Las que se extraen de un territorio aduanero.

Tránsito.- Las que circulan por un territorio aduanero.

Depósito.- Las que se guardan en almacenes generales de depósito.

Por su lugar de destino:

Región fronteriza.- Lo que su destino son las zonas de desgravación aduanera.

Franja fronteriza.- Lo que su destino es una zona de veinte kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales.

Zona gravada.- Lo que su destino es cualquier parte del territorio nacional, con excepción de las regiones y franjas fronterizas.

2.2. TRÁFICO.

La ley vigente regula como tráfico autorizado para la introducción o extracción de mercancías del territorio nacional al: marítimo, terrestre, aéreo, fluvial, postal, así como medios de conducción.

Todas las maniobras de carga, descarga, transbordo, almacenamiento, conducción y revisión de mercancías o equipajes sólo podrán efectuarse por los lugares autorizados y en horas y días hábiles.

Los lugares autorizados para la entrada y salida de mercancías y sus maniobras de carga, descarga, transbordo y almacenamiento están regulados en el artículo 7º. Del reglamento de la Ley Aduanera, así como los días y horas hábiles son dados a conocer por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general publicadas en el Diario Oficial de la Federación, atento a lo preceptuado por el artículo 10 de la Ley Aduanera.

Para efectuar maniobras se autorizan en tráfico marítimo y fluvial; los muelles, atracaderos o sitios para la carga o descarga de mercancías. En tráfico terrestre; los almacenes, plazuelas, vías férreas. En tráfico aéreo; los aeropuertos que la autoridad competente declare como internacionales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público señalará algunos otros lugares para maniobras. La autoridad aduanera en caso fortuito, de fuerza mayor o causas debidamente justificadas podrá habilitar lugares diferentes para la entrada, salida, maniobras o conducción de mercancías distintas a las autoridades y por el tiempo que dure la circunstancia eventual.

Las empresas porteadoras, los conductores de mercancías, capitanes de buques o pilotos tienen las siguientes obligaciones: permitir la visita de inspección que la autoridad aduanera realice en los medios de transporte o presentarlos en el lugar que indique la autoridad. Cumplir con las medidas que se señalen para prevenir y asegurar en los vehículos el cumplimiento a las disposiciones de la ley.

Exhibir, cuando sean requeridos, los libros de navegación y demás documentos que amparen los vehículos y las mercancías que conduzcan. Presentar a la autoridad aduanera las mercancías y los documentos que las amparen en las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda.

En casos de mercancías explosivas, inflamables, contaminantes, radiactivas o corrosivas, fijar las marcas o símbolos que internacionalmente son obligatorios, evitar la venta de mercancías extranjeras en las embarcaciones o aeronaves.

Pagar los créditos fiscales que se hubieren causado. Proporcionar información sobre las mercancías que transporten, en medios magnéticos. Cuando se trata de mercancías que su manejo implique un riesgo, como en el caso de explosivos, radioactivos, inflamables, etc., la ley aduanera señalará sus requisitos.

2.3. DEPÓSITO PREVIO DE MERCANCÍAS.

Según su definición etimológica, depósito significa “poner en seguridad algo” por lo tanto, la autoridad aduanera determina como un paso previo a la tramitación aduanera o despacho, que las mercancías de comercio exterior sean depositadas en almacenes ad-hoc para su guarda y custodia.

Con el nombre de depósito provisional o depósito temporal se le conoce en otros países, en nuestro país lo consideramos convenientemente con el vocablo “previo” ya que éste denota la intensión de la autoridad aduanera de asegurar anticipadamente el control y seguridad de las mercancías antes de que se efectúe el despacho aduanero.

El almacenamiento o depósito de estas mercancías puede ser, en nuestro país un servicio público, que el Estado otorga directamente aunque es frecuente que lo concesione dando lugar a esto a la distinción que se ha elaborado de depósitos fiscales o fiscalizados.

El primero es cuando se presta el servicio directamente por el estado a través de la autoridad aduanera. El segundo, es cuando un particular, persona moral obtiene la concesión o autorización del Servicio de Administración Tributaria para guardar mercancías previamente a su despacho aduanero.

En la reforma a la ley aduanera del año 2002, los recintos fiscalizados se pueden crear mediante autorización que otorgue el Servicio de Administración Tributaria: cuando un particular tenga el uso o goce de un inmueble colindando con un recinto fiscal o dentro o colindante a un recinto portuario.

El Concesionario o autorizado debe sujetarse a una serie de requisitos y formalidades y pagar un aprovechamiento basado en el 5% de los ingresos brutos obtenidos.

El glosario de términos aduaneros elaborado por técnicos de A.L.A.L.C. (Asociación Latinoamericana Aduanera de Libre Comercio) entiende por depósito de aduanas a los “locales y recintos pertenecientes a la aduana o autorizados por ésta, donde las mercancías pueden ser almacenadas bajo control de la aduana, sin pago previo de los derechos e impuestos correspondientes.

Para las mercancías consideradas como el riesgo por ser inflamables, corrosivas, contaminantes, explosivas o radiactivas, sólo podrán almacenarse en almacenes fiscales o fiscalizados especialmente habilitados por sus condiciones de seguridad. Las mercancías radioactivas y explosivas, serán entregadas a las autoridades u organismos competentes bajo cuya custodia y supervisión quedarán almacenadas.

Durante el tiempo de mercancías estén en depósito se presentarán los servicios de almacenaje, manejo, custodia, análisis de laboratorios, vigilancia, etiquetado, mercado y colocación de leyendas de información comercial; pudiendo practicarse actos de conservación, exámenes y toma de muestra pagándose en este caso los impuestos y las cuotas compensatorias correspondientes.

El Fisco Federal responderá en el caso de extravío, destrucción o inutilización de las mercancías y por el monto de los créditos fiscales, por el valor de la mercancía y por el monto de los créditos fiscales si éstos se hubieren pagado.

Ante el Fisco será responsable el personal aduanero encargado del manejo y custodia de las mercancías. Las mercancías deberán estar depositadas y bajo custodia de la autoridad aduanera, y las causas serán imputables a la autoridad aduanera.

Para obtener el pago del valor que tenían al tiempo de su depósito ante la aduana, al propietario de mercancías extraviadas en definitiva de un recinto fiscal deberá solicitarlo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dentro del plazo de dos años, para lo cual acreditará que, al momento del extravío, dichas mercancías se encontraban en el recinto fiscal y bajo custodia de las autoridades aduaneras, así como el importe de su valor. De ser procedente la solicitud, el Fisco Federal, a través de la citada Secretaría, pagará el valor de la mercancía extraviada.

En los casos de que el extravío se realice en un almacén fiscalizado, serán responsables directamente ante el fisco por el importe de los créditos fiscales que corresponda pagar por las mercancías, las personas que tengan la concesión o autorización para prestar el servicio de almacenaje, manejo y custodia de mercancías.

Se considera que una mercancía se ha extraviado, si han transcurrido tres días sin que se haya presentado para su examen, entrega, reconocimiento o cualquier otro propósito. Si el extravío es ocasionado por causa fortuita o fuerza mayor, no existirá responsabilidad ni para Fisco Federal ni para sus empleados.

Si las mercancías en depósito ante la aduana se destruyen por accidente, la obligación fiscal se extinguirá, debiéndose comunicar en un plazo de 24 horas el siniestro al Fisco.

2.4. ABANDONO.

El acto por el cual las mercancías que se encuentran en depósito aduanero pasan a propiedad del Fisco, se denomina abandono.

El acto reviste dos formas:

Expresa, cuando el interesado o quien tiene la facultad para hacerlo manifiesta por escrito su voluntad de transmitir sus mercancías al Fisco.

Tácita, cuando al vencimiento de determinados plazos fijados por las normas aduaneras, los interesados no han tramitado o retirado del depósito sus mercancías, pasando éstas en propiedad al Fisco.

El abandono no es una forma coactiva que el Estado imponga para adquirir la propiedad de las mercancías, sino que es el interesado quien en forma de renuncia o por su abandono y desinterés pierde su derecho de propiedad y ésta se transmite al Fisco.

El abandono tácito tiene el efecto jurídico de extinguir el derecho de propiedad que sobre las mercancías tiene el sujeto pasivo, al cumplir los plazos que la ley establece para que sean retiradas del dominio fiscal las mercancías.

El plazo para el abandono tácito en tratándose de importación será de dos meses. En exportación el plazo es de tres meses. Tratándose de mercancías explosivas, inflamables, contaminantes, radioactivas, corrosivas, animales vivos, o perecederos o de fácil descomposición, el

plazo es de tres días, que se aumentará hasta en 45 días, cuando las instalaciones cuenten con los elementos suficientes para su conservación o mantenimiento.

El equipo especial que utilicen las embarcaciones para las maniobras dejadas en tierra, causan abandono, tres meses después de que la embarcación haya salido del puerto. En este tiempo podrán ser utilizadas por cualquier embarcación de la misma empresa porteadora. El plazo se computará a partir de que se presente la lista descubriendo el equipo.

En cuanto a las mercancías que pertenezcan a embajadas o consulados extranjeros y a organismos internacionales; equipajes y menajes de casa de funcionarios o empleados de las mencionadas representaciones u organismos el plazo para el abandono será de tres meses.

Las mercancías embargadas por la autoridad aduanera y sujetas a un proceso administrativo o judicial, en el cual ha existido resolución favorable al contribuyente para su devolución, y ésta no se realice en dos meses a partir de la fecha en que quedaron a su disposición, causarán abandono en dicho plazo.

Cuando se trate de mercancías de riesgo, explosivas, inflamables, contaminantes, radioactivas, corrosivas o perecederas, de fácil descomposición, así como animales vivos; y los recintos fiscales no se encuentren en lugares ad-hoc para su conservación, podrán venderse o donarse en un plazo de tres días y del producto de la venta cubrir las contribuciones, quedando el remanente a disposición del interesado por un plazo de tres meses, pasado el cual causará abandono.

En todos los casos de abandono tácito, la autoridad aduanera notificará personalmente o por correo certificado con acuse de recibo al propietario o consignatario que ha transcurrido el plazo, otorgándole 15 días más para que retire los bienes, previo cumplimiento de todos los requisitos legales; cuando no hay domicilio se notificará por estrados en la aduana.

Transcurrido dicho plazo, las mercancías pasarán por disposición legal a ser propiedad del Fisco Federal. En los almacenes fiscalizados, el concesionario deberá vender, donar o destruir, las mercancías que causen abandono. El adquirente podrá retornarlas o destinarlas a un régimen aduanero.

2.5. LEGITIMACIÓN.

En materia aduanera, se utiliza la figura de la legitimación para poder actuar en los trámites ante las autoridades aduaneras; considero que la actualización de esa figura no es la adecuada, ya que se entiende por legitimación la acción y efecto de legitimar, y si legitimar es probar o justificar la verdad de una cosa o la calidad de una persona o caso conforme a las leyes, hubiera sido mas adecuado utilizar la palabra de la institución de la personalidad, ya que está última es una aptitud legal que se tiene para intervenir en un negocio o para comparecer en juicio. El Código anterior en forma más técnica manifestaba quiénes tenían personalidad para la tramitación de las autoridades del ramo aduanal.

Sólo tiene legitimación para promover el despacho aduanero:

- a) El agente aduanal y sus mandatarios autorizados.
- b) El apoderado aduanal.
- c) El agente o apoderado aduanal que promueva el régimen de tránsito interno. El agente aduanal que tramita el régimen de tránsito internacional.
- d) Los pasajeros provenientes de viajes internacionales por las mercancías que excedan franquicia, sin que exceda el valor de mil dólares norteamericanos.
- e) La persona que tramite la importación o exportación temporal de determinadas mercancías.
- f) El Servicio Postal Mexicano por las importaciones o exportaciones que se efectúen por vía postal.

- g) Las personas que realicen importación o exportaciones de mercancías cuyo valor sea hasta de mil dólares de los Estados Unidos y aquellas empresas de las regiones fronterizas y franja fronteriza norte en un sistema de transición, cuando importen mercancías hasta por un valor de cinco mil dólares.

2.6. IMPUESTO ADUANERO.

Para Archille Cutrera, tratadista italiano, el impuesto aduanero es “un pago en dinero debido al Estado por todo aquel que transporte, hacia un lado u otro de la frontera, una mercancía sometida a derecho y destinada a ser consumida en el interior o exterior del territorio aduanero del Estado”.

Fernández Lalanne, dice que “son tributos o gravámenes aduaneros los derechos o impuestos y las tasas que el fisco nacional exige coactivamente de los obligados a su pago, como consecuencia de la importación o exportación de mercaderías a través de las fronteras del país, o por la prestación de servicios”.²

Por su parte Polo Bernal los define “como prestación pecuniaria que deben pagar las personas físicas o morales que hacen pasar mercancías a través de las fronteras, costas o límites de un país determinado, sean nacionales, nacionalizadas o extranjeras, destinadas a ser consumidas, respectivamente, dentro del territorio nacional o fuera de dicho territorio”.³⁴

De las definiciones transcritas podemos sacar los elementos constitutivos de la obligación aduanera:

² CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. DERECHO ADUANERO. Pág.369 14Edición. Edit. Porrúa

³ Idem. Pág. 360

⁴ Idem. Pág. 360

1.- El sujeto activo, es el Estado ya que es el que impone la obligación tributaria aduanera y exige el cumplimiento de ella, percibiendo la contribución. En nuestro sistema jurídico, el Estado también puede tener la categoría de sujeto pasivo.

2.- El sujeto pasivo, es la persona física o moral que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria por haberse colocado dentro de los supuestos de la norma aduanera, figurando en sus facturas, pedimentos, declaraciones y en términos generales, en documentos aduaneros con esa categoría. El responsable solidario podrá adquirir la categoría de sujeto pasivo por haber intervenido en la obligación aduanera o por disposición legal.

3.- Hecho generador, es el documento en que nace la obligación tributaria.

4.- El objeto del impuesto es la entrada o salida de mercancías del territorio aduanero.

5.- Base gravable; es la cantidad sobre la cual se determina el impuesto. En el impuesto de importación, será el valor de transacción o el que la ley estime. En la exportación el valor comercial de las mercancías.

6.- Cuota, es la cantidad que debe cubrirse de acuerdo al porcentaje del valor de la mercancía. En nuestro impuesto es una cuota proporcional; es decir es la cantidad en dinero que se percibe por unidad tributaria.

7.- La obligación aduanera, consiste en el pago en dinero que el sujeto pasivo debe enterar al Estado en concepto de impuesto por la introducción o extracción de mercancías del territorio aduanero, una vez

realizado el aforo y cumplido con las formalidades y requisitos necesarios.

Los impuestos aduaneros se clasifican en:

Por su finalidad:

- a) Fiscales, cuando el Estado los utiliza con el fin de tener un ingreso para el cumplimiento de sus objetivos.
- b) Protectores, y los define el maestro EMILIO MÁRGAIN en los siguientes términos: “Cuando el Estado busca la protección de su economía interna, protegiendo la industria, la planta productiva, su mercado de divisas, su balanza comercial”.⁵

Por su gravamen:

- a) Específico. Cuando el impuesto se determina por una cantidad monetaria fija según una medida aritmética.
- b) Ad-valorem. Cuando el impuesto se calcula en base a un porcentaje fijo del valor de las mercancías.
- c) Mixtos. Cuando el impuesto se percibe por medio de combinaciones del específico y el ad-valorem.

Por su pago:

- a) Definitivo. Cuando las mercancías que han sido introducidas o extraídas de un país, van a ser consumidas o usadas.

⁵ MARGAIN MANANAUTOU, Emilio. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO. Editorial Porrúa. Pág. 140

- b) Garantizado. Cuando las mercancías retornen al extranjero o de él, ya sean en un mismo estado o después de un proceso industrial.
- c) Suspensivo. Cuando las mercancías se depositan en almacenes generales de depósito, o son para la industria automotriz.

La ley mexicana divide en dos grandes rubros los impuestos al comercio exterior:

A) De importación, que comprende:

1.- General, conforme a la tarifa respectiva.

B) De exportación, que incluye el:

1.- General, conforme a la tarifa, respectiva.

CAPITULO III

REGÍMENES ADUANEROS

3.1. CONCEPTO

3.2. DEFINITIVOS

3.3. TEMPORALES

3.4. DEPÓSITOS FISCALES

3.5. TRÁNSITO DE MERCANCÍAS

3.1. CONCEPTO.

El Consejo de Cooperación de Bruselas define como: “la destinación que pueden recibir según las leyes y reglamentos aduaneros, las mercancías sujetas al control de la aduana”¹

La Asociación Latinoamericana lo define como: “tratamiento aplicable a las mercaderías sometidas al control de la aduana, de acuerdo con las leyes y reglamentos aduaneros, según la naturaleza y objetivos de la cooperación”²

De las definiciones mencionadas podemos manifestar que las normas aduaneras establecen las formas de destinación y los particulares podrán voluntariamente seleccionar para sus mercancías, alguna de las formas debiendo de cumplir con las obligaciones aduaneras propias del régimen escogido.

En términos generales podemos clasificar al régimen aduanero en:

- 1.- Definitivos.- Que se clasifican en: importación y de exportación;
- 2.- Suspensivos.- Dentro de los cuales están: admisión temporal, salida temporal y depósito aduanero (fiscal y particular);

¹ CARVAJAL CONTRARAS Máximo. DERECHO ADUANERO. PORRÚA. PÀG. 421 14 EDICIÓN

² Idem. Pág. 421

3.- Transitorios.- De los cuales tenemos: tránsito y redestinación o reembarque;

4.- Restringidos.- Están: nacionalización en zonas especiales y nacionalización bajo franquicias.

Por lo que respecta a la legislación mexicana, específicamente en la ley aduanera, se clasifican de la siguiente manera:

- A) Definitivos.- Que son los de importación y los de exportación;
- B) Temporales.- Los cuales son: de importación y de exportación, a su vez los de importación, se dividen: para retornar al extranjero en el mismo estado. Para la elaboración, transformación o reparación, en programas de maquila o de exportación. Los de exportación pueden ser: para que retornen al país en el mismo estado, para la elaboración, transformación o reparación.
- C) Depósito Fiscal.- Se subdivide en: importación definitiva, exportación definitiva, para retornar al extranjero, para reincorporarse al mercado nacional e importación temporal para la empresa.
- D) Tránsito.- Respecto de las mercancías pueden ser: interno e internacional.
- E) Elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado y recintos fiscalizados estratégicos.

Para entrar al campo del Derecho Aduanero será necesario presentar el documento denominado pedimento, el agente aduanal o apoderado aduanal solicite el régimen aduanero para las mercancías y manifieste bajo protesta de decir verdad, el cumplimiento de las obligaciones y formalidades del propio régimen.

3.2. DEFINITIVOS.

Se define según el maestro AGUSTÍN GARCIA LOPEZ como: “La entrada de mercancía de procedencia extranjera para permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado”³

La definición anterior, nos permite observar que existen diferencias entre nuestra ley y la de los organismos internacionales.

La importación es el hecho material de introducir mercancías a un territorio aduanero; con una permanencia de tiempo ilimitado.

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 este régimen definitivo, quedando las mercancías a la libre disposición de sus propietarios.

La importación es una operación por la que un producto de procedencia extranjera se dedica al consumo interior de un territorio aduanero, previo el pago de los derechos de aduanas y de su importe en divisas extranjeras o en divisas nacionales transferibles.

Cuando las mercancías que se hubieran importado en definitiva, resultan defectuosas o de especificaciones distintas a las convenciones, la autoridad aduanera previa comprobación, aceptará su retorno al extranjero sin el pago de los impuestos a la exportación, siempre y cuando la solicitud de retorno sea hecha dentro de los tres meses

³ CARVAJAL CONTRERAS MÁXIMO. DERECHO ADUANERO. PORRÚA. PÁG.430. 14 EDICIÓN

siguientes, contados a partir de la fecha en que se hubiera realizado el despacho o de seis meses en el caso de maquinaria y equipo. El retorno tiene por objeto sustituir las mercancías por otras de la misma clase y cantidad, que subsane los defectos o vicios mencionados.

Las mercancías sustituidas deberán de ser introducidas al país en un plazo de seis meses, que se contará desde la fecha del retorno de las mercancías defectuosas, de especificaciones distintas y pagarán en su caso, por impuestos, sólo la diferencia que pudiera existir. Si las mercancías son introducidas vencido el plazo de seis meses o no son equivalentes a las que sustituyen, causarán el impuesto de importación y se impondrán las sanciones que corresponda.

Las empresas podrán importar bajo esta modalidad cuando:

- a) El importador verifica y asume como ciertos, bajo su responsabilidad, los datos sobre las mercancías que le proporcione su proveedor necesarios para elaborar el pedimento correspondiente, mismos que deberá manifestar al agente o apoderado aduanal que realice el despacho;
- b) El agente o apoderado aduanal que realice el despacho de las mercancías queda liberado de cualquier responsabilidad, inclusive de las derivadas por la omisión de contribuciones y cuotas compensatorias o por incumplimiento las demás regulaciones y restricciones no arancelarias, cuando hubiera asentado fielmente en el pedimento los datos que le fueron proporcionados por el importador y conserve a disposición de las autoridades aduaneras el documento por medio del cual le fueron manifestados dichos datos;

- c) Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento, verificación de mercancías en transporte o visitas domiciliarias, las autoridades aduaneras determinen omisiones en el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias que se causen con motivo de la importación de mercancías, se exigirá el pago de las mismas y de sus accesorios. En este caso no serán aplicables otras sanciones que por dichas omisiones se encuentren previstas en la Ley Aduanera o en el Código Fiscal de la Federación, a que puedan estar sujetos el importador o el agente o apoderado aduanal;
- d) El importador deberá, además pagar las contribuciones y cuotas compensatorias que, en su caso, resulten a su cargo conforme a lo señalado en el artículo 99 de la Ley Aduanera;
- e) El importador podrá pagar espontáneamente las contribuciones y cuotas compensatorias que haya omitido pagar derivadas de la importación de mercancías importadas bajo el procedimiento previsto en este artículo. Dichas contribuciones actualizadas causarán recargos a la tasa aplicable para el caso de prórroga de créditos fiscales del mes de que se trate, siempre que dicho pago se realice dentro de los treinta días naturales siguientes a aquél en el que se hubiere efectuado la importación correspondiente. Si el pago se efectúa con posterioridad a dicho plazo, los recargos sobre las contribuciones actualizadas se causarán a la tasa que corresponda de acuerdo con el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación. En ambos supuestos las contribuciones se actualizarán por el período comprendido entre el penúltimo mes anterior a aquél en que se omitió la contribución y el mes inmediato anterior a aquél, en que efectúe el pago.

Las cuotas compensatorias causarán recargos a las tasas previstas en los dos supuestos del párrafo anterior, según se trate;

- f) El importador deberá registrar ante el Servicio Administración Tributaria, a los agentes o apoderados aduanales y transportistas designados para operar esta modalidad.

En relación a la exportación definitiva el glosario latinoamericano define como: la “salida de cualquier mercancía de un territorio aduanero”.

La Ley Aduanera lo define como: la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado.

La finalidad de permanencia ilimitada da la connotación definitiva a este régimen, lo que permite el cobro de los impuestos, si no existe exención; así como el cumplimiento de requisitos especiales, para que se produzca el objeto de la obligación tributaria.

3.3. TEMPORALES.

Para México el régimen de importación temporal, es la entrada al país de mercancías para permanecer en él por tiempo limitado y para una finalidad específica, siempre y cuando retornen al extranjero.

Los interesados deberán de señalar en el pedimento la finalidad a la que se destinarán las mercancías y el lugar donde habrá de realizarse la citada finalidad.

En este régimen aduanero no se pagarán los impuestos al comercio exterior; ni el impuesto al valor agregado; y el derecho de trámite aduanero es una cuota fija muy reducida. Las mercancías deberán de cumplir con las regulaciones y restricciones no arancelarias y formalidades para el despacho. No hay cuotas compensatorias.

La importación temporal para retornar al extranjero en el mismo estado consiste en la introducción al país de mercancías para permanecer por tiempo limitado, las cuales una vez realizada la finalidad para la que se autorizó su ingreso, regresan al extranjero sin modificación alguna.

Se establece los siguientes plazos:

- a) Por un mes: los remolques, semirremolques y plataformas que sirvan para el transporte de contenedores, sólo para conducir las mercancías que en ellos se hubieran introducido o las que se conduzcan para su exportación. No requiere pedimento ni intervención del Agente Aduanal.

- b) Hasta por treinta días. Los equipos e instrumentos musicales que traigan consigo los artistas extranjeros al arribo a la aduana de entrada al país. A las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades de periodismo para la prensa, radio o televisión así como actividades relacionadas con la cinematografía; las mercancías que necesiten para el desempeño de sus funciones. También podrán importarse temporalmente, maquinarias y aparatos necesarios para cumplir un contrato derivado de licitaciones o concursos. Las personas que presten sus servicios profesionales de medicina que en forma individual o como integrantes de una brigada médica realicen labores altruistas podrán importar el equipo y los instrumentos que traigan consigo para tal efecto.

- c) Hasta por seis meses: Requiere pedimento donde se señale finalidad y lugar donde se cumpla; e intervención de Agente Aduanal.

- d) Por un año: requiere pedimento u otro documento autorizado donde se señale finalidad, lugar de cumplimiento e intervención de agente aduanal.

- e) Por el plazo que dure su calidad migratoria, vehículos y menajes de casa de los no inmigrantes, turistas, visitantes, estudiantes e inmigrantes rentistas. Requiere pedimento y servicio de Agente Aduanal.

- f) Por diez años: contenedores, aviones y helicópteros, embarcaciones y casas rodantes.

MÁXIMO CARVAJAL CONTRERAS define a la importación temporal para transformación, elaboración o reparación o admisión temporal para

perfeccionamiento activo, como: “la introducción de mercancías destinadas a un proceso de transformación, elaboración o reparación, en programas de maquila y de exportación para retornar posteriormente al extranjero.”⁴

Solamente las maquiladoras o las empresas con programas de exportación autorizadas por la Secretaría de Hacienda Y Crédito Público, podrán importar temporalmente mercancías para retornarlas al extranjero, después de haberse destinado a un proceso industrial de transformación, elaboración o reparación. Podrán cambiar el régimen a definitivo.

Estas empresas, deberán, por conducto de agente o apoderado aduanal, informar sobre las mercancías que retornen la proporción que representan de las importadas temporalmente, las mermas y desperdicios que no retornen o se destinen al mercado nacional. Esta declaración debe hacerse anualmente y en las formas aprobadas.

Las importaciones temporales de bienes de activo fijo que realicen estos contribuyentes, podrán ser cambiadas a régimen definitivo siempre que se paguen las contribuciones actualizadas en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación y los recargos generados.

Los productos resultantes de los procesos de transformación, elaboración o reparación que retornen, pagarán impuestos a la exportación correspondientes a las materias primas o mercancías nacionales o nacionalizadas que se hubieren incorporado.

⁴ CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Op.cit.437

Cuando existan causas justificadas que impidieran llevar a efecto el proceso industrial para las mercancías importadas temporalmente, la autoridad aduanera permitirá el retorno sin el pago de los impuestos.

En nuestro país la exportación temporal, consiste es la salida del territorio nacional de mercancías para permanecer en el extranjero por tiempo limitado y para una finalidad específica.

La exportación temporal de mercancías nacionales o nacionalizadas se sujetarán a lo siguiente: no se pagarán los impuestos del Comercio Exterior; deberán de cumplirse con las formalidades del despacho y de las obligaciones en materia de restricciones o de regulaciones no arancelarias; utilización de otro documento autorizado en sustitución del pedimento.

La exportación temporal podrá convertirse en definitiva en las mismas condiciones y circunstancias que estable la importación temporal.

La exportación temporal de mercancías para retornar al país en el mismo estado, consiste en la salida de mercancías nacionales y nacionalizadas, las cuales una vez realizada la finalidad por la que se autoriza, regresan del extranjero sin modificación alguna dentro de los siguientes plazos:

1.- Por tres meses: los remolques, semirremolques. No requieren del pedimento ni de la intervención de Agente Aduanal;

2.- Hasta por seis meses: los envases de mercancías; las que realicen los residentes en México sin establecimiento permanente en el extranjero, se requiere de pedimento y de Agente Aduanal;

3.- Por el período que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para aquellas mercancías que se señalen y que de acuerdo a

las condiciones económicas del país que lo ameriten. Se requiere de pedimento y de Agente Aduanal.

La exportación temporal de mercancías para la transformación, elaboración o reparación, es la salida de mercancías de nuestro país para retornar posteriormente a él, después de haberse destinado a un proceso de transformación, elaboración o reparación en el extranjero. El plazo para la realización del proceso industrial será el necesario para cumplir con esa finalidad, sin que pueda exceder del máximo establecido legalmente. El plazo máximo son de dos años y se requiere elaborar pedimento e intervención de Agente Aduanal.

Las mercancías así exportadas, a su retorno, pagarán los impuestos que correspondan al valor de las materias primas o mercancías incorporadas, más el precio de los servicios necesarios para su transformación, elaboración o reparación de acuerdo a la clasificación arancelaria de la mercancía retornada.

Las mermas resultantes de los procesos industriales no causarán el impuesto de exportación. Por lo que hace a los desperdicios, se exigirá el pago de dichos impuestos, conforme a la clasificación arancelaria que corresponda a las mercancías exportadas, salvo que se hubieran destruido o retornen al país. Las mermas y desperdicios no gozarán de estímulos fiscales.

3.4. DEPÓSITOS FISCALES.

El depósito fiscal se define como el almacenamiento de mercancías de procedencia extranjera o nacional en Almacenes Generales de depósito autorizados para ello y bajo el control de las autoridades aduaneras, el cual se efectuará una vez que se hayan determinado los impuestos a la importación o a la exportación y en su caso las cuotas compensatorias.

Para la Asociación Latinoamericana es “el régimen aduanero en virtud del cual las mercancías nacionales o extranjeras permanecen bajo control de la aduana, en un lugar designado o habilitado al efecto, depósito de aduanas, con suspensión del pago de los derechos e impuestos que pudieran corresponderle con ocasión de su posterior desaduanamiento”.⁵

De los conceptos antes manifestados las características más sobresalientes son:

- 1.- Los impuestos quedan en suspenso hasta en tanto no se retiren las mercancías del depósito. Retiro que puede ser parcial o total.
- 2.- Se pueden depositar mercancías nacionales o extranjeras;
- 3.- El depósito sólo puede establecerse en una organización auxiliar de crédito, denominado Almacén General de Depósito;

⁵ CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. op.cit. pág. 440

4.- Las mercancías nacionales se entenderán exportadas definitivamente desde el momento en que se depositen;

5.- Los impuestos ad-valorem, contribuciones serán actualizadas de acuerdo a la variación cambiaria que hubiera tenido el peso frente al dólar americano, en el período de entrada al almacén y salida del mismo de las mercancías en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, es decir, de acuerdo al índice nacional de precios al consumidor.

6.- El almacén otorgará una "Carta Cupo" donde se consignarán los datos del agente o apoderado aduanal que promoverá el despacho. Dicha Carta podrá ser cancelada notificando a esta situación dentro del plazo de cinco días;

7.- El almacén debe avisar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el plazo de 20 días, si existen faltantes o sobrantes entre lo que dice el pedimento y lo que recibió. El silencio supone la conformidad;

8.- Para enviar las mercancías a Depósito se debe hacer un tránsito interno.

Con las mercancías en depósito fiscal podrá efectuarse, el régimen de importación definitiva, el de exportación definitiva, el retorno de las mercancías si son extranjeras o el de reincorporarse al mercado, las que por su origen sean nacionales.

Para sujetarse al régimen de depósito fiscal los interesados deberán de expresar a la presentación del pedimento de importación o de exportación, su deseo de acogerse a este régimen y adjuntar la carta de

cupo del almacén general de depósito en donde quedarán en custodia las mercancías ya sean extranjeras o nacionales.

Los almacenes generales de depósito tendrán bajo su responsabilidad, custodia y conservación, las mercancías almacenadas bajo el régimen de depósito fiscal, desde el instante que expidan su autorización a través de la llamada “carta cupo”.

La ley autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que mediante autorización otorgue en aeropuertos internacionales y puertos de altura; depósitos fiscales de mercancías para su venta y exposición sin causar los impuestos al comercio exterior y cuotas compensatorias con la única condición de que la venta se realice con pasajeros que salgan directamente de nuestro país al extranjero. Asimismo, temporalmente para locales destinados a exposiciones internacionales de mercancía.

La autoridad aduanera tendrá la facultad de controlar estos establecimientos, sus instalaciones, vías de acceso y oficinas; teniendo la obligación el titular de la concesión de pagar los emolumentos que devengue el personal aduanero que interviene en estos servicios.

Las mercancías destinadas al régimen de depósito fiscal, podrán ser adquiridas por terceros, siempre que la autoridad aduanera y el almacén de depósito otorguen su conformidad. El adquirente queda subrogado en todos sus derechos y obligaciones.

No podrán ser objeto del régimen de depósito fiscal las armas, municiones y mercancías 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 o perlas mencionadas, ni los artículos de jade, coral, marfil o ámbar ni vehículos.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar que los lugares en que se vaya a realizar una exposición internacional de mercancías de Comercio Exterior, se conviertan en forma temporal en un depósito fiscal siempre que se cumplan los requisitos de control que se determinen.

De igual manera se establece que en los depósitos fiscales de las empresas de la industria automotriz terminal, las mercancías puedan ser sometidas a un proceso de ensamble y fabricación de vehículos.

3.5. TRÁNSITO DE MERCANCÍAS.

Es el régimen aduanero bajo el cual se colocan las mercancías transportadas bajo control aduanero de una oficina de aduana a otra oficina de aduana de un mismo territorio aduanero.

En cambio el Glosario Latinoamericano entiende que es “ el régimen aduanero, por el cual las mercancías que se encuentren sometidas al control aduanero son transportadas desde una aduana a otra dentro de un territorio aduanero, estén o no destinadas al extranjero.”⁶

En nuestro país se define el régimen de tránsito como el traslado de una a otra aduana nacional, de las mercancías que se encuentren bajo el control fiscal.

El tránsito reviste dos características:

- 1.- Interno o
- 2.- Internacional.

Se entiende por tránsito interno, cuando la aduana de entrada envía mercancías de procedencia extranjera a otra aduana que se encargará de realizar el despacho para la legal importación de las mercancías, o bien, cuando la aduana de despacho envía mercancías nacionales o nacionalizadas a una aduana de salida, para que se encargue de cumplir con la exportación correspondiente. Asimismo el envío de mercancías

⁶ CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. op.cit. Pág. 443

importadas temporalmente en programas de maquila y el retorno en exportación.

El tránsito internacional será cuando la aduana de entrada envíe a la aduana de salida mercancías de procedencia extranjera que lleguen a nuestro territorio nacional pero con destino al extranjero. O también cuando las mercancías nacionales o nacionalizadas se trasladen por territorio extranjero para ser reingresadas a territorio nacional.

El tránsito interno sólo procederá tratándose de empresas importadoras o exportadoras establecidas y registradas en un padrón ad- hoc.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público fijará plazos máximos para que las mercancías se trasladen de un lugar a otro dentro del régimen de tránsito. Cuando existan causas de fuerza mayor o caso fortuito para que las mercancías lleguen a su destino dentro de los plazos establecidos; el agente, apoderado aduanal o transportista deberán dar aviso a la autoridad aduanera de las circunstancias señaladas.

Tendrán responsabilidad solidaria ante el Fisco Federal, por el pago de contribuciones, cuotas compensatorias, acciones e infracciones; que se cometan durante el traslado de las mercancías.

Los agentes o apoderados aduanales utilizarán un pedimento especial que se presentará en la aduana de entrada. Si las mercancías están destinadas a un tránsito interno que requieren permiso por estar restringidos o necesitan alguna regulación no arancelaria el documento que acredite el cumplimiento, deberá de anexarse al pedimento, así como el documento en que conste la garantía exigida para los casos de precios estimados.(artículos 84 A y 86 de la Ley Aduanera).

En el pedimento se determinarán provisionalmente las contribuciones, aplicando la tasa máxima señalada en la tarifa de importación y exportación, y las de los demás impuestos que se causen, así como las cuotas compensatorias si éstas existen.

En la hipótesis de que las mercancías no arribaran en los plazos autorizados, las contribuciones provisionales se considerarán causadas, transformándose en definitivas, debiendo ser pagadas por los responsables solidarios-transportista, agente o apoderado aduanal junto con sus accesorios, así como las cuotas compensatorias.

Cuando Las mercancías arriben a la aduana de destino, antes de activar el sistema de selección aleatorio, deberán de pagarse las contribuciones y las cuotas, actualizándose desde la fecha de entrada al país, hasta la fecha de liquidación de las contribuciones.

El traslado de las mercancías deberá de realizarse a través de las empresas transportistas, inscritos en el padrón correspondiente.

El Agente o Apoderado Aduanal adscrito a la aduana de despacho es el único que puede promover el tránsito interno. En el tránsito internacional por territorio nacional sólo el Agente Aduanal podrá tramitarlo, ya sea el de la aduana de entrada o el de la aduana de salida y será quien realice los trámites en ambas aduanas.

CAPITULO IV

CULPABILIDAD DE LAS SANCIONES

4.1. CONCEPTO

4.2. DOLO

4.3. CULPA

4.4. APLICACIÓN DE LA SANCIÓN

4.5. REINCIDENCIA

Antes de entrar al estudio del presente capítulo debemos que precisar que la doctrina ha adaptado dos actitudes diametralmente opuestas en lo que se refiere a la naturaleza del ilícito fiscal.

Para unos existe un solo tipo de ilícito con idéntica naturaleza y con diferencias de accidente, en otras palabras, el delito y la contravención son sustancialmente idénticos; para otra escuela doctrinaria, existen naturalezas diferentes entre delito y contravención, las diferencias son sustanciales.

Y con ello motiva la existencia de un derecho tributario administrativo, estrictamente contravencional, con autonomía científica. En cambio, bajo la primera escuela, el derecho tributario penal es una simple rama del derecho penal general, si bien para algunos con carácter excepcional o especial.

Para iniciar y como premisa, debemos indicar que el ilícito fiscal, o la infracción o violación tributaria, es decir, el hecho u omisión que lo constituyen, es cualquier conculcación de las normas jurídicas que contienen las obligaciones sustantivas o formales de contenido tributario.

En conclusión, podemos manifestar que son infracciones tributarias, todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen por acción u omisión, una transgresión de las normas jurídicas de que derivan las obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias, o deberes formales de colaboración con la Administración Financiera para dar efectividad a los créditos fiscales.

4.1. CONCEPTO.

Para el maestro **CUELLO CALÓN** en el más amplio sentido puede definirse la culpabilidad como “el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica”¹

En relación con el tema el jurista mexicano **PORTE PETIT** define a la culpabilidad como “el nexo causal y emocional que liga al sujeto con el resultado de su acto”², posición sólo válida para la culpabilidad a título doloso, pero no comprende los delitos culposos o intencionales en los cuales por su propia naturaleza, no es posible querer el resultado.

Por su parte el juspenalista **IGNACIO VILLALOBOS** expresa: “la culpabilidad, genéricamente, consiste en el desprecio del sujeto por el orden jurídico y por los mandatos y prohibiciones que tienden a constituirlo y conservarlo, desprecio que se manifiesta por franca oposición en el dolo, o indirectamente, por indolencia o desatención nacidas del desinterés o subestimación del mal ajeno frente a los propios deseos, en la culpa”³

En materia administrativa y tributaria se ha discutido si la culpabilidad, en cualquiera de sus dos grados: el dolo y la culpa, constituye un factor indispensable para que exista la responsabilidad por infracciones o contravenciones a las disposiciones administrativas o fiscales.

Según algunos autores, en relación con las contravenciones, la responsabilidad de carácter delictual nace por el mero hecho de la

¹ CASTELLANOS TENA FERNANDO. “LINEAMIENTOS ELEMENALES DE DERECHO PENAL. PÁG. 233.33 EDICIÓN”

² PORTE PETIT CANAUCAP CELESTINO. “APUNTAMIENTOS DE DERECHO PENAL. PÁG. 49. 34 EDICIÓN”

³ CASTELLANOS TENA FERNANDO. OP.CIT. PÁG. 234

infracción y la culpabilidad se presume por la sola comprobación de la desobediencia a la norma.

En consecuencia, no se distingue, según esta corriente, entre dolo y culpa, ni se toman en cuenta en forma principal las condiciones personales del infractor, sino el daño producido al patrimonio fiscal, características todas éstas que hacen la contravención sea considerada como una transgresión formal u objetiva.

Por el contrario, otra corriente doctrinaria que ha analizado con mayor penetración la naturaleza de las contravenciones administrativas fiscales, considera que si se presenta en ellas elemento de culpabilidad, aunque tenga características peculiares que la diferencian de la culpabilidad penal propiamente dicha. ADOLF MERKL objeta el que se defina la transgresión administrativa como mera antijuridicidad objetiva que carece del momento culposo, señalando que “el derecho positivo posee plena libertad para fijar como condición previa la transgresión administrativa, la culpa; puede exigirla para ciertas figuras y excluirla de otras, pueden aceptar las formas de culpabilidad del derecho penal “judicial” o crear otras formas especiales para el derecho penal administrativo”.

Por su parte la profesora uruguaya **ADDY MAZZ**, al hacer una reseña de las distintas posiciones doctrinarias entorno a la naturaleza jurídica de la infracción tributaria, señala entre las consideraciones en que se basan las tesis que le confieren carácter penal, las de responsabilidad fiscal no puede prescindir de la culpabilidad, en la cual se deben distinguir dos grados: dolo y culpa, requiriéndose en el dolo, la voluntad de actuar y la conciencia del perjuicio de fisco. A esta postura se adhiere la citada autora, sosteniendo que las normas penales tributarias tienen naturaleza sustancialmente idéntica al ilícito criminal.

Por su parte el Doctor **MIGUEL ÁNGEL GARCÍA DOMÍNGUEZ**, en su obra titulada “Derecho Fiscal-Penal”, se inclina por la misma tesis, considerando que la culpabilidad tiene en el Derecho Fiscal-Penal la misma función que en el Derecho Penal, de ahí que “dada la identidad ontológica entre las infracciones fiscales y los delitos, la culpabilidad es un elemento esencial de las infracciones fiscales, las que consecuentemente pueden cometerse por dolo o por culpa”.⁴

Por otra parte, la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación ha admitido en numerosas ejecutorias el elemento de culpabilidad como algo esencial en las infracciones fiscales. Un claro ejemplo de ello es el criterio sostenido por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en los siguientes términos:

“Es principio legal incontrovertible que no puede legalmente imponerse una multa (y la multa es una pena) a quien no ha incurrido en una conducta culpable”⁵

En la misma línea, la Segunda Sala de la Suprema Corte sostuvo:

“... el principio jurídico, que no podía ignorar nuestro Código Fiscal, de la proporcionalidad de la pena a la gravedad de la infracción, siendo por si mismo evidente el diverso grado de gravedad que representan las simples omisiones o inexactitudes cometidas, por mero error, de las que son producto deliberado de maniobra”.⁶

Asimismo, el primer tribunal colegiado antes referido sentó jurisprudencia con el rubro de **“MULTAS, CUANTIIFICACIÓN DE LAS, EN MATERIA FISCAL”**, en la que determinó que para la cuantificación de las multas

⁴ LOMELÍ CERECERO MARGARITA. “DERECHO FISCAL REPRESIVO. PÁG.187.4 EDICIÓN

⁵ LOMELÍ CERECERO MARGARITA. OP CIT. PÁG. 189

⁶ LOMELÍ CERECERO MARGARITA. OP. CIT. 189

fiscales cuando la ley señala un mínimo y un máximo, la autoridad debe razonar su arbitrio y tomar en consideración, entre los elementos básicos, la negligencia o mala fe del causante, la espontaneidad de su conducta para acatar la ley, aunque extemporáneamente; si se trata de una infracción aislada o insistentemente repetida; la malicia y la reiteración del infractor”.⁷

En cuanto a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación, puede decirse que se siguen los lineamientos establecidos por el Poder Judicial Federal. Así lo demuestran las jurisprudencias 63 y 308 de la Sala Superior, cuyos rubros son, respectivamente: **“MONTO DE UNA SANCIÓN. SU MOTIVACIÓN DEBE CONSISTIR EN DETERMINACIONES ESPECÍFICAS RELATIVAS AL INFRACTOR Y NO EN EXPRESIONES GENÉRICAS”** y **“MULTAS, REQUISITOS CONSTITUCIONALES QUE DEBEN CUMPLIR”**. En efecto, la primera de dichas jurisprudencias establece:

“Del análisis cuidadoso del artículo 37 del Código Fiscal de (1967) en relación con el artículo 16 constitucional, se deduce que cuando una infracción debe sancionarse con una multa que puede determinarse entre un mínimo y un máximo, si se impone más del mínimo la autoridad debe motivar la cuantificación hecha, atendiendo a las reglas que consigna el artículo 37 citado, o sea a la gravedad o levedad de la infracción y a los atenuantes o agravantes que hubieran incurrido en su comisión, debiendo entenderse que la motivación respectiva, especialmente si se toma en cuenta que se trata de una materia sancionadora administrativa, debe consistir en manifestaciones específicas que en forma indubitable e individualizada se refieran al infractor y a las circunstancias que se tomaron en cuenta”

⁷ Amp. Directo 297/73. 30 de julio de 1973. sem. Jud. De La fed. 7ª. Época volumen 55, sexta parte, pág. 55

Por otra parte, la jurisprudencia 308 señala entre los requisitos que debe satisfacer una multa para cumplir con lo establecido por los artículos 16 y 22 constitucionales el de que, para evitar la multa sea excesiva, se tome en cuenta, entre otras circunstancias, la gravedad de la infracción, esto es, el acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa y la reincidencia en su caso.

Del texto de estas tesis jurisprudencias se desprende claramente que se basan en la consideración del grado de culpabilidad del sujeto infractor y no en el criterio de infracción objetiva, pues según esta última postura no debe tomar en cuenta las condiciones subjetivas del infractor.

4.2. DOLO.

Para el maestro **EUGENIO CUELLO CALÓN**, el dolo consiste en la voluntad consciente dirigida a la ejecución de un hecho que es delictuoso o simplemente en la intención de ejecutar un hecho delictuoso.⁸

LUIS JIMÉNEZ DE ASÚA lo define como la producción de un resultado antijurídico, conciencia de que se quebranta el deber, con conocimiento de las circunstancias de hecho y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación humana y el cambio en el mundo exterior, con voluntad de realizar la acción y con representación del resultado que se quiere o ratifica.⁹

Por lo que concluimos que el dolo consiste en el actuar, consciente y voluntario, dirigido a la producción de un resultado típico y antijurídico.

El dolo contiene un elemento ético y otro volitivo o emocional.

El elemento ético está constituido por la conciencia de que se quebranta el deber. El volitivo o psicológico consiste en la voluntad de realizar el acto; en la volición del hecho típico.

Las diversas clases de dolo son las siguientes:

- a) Dolo Directo.- Es aquel en el que el sujeto se representa el resultado penalmente tipificado y lo quiere. Hay voluntariedad en la conducta y querer del resultado.

⁸ CASTELLANOS TENA FERNANDO. LINEAMIENTOS DE DERECHO PENAL. PÁG. 239 33 EDICIÓN.

⁹ CASTELLANOS TENA FERNANDO. OP CIT. 239

- b) Dolo Indirecto.- También es conocido como dolo de consecuencia necesaria, se presenta cuando el agente actúa ante la certeza de que causará otros resultados penalmente tipificados que no persigue directamente, pero aún previendo su seguro acaecimiento ejecuta el hecho.

- c) Dolo eventual.- existe cuando el agente se representa como posible un resultado delictuoso, y a pesar de tal representación, no renuncia a la ejecución del hecho, aceptando sus consecuencias. Hay voluntariedad de la conducta y representación de la posibilidad del resultado; éste no se quiere directamente pero tampoco se deja de querer, se menosprecia, que en última instancia equivale a aceptarlo.

En las infracciones a las obligaciones tributarias sustantivas el dolo consiste en la intención de no efectuar el pago de la prestación fiscal debida, o en pagar una cantidad menor a la debida.

El dolo existe cuando el sujeto tiene propósito deliberado de infringir una disposición fiscal con el objeto de evadir un tributo o los medios de control del pago del mismo.

El artículo 75 fracción II del Código Fiscal de la Federación, considera como agravantes en la comisión de una infracción, “que se haga uso de documentos falsos o en los que haga constar operaciones inexistentes o que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero, para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones”. Tales hechos revelan en el autor de ellos un dolo específico.

Así se desprende de la tesis de la Suprema Corte de justicia de la Nación y del Tribunal fiscal de la Federación que se transcriben enseguida:

“INFRACCIONES FISCALES, NATURALEZA DE LAS.- No puede concluirse que una negociación haya tenido la intención dolosa y el propósito de evadir el impuesto, cuando existan facturas irregulares, si las mismas están contabilizadas, la cual indica sólo un error, pero no el ánimo de evadir el impuesto,¹⁰ ya que sería un absurdo contabilizar un documento cuyo hallazgo provoca infracción”¹¹

“IMPUESTOS, DOLO EN LA OMISIÓN DE SU PAGO.- Cuando el dolo, intervención de eludir el pago del impuesto, tiene el carácter de elemento constitutivo de una infracción, no debe presumirse, sino demostrarse”

“PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD PERO ESPONTÁNEA, INFRACCIÓN LEVE.- “ De autos aparece que es cierto lo aseverado por el demandante en el sentido de haber presentado espontáneamente los libros de contabilidad ante la oficina receptora, pues del acta que con motivo de la infracción cometida se levanto con lo que se demuestra que se presentaron espontáneamente dichos documentos, se deduce en forma clara y evidente lo anterior, es decir que no existió requerimiento de las autoridades fiscales para la presentación de los citados documentos y consecuentemente de ahí se deriva la ausencia de mala fe por parte de la actora y la no intención de evadir el pago de una prestación fiscal a su cargo, consideraciones éstas que a juicio de la sala, son suficientes para considerar como leve la infracción cometida...”¹²

¹⁰ LOMELI CERECERO MARGARITA. DERECHO FISCAL REPRESIVO. PÁG. 191 4 EDICIÓN

¹¹ LOMELI CERECERO MARGARITA. DERECHO FISCAL REPRESIVO. PÁG.190. 4 EDICIÓN

¹² LOMELI CERECERO MARGARITA. OP CIT. PÁG. 191

No es necesario para considerar dolosa la infracción y, en consecuencia grave, el que se haya consumado la evasión del tributo, pues si ella se frustra por vigilancia o intervención de la autoridad fiscal, siendo evidente el propósito de eludir el pago de la prestación relativa, la infracción se estima consumada y de carácter grave, en virtud de la intención dolosa.

Esto se advierte, entre otros ejemplos, en el caso de una mercancía que se pretendía exportar sin cubrir los impuestos respectivos y fue descubierta a bordo de un buque que estaba a punto de partir para el extranjero, sin que se hubiera presentado la documentación que comprobara el pago de los impuestos correspondientes; y también cuando se hace el pago de la prestación fiscal sólo en virtud del requerimiento de la autoridad fiscal, el cual impide que se realice la evasión del impuesto.

El Código Fiscal de la Federación consagra como infracción específica la omisión total o parcial en el pago de las contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación (artículo 76).

En relación con la omisión de pago o evasión de impuestos los códigos anteriores, es decir Códigos Federales de la Federación de 1938 y 1967, el Tribunal Fiscal de la Federación sostuvo que: “para que exista la infracción no se necesita la comprobación del elemento dolo, porque la violación de la ley hace presumir la intención dolosa con el fin de evitar el impuesto. En contra de esta presunción, el infractor puede alegar esta circunstancia prevista por el artículo 212 fracción XI del Código Fiscal de 1938.

En el Código Fiscal de la Federación de 1981 puede considerarse que se presume dolo específico al no pagar o evadir el pago del impuestos,

cuando se esté en las agravantes establecidas en la fracción II del artículo 75 , entre otras el hacer uso de documentos falsos o en los que haga constar operaciones inexistentes o que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero, para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones, o cuando se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido o dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

4.3. CULPA.

Existe culpa cuando obra sin intención y sin la diligencia debida, causando un resultado dañoso, previsible y penado por la ley.

Actúa culposamente quien infringe un deber de cuidado que personalmente le incumbe y cuyo resultado puede prever.

Consideramos que existe culpa cuando se realiza la conducta sin encaminar la voluntad a la producción de un resultado típico, pero éste surge a pesar de ser previsible y evitable, por no ponerse en juego, por negligencia o imprudencia, las cautelas o precauciones legalmente exigidas.

Los elementos de la culpa son: un actuar voluntario (positivo o negativo); en segundo término que esa conducta voluntaria se realice sin las cautelas o precauciones exigidas por el Estado; tercero, los resultados del acto han de ser previsibles y evitables y tipificarse penalmente; por último, precisa una relación de causalidad entre el hacer o no hacer iniciales y el resultado no querido.

Según el artículo 8º del Código Penal Federal vigente, los delitos pueden ser: dolosos o culposos.

El penúltimo párrafo del siguiente precepto señala: “Obra imprudencialmente el que realiza el hecho típico incumpliendo un deber de cuidado, que las circunstancias y condiciones personales le imponen”.

El Código Penal Federal vigente indebidamente conserva el empleo de la palabra imprudencia como sinónimo de culpa en el artículo 8º, a pesar de ser aquella sólo una especie de la culpa. El artículo 9º. Alude a obrar imprudencialmente, con lo que enfatiza que la culpa es una de las formas de la culpabilidad, consistente en infringir la obligación de comportarse con el cuidado necesario para mantener el orden jurídico. Por otra parte, en la fórmula legal caben tanto la culpa consciente o con previsión, como sin la previsión o inconciente.

Como el texto legal es amplio por referirse al incumplimiento del deber de cuidado que las circunstancias y condiciones personales imponen al autor, compete al juzgador, de acuerdo con un ponderado arbitrio, determinar, en cada caso, esas circunstancias y condiciones personales motivadoras del deber de cuidado incumplido.

Entre las distintas infracciones que no se deben a una intención dolosa de evadir una prestación fiscal, están los casos en que por descuido o negligencia se falta al cumplimiento de ciertas disposiciones relativas a la forma de cubrir un impuesto o derecho.

Caso típico es el desprendimiento de los marbetes que se adhieren a los envases de bebidas alcohólicas para acreditar el pago del impuesto local sobre expendios de bebidas alcohólicas en el Distrito Federal, y que por descuido en el manejo de esos envases no se conservan adheridos, no pudiéndose acreditar el pago del gravamen, lo que acarrea la correspondiente sanción, no obstante la falta de dolo.

También la falta de presentación o presentación extemporánea de avisos, declaraciones, documentos, cuando no puede implicar propósito

de eludir el impuesto, por no estar ligado el pago de éste a dicha presentación, ni intención de escapar a las medidas establecidas para controlar dicho pago, son infracciones producidas para controlar dicho pago, son infracciones leves.

Ejemplo de este tipo de omisión o presentación fuera del plazo de avisos de clausura, presentación extemporánea de las declaraciones de ingresos de empresas exentas de impuestos sobre ellos.

Otro caso de culpa es la infracción de las disposiciones que se refieren a requisitos de forma en declaraciones y otros documentos prevenidos por las normas fiscales, la cual se considera generalmente leve.

La omisión de declaraciones que sean necesarios para el pago de una prestación fiscal es también una infracción por culpa cuando no implique, dadas las circunstancias del caso, propósito de evadir ilícitamente dicha prestación, por ejemplo, cuando se ha impugnado la ley respectiva sin haber obtenido resolución favorable, o cuando el causante inició los trámites para lograr una prórroga para la presentación de las manifestaciones y facilidades para el pago del impuesto. El Tribunal Fiscal resolvió en estos casos que no existía dolo y que la infracción era leve.

En cuanto a la mora en el pago de las prestaciones tributarias que no implica dolo, o sea el propósito de eludir, dicho pago, según el criterio dominante en la jurisprudencia del citado tribunal, sólo tiene esa característica cuando el pago sea espontáneo, en cuyo caso no se impone propiamente una sanción, sino sólo se exige la indemnización representada por el pago de recargos. En cambio, cuando existe

requerimiento o gestión de las autoridades para lograr el pago, se equipara la infracción a las omisiones dolosas.

Existen dos grados de culpabilidad: cuando hay agravantes y cuando hay atenuantes.

4.4. APLICACIÓN DE LA SANCIÓN.

La multa tiene como finalidad disciplinar al infractor, se impone cualquier violación a una norma tributaria, traiga o no consecuencia la evasión de algún crédito fiscal.

En algunos países la multa puede ser hasta diez tantos del crédito omitido, como en Argentina; en otros, como en los Estados Unidos de Norteamérica, la multa máxima del fisco federal es de medio tanto de lo evadido. En nuestra legislación a partir de 2004, la multa mínima y la máxima que se impone, tratándose de otro tipo de infracción puede variar y aún incrementarse hasta un 90% si se da alguna de las agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo que toca a la sanción privativa de libertad, tiene por finalidad imponer un castigo al contribuyente delinciente. Es de aclararse que no en todos los países se reconoce la existencia del delito fiscal y en algunos, como el nuestro, el delito puede extinguirse cuando el Fisco Federal lo solicite antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones, solicitud que sólo podrá pedirse si el procesado paga las prestaciones originadas por el hecho impugnado si a juicio del propio fisco ha quedado garantizado el interés fiscal.

En términos del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, en las infracciones de los ordenamientos tributarios se tomará en cuenta exclusivamente el aspecto administrativo y las sanciones que por tal concepto correspondan, serán sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de las que la autoridad judicial imponga por la responsabilidad penal.

Al respecto, la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha expresado que:

“Los procedimientos seguidos por las autoridades judiciales son completamente distintos de los que siguen las autoridades administrativas, en los casos de contrabando; en cada una de sus actuaciones, existen inculpados, por responsabilidades de distinto género; unas de carácter penal, y otras de orden meramente administrativo por el pago de los derechos fiscales **TESIS JURISPRUDENCIAL NO. 272 VISIBLE, REG. 523 DEL APÉNDICE AL TOMO XCVII DEL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, ACTOR: DIONISIO ALVARADO CRUZ.**

El Código Fiscal de la Federación en vigor establece dos clases de sanciones: pecuniarias o multas privativas de libertad.

Ante la imposibilidad de que las autoridades fiscales pudieran aplicar las reglas que para la imposición de sanciones establecía el Código Fiscal de la Federación de 1966, que contenía sólo multas apoyadas en facultades discrecionales, hoy adopta la clasificación de multas discrecionales y no discrecionales, apoyadas en las siguientes reglas:

PRIMERO.- No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.

SEGUNDA.- Las autoridades fiscales, al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, deberán fundar y motivar su resolución.

TERCERA.- Se considera como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente.

CUARTA.- Cuando por un acto u omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a los que correspondan varias multas, sólo se aplicará lo que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

La introducción del sistema de multas fijas obedeció a que las autoridades fiscales, ante la necesidad de emitir diariamente infinidad de resoluciones no las fundaban ni motivaban debidamente, sino que simplemente se concretan a señalar en todos los casos, como machote, la importancia de la infracción cometida; que las condiciones del contribuyente eran buenas, la convivencia de destruir prácticas establecidas, etc., omitiendo tomar en cuenta si se era o no reincidente; su comportamiento en el cumplimiento de las obligaciones fiscales: si el monto de la multa iba en propósito a su situación económica.

Al imponer la sanción la autoridad sancionadora deben observarse los siguientes requisitos legales indispensables para que sea válida:

El Código Fiscal de la Federación de 1938 y el de 1967 disponían que la autoridad sancionadora, al imponer la sanción que correspondiera, debía tomar en cuenta la importancia de la infracción, las condiciones del contribuyente y la conveniencia de destruir prácticas establecidas, tanto para evadir la prestación fiscal como para infringir, en cualquier otra forma, las disposiciones legales o reglamentarias. Esa disposición desapareció en el Código Fiscal de la Federación de 1981 y sólo subsiste, en el artículo 75, la obligación para la autoridad sancionadora de fundar y motivar sus resoluciones.

El requisito constitucional de motivación de las resoluciones administrativas se extiende a la imposición de las sanciones. Por otra parte, al no adecuar debidamente la sanción a la infracción, produce una causa de anulación que se ha llamado en nuestro derecho desvío de poder.

En materia de imposición de multas, el Tribunal Fiscal de la Federación y el Poder Judicial Federal han interpretado y aplicado el desvío de poder.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha sustentado la siguiente tesis jurisprudencial:

“MULTAS, REQUISITOS CONSTITUCIONALES QUE DEBEN CUMPLIR.- Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido por los artículos 16 y 22 constitucionales deben llenarse ciertos requisitos. De la interpretación que la justicia federal ha hecho de lo dispuesto en dichos preceptos, se encuentran los siguientes requisitos: I. Que la imposición de la multa esté debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso. II. Que la misma se encuentre debidamente motivado, que señala con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la imposición de la multa y que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. III. Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada, o del acto u omisión que haya motivado la importancia de la multa; que se tomen en cuenta la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado. IV. Que tratándose de multas en las que la sanción puede variar entre un mínimo y un máximo, que invoquen las circunstancias y

las razones por las que se considere aplicable al caso concreto, el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos.” RTFF, 2º. Época, año VII, núm. 83, noviembre de 1988, página 425

El artículo 71 del Código Fiscal de la Federación en vigor dispone que cuando sean varios los responsables de la misma acción u omisión debe imponerse una multa a cada infractor y no dividirse entre ellos.

Debe interpretarse que si varios responsables han mantenido desigual participación, la autoridad sancionadora deberá individualizar la pena para cada uno de ellos, tomando en cuenta el dolo, la medida de la participación, etc., de cada uno de los participantes.

También prevé la fracción V del artículo 75 del Código en comento, que cuando por un acto u omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que el presente Código señale una sanción, debe aplicarse únicamente la sanción que corresponde a la infracción cuya multa sea mayor.

El que la infracción sea continuada es agravante que debe ser tomada en cuenta al imponer la multa (artículo 75 fracción VI).

El Código de 1967 disponía en su artículo 37 fracción VI que cuando las infracciones no se estimen leves y consistan en hechos, omisiones o falta de requisitos semejantes en documentos o libros y siempre que no contraigan o puedan traer la evasión del impuesto, se considerará el conjunto como una infracción y se impondrá una multa que no excederá del límite máximo que fija el Código para sancionar cada hecho, omisión o falta de requisito.

En cambio el Código de 1981 no reitera dicha disposición. Por el contrario, establece sanciones muy gravosas para hechos repetidos que en sí mismos no son graves.

La fracción VII del artículo 37 del ordenamiento jurídico de 1967 disponía que cuando la infracción fuere leve y no trajere como consecuencia la evasión del impuesto, la autoridad sancionadora debiera de imponer el mínimo de la sanción.

Dicha disposición, en sí misma no es equitativa, no es repetida por el Código de 1981, sin que por ello deba dejar de observarse por la autoridad sancionadora, pues lo requiere la debida motivación de la resolución que impone la multa.

La fuerza mayor o el caso fortuito que causan la omisión de una infracción es causa de eximente de responsabilidad, por lo que no se impone ninguna multa.

El artículo 73 del Código en vigor, dispone que no se debe imponer multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales.

Se considera que el pago no es espontáneo en el caso que:

- I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.
- II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

La garantía de audiencia, que establece el artículo 14 constitucional, significa que en las leyes tributarias debe establecerse un procedimiento en que se oiga al afectado y las autoridades administrativas deben ajustarse a tal procedimiento.

El problema principal que se plantea en materia de respeto a la garantía de audiencia en los procedimientos de determinación de infracciones y de imposición de sanciones es el relativo al momento en que debe concederse la audiencia al infractor o supuesto infractor, esto es, si debe concederse la oportunidad de defenderse y de probar y alegar antes o después de que se produce el acto administrativo de determinación y de castigo.

En el procedimiento administrativo represivo, nuestras leyes no disponen una audiencia previa a la emisión de la resolución administrativa que determina la infracción o impone la sanción. De esa suerte, se respeta la garantía de audiencia mediante la oportunidad que se da al interesado para promover recursos administrativos en contra de dicha resolución o bien para promover el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La imposición de la sanción debe ser realizada por el órgano competente dentro de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El artículo 36 dispone que los actos administrativos que se deben notificar los siguientes requisitos:

- I. constar por escrito.
- II. Señalar la autoridad que lo emita.
- III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

- IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso el nombre o nombres de las personas o de las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a lo que va dirigido deben señalarse los datos suficientes que permiten su identificación. Además, si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria, debe señalarse además, la causa legal de la responsabilidad.

En algunas ocasiones, la autoridad administrativa de un impuesto produce actos de determinación de impuestos, o bien las autoridades fiscalizadoras descubren hechos que producen hechos que pueden considerarse como infracciones y por tanto pueden ser sancionados.

Cuando en esas ocasiones, la resolución que determina la infracción no ha quedado firme, por virtud de que el causante impugna mediante procedimiento de recurso de revocación o demanda en juicio de nulidad, el acto de determinación de la infracción, debe quedar pendiente, sub iudice, el acto sancionatorio por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hasta en tanto se dicte resolución definitiva respecto a la existencia de la infracción.

Dispone el artículo 72 del Código Fiscal de la Federación en vigor que los funcionarios y empleados públicos que en ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar infracciones a las disposiciones fiscales, lo deben de comunicar a la autoridad fiscal competente para no incurrir en responsabilidad, dentro de los quince días a la fecha en que tengan conocimiento de tales hechos u omisiones.

Cuando se trate de funcionarios y empleados fiscales, la comunicación a que se refiere el párrafo anterior la deben de hacer en los plazos y forma establecidos en los procedimientos a que estén sujetas sus actuaciones.

Están obligados de esta disposición de denuncia los siguientes funcionarios y empleados públicos:

- I. Aquéllos que de conformidad con otras leyes tengan obligación de guardar reserva acerca de los datos o información que conozcan con motivo de sus funciones.
- II. Los que participan en las tareas de asistencia al contribuyente prevista por las disposiciones fiscales.

4.5. REINCIDENCIA.

Etimológicamente reincidencia quiere decir recaída; pero en el lenguaje jurídico-penal se aplica el vocablo para significar que un sujeto ya sentenciado, ha vuelto a delinquir.

Hay una diferencia fundamental entre el concurso real y la reincidencia; para ésta se requiere que ya se haya pronunciado sentencia condenatoria por un delito anterior, mientras que en el concurso no.

La reincidencia consiste en la ejecución de actos u omisiones considerados como infracción y en que se repiten una vez que los anteriores dejaron de surtir sus efectos. Si éstos persisten, habrá continuidad y no reincidencia. Para que exista reincidencia es necesario que se haya castigado ya el hecho constitutivo de la infracción.

CONCLUSIONES.

Primera.- La individualización del supuesto jurídico trae como consecuencia una sanción.

Segunda.- Las sanciones se clasifican según la materia de que se trate pero conservan un fin específico que es la reparación del daño creado por la infracción.

Tercera.- La naturaleza jurídica de la sanción es clasificada como: Represiva, Reparadora y Mixta.

Cuarta.- La infracción en sentido amplio, es toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas.

Quinta.- Para el Régimen Aduanero, la mercancía es definida como los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aún cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

Sexta.- Las conductas realizadas por las maniobras de carga, descarga, transbordo, almacenamiento, conducción y revisión de mercancías o equipajes sólo podrán efectuarse por los lugares autorizados y en horas y días hábiles que señale la autoridad aduanera.

Séptima.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dispondrá de lugares distintos para la realización de sus atribuciones como autoridad aduanera.

Octava.- El Estado como función de un servicio público establecerá lugares de almacenamiento o depósito de mercancías las cuales por disposición de ley tomarán el nombre de depósitos fiscales o fiscalizados.

Novena.- Durante el tiempo en que las mercancías estén en depósito se prestarán los servicios de almacenaje, manejo, custodia, análisis de laboratorios, vigilancia, etiquetado, mercado y colocación de leyendas de información comercial; pudiendo practicarse actos de conservación, exámenes y toma de muestra pagándose en este caso los impuestos y las cuotas compensatorias correspondientes.

Décima.- El Estado por conducto del Fisco Federal será responsable del extravío, destrucción o inutilización de las mercancías y por el monto de los créditos fiscales, por el valor de la mercancía si éstos se hubieren pagado.

Décima Primera.- El abandono es el acto por el cual el Estado por conducto de la autoridad aduanera, se adjudicara en propiedad las mercancías que hayan sido depositadas, ya sea en depósitos fiscales o fiscalizados, ésto cuando haya transcurrido el tiempo en el que el propietario deba de recogerla.

Décima Segunda.- El acto de abandono reviste dos formas: Expresa cuando el interesado o quien tiene la facultad para hacerlo manifiesta por escrito su voluntad de transmitir sus mercancías al fisco; Tácita, cuando al vencimiento de determinados plazos fijados por las normas aduaneras, los interesados no han tramitado o retirado del depósito sus mercancías, pasando éstas en propiedad al fisco.

Décima Cuarta.- El impuesto aduanero es un pago en dinero debido al Estado por todo aquel que transporte, a cargo de contribuyente directo y

del agente aduanal llamado responsable solidario hacia un lado u otro de la frontera, una mercancía sometida a derecho y destinada a ser consumida en el interior o exterior del territorio aduanero del Estado.

Décima Quinta.- El depósito fiscal se define como el almacenamiento de mercancías de procedencia extranjera o nacional en Almacenes Generales de depósito autorizados para ello y bajo el control de las autoridades aduaneras, el cual se efectuará una vez que se hayan determinado los impuestos a la importación o a la exportación y en su caso las cuotas compensatorias que serán pagadas por el contribuyente por conducto del Agente Aduanal.

Décima sexta.- El Agente Aduanal como responsable solidario al hacer un cálculo inexacto en el pago de impuestos aduanales de importación debe de pagar por su cuenta la diferencia y no el contribuyente en este caso.

BIBLIOGRAFÍA.

- 1.- ACOSTA ROMERO, Miguel. TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO. Editorial Porrúa. 2005. Pág. 223
- 2.- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES, Editorial Porrúa 2006. Pág.445.
- 3.- CASTREJON GARCÍA, Gabino Eduardo. DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO. Editorial Cárdena. Pág. 443.
- 4.- DE LA GARZA, Francisco. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. Editorial Porrúa. Pág. 1150.
- 5.- LOMELI CERREZO, Margarita. DERECHO FISCAL REPRESIVO. Editorial Porrúa. Pág. 210.
- 6.- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. DERECHO FISCAL. Editorial Oxford. Pág. 220.
- 7.- SÁNCHEZ BRINGAS, Enrique. DERECHO CONSTITUCIONAL. Editorial Porrúa. Pág. 665.
- 8.- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. DERECHO FISCAL MEXICANO. Editorial Porrúa. 2006. Pág. 517.
- 9.- SERRA ROJAS, Andrés. DERECHO ADMINISTRATIVO, TOMO II. Editorial Porrúa. Pág. 577.
- 10.- TENA RAMÍREZ, Felipe. DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO. Editorial Porrúa. Pág. 651.

11.- CARBAJAL CONTRERAS Máximo. DERECHO ADUANERO. Editorial Porrúa. 2008.

12.-MARGAIN MANANUTOU EMILIO. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO. Editorial Porrúa. Pág. 140.

LEGISLACIÓN CONSULTADA.

- 1.- Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos.
- 2.- Fisco Agenda ISEF 2008.
- 3.- Código de Comercio. Editorial Sista 2008.
- 4.- Ley de Amparo. Editorial Sista 2008
- 5.- Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Editorial Sista 2008.
- 6.- Ley Aduanera. Editorial Sista 2008