



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

**LA TOMA DE MUESTRAS EN EL
DESPACHO ADUANERO DE MERCANCÍAS**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:
LICENCIADO EN DERECHO**

PRESENTA:

EDUARDO ORDOÑEZ GUTIÉRREZ

ASESOR:

DRA. SONIA VENEGAS ÁLVAREZ

MÉXICO, D.F.

2011



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

“Cuando en algo de aduanas se toca un botón,
no se sabe que timbre va a sonar.”

Rodolfo Espinosa Gaviña,
Procedimiento administrativo aduanero.

Dedicatorias.

Al Ordenador del Universo,
por enseñarnos que la eternidad
es la fijación de la actualidad.

A la Universidad Nacional Autónoma de México,
por fijar mi conciencia de ser humano.

Con cariño a mis padres: Paula y Efrén,
por su incólume esfuerzo y dedicación.

A mis hermanos, especialmente a Iraíz,
por su ejemplo de tenacidad.

A mis amigos, Justin, Reno, Perales,
Luisito, Vanegas, Garrido y Leobardo,
por los momentos gratos y no gratos
de su compañía.

A mis maestros,
la Dra. Sonia Venegas Álvarez,
Lic. Juvenal Lobato Díaz,
Raúl German Rodríguez Lobato,
Jorge Alberto Witker Velázquez,
por forjarme como abogado.

ABREVIATURAS

AGA	Administración General de Aduanas
A.A. o Ap. Ad.	Agente Aduanal o Apoderado Aduanal
CCA	Consejo de Cooperación Aduanera
CFF	Código Fiscal de la Federación
COMALEP	Direcciones Nacionales de Aduanas de América Latina, España y Portugal
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DOF	Diario Oficial de la Federación
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
IIJ	Instituto de Investigaciones Jurídicas
LFPCA	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
LIGIE	Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación
LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
LOTFJFyA	Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
LSAT	Ley del Servicio de Administración Tributaria
MOA	Manual de Operación Aduanera
OMC	Organización Mundial de Comercio
OMA	Organización Mundial de Aduanas
PJF	Poder Judicial de la Federación
PL/SS/PS	Pleno/Segunda Sala/Primera Sala
RCGMCE	Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior
RISAT	Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria
RTFJFyA	Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
SAAI	Sistema Automatizado Aduanero Integral
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SE	Secretaría de Economía
SJF/SJFyG	Semanario Judicial de la Federación/ y su Gaceta
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
TCC	Tribunales Colegiados de Circuito
TFJFyA	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
TIGIE	Tarifa de los Impuestos Generales de Importación y Exportación
TLCAN	Tratado de Libre Comercio de América del Norte
UNAM	Universidad Nacional Autónoma de México
VUENESA	Versión Única en Español de las Notas Explicativas del Sistema Armonizado

CONTENIDO

Abreviaturas	I
Contenido	II
Presentación	III

CAPÍTULO PRIMERO PLATAFORMA CONSTITUCIONAL DEL DERECHO ADUANERO

I. INTRODUCCIÓN	1
II. EL DERECHO ADUANERO EN LA CONSTITUCIÓN MEXICANA	3
1. <i>Jerarquía de normas: artículo 133 de la Constitución</i>	3
2. <i>División de poderes: artículo 49 de la Constitución</i>	7
A. <i>Facultades del Poder Legislativo: Artículo 73 de la Constitución</i>	10
B. <i>Facultades del Poder Ejecutivo</i>	11
a. <i>Artículo 29 de la Constitución: decreto ley</i>	11
b. <i>Artículo 131, segundo párrafo de la Constitución: decreto delegado</i>	12
C. <i>Prohibiciones a las Entidades Federativas</i>	14
a. <i>Artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII de la Constitución</i>	14
b. <i>Artículo 118, fracción I de la Constitución</i>	14
3. <i>Regulación económica: artículos 25 y 26 de la Constitución</i>	15
4. <i>Materia tributaria: artículo 31, fracción IV de la Constitución</i>	18
A. <i>Principio de legalidad</i>	19
B. <i>Principio de proporcionalidad y equidad tributaria</i>	20
C. <i>Destino al gasto público</i>	22

CAPÍTULO SEGUNDO CONCEPTOS FUNDAMENTALES DEL DERECHO ADUANERO

I. INTRODUCCIÓN	23
II. DEFINICIONES	23
1. <i>Aduana</i>	23
A. <i>Naturaleza jurídica</i>	25
B. <i>Clasificación</i>	27
2. <i>Derecho Aduanero</i>	28
A. <i>Concepto</i>	28
B. <i>Autonomía y naturaleza jurídica</i>	30
C. <i>Fuentes</i>	35
3. <i>La relación jurídica tributaria-aduanera</i>	38
4. <i>Control aduanero</i>	41
A. <i>Entrada, salida y control de mercancías</i>	43
B. <i>Depósito ante la aduana</i>	45
C. <i>Despacho aduanero</i>	47
5. <i>Régimen aduanero</i>	49
A. <i>Concepto</i>	49
B. <i>Clasificación</i>	49
6. <i>El agente aduanal</i>	52
7. <i>Impuestos al comercio exterior</i>	55
A. <i>Concepto</i>	55
B. <i>Elementos esenciales</i>	56
8. <i>Regulaciones y restricciones no arancelarias</i>	76
A. <i>Concepto</i>	77
B. <i>Clasificación</i>	78

CAPÍTULO TERCERO
**FACULTADES DE COMPROBACIÓN
DE LAS AUTORIDADES FISCALES
EN MATERIA ADUANERA**

I. INTRODUCCIÓN	79
II. CONCEPTO DE FACULTAD DE COMPROBACIÓN	79
III. SU OBJETO Y FIN	82
IV. NATURALEZA JURÍDICA	84
1. <i>El procedimiento de fiscalización</i>	89
2. <i>Los principios del procedimiento fiscalizador</i>	92
V. FORMAS DE COMPROBACIÓN ADUANERA	95
VI. AUTORIDADES CON FACULTADES DE COMPROBACIÓN ADUANERA	99
1. <i>Autoridades Fiscales Federales</i>	103
2. <i>Autoridades Fiscales Coordinadas</i>	106

CAPÍTULO CUARTO
**LA TOMA DE MUESTRAS
EN EL DESPACHO ADUANERO
DE MERCANCÍAS**

I. INTRODUCCIÓN	109
II. GENERALIDADES	110
III. LA TOMA DE MUESTRAS EN EL DESPACHO ADUANERO	113
1. <i>Iniciación</i>	113
A. <i>La toma de muestras durante la práctica de los reconocimientos aduaneros</i>	113
B. <i>Mercancía comprendida como de difícil identificación</i>	121
C. <i>Consignación de las muestras</i>	122
a. <i>Toma por triplicado y resguardo de las muestras</i>	122
b. <i>Identidad de las muestras</i>	125
c. <i>Recipientes que las deben contener</i>	125
d. <i>Número de registro</i>	126
D. <i>Acta de muestreo</i>	127
a. <i>Levantamiento</i>	127
b. <i>Notificación</i>	129
E. <i>El dictamen, mediante al análisis de carácter científico y técnico</i>	130
a. <i>Emisión del dictamen</i>	130
b. <i>Autoridad que desempeña las funciones de Oficina de Ensaye</i>	132
F. <i>Ampliación del análisis</i>	134
G. <i>Abandono de las muestras</i>	135
2. <i>Terminación</i>	136
A. <i>Escrito o Acta circunstanciada</i>	136
a. <i>Levantamiento</i>	137
b. <i>Circunstanciación</i>	139
c. <i>Designación de testigos</i>	140
d. <i>Notificación</i>	140
a) <i>Formas de notificación</i>	141
b) <i>Plazos para notificar al interesado</i>	142
B. <i>Efectos de la notificación del acta de irregularidades</i>	145
a. <i>Etapas de pruebas y alegatos</i>	145
a) <i>Ofrecimiento, valoración y desahogo de las pruebas</i>	147
b) <i>Plazos para el ofrecimiento de las pruebas y alegatos</i>	151
b. <i>Emisión de una resolución administrativa</i>	152
Anexos	IV
Conclusiones	V
Bibliografía	VI

INTRODUCCIÓN

Antes de entrar de lleno a la descripción crítica de este trabajo de tesis, conviene hacer algunas reflexiones previas que nos permitan ubicar en su justa dimensión la trascendencia del objeto central de su estudio.

Como bien lo expresa la exposición de motivos del Código Aduanero Comunitario, la facilitación del comercio legítimo y la lucha contra el fraude exigen adoptar unos “procedimientos simples, rápidos y uniformes”, el objeto del presente trabajo versa sobre un análisis jurídico sobre el procedimiento administrativo de la *toma de muestras en el despacho aduanero de mercancías*, en aras de contribuir, con someras críticas, al mejoramiento de la legislación que lo prevé.

Dicho procedimiento es auxiliar del procedimiento de fiscalización de las autoridades aduaneras, que consiste en la extracción de una porción de mercancía sometida a despacho aduanero, con el fin de que la autoridad fiscalizadora determine su composición y verifique que las mismas han sido clasificadas en su correcta fracción arancelaria, y que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones tributarias y administrativas.

Hipótesis:

Primera.- El procedimiento que desarrolla la toma de muestras en el despacho aduanero de mercancías no cumple con la garantía de legalidad y seguridad jurídica que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Segunda.- No respeta los límites de la facultad reglamentaria estatuida en el artículo 89, fracción primera, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Métodos:

Para llevar a cabo el estudio se utilizarán el método histórico, con el fin de comparar someramente la regulación de este procedimiento en legislaciones anteriores; el método deductivo, para apoyar nuestro planteamiento mediante la consulta de estudios doctrinales que desarrollan los principios que son afines al procedimiento administrativo fiscal. Las técnicas que se utilizarán consistirán básicamente en la investigación de documentos, así como el apoyo en la hermenéutica jurídica.

Descripción del trabajo:

El presente estudio se encuentra dividido en cuatro capítulos. El Capítulo Primero desarrolla la base constitucional del derecho aduanero, estableciendo cuatro áreas en los que el Texto Constitucional regula esta disciplina jurídica, para facilitar la descripción del tema, a saber: 1)

jerarquía de normas, de acuerdo a las discusiones más recientes sobre la dinámica de los tratados internacionales en materia económica que nuestro país ha firmado, y la relación que guarda con la Constitución y con el orden legal y reglamentario; 2) división de poderes, especificando las atribuciones para cada uno de los poderes del sistema federal y local en la regulación del comercio exterior mexicano; 3) regulación económica, en cuanto a la finalidad que hoy día impera en el uso de los aranceles aduaneros dentro del comercio internacional, el cual da pauta a un régimen de protección económica y, 4) materia tributaria, en donde se desarrollan los mas vastos principios del poder tributario del Estado para la imposición de las contribuciones a las que se está obligado en el desplazamiento de bienes de un territorio nacional a otro.

La parte central del Capítulo Segundo que integra mi trabajo, se dedica a la definición conceptual de la aduana; el concepto de derecho aduanero, como un complejo de normas; el de control aduanero, función predominante de la autoridad aduanera; los regímenes aduaneros, que determinan el estado fiscal y administrativo de las mercancías; la naturaleza de la figura jurídica del agente aduanal, como representante legal del importador y/o exportador; así también, el estudio de los elementos esenciales de los impuestos al comercio exterior y; por último, la función de primer orden de las regulaciones y restricciones no arancelarias.

Los siguientes dos capítulos se estructuran en función de su principal cuestionamiento.

El Capítulo Tercero se enfoca a discernir la idea de un procedimiento administrativo fiscal, el cual se conforma de todos los procedimientos administrativos que regula la legislación fiscal y aduanera; pero de todos ellos, se hace énfasis en la formulación del procedimiento de fiscalización, que opera como vehículo para desarrollar las facultades de comprobación de las autoridades hacendarias.

El Cuarto Capítulo elucida el ejercicio del “Procedimiento de la toma de muestras en del despacho aduanero de mercancías”, en el cual se describen las principales características de dicho procedimiento, así como la legislación que lo prevé, destacando los problemas de inconstitucionalidad que operan por la omisión de plazos que limiten la temporalidad de las facultades de comprobación de las autoridades dentro de un procedimiento de fiscalización, así como el exceso del uso de la facultad reglamentaria respecto de su regulación. No deja tampoco de discernir, el fenómeno de criterios de los diversos órganos jurisdiccionales que han entrado al estudio de los asuntos que versan sobre este procedimiento en particular.

En cuanto a las conclusiones, son varias e interesantes las que se destacan, todas ellas dignas de cuidadosa reflexión, en una visión terminal se hace una severa crítica sobre la regulación ineficaz del procedimiento, debiéndose redefinir en todos sus aspectos jurídicos.

CAPÍTULO PRIMERO

PLATAFORMA CONSTITUCIONAL DEL DERECHO ADUANERO

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. EL DERECHO ADUANERO EN LA CONSTITUCIÓN MEXICANA: 1. *Jerarquía de normas: artículo 133 de la Constitución*; 2. *División de poderes: artículo 49 de la Constitución*, A. *Facultades del Poder Legislativo: Artículo 73 de la Constitución*, B. *Facultades del Poder Ejecutivo*, a. Artículos 29 y 131, segundo párrafo de la Constitución, C. *Prohibiciones a las Entidades Federativas*; a. Artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII de la Constitución, b. Artículo 118, fracción I de la Constitución; 3. *Regulación económica: artículos 25 y 26 de la Constitución*; 4. *Materia tributaria: artículo 31, fracción IV de la Constitución*, A. *Principio de legalidad*, B. *Principio de proporcionalidad y equidad tributaria*, C. *Destino al gasto público*.

I. INTRODUCCIÓN

La materia aduanera toma su base y fundamento en la Constitución Federal. Ésta que rige nuestra vida institucional política-jurídica, da luz a la interpretación del bagaje jurídico aduanero. En otras palabras, toda ley o disposición legislativa constituye, por lo que a su expedición se refiere, aplicación de las disposiciones constitucionales de creación jurídica, y por tanto, los órganos judiciales deben interpretar estas últimas para determinar su alcance, ajustándose a su texto y a su espíritu, en cuanto a que toda norma secundaria debe conformarse al texto y a los principios fundamentales de la Ley Suprema.

Las funciones de las Constituciones en las sociedades modernas expresan, antes que cualquier otra cosa, la racionalización del poder para la defensa de la libertad y junto con ella tienden a asegurar las funciones del Estado social y a fomentar la participación de la comunidad en el proceso político con objeto de posibilitar la autodeterminación de la misma, en ello, intentan ser el factor determinante de su integración como unidad política.

Con base en la identificación de sus funciones, fácilmente, se podrá comprender que, en suma, las actuales Constituciones obligan al Estado a asumir importantes funciones prestacionales, de dirección y de regulación, con objeto de asegurar la paz social y la posibilidad a todas las personas de poseer los medios necesarios para disfrutar de una vida digna, la creación de la unidad política a través de la conformación democrática del

poder, el control y límite de éste, y el establecimiento de líneas de orientación que lleven a la comunidad hacia formas sociales más justas.

La Constitución tiene la función de crear, garantizar y desarrollar la integración de la comunidad política a través de un consenso básico que haga posible el pluralismo dentro del Estado, obteniendo las características de certeza y obligatoriedad.

La Constitución es el eje de la vida social. De ella depende el conjunto del aparato normativo que rige a una comunidad; es ella la que establece las bases de legitimación y ejercicio del poder; es en ella donde residen los instrumentos que garantizan la libertad y la igualdad de los integrantes de la sociedad. Pero además de las funciones jurídica y política, la Constitución tiene otra de carácter simbólico: es un punto de referencia que auspicia la cohesión social.¹

La interpretación constitucional, al fijar el alcance de un determinado precepto, debe atender a los principios establecidos en la Norma Fundamental, arribando a una conclusión congruente y sistemática, es decir, en virtud de que cada uno de los preceptos contenidos en ella forma parte de un sistema constitucional, al interpretarlos debe partirse por reconocer, como principio general, que el sentido que se les atribuya debe ser congruente con lo establecido en las diversas disposiciones constitucionales que integran ese sistema, lo que se justifica por el hecho de que todos ellos se erigen en el parámetro de validez al tenor del cual se desarrolla el orden jurídico nacional.

Por lo que, de aceptar interpretaciones constitucionales que pudieran dar lugar a contradecir frontalmente lo establecido en otras normas de la propia Constitución, se estaría atribuyendo a la voluntad soberana la intención de provocar grave incertidumbre entre los gobernados al regirse por un Texto Constitucional que es fuente de contradicciones; sin dejar de reconocer que en éste pueden establecerse excepciones, las cuales deben preverse expresamente y no derivar de una interpretación que desatienda los fines para los que fue creada.

Examinar los preceptos constitucionales que sirven de base al derecho aduanero presenta facetas interesantes. La adecuación de una materia a los principios constitucionales, en términos generales, implica una sumisión a las características esenciales del orden jurídico que nos rige, cualquier materia que norme situaciones o relaciones jurídicas debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos evitar contradecirlos.

¹ Valadés, Diego, *Constitución y democracia*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2000, p. 107.

II. EL DERECHO ADUANERO EN LA CONSTITUCIÓN MEXICANA

El estudio constitucional del derecho aduanero se aborda en cuatro áreas: 1) Jerarquía de normas, 2) División de funciones, 3) Regulación económica y, 4) Materia tributaria. El orden de aparición no corresponde a parámetros de importancia sobre el tema, sino a la conveniencia de su estudio, esto es, el motivo de su inclusión o exclusión obedece a una razón de selección no sólo personal, sino de organización expositiva.

1. *Jerarquía de normas: Artículo 133 de la Constitución*

Conviene mencionar, aunque sea efímera y superficialmente, el concepto de *supremacía constitucional*, paso seguido, referiremos la sistemática constitucional de la jerarquía de normas, lo que nos podrá clarificar el panorama acerca del valor de las leyes que regulan el comercio exterior en México y, por ello la aplicación del derecho aduanero, como instrumento de ejecución.

La supremacía constitucional es uno de los principios rectores de nuestro sistema jurídico. En efecto, el pueblo mexicano pactó constituirse en una república representativa, democrática y federal, cuya base y columna descansa en la Constitución. Así las cosas, es el Pacto Federal el pilar sobre el que se funda todo nuestro sistema legal y la fuente de donde emana el concepto de juridicidad. Felipe Tena Ramírez, concibe el principio de supremacía constitucional de la siguiente manera:

La soberanía popular se expresa y personifica en la Constitución, que por eso y por ser la fuente de los poderes que crea y organiza, está por encima de ellos como ley suprema. La defensa de la Constitución consiste en la nulificación de los actos que la contrarían, la cual incumbe principalmente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación en instancia final.²

Se desprende que el principio de supremacía constitucional se traduce en la "nulificación" de los actos jurídicos que se opongan a lo dispuesto en la Constitución Federal. El principio de la supremacía constitucional, principio éste que de acuerdo con Jorge Carpizo, encierra dos nociones fundamentales, la idea de legalidad y la idea de estabilidad jurídica:

La legalidad entendida a la manera kelseniana, que ningún acto es válido si no halla apoyo y sostén en el Código Supremo, y la estabilidad jurídica estriba en que la Norma

² Tena Ramírez, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, 13ª ed., México, Porrúa, 1996, pp. 12 y 13.

de normas es la unidad del orden y absolutamente ningún acto puede ir contra ella, a menos que el pueblo decida cambiar el orden que caduca, la idea vieja de derecho, según expresión de Burdeau, por nueva idea del mismo que satisfaga mejor sus aspiraciones y necesidades.³

En México, el sistema de control de la constitucionalidad se ha desarrollado según las circunstancias de la historia política y jurídica del país, dando origen a la adopción de un sistema propio, que comprende la existencia de diversos instrumentos e instituciones legales, a través de los que se procura la constitucionalidad de las leyes y demás actos de autoridad, con la finalidad de anularlos, y así dejar insubsistente la aplicación de las normas generales que sean contrarias a la Ley Suprema. Entre ellos, destaca el juicio de amparo por ser una institución procesal esencial para la defensa de la Constitución y de los derechos fundamentales de los gobernados, conceptuado como un medio jurídico de protección y preservación del principio de supremacía constitucional, cuya finalidad es el control de leyes, actos y omisiones provenientes de la autoridad pública.

Pero no sólo las normas que emanan de la Constitución deben guardar esta relación de supra y subordinación, también los poderes que se forman en la organización funcional del Estado y sus actos deben guardar ese vínculo. Recientemente, mucho se escribe acerca de la jerarquía de normas en nuestro orden jurídico nacional, partiendo de la premisa que la Constitución es la ley suprema de la Nación, y los demás dispositivos guardan una relación secundaria respecto de ella.

Hemos sustentado a la Ley Suprema como fuente de las normas primarias, no negamos esa tesis, aún y cuando en la actualidad se ha discutido la existencia de cuerpos normativos que pueden tener una jerarquía superior a la Constitución General. Tocamos superficialmente el estudio de supremacía a fin de valorar el argumento de la jerarquía de instrumentos jurídicos distintos a la Norma Fundamental. Al artículo 133 constitucional se le ha entendido como el dispositivo que directamente ordena la jerarquía de normas en nuestro sistema jurídico:

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

³ Carpizo, Jorge, "La interpretación del artículo 133 constitucional", *Boletín mexicano de derecho comparado*, México, UNAM, nueva serie, año II, núm. 4, enero-abril de 1969, p. 11.

En materia aduanera, el principio de que toda ley debe ajustarse a la Constitución, so pena de que sea considerada no válida, resulta de vital importancia debido a que estas leyes esencialmente establecen créditos a favor del Estado, que para los gobernados son obligaciones, así al haber un vínculo entre una entidad soberana y otra que no lo es, esta relación brinda oportunidad a la primera para cometer violaciones de los derechos de la segunda, por ello el derecho aduanero al ser aquella rama que estudia las normas legales y convenios internacionales aplicables a las operaciones de comercio exterior (que realizan generalmente los particulares) y, conforme a la jerarquía de normas a la que hemos aludido, presenta una vasta conformación de cuerpos jurídicos, así el principio de constitucionalidad implicará una sumisión a las características esenciales del orden jurídico a las normas que conforman la expresión “Ley Suprema de la Unión” como un requisito *prima facie*.

Los procesos de apertura económica y comercial entre países y regiones replantean todo el instrumental regulatorio y disciplinario del comercio internacional, ahora bien, debe precisarse que la jerarquía normativa sólo es relevante en caso de que exista contradicción entre normas.

A la reforma del Estado, que de propietario pasa a regulador y promotor del desarrollo, la evolución económica proyecta nuevas realidades, en las que el derecho viene a ser el instrumento idóneo para procurar los intereses y valores que representa cada país o mejor dicho, cada región. Enunciamos la siguiente jerarquía de normas jurídicas que tienen una marcada relación con el derecho de aduanas:⁴

- a) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- b) Convención de Viena sobre el derecho de los tratados.
- c) Leyes y decretos con fuerza de ley.
- d) Facultad reglamentaria.
- e) Cláusulas habilitantes.

Por lo tanto, las normas de carácter aduanal están basadas de manera primogénita por la Constitución Federal, la superioridad constitucional deriva de varios datos ineludibles: a) la Constitución crea a los poderes públicos del Estado; b) delimita sus funciones, positiva y negativamente; c) recoge los procedimientos de creación normativa; d) Reconoce los derechos fundamentales de los habitantes del Estado, e) Incorpora los valores esenciales o superiores de la comunidad a la que rige.

⁴ Véase el Anexo en este trabajo.

En México, tanto el Poder Judicial de la Federación como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, han aplicado dicha distinción de superioridad de los tratados internacionales en materia comercial sobre legislación federal, al resolver diferencias entre los importadores o exportadores con la administración pública federal y autoridades coordinadas, estableciendo criterios de prevalencia de las normas internacionales.⁵

Por ello, la aplicación y cumplimiento de los tratados internacionales de los que México sea parte, no pueden quedar supeditados a lo que dispongan las leyes ordinarias, sean generales, federales o locales, pues ello implicaría que el Estado mexicano incumpla las obligaciones libre y soberanamente contraídas frente a otro Estado o Estados, obstaculizándose además el propósito o propósitos para los cuales el tratado específico hubiere sido celebrado, atendiendo a las condiciones económicas, políticas y sociales que priman hoy por hoy en el mundo globalizado.

Existe una devaluación en el contenido de las leyes federales en torno a la regulación del comercio exterior del país, las reglas de procedimiento se van homogeneizando en los distintos territorios aduaneros, debido a la puesta en marcha de tratados internacionales que después, asimilan los países en sus ordenamientos internos, lo que ya nos indica que dichos ordenamientos (leyes federales), deben guardar relación con aquellos y no contravenirlos, de ahí que adquieran el carácter de supletorios cuando exista una disposición en el dispositivo internacional que no deje a dudas su aplicación, ni facultades discrecionales para las autoridades del país receptor.

Las principales reglas del derecho aduanero mexicano hoy día, encuentran su base en el orden económico mundial, los organismos internacionales operan como centros de dirección del comercio internacional, y cuando los países entran al círculo de ellos, deben observar las obligaciones contraídas en esos instrumentos internacionales, es decir, en la instauración de los procedimientos aduaneros siguiendo las directrices que emiten los nuevos reguladores del comercio internacional, ejemplo de ello fue el ingreso de México al GATT (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio), la

⁵ Véase juicio de nulidad núm. 100(20)3/98/268/97, resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 2 de junio de 1998: "CONVENCIÓN DE VIENA. REGLAS DE INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS, APLICABLES AL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE". Asimismo, la tesis I.7o.A.263 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena época, t. XIX, enero de 2004, p. 1471: "CERTIFICADOS DE ORIGEN. LA REGLA 27 DE LA RESOLUCIÓN POR LA QUE SE ESTABLECEN LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL RELATIVAS A LA APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES EN MATERIA ADUANERA DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE, CONTIENE UNA FACULTAD REGLADA".

importancia de la adhesión es clara, pues se trata de disciplinar jurídicamente el manejo de la política comercial mexicana y de no olvidar que en virtud del artículo 133 de la Constitución General, dicho acuerdo se transformó en un derecho interno de aplicación general, tanto por las autoridades administrativas como por los propios tribunales de justicia nacional.

Además, la facultad reglamentaria y la habilitación mediante cláusulas, supeditada a la preferencia y reserva de la ley federal, norma gran cantidad de situaciones, a veces su aplicación acarrea violación a los anteriores principios, pero también existen casos en que el reglamento ó las reglas técnico-operativas, el primer ordenamiento expedido por el presidente de la República y las segundas por los funcionarios titulares del órgano de emisión, son más justas, en el sentido de dar mayor flexibilidad en el cumplimiento de obligaciones aduaneras a cargo de los gobernados.

2. División de poderes: Artículo 49 de la Constitución

México tiene un sistema federal. Se puede justamente, hablar de un derecho constitucional general o federal y de un derecho constitucional local o de las entidades federativas. Los principios básicos de organización política del Estado mexicano se encuentran en el derecho constitucional general y a él nos referiremos primordialmente.

La regulación en materia de comercio exterior está reservada en nuestro país a la federación, por disposición de los artículos 131 y 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en comunión con diversos preceptos del mismo rango, que establecen prohibiciones a las Entidades Federativas y municipios sobre el ramo.

Tomando posición sobre que, los poderes federales tienen competencia funcional en la regulación del comercio exterior y, como resultado de ello la producción, aplicación e interpretación del derecho de aduanas, es posible aterrizar el problema que representa en ello la división de poderes, que en el ejercicio de las funciones que desempeña cada órgano constitucional en la referida conducción del intercambio comercial del país, en su respectivo campo de acción (legislativo, ejecutivo y judicial), encontraremos facultades materialmente legislativas pero formalmente ejecutivas, y en su caso, probablemente judiciales.

En México se quiso que la división de competencia entre la federación y las entidades federativas fuera clara, tajante, sin ninguna ambigüedad, y de aquí resulta: a) la redacción de nuestro artículo 124 constitucional..., y que contiene el pensamiento de que las facultades no concedidas expresamente a las autoridades federales se entienden

reservadas a las entidades federativas (nótese que en la enmienda décima norteamericana, de la cual tomamos nuestro precepto, no aparece la palabra expresamente) y b) que entre nosotros no existen las facultades concurrentes, ya que ni la Constitución ni las jurisprudencias la admiten, y no existen precisamente por la razón arriba apuntada.⁶

De lo establecido, se deduce que, para el ejercicio del Supremo Poder de la Federación, previsto en el artículo 49 del Pacto Federal, debe existir colaboración entre los diferentes Poderes de la Unión para el desarrollo de las atribuciones conferidas constitucionalmente; asimismo, se advierte que la llamada “división de poderes” no se trata de una separación total entre ellos, sino que, en realidad es una distribución de determinadas funciones a diferentes órganos del Estado.

Artículo 49. El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo en el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.

Este precepto señala claramente la unidad del poder y la división de las funciones en orden a su ejercicio, y prohíbe expresamente la concentración del poder, con las únicas excepciones de los casos de estado de emergencia y la imposición de contribuciones a las exportaciones e importaciones, en que el Ejecutivo está facultado a legislar expresamente, sin que esto signifique que su actividad está libre de todo control.

De la interpretación sistemática del texto original de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de cinco de febrero de mil novecientos diecisiete, se advierte que el principio de división de poderes previsto en su artículo 49, párrafo primero, no se estableció atendiendo a un criterio material.

Precisando lo anterior en forma abstracta, que el Supremo Poder se divide, para su ejercicio, en tres funciones, la legislativa, la ejecutiva y la judicial, sino que a la vez que se consagró ese principio, al fijar las atribuciones de los tres poderes, se les confirieron, indistintamente, atribuciones que materialmente corresponden a un diverso poder, reservándose a los Poderes Legislativo y Judicial la potestad para emitir, respectivamente, los actos materialmente legislativos y judiciales de mayor jerarquía en el orden jurídico nacional, circunstancia que se explica por el hecho de que históricamente se había buscado fortalecer a estos dos poderes con el fin de establecer

⁶ Carpizo, Jorge, y Madrazo, Jorge, *Derecho constitucional*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1991, pp. 14-15.

un equilibrio entre ellos y el presidente de la República, jefe de Estado y de gobierno en nuestro sistema constitucional.

En esos términos, el Constituyente otorgó al Poder Legislativo la potestad para emitir los actos materialmente legislativos de mayor jerarquía, por un lado, respecto de la legislación interna emitida por éste, se reconoció su especial jerarquía al incorporarse en el inciso f) del artículo 72 de la Ley Fundamental, el principio de autoridad formal de las leyes y, por otro, en relación con los tratados internacionales celebrados por el titular del Ejecutivo Federal, su validez en el orden jurídico nacional se condicionó a su ratificación por parte del Senado de la República.

Además, tratándose del Poder Judicial, en los artículos 105 y 107 se confirió al órgano de mayor jerarquía dentro del mismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la atribución para emitir las resoluciones judiciales de mayor rango en el sistema jurídico del país.

Tenemos que tener en cuenta, que en diversas ocasiones se ha sostenido que nuestra forma de Estado Federal implica un complejo sistema de distribución de competencias, entre órdenes de gobierno que coexisten, los cuales eran originalmente los Estatales y el Federal, pero con la evolución de nuestro sistema constitucional se han incorporado a este complejo esquema el Distrito Federal y el nivel municipal, pues todos ellos tienen en la Constitución Mexicana otorgadas competencias que les son exclusivas y excluyentes de los demás órdenes; y que por el principio de división de poderes existe una distribución de competencias que se daba, en la concepción original, entre los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial de la Unión, aunque, hoy también debemos considerar insertos en este segundo ámbito de distribución de competencias a los llamados órganos federales constitucionales autónomos.

Por consiguiente, presentamos el desglose de los dispositivos constitucionales que contienen la distribución de la regulación del comercio exterior en México. Esto nos conduce a considerar que las normas de carácter aduanal deberán estar acorde con el texto constitucional, ya que será la Constitución el instrumento que establezca las funciones de cada poder en relación con la regulación del comercio exterior, dentro de las funciones del Estado.

Nos adelantamos a aseverar que la creación de las leyes aduaneras es competencia del orden federal, conociendo de ella los órganos de poder federales, como se desprende del análisis de los siguientes dispositivos del Texto Federal.

A. Facultades del Poder Legislativo: Artículo 73 de la Constitución

En el artículo 73 de la Constitución Federal se establecen las facultades otorgadas al Congreso de la Unión, las primeras veintinueve fracciones se refieren a las atribuciones con las que expresamente cuenta, mientras que las facultades implícitas se encuentran previstas en la fracción XXX del precepto; siendo importante precisar que en dicha fracción no se autoriza la creación de facultades nuevas, sino únicamente las que hagan efectivas las atribuciones establecidas en las veintinueve primeras fracciones del artículo en comento, que son, como ya se precisó, las facultades expresas que la Ley Fundamental asigna al Legislativo Federal.⁷

Del gran universo de facultades del órgano legislativo, encontramos la siguiente clasificación: legislativas, administrativas y electorales.

Referimos sólo a las facultades legislativas, dentro de este artículo 73 constitucional, podemos afirmar que todas las materias reguladas por el Congreso General, en su función material, tienen vista para el derecho de aduanas, se traducen en leyes federales que obligan en todo el territorio nacional a las personas jurídicas cuyas conductas corresponden a los supuestos e hipótesis determinados por las propias leyes, por ser estas las que nutren todo el contenido del derecho aduanero, ya en el rubro de los aranceles aduaneros o en las regulaciones no tarifarias, atendiendo a los ámbitos y a las materias que en él se enuncian. Resaltamos las fracciones VII y específicamente, la XXIX, faculta al congreso para establecer las contribuciones en la materia:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

I - VI...,

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

VIII – XXVIII...,

XXIX. Para establecer contribuciones:

1o. Sobre el comercio exterior,

[...]

⁷ Como consecuencia de la aplicación del principio de división de poderes en nuestro sistema federal, la existencia de distintas facultades conferidas por la propia Constitución a los Poderes de la Unión; las cuales se pueden agrupar en facultades expresas y facultades implícitas. La doctrina señala que para que sea posible el ejercicio de facultades implícitas se requiere la existencia de una facultad explícita que por sí sola sea imposible ejercer, lo que implica que la facultad implícita no es autónoma, pues depende de una facultad principal a la que está subordinada y sin la cual no existiría. Es decir, hay una relación de medio a fin entre la facultad implícita y el ejercicio de la facultad explícita, debido a que ésta sería estéril si su ejercicio no se actualizara por medio de la facultad implícita, esta última la encontramos en la fracción XXX del artículo 73 constitucional, para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.

Lo que se complementa con la indicación del inciso h) del artículo 72 de la Constitución, al prever la formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados. De tal forma que cualquier contribución será producto de una ley, y esta a su vez reunirá las características de un acto formal y materialmente legislativo.

El impuesto general de importación al ser una contribución que grava el comercio exterior, necesariamente deberá revestir tal característica, su formación y creación por la Cámara de Diputados como origen, órgano al que especialmente ha confiado la Constitución la tarea de legislar. Sin embargo, la misma Constitución da una excepción, tratándose de las facultades extraordinarias del poder ejecutivo federal.

B. Facultades del Poder Ejecutivo

Es de notarse que en ninguna parte del mundo, el principio se observa de manera tajante e inflexible, tal vez porque lo más importante del mismo es la limitación del poder y no que la función legislativa, ejecutiva y judicial quede asignada estricta y exclusivamente al órgano al cual le otorgan su denominación.

Como hemos señalado en su momento, el principio de división de poderes se exceptúa en algunos casos, permitiéndose que el poder ejecutivo invada el ámbito competencial del poder legislativo dictando disposiciones con rango de ley, denominados decretos, mismos que la Real Academia Española define como “decisión de un gobernante o de una autoridad... sobre la materia o negocio en que tengan competencia”.⁸ Nuestro sistema de normas ha incursionado a los decretos en dos categorías:

a. Artículo 29 de la Constitución: decreto ley.

El artículo 29 del Pacto Federal, establece lo siguiente:

Artículo 29.- En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los Titulares de las Secretarías de Estado y la Procuraduría General de la República y con la aprobación del

⁸ Diccionario de la lengua española, vigésimo segunda edición, en línea: <http://www.rae.es/>

Congreso de la Unión y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación; pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde.

Podemos decir que se está en presencia de un decreto ley en aquéllos casos en donde se dan “las medidas dictadas por razones de urgencia y extraordinaria necesidad, que no permiten esperar a la intervención del poder legislativo”⁹ o “cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación.”¹⁰

b. Artículo 131, segundo párrafo de la Constitución: decreto delegado

Algunos doctrinarios han catalogado a este ordenamiento como resultado de la técnica de la delegación legislativa, mediante ella los órganos legislativos pueden delegar la potestad de dictar normas con rango de ley. Así “estas normas se denominan decretos legislativos y se caracterizan por que reciben de la norma delegante la posibilidad de desplegar la fuerza y eficacia normativa que es propia de la ley.”¹¹

El artículo 131, segundo párrafo, de la Ley Suprema, contiene el llamado decreto delegado, como una de las facultades extraordinarias del ejecutivo en vía de excepción, para legislar.

Artículo 131. ...

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

Con el objeto de dotar al Estado de mecanismos jurídicos eficientes y expeditos que le permitan encauzar las operaciones de comercio internacional en beneficio de la

⁹ Menéndez Moreno, Alejandro y Alonso Murillo, Felipe, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 8ª ed., España, Editorial Lex Nova, 2007, p. 102.

¹⁰ Paredes Montiel, Marat y Rodríguez Lobato, Raúl, *El principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*, México, Porrúa, 2001, p. 31.

¹¹ *Ibidem*, p. 105.

economía nacional y responder con la velocidad necesaria a las fluctuaciones que el intercambio de bienes con el sector externo provoca, el Congreso autoriza al Ejecutivo para establecer contribuciones al comercio exterior, mediante la expedición de disposiciones de observancia general.

La propia Constitución Federal da la pauta y los elementos sobre los que la potestad tributaria puede ser ejercida por el ejecutivo federal, en otras palabras es una intromisión permitida, siempre y cuando, en esto radica que sea válida tal injerencia de competencias de un poder hacia el otro, lo prevea la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la función se ejerza únicamente en los casos autorizados, revistiendo las siguientes características emanadas de diversos criterios aislados de la Suprema Corte de Justicia:

- i) Es facultad exclusiva de la federación.¹²
- ii) Las disposiciones emitidas tienen la misma jerarquía y efectos de las leyes expedidas por el Congreso de la Unión.¹³
- iii) No condicionada a procedimientos o requisitos de valoración previos, salvo condicionada a la aprobación del Congreso de la Unión *a posteriori*.¹⁴
- iv) Es limitado su ejercicio.¹⁵
- v) No requiere especificidad.¹⁶

¹² Véase la tesis 1a. CC/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Primera Sala, t. XXVI, septiembre de 2007, p. 376: "COMERCIO EXTERIOR. EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 131 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS QUE CONFIERE AL EJECUTIVO FEDERAL FACULTADES EXTRAORDINARIAS EN LA MATERIA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE DIVISIÓN DE PODERES".

¹³ Véase la tesis 1a. LXVII/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Primera Sala, t. XVI, septiembre de 2002, p. 251: "COMERCIO EXTERIOR. LAS FACULTADES EXTRAORDINARIAS PARA LEGISLAR OTORGADAS AL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA EN EL ARTÍCULO 131, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, INCLUYEN NO SÓLO LAS RELATIVAS A LA POSIBILIDAD DE AUMENTAR, DISMINUIR O SUPRIMIR LAS CUOTAS DE LAS TARIFAS DE EXPORTACIÓN E IMPORTACIÓN, EXPEDIDAS POR EL CONGRESO DE LA UNIÓN, Y DE CREAR OTRAS, SINO TAMBIÉN LA FACULTAD PARA DEROGARLAS".

¹⁴ Véase la tesis 2a. CXVI/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, t. XIV, agosto de 2001, p. 212: "COMERCIO EXTERIOR. LA POTESTAD TRIBUTARIA CUYO EJERCICIO PUEDE AUTORIZAR EL CONGRESO DE LA UNIÓN AL TITULAR DEL EJECUTIVO FEDERAL, EN TÉRMINOS DE LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 131, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA, NO ESTÁ CONDICIONADA A PROCEDIMIENTOS O REQUISITOS DE VALORACIÓN QUE IMPIDAN A ÉSTE FIJAR CONTRIBUCIONES EN DICHA MATERIA".

¹⁵ Véase la tesis 2a. LXXXII/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, t. XXII, julio de 2005, p. 500: "COMERCIO EXTERIOR. LA POTESTAD LEGISLATIVA QUE EL CONGRESO DE LA UNIÓN DELEGA AL TITULAR DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL EN ESA MATERIA, NO ES ILIMITADA".

¹⁶ Véase la tesis 2a. LXXXIII/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, t. XXII, julio de 2005, p. 501: "COMERCIO EXTERIOR. LA POTESTAD LEGISLATIVA

C. Prohibiciones a las Entidades Federativas

a. Artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII de la Constitución

El artículo 117 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prescribe mandatos prohibitivos dirigidos a los poderes públicos de las entidades federativas, comprende las facultades prohibidas a los Estados, a su vez pueden clasificarse en absolutas y relativas: las primeras se contienen en este artículo, porque en ningún caso y por ningún motivo podrán realizarlas, su fin es salvaguardar el régimen federal.

Nos interesa realzar las fracciones que reservan mayor relación al tema, entre ellas: IV, V, VI y VII, al limitar a las entidades federativas a gravar el tránsito de personas o mercancías que circulan por su territorio, su salida o entrada, requerir su documentación o realizar su registro; todo ello se inspira en la idea de asegurar un solo territorio para un sólo pueblo.

Este artículo se relaciona con el artículo 73, fracción IX, de la propia Constitución, que faculta al Congreso para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones. Además de prohibir el establecimiento de exacciones a través de aduanas locales, imposibilita a los Estados a expedir y mantener leyes y reglamentaciones que impliquen diferencias de impuestos o requisitos en función de la procedencia de las mercancías nacionales o extranjeras, ya que de otra manera la contribución que establecieran las entidades federativas sería proteccionista respecto de unos artículos y discriminatoria para otros.

b. Artículo 118, fracción I de la Constitución

Así también, en el artículo 118, fracción I de la Constitución, encontramos una relación de prohibiciones que se imponen a los Estados pero no de manera absoluta, en efecto, el precepto que se comenta contiene diferentes supuestos en los que el Congreso de la Unión puede autorizar a los Estados para que realicen acciones que originariamente competen a la Federación.

Estas facultades que en forma relativa se prohíben a los Estados, atienden a las materias tributaria y militar. Ordena que los Estados no pueden ni deben, sin el consentimiento del Congreso, fijar derechos de tonelaje, de puertos, ni imponer

contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones. Resulta afortunada la prohibición porque las facultades a que se refiere corresponden exclusivamente a las autoridades federales de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 73, fracciones IX y XXIX, en tanto que establece como atribuciones del Congreso de la unión las de impedir que en el comercio entre los Estados se establezcan restricciones y la de establecer contribuciones sobre el comercio exterior.

3. Regulación económica: artículos 25 y 26 de la Constitución

El modelo económico constitucional, constituye el marco jurídico relevante para la intervención, entendiendo al derecho aduanero como una consecuencia de la intervención de los poderes públicos sobre el comercio exterior, conviene pues aludir que mucho se podrá ahondar sobre el asunto, lo que sin lugar a dudas no es fin primigenio de nuestro trabajo, pero si el tomar en cuenta que el derecho aduanal trasciende al fin recaudatorio.

Ahonda esa afirmación los matices de los aranceles aduaneros en la Constitución General, los cuales los ubicaremos en los parámetros de la extrafiscalidad: la regulación económica como una manifestación de la intervención pública del Estado, y el derecho aduanero como uno de sus vehículos, que por motivos de interés y orden público, el Estado se encuentra obligado a desempeñar como acto de gobernabilidad.¹⁷

La importancia de patentizar el interés que tiene el Estado en el comercio exterior para utilizarlo como mecanismo de desarrollo económico, social y cultural, para tener el ápice de la apropiada conducción política, esto desde luego lo intenta conseguir por distintos medios, uno de los más importantes la intervención en el comercio exterior, y en esa función o actividad de policía estatal necesariamente estará el derecho aduanero, al ser un instrumento jurídico de ejecución y regulación del vasto campo del comercio exterior.

¹⁷ Las disfunciones que introduce en las economías nacionales el caótico flujo de capitales; la resolución de conflictos y la seguridad internacional en un contexto en el que el principio de soberanía queda, en muchos casos, suspendido en el vacío, la Constitución Federal es un hito de luz en las imprevisiones de la economía global, los principios constitucionales dan las pautas para redefinir y reorientar las limitaciones y problemas de la liberalización del comercio internacional, a la par, deben tomarse interpretaciones constitucionales pertinentes, en aras de lograr los objetivos fundamentales del Estado mexicano: la dignidad humana. El Estado "crea" entonces a la población como objeto sobre el cual ejerce su poder pero, al mismo tiempo, busca la "prosperidad y desarrollo de la misma" mediante el funcionamiento de lo económico. La población se transforma así en la meta para los gobiernos; el crecimiento del bienestar de la población, el desarrollo de sus capacidades y la vigilancia sobre la producción de bienes son el fin del gobierno.

En el contexto histórico sobre el que nos encontramos, obliga necesariamente a pronunciarnos hacia la conformación finalista del actual derecho aduanero: la regulación económica. Ella funge como el motor de toda sociedad, el Estado participa en la vida económica, la ordena y regula. Su acción está inmersa dentro de los planes indicativos, la intervención es particular en cada nación, el proceso de intervención del Estado en la actividad económica se inicia con mayor fuerza a principios del siglo XX en las economías liberales, ante las “fallas temporales” de los mecanismos autorregulatorios del mercado.

Ante el desenlace de la llamada globalización se incrementa generalizadamente el grado de intervención en los países que se saben cómo de libre empresa, en esas tendencias y perspectivas del Estado-nación soberano y sus posibilidades de regulación político-jurídica de la economía, la sociedad y las condiciones de gobernabilidad en lo interno y de la propia integración internacional.

La gestación de la llamada “globalización” en sus diferentes conceptos y usos, emerge y se difunde desde los años de 1980, entre científicos sociales, ideólogos, profesionales de los medios de comunicación masiva, gobernantes y administradores, dirigentes sindicales o corporativos.

Término usado de modo exagerado y errático en los diversos léxico generales o especializados, portador de una fuerte carga política e ideológica, la globalización se establece en campos diversos, como la economía, la geografía, la sociología, la ciencia política, las relaciones internacionales, el marketing, los medios de comunicación masiva. Estefanía Joaquín expone:

La globalización es un proceso por el cual las políticas económicas nacionales se van disminuyendo en beneficio de una política económica internacional... se caracteriza por una libertad absoluta de los capitales para moverse de un sitio para otro, sin limitaciones; libertad bastante amplia de bienes y mercancías; y restricciones a los movimientos de personas.¹⁸

El Estado interviene a partir y a través de instrumentos y mecanismos que corresponden a sus poderes y recursos: régimen jurídico; moneda; capital; crédito, fiscalidad, aduanas, subsidios, gastos, presupuestos de las administraciones públicas, empresas del sector público.

¹⁸ Cit. en Rebolledo Herrera, Oscar, “Proyección del derecho aduanero en la globalización en un marco tridimensional, en Fernández Ruiz, Jorge (coord.), *Derecho administrativo. Memoria del congreso internacional de culturas y sistemas jurídicos comparados*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005, p. 815.

En resumen, la intervención del Estado en la economía surge como el “instrumento temporal por el cual el poder público penetra al sistema económico, para corregir las contradicciones y crisis internas del sistema económico liberal”.¹⁹

Las funciones de organización colectiva y de política económica tienen que ver con las aduanas (recursos fiscales, proteccionismo industrial), emisión de moneda y control de la banca, presupuesto de Estado, etc. La intervención del Estado en el desarrollo nacional se define en el siglo XIX por una dosificación de los componentes de la injerencia gubernamental y de la libre empresa, variable según países, períodos, regímenes. En palabras de R. Xavier Basaldúa:

En estos tiempos, presenciamos también el crecimiento del fenómeno denominado "regionalismo", que se expresa mediante la proliferación de los acuerdos de integración económica. Se trata fundamentalmente de una respuesta de los distintos Estados para hacer frente a las consecuencias de la globalización económica.²⁰

Se advierte entonces que, paradójicamente, la globalización, en su afán de uniformar u homogeneizar el mundo, al considerarlo un espacio sin barreras constitutivo de un modo indistinto, provoca rechazos y lleva a los países a protegerse y, a veces, a agruparse regionalmente, para defender los valores que les son comunes. La globalización profundiza y acelera el proceso de internacionalización al que se hallaba sometido el derecho aduanero desde mediados del siglo pasado.

Dos organismos internacionales fueron los grandes impulsores del mismo y en la actualidad contribuyen principalmente a canalizar el proceso de globalización con relación al derecho aduanero, la Organización Mundial de Aduanas y la Organización Mundial del Comercio.

Antecedentes a destacar son los mercados mundiales de productos básicos ya en el siglo XIX, la expansión mundial de grandes marcas. Ellos siguen siendo fenómenos limitados hasta fines de los años de 1980, mientras se producen varias grandes transformaciones que confluyen en un cambio cualitativo de los últimos treinta años.

México, en un primer momento, adoptó un amplio programa de reformas de liberalización económica y apertura al mercado internacional, y más tarde se buscó la institucionalización de una asociación económica formal con los Estados Unidos, país

¹⁹ Witker V., Jorge, *Curso de derecho económico*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1989, p. 34.

²⁰ Basaldúa, Ricardo Xavier, “El derecho aduanero y las aduanas frente a la globalización contemporánea”, en Fernández Ruiz Jorge (coord.), *Derecho administrativo. Memoria del congreso internacional de culturas y sistemas jurídicos comparados*, op. cit., p. 737.

hasta entonces considerado como un vecino distante, a través del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN). Entre 1980 y 1999, la apertura de la economía, medida en términos de la participación relativa de las exportaciones en el producto interno bruto (PIB), se triplicó al pasar de 11 a 31 %. Para 1999, el comercio exterior total de México representaba 63% del PIB.

Los acontecimientos del once de septiembre de dos mil uno en territorio norteamericano, factor real que maximiza la intervención estatal sobre las normas que regulan la entrada y salida de mercancías, pone en marcha una serie de cambios drásticos para el flujo de bienes en el orbe, da pauta a integrar como fin del derecho aduanero, no sólo la económica, sino también la seguridad nacional e internacional. Los temas centrales son el logro de un equilibrio entre las prioridades de seguridad y las de promover a la vez una mayor agilidad en los flujos transfronterizos (de personas, mercancías y servicios). Desde entonces, bajo entendibles razones de seguridad nacional, los flujos de personas, transportes y bienes se han sujetado a escrutinios nunca antes implementados tanto en México como en el extranjero.²¹

Ahora bien, nuestro sistema jurídico encuentra el fundamento constitucional de la regulación económica en los artículos 25 y 26 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismos que contienen los principios de rectoría económica del Estado o rectoría del desarrollo nacional y el sistema nacional de planeación democrática.

4. *Materia tributaria: artículo 31, fracción IV de la Constitución*

El artículo 31 de la Constitución establece las principales obligaciones que tienen los mexicanos, en su fracción IV, establece la obligación de contribuir a los gastos públicos federales, estatales y municipales de manera proporcional y equitativa que establezcan

²¹ Véase Gaceta del Senado, LX Legislatura, núm. 144, año 2005, martes 13 de diciembre, en la cual se propone la reforma al artículo 16 de la Ley Aduanera, y dentro de los puntos que sustentan dicha reforma se aclara: "A partir de septiembre de 2001, se han modificado substancialmente los procedimientos que exportadores mexicanos debe seguir, por ejemplo, para hacer llegar sus productos a territorio norteamericano. Para tal efecto, la aduana mexicana ha instrumentado procesos de certificación de empresas mexicanas exportadoras que habrán de sujetarse a trámites más expeditos al cruce de nuestra frontera norte. Así, el flujo del comercio exterior se sujeta día con día a esta singularidad de ir eliminando obstáculos a la entrada y salida de mercancías, al mismo tiempo en que deben reforzarse los mecanismos de seguridad nacional de nuestro país, máxime teniendo en cuenta que por nuestra posición geográfica no solo participamos del bloque comercial más importante del mundo, sino que compartimos frontera con un país que ha puesto, por las razones apuntadas, los temas de seguridad nacional al frente de su agenda nacional".

las leyes. De este precepto se derivan los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad.

Dentro del marco jurídico aduanero, la materia tributaria ocupa hoy día un lugar de importancia global, no sólo desde el punto de vista recaudatorio, sino, como hemos tratado, su función se ha inclinado a ser fuente del desarrollo nacional en un doble aspecto, el impositivo por cuestiones de destino al gasto público y de instrumento de protección a diversas aéreas, que el Estado considera salvaguardar e intervenir en su regulación de una manera directa y activa, para lograr el desarrollo de la sociedad que gobierna.

De ahí, que díganos que el derecho aduanero, tiene como una de sus figuras jurídicas esenciales a los aranceles, como medios para la consecución de sus objetivos y fines, como proyección sociológica de la norma aduanera, por ello el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, es uno de sus fundamentos.

El artículo 31, fracción IV, contiene los principios tributarios, se pueden definir en este tenor como todas aquellas pautas que establecen los lineamientos principales de un ordenamiento jurídico, que otorgan un sentido determinado al derecho positivo, y puede decirse que constituyen su fuente de validez; motivo por el que todo problema jurídico que no encuentre una respuesta satisfactoria en el derecho positivo y la jurisprudencia aplicable, puede hallar solución en los principios que modelen a cada ordenamiento jurídico concreto.

A. Principio de legalidad

Este artículo tiene especial referencia, en cuanto al ajuste que debe reunir toda contribución que se exija al gobernado, o mejor dicho, a la persona moral o física, pública o privada, que actualice el hecho imponible establecido en ley y por ende nazca la obligación tributaria. El comercio exterior es una actividad económica gravada por el Estado, el binomio importación-exportación se encuentra sujeto a la fiscalidad, en México se exige el impuesto general de importación (IGI), la exportación ha quedado absuelta de la misma, salvo escasas excepciones.

Por ello la importancia del artículo en referencia, ya que el derecho aduanero (o tributario aduanero como sugieren algunos autores) establece un tributo a la importación, misma contribución que deberá respetar los aludidos principios. La Ley como fuente, es el acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas

generales, abstractas e impersonales, como veremos, será una de las fuentes principales, a las que se sujetarán otros ordenamientos de menor jerarquía, por imperativo del principio de legalidad, o lo que es igual, por normas con rango de ley para regular los elementos esenciales del Tributo.

Deberá tomarse en cuenta, que a partir del principio de legalidad en materia tributaria exige que sólo puedan ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus gobernados mediante Ley, como acto material y formalmente legislativo. En la base de este principio se encuentran, por una parte, los principios de certeza y objetividad en la tributación y, por otra, la ausencia de discrecionalidad en la administración al aplicar el tributo.

B. Principio de proporcionalidad y equidad tributaria

Los impuestos al comercio exterior no toman como base de la imposición a la riqueza en sí, sino otras manifestaciones como los consumos o las transferencias, que hacen presumir la existencia de una riqueza, en otras palabras, grava manifestaciones indirectas de riqueza, atendiendo al patrimonio que soporta un gasto.

En primer lugar, se estima necesario preguntar, que tratándose de los impuestos aduaneros ¿Qué riqueza manifestamos al introducir mercancías a territorio nacional o extraerlas del mismo?

Se precisa que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que es obligación de los mexicanos, contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Pues bien, de conformidad con este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos.

Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad contributiva de los causantes, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado

cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza.

Por tanto, el principio de proporcionalidad tributaria radica en los impuestos, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza ; esto es, para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes.

Lo anterior resulta particularmente relevante tratándose de impuestos indirectos, toda vez que este tipo de contribuciones no deben ser medidas en términos tradicionales de capacidad contributiva del causante, dada su particular naturaleza.

En el caso de los directos, el impuesto grava una situación de riqueza que puede apreciarse fácticamente y que es susceptible de ser medida positivamente, correspondiendo al erario un porcentaje obtenido en relación directa con dicha riqueza. Así, por ejemplo, el impuesto sobre la renta considera los ingresos de un periodo, disminuidos con los costos de la obtención de éstos, lo cual permite apreciar una renta o utilidad, que constituye un excedente positivo para el contribuyente -una manifestación directa de riqueza, sobre la cual se calcula el porcentaje que corresponde al fisco federal.

Como puede apreciarse, los impuestos al comercio exterior, no gravan directamente el movimiento de riqueza que corresponde a la operación, sino que dichos gravámenes atiende al patrimonio que soporta la operación, de tal manera que, bajo esta óptica, sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar una operación de comercio exterior, entonces también es suficiente para pagar el impuesto.

Así, se puede saber o suponer que existe un patrimonio que soporta la operación -el del comprador-, pero el gravamen no se determina en función de dicho patrimonio o de

la capacidad de su titular, sino que ello ocurre en función del movimiento de riqueza que causa el impuesto, valorado exclusivamente en términos del precio pagado.

En cuanto al principio de equidad, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad tributaria radica en que la ley trate igual a los sujetos que se encuentran en la misma situación jurídica y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en situaciones diversas.

Además, para cumplir con el principio citado, el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, es decir, que se sustenten sobre bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, a razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

C. Destino al gasto público

Es preciso aclarar que los impuestos al comercio exterior al estar comprendidos dentro de la gama de contribuciones, por ser ingresos para el Estado, los mismos estarán destinados a sufragar el gasto público, entendido éste como las erogaciones tendientes a la satisfacción de las necesidades colectivas, sin embargo, ello no impide que tengan una segunda finalidad: extrafiscalidad.

El tributo es, por tanto, una institución jurídica cuya finalidad última es la contribución al gasto público y que tiene como nota definitoria la capacidad económica, respaldada en nuestro texto constitucional bajo el principio de proporcionalidad y equidad. La finalidad recaudatoria de los tributos para contribuir a los gastos públicos es lo que la doctrina denomina la finalidad fiscal, para así distinguir a las finalidades extrafiscales que pueden añadirse a los tributos; ríos de tinta han corrido para estudiar y analizar la extrafiscalidad tributaria, y puede afirmarse que hay un consenso entre los autores al aceptarse que coexistan fines extrafiscales con el fin recaudatorio, siempre y cuando éste no se vea anulado por aquéllos.²²

²² Figueroa Neri, Aimée, "Tributos ambientales en México. Una revisión a su evolución y problemas", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, nueva serie, Año XXXVIII, núm. 114, septiembre-diciembre, 2005, México, UNAM, p. 994.

CAPÍTULO SEGUNDO

CONCEPTOS FUNDAMENTALES DEL DERECHO ADUANERO

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. DEFINICIONES: 1. *Aduana*, A. *Naturaleza jurídica*, B. *Clasificación*, 2. *Derecho Aduanero*, A. *Concepto*, B. *Autonomía y naturaleza jurídica*, C. *Fuentes*; 3. *La relación jurídico-tributaria aduanera*, 4. *Control aduanero*, A. *Entrada, salida y control de mercancías*, B. *Depósito ante la aduana*, C. *Despacho aduanero*; 5. *Régimen aduanero*, A. *Concepto*, B. *Clasificación*; 6. *El agente aduanal*; 7. *Impuestos al comercio exterior*, A. *Concepto*, B. *Elementos esenciales*; 8. *Regulaciones y restricciones no arancelarias*, A. *Concepto*, B. *Clasificación*.

I. INTRODUCCIÓN

Actualmente, la materia aduanera es en extremo vasta y compleja, además de abarcar impuestos a la importación, trata también de desgravaciones a la exportación e importación, franquicias, regímenes aduaneros, suspensivos, medidas compensatorias, regulaciones y otros derechos menores, como almacenajes, garantías aduaneras, depósitos, multas y otros. Por lo expuesto, se brinda necesario hacer un estudio conceptual en este capítulo. Todos estos conceptos los utilizaremos en aras de estudiar el tema de tesis propuesto.

II. DEFINICIONES

1. *Aduana*

La incursión de la aduana en el mundo es muy antigua, ya era utilizada con fines recaudatorios en Grecia, India y el Imperio Romano. Desde sus orígenes, ha prevalecido siempre una línea que trastoca el tiempo, una función que la revitaliza y le da continuidad: la inspección. Al mismo tiempo de su incorporación al Estado, tenemos la gestación de normas que regulan su función: el derecho aduanero. No es posible aplicar a nuestra realidad económica, política y social el significado que en la antigüedad se le daba, difícilmente un importador egipcio, árabe, griego o romano hubiera previsto la institución actual. Así, en la doctrina y legislación encontramos diversas acepciones connotadas sobre el concepto estudiado.

La Real Academia Española, en su vigésima segunda edición, la ha definido de la siguiente manera:

aduana.

(Del ár. hisp. addiwán, este del ár. clás. dīwān, y este del pelvi dēwān, archivo).

1. f. Oficina pública, establecida generalmente en las costas y fronteras, para registrar, en el tráfico internacional, los géneros y mercaderías que se importan o exportan, y cobrar los derechos que adeudan.²³

Para el Diccionario Jurídico editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas, las aduanas son:

[...] las unidades administrativas de la administración pública centralizada, que dependen de la Dirección General de aduanas...²⁴

El Diccionario de Comercio Internacional, la concibe como:

Organismo facultado para controlar el tráfico internacional de las importaciones y las exportaciones. Designa igualmente todo lugar donde está situado un funcionario aduanero delegado con autoridad para tasar y recaudar derechos sobre importación y/o exportación de mercancías que se causan a favor del Tesoro Público.²⁵

Pedro Trejo Vargas, jurista mexicano, expresa que se puede definir como:

[...] el ente estatal encargado de realizar las funciones sustantivas de facilitación del comercio exterior, de recaudación de las contribuciones aplicables reconociendo sus exenciones y franquicias, de la fiscalización y verificación física y documental de las mercancías que entran al territorio nacional o que salen del mismo a través de los diferentes tráficados aduaneros por las diversas fronteras del país, del cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, así como de la prevención y aplicación de sanciones por las irregularidades detectadas, llevando a cabo las estadísticas del comercio exterior, utilizando para realizar sus funciones, equipo y tecnología de punta y respetando los derechos de los usuarios.²⁶

Carlos Anabalón Ramírez, jurista chileno, ofrece el siguiente concepto:

[...] el organismo estatal encargado de intervenir en el tráfico internacional de mercancías, vigilando y fiscalizando su paso a través de las fronteras del país, aplicando las normas legales y reglamentarias relativas a la importación, exportación y demás regiones aduaneras; formando las estadísticas de este tráfico; determinando y percibiendo los tributos que lo afectan u otorgando las exenciones o franquicias que lo benefician, y cumpliendo con las demás funciones que las leyes le encomiendan.²⁷

²³ *Diccionario de la lengua española*, 22ª edición, <http://www.rae.es/>

²⁴ *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, t. I, A-B, 1982, p. 105.

²⁵ Osorio Arcila, Cristóbal, *Diccionario de comercio internacional*, Colombia, ECOE Ediciones, 2006, p. 11.

²⁶ Trejo Vargas, Pedro, *El sistema aduanero de México*, México, Tax Editores Unidos, 2006, p. 139.

²⁷ *Cit. en* Witker, Jorge, *Derecho tributario aduanero*, 2ª ed., México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1999, p. 12.

El derogado Código Aduanero Comunitario de la Unión Europea, disponía en su artículo 4º, inciso 4), la definición de aduana:

[...] toda oficina en la que puedan realizarse total o parcialmente las formalidades establecidas en la normativa aduanera.²⁸

Una definición acorde a nuestra realidad jurídica dice:

La aduana es un ente administrativo, establecido por el Ejecutivo Federal, autorizado para intervenir en el tráfico de mercancías, con el objeto de recaudar los tributos que gravan a éstas a su entrada o salida de un país determinado, y de vigilar el cumplimiento de las disposiciones de carácter público o prohibitivas, así como el de las normas reglamentarias del comercio internacional a efecto de coadyuvar en la regulación de la economía nacional.²⁹

Las aduanas se caracterizan por ser las instituciones a las cuales se les encomienda la delicada e importante tarea de controlar el ingreso y salida de toda clase de mercaderías de los respectivos territorios.

Así también, se puede advertir que en el cumplimiento de sus funciones hallan la necesidad de conciliar los intereses del comercio internacional, que procuran una circulación cada vez más rápida de las mercancías a través de las fronteras y la preservación de otros valores que atañen al bien común, como la salud pública, sanidad animal y vegetal, seguridad pública, etc., que exigen controles cada vez más sofisticados y eficaces sobre el tráfico.

Como podemos observar ya desde su definición figuran sus elementos de inspección y cobro; sin embargo, veamos enseguida como la ha habilitado nuestro ordenamiento jurídico, su naturaleza jurídica, el grado de organización jurídico-administrativa, así como los diversos tipos de funciones que desempeña y, en general, el papel que marca su justificación y funcionamiento.

A. Naturaleza jurídica

La aduana se ha concebido como un espacio físico por donde cruzan las mercancías necesariamente. El Estado Mexicano ha institucionalizado las funciones de la aduana

²⁸ Derogado por el Reglamento 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de abril de 2008, y publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea hasta el 4 de junio del mismo año, el actual Código Aduanero Comunitario ya no contempla una definición de aduana, situación similar ocurre en el caso de México, al no estar definida en la Ley Aduanera, ni en su reglamento. Portal de la Unión Europea: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:145:0001:0064:ES:PDF>

²⁹ Abascal Sherwell, Manuel, "Efectos fiscales y Aduaneros en el proceso de maquila", *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, México, núm. 29, 1999, p. 126.

como parte de la estructura del poder ejecutivo federal; dentro de la relación orgánica de la administración pública. La aduana como institución jurídica, es propiamente un órgano del Estado.

La función aduanal, es ejercida originalmente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), nuestro derecho mexicano la ha concebido en un ente administrativo, como se desprende del artículo 31, fracciones XI y XII de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF):

Artículo 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

...

XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;

XII.- Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;

...

De conformidad con el artículo 17 de la LOAPF, para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables.

La Ley del Servicio de Administración Tributaria (LSAT), en sus artículos 2, 7, fracciones I y II y 8, encontramos:

Artículo 2o.- El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria implantará programas y proyectos para reducir su costo de operación por peso recaudado y el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Cuando en el texto de esta Ley se haga referencia a contribuciones, se entenderán comprendidos los aprovechamientos federales.”

Artículo 7o.- El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

II. Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;”

...

Artículo 8o.- Para la consecución de su objeto y el ejercicio de sus atribuciones, el Servicio de Administración Tributaria contará con los órganos siguientes:

- I. Junta de Gobierno;
- II. Jefe, y
- III. Las unidades administrativas que establezca su reglamento interior.

La aduana como institución estatal en nuestro país, se encuentra acotada dentro de la estructura de un órgano desconcentrado (SAT) dependiente de la SHCP, como unidad administrativa de la llamada “Administración General de Aduanas”.

B. Clasificación

La doctrina tradicionalmente ha clasificado a las aduanas de acuerdo a su localización y al tráfico de mercancías sobre el que despachan, sin embargo, surge en la actualidad la aduana modelo y con ello otra clasificación. Adolfo Arrijo Vizcaíno, en su obra *Derecho Fiscal*;³⁰ divide a la aduana de acuerdo con el tráfico mediante los cuales las mercancías arriban o salen del territorio nacional:

- a. Aduanas fronterizas.** Se ocupan del despacho de las operaciones de comercio exterior que al realizarse por tráfico terrestre, arriban o salen del propio territorio nacional a través de las líneas o demarcaciones fronterizas que nuestro país tiene con las naciones vecinas, principalmente con los Estados Unidos de América.
- b. Aduanas marítimas.** Son las que se encargan del despacho de las mercancías que arriban o salen de los puertos mexicanos habilitados para el tráfico naviero internacional, tanto en las costas del Golfo de México como en las del Océano Pacífico, que forman parte integrante del territorio nacional.
- c. Aduanas aeroportuarias.** Son las que se encuentran establecidas en todas aquellas ciudades del país que cuentan con aeropuertos internacionales, siendo su misión la de encargarse del despacho de todas las importaciones y exportaciones que se realizan a través del tráfico aéreo.
- d. Aduanas Interiores.** Se establecen en diversas ciudades de la República que se encuentran ubicadas al interior del territorio nacional y que, por lo tanto, no son fronteras ni puertos.

El maestro Pedro Trejo Vargas opina, que la anterior clasificación ya no resulta del todo absoluta, pues una misma aduana puede recibir mercancía por más de dos medios diferentes y proveniente de dos puntos distintos; la aduana de Tijuana, por

³⁰ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 11ª ed., México, Themis, 2004, p. 403

ejemplo, fue en alguna ocasión fronteriza, aérea y marítima.³¹ Ampliando la crítica anterior, existen mercancías que no usan los tráficos anteriormente señalados, ejemplo de aquéllas son las introducidas o extraídas del país a través de tuberías o cables.

Otra clasificación sobre aduanas, es el adoptado por el Senado de la República en sus Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; y de Asuntos Fronterizos, Zona Norte, referido en un punto de acuerdo, especifica la clasificación de las Aduanas: tipo 1 y tipo 2, dependiendo de la recaudación obtenida, el número de operaciones registradas, la infraestructura con que cuentan, su ubicación y la plantilla de personal.³²

2. Derecho Aduanero

A. Concepto

No es tarea fácil conceptualizar al derecho aduanal, al ser una materia que se encuentra interrelacionada con muchas otras ramas jurídicas, lo que la hace en demasía extensa, de ahí que surja el escrúpulo en cuanto a su autonomía.

En relación a su naturaleza, es la parte en la que parece no haber duda, algunos autores han tratado de focalizar las principales áreas de regulación de las normas jurídicas que lo conforman.

Berr y Tremeau, indica que el derecho aduanero es:

El conjunto de reglas de Derecho Público que se aplican a la circulación internacional de mercancías.³³

Pedro Fernández Lalanne, cerciora que el derecho de aduanas lo constituyen:

[...] las normas legales y reglamentarias que determinan el régimen fiscal al cual deben someterse los importadores, exportadores, agentes marítimos, despachantes de aduanas y en general, quienes realizan operaciones con mercaderías a través de las fronteras de la República, por las vías marítimas, aéreas, terrestres y postales.³⁴

Máximo Carbajal Contreras, define:

³¹ Trejo Vargas, Pedro, *El sistema aduanero de México*, op. cit., p. 134.

³² Senado de la República, "Dictámenes a discusión: De las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; y de Asuntos Fronterizos, Zona Norte, el que contiene punto de acuerdo por el que se solicita al Ejecutivo Federal, por conducto del Servicio de Administración Tributaria, para que se realice lo conducente a fin de que la Aduana de Piedras Negras sea clasificada como Aduana tipo 1". *Gaceta del Senado*, núm. 121, 2007.

³³ Cit. en Galero Rodrigo, Susana, *Derecho aduanero español y comunitario*, España, Editorial Civitas, 1995, p. 99.

³⁴ Fernández Lalanne, Pedro, *Derecho aduanero*, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1966, pág. 73.

El derecho aduanero es el conjunto de normas jurídicas que regulan, por medio de un ente administrativo, las actividades o funciones del Estado en relación con el comercio exterior de mercancías que entren o salgan en sus diferentes regímenes al o del territorio y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas.³⁵

Andrés Rohde Ponce, en su obra *Derecho Aduanero Mexicano*:

[...] es el conjunto de instituciones y principios que se manifiestan en normas jurídicas que regulan la actividad aduanera del Estado, las relaciones entre Estado y los particulares que intervienen en dicha actividad, la infracción a esas normas, sus correspondientes sanciones y los medios de defensa de los particulares frente al Estado.³⁶

Ramón Reyes Vera, entiende:

[...] el conjunto de las disposiciones legales que se refieren a los regímenes aduaneros, los actos y omisiones de los sujetos que intervienen en los mismos, el comercio exterior, la determinación y aplicación de sanciones en caso de infracciones a las normas vigentes.³⁷

Othón Ramírez, reseña tres definiciones de gran relevancia, a) la primera del mexicano Víctor Manuel Jaime Subialdea, b) la segunda es del asesor jurídico de la Comisión de las Comunidades Europeas, Jean Amphoux; y, c) la última de Claude Jacquemart, quien fungiera como jefe de la División de Legislación Aduanera de la Comunidad Económica Europea, extraída de su obra “*La Nouvelle Douane Européenne*” (París 1971):

1.- [...] es un complejo normativo integrado por principios administrativos, penales, procesales y económicos, coordinados entre sí, no solamente con finalidades tributarias sino también de protección económica y de seguridad nacional.

2.- [...] es indudablemente un elemento esencial de la legislación sobre comercio exterior; agrega que también se refiere a las relaciones de los importadores y exportadores -personas o empresas- con las autoridades administrativas y financieras.

3.- [...] el derecho aduanero está constituido por el conjunto de disposiciones legales reglamentarias y administrativas que regulan especialmente el comercio exterior. Comprende igualmente las disposiciones particulares previstas para instruir y regular los litigios en ocasión de la aplicación de aquellas disposiciones.³⁸

Nos parece excelente la primera definición citada en el párrafo que antecede, toda vez que en efecto, sostenemos que el derecho aduanero es un sistema de reglas compuesto por diferentes ordenes reguladores del ingreso a territorio nacional y la

³⁵ Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero*, 9ª ed., México, Porrúa, 2000, p. 4.

³⁶ Rohde Ponce, Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2000, p. 55.

³⁷ Reyes Vera, Ramón, “Infracciones y delitos aduaneros”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, año 18, núm. 345, enero, 2004, p. 19.

³⁸ Ramírez Gutiérrez, José Othón, “Concepto y fundamento constitucional del derecho aduanero”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie Año XVIII, No. 53, mayo-agosto 1985, México, UNAM, pp. 644 y 645.

salida del mismo de mercancías, que si bien inciden en su fiscalización, también lo es que dicha regulación tiene diferentes motivos, y estos no siempre secundarios respecto a la función recaudatoria del Estado.

B. Autonomía y naturaleza jurídica

Coexisten por un lado las opiniones que defienden la autonomía del derecho aduanero, otras que lo ubican dentro del derecho tributario, la división se encuentra inclinada hacia la regulación de sus normas, ya sea desde el punto de vista recaudatorio o de política económica que perfila.

El principal problema que se plantea es la cantidad y heterogeneidad de normas que reclaman aplicación al realizarse el supuesto de hecho, que todas ellas contemplan como su presupuesto: una mercancía atravesando una línea fronteriza entre dos Estados. Este es el único elemento común a todas ellas. Lo cierto es, que su origen está condicionado a los principios que rigen toda rama administrativa.

Al respecto, Alfonso Nava Negrete nos confirma que connotadísimos especialistas se han formado a la sombra de las "ramas administrativas", así como tratados, manuales, monografías y estudios, que les han dado la notoriedad suficiente para pensar en su autonomía.

Frutos de su desmesurada robustez, son las múltiples ramas de mayor o menor espesor que sin dejar de ser derecho administrativo se ostentan como si tuvieran tronco propio. Notorias son el derecho fiscal o derecho tributario, el derecho agrario, el derecho marítimo, el derecho aéreo, el derecho turístico, el derecho de las telecomunicaciones (derecho de la radio, de la televisión, telefonía, telegrafía, etcétera), el derecho aduanero, el derecho sanitario o de la salud, el derecho penitenciario, el derecho demográfico y de migración, el derecho cinematográfico, el derecho intelectual (de autor, de patentes, de marcas), el derecho minero, el derecho del petróleo, el derecho pesquero, el derecho forestal, el derecho presupuestario, etcétera. Y las más recientes de amplio interés mundial: el derecho del urbanismo y el derecho del ambiente o del medio humano.³⁹

Gabino Fraga, sostiene que las disciplinas surgidas del derecho administrativo, que por su importancia y por sus especiales relaciones con la economía, tienden a segregarse como ramas especiales y autónomas del derecho público.

Es necesario expresar que el calificativo de autónomo, estará dado en relación a la condición de quien, para ciertas cosas, no depende de nada ni de nadie. Si por esa

³⁹ Nava Negrete, Alfonso, *Derecho Administrativo*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1991, p. 22.

arista se determinará cuando una disciplina goza de autonomía, concluiríamos que la mayoría de las ramas jurídicas no la posee.

Así el derecho aduanero, está conformado por innumerables instrumentos jurídicos, lo que difícilmente derivaría en su autosuficiencia, ya que se encuentra integrado en gran medida por las materias: constitucional, internacional público, administrativa, fiscal y el derecho de las integraciones.

Para Ciuro Caldani son diferenciables diversas áreas o ramas del Derecho que forman un complejo cuyo estudio integrado debe realizarse en la Teoría General del Derecho, como disciplina referida no sólo a lo común de todo lo jurídico, sino a lo abarcativo de sus diversas expresiones. En ese marco de complejidad de las ramas jurídicas, éstas pueden tener autonomía material, científica, legislativa, judicial, administrativa, académica y educativa:

La autonomía material, existe en la medida que el área posee particularidades sociológicas, normológicas y axiológicas que culminan en específicas exigencias de justicia. La autonomía científica se alcanza cuando el saber es sistematizado. La autonomía legislativa se obtiene cuando la rama cuenta con fuentes legislativas en sentido amplio que le son propias, sobre todo si se alcanza la codificación. La autonomía administrativa se logra si la rama cuenta con órganos administrativos especiales. La autonomía académica se obtiene cuando hay cátedras especiales. La autonomía educativa corresponde al especial espíritu que brinda la educación al respecto.⁴⁰

Siguiendo la cita anterior, existen autores que afirman que el Derecho Aduanero es autónomo debido a que cumple las autonomías reseñadas, además, en relación a sus figuras jurídicas y normas:

Existen varias posturas en el sentido de la autonomía del derecho aduanero, toda vez que algunos autores opinan que el derecho aduanero forma parte del Derecho Administrativo o bien del Derecho Fiscal, sin embargo, estimo que el Derecho Aduanero es autónomo, ya que éste se conforma por una serie de principios y figuras jurídicas que le son propias y distintas a otras ramas del Derecho, en virtud de que cuenta con su propia y especial legislación...⁴¹

Andrés Rohde Ponce partidario de la idea anterior afirma que existen tres clases de autonomía para los estudiosos del Derecho “la dogmática, didáctica y legislativa”.⁴² La primera de ellas se parte de instituciones y principios que le son propios y que no figuran en otras ramas jurídicas, en cuanto a la segunda se refiere a la enseñanza de

⁴⁰ Ciuro Caldani, Miguel Ángel, “Filosofía y sistema del derecho de la integración”, *Revista de Filosofía Jurídica y Filosofía Social*, Universidad Nacional Centro de la Provincia de Buenos Aires, Argentina, Instituto de Estudios Jurídicos y Sociales, vol. 29, 2006, pp. 27-47.

⁴¹ Moyotl Hernández, Francisca, *El embargo precautorio en materia aduanera*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2005, p. 22.

⁴² Rohde Ponce, Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano*, op. cit., p.58.

una disciplina en las escuelas de derecho, y por último la autonomía legislativa, al contener su propia y especial legislación, por lo que, en su opinión asiste al derecho aduanero autonomía.

El problema principal acerca del desarrollo de la materia radica en que “la vigencia de las normas es relativamente breve, y que se vuelve necesario una investigación que permita dilucidar si la volatilidad ha sido la causa de que no hubiese una doctrina aduanera; o si por el contrario, la ausencia de una doctrina aduanera, ha provocado una legislación cambiante”.⁴³

Sin embargo, somos categóricos al afirmar que el Derecho Aduanero no es autónomo. Partiendo desde el punto de vista de la nueva conformación del derecho aduanero, tenemos que, algunos autores han señalado que no existe un derecho aduanero autónomo como tal, lo que existe es una especialidad del derecho tributario, especialidad dada por el campo gravado, el comercio exterior, de ahí su conceptualización a tributario aduanero.

Postulan sus defensores que en efecto la evolución de la nueva aduana, en cuanto a sus funciones, cambia cualitativamente, por ejemplo respecto de los regímenes aduaneros, éstos han iniciado su retirada, y sólo quedan el de tránsito, depósito fiscal y las zonas francas industriales.

Debido a los procesos de apertura económica y comercial entre países y regiones en este fin de siglo replantean todo el instrumental regulatorio y disciplinario del comercio internacional, “hoy la nueva aduana, más que atender al llamado control de paso de las mercancías, se centra en el control de pago o del tributo-arancel o tarifa.”⁴⁴

Los nuevos órganos supranacionales, como los países en general, plantean eliminar o desmantelar al máximo toda actividad burocrática estatal en materia de comercio exterior. Las barreras no arancelarias y restricciones deben quedar sólo para situaciones límites y constituir "enfermedades pasajeras" en los intercambios entre

⁴³ Entrevista a Andrés Rohde Ponce, *Defensa fiscal*, México, No. 91, Año VIII, Tomo VII, julio-agosto, 2006, p. 50.

⁴⁴ Witker, Jorge, *Derecho tributario aduanero*, *op. cit.*, p. 25. El autor hace una distinción en el concepto, razón por la cual denomina al segundo capítulo de su obra citada como “El derecho aduanero y el derecho tributario aduanero” y define a este último como “aquel ramo del derecho tributario que estudia las normas legales y reglamentarias que regulan el paso de mercancías a través de las fronteras aduaneras, la relación jurídico tributaria generada por dicho paso y; en general, todas las materias que se relacionan con la técnica aduanera y los factores económicos por ella afectados.” Carlos Anabalón Ramírez, *cit.* en el mismo capítulo de este trabajo, ofrece otra definición sobre el concepto, inserta en su obra “*El derecho tributario aduanero*”, como “aquella rama del derecho público que estudia las normas legales y convenios internacionales aplicables a las operaciones de comercio exterior realizadas por los operadores habilitados legalmente, a fin de recaudar los tributos aduaneros y regular requisitos adicionales de paso a que se somete el tráfico de mercancías entre países o territorios distintos”.

países, con base en lo anterior, la nueva aduana debe regular y recaudar el tributo aduanero como factor esencial del nuevo comercio internacional del fin de siglo.⁴⁵

En otras palabras, de la obligación de paso, actividad tan cara para la vieja aduana y su derecho aduanero en retirada, se pasa a privilegiar la obligación de pago, esto es, regular y controlar el tributo aduanero, pilar básico de la nueva realidad mercantil entre países y regiones:

[...] podemos decir, desapareció el control en fronteras, los productos de los Estados miembros cruzan las fronteras con tasa cero, en la Europa contemporánea el espacio financiero único implica tres libertades: libertad de establecimiento, libertad de movimientos de capitales y libertad de prestación de servicios.

Lo anterior refleja que el derecho tributario aduanero deja de ser parte de la soberanía nacional, y pasa a ser legislado por un ente supranacional cuyo propósito es alcanzar un gran mercado. Esto nos permite inferir que el derecho tributario aduanero avanza hacia una generación vinculada con la globalización del mundo. Por lo tanto, podemos decir que, actualmente existe un divorcio entre los postulados de la doctrina aduanera tradicional, la cual sostenía que los impuestos aduaneros pertenecían única y exclusivamente al Estado nacional. Indudablemente, la noción del derecho tributario aduanero, está cambiando bajo esta nueva perspectiva.⁴⁶

En cuanto a su naturaleza jurídica, en lo que parece ser vértice de acuerdo, es que la rama jurídica ha sido impactada en especial por el Derecho Internacional Público, de una manera llana, ejemplo de ello es el derecho internacional económico y el derecho de las integraciones como elementos legales para la actividad económica transfronteriza, la creciente profundización de los marcos legales contractuales, en el plano bilateral, regional y global, la conciliación de la contraposición de intereses de los países en desarrollo, en transición e industrializados, constituye la función esencial del derecho internacional económico.

Entendiendo al Derecho Aduanero como una consecuencia de la intervención de los poderes públicos sobre el comercio exterior, conviene pues aludir a Ricardo X. Basaldúa, quien aprecia “que el derecho aduanero no debería ser limitado a la tradicional clasificación de derecho público y privado, al considerar de mayor interés abordarlo desde el enfoque del derecho económico, del derecho de la economía.”⁴⁷

⁴⁵ El comercio internacional contemporáneo, siguiendo los principios del Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT) y ratificados en la nueva Organización Mundial del Comercio (OMC) postulan que el tributo aduanero es el único factor que debe separar una mercancía nacional de otra de origen extranjera.

⁴⁶ Ríos Granados, Gabriela y García Castillo, Tonatiuh, “Diferencias entre impuestos aduaneros de importación y cuotas compensatorias del comercio exterior mexicano, en el ámbito del derecho tributario. Reflexiones sobre la constitucionalidad de las últimas”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie Año XXXI, No. 91, enero-abril 1998, México, UNAM, p. 177.

⁴⁷ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Derecho aduanero-parte general, sujetos*, Buenos Aires, Ed. Abeledo-Perrot, 2002, p. 556.

Después de la Segunda Guerra Mundial, la adscripción de las relaciones económicas internacionales a las organizaciones internacionales ha tenido una gran expansión. La Conferencia de Bretton Woods en 1944, condujo a la creación del Acuerdo del Fondo Monetario Internacional y al Convenio sobre el Banco Mundial (Banco Internacional para la Reconstrucción y el Desarrollo). Esta organización desempeña desde entonces un importante papel en el orden económico internacional.

En los años setenta ganó terreno el clamor por un nuevo orden económico mundial con la exigencia de una mayor solidaridad por parte de los países industrializados y del acceso, lo menos restringido posible, de los países en desarrollo a sus recursos económicos, encontrando expresión en la Carta de Derechos y Deberes Económicos de los Estados de 1974, expedida por la Asamblea General de la ONU.

Una década más tarde la Declaración de la Asociación de Derecho Internacional de Seúl, en el año de 1986, intento conciliar las diferentes posiciones entre los países en desarrollo y los países industrializados. Entre tanto, la discusión sobre un nuevo orden económico mundial quedó rezagada en el pasado. En esto tuvo participación el triunfo del modelo de un orden económico de mercado, así como la competencia de los países industrializados.

La adecuada atención a los países en desarrollo en la formulación de los estándares sociales y medioambientales, que pueden agravar las desventajas competitivas de los países más pobres, espera todavía una solución satisfactoria. Adicionalmente, se ha impuesto la idea de que la eliminación de los aranceles y otras restricciones comerciales (liberalización comercial) mejorará en el largo plazo el bienestar de todas las naciones.

La permanente liberalización comercial es obligatoria en el sistema de la nueva Organización Mundial del Comercio (OMC), que provino del GATT de 1947. La OMC se encuentra en el centro del actual orden económico mundial.

En el plano regional se han creado áreas de libre comercio como el área del Libre Comercio de América del Norte (NAFTA) con la participación de Canadá, los Estados Unidos y México, la Comunidad Andina de Naciones o el Mercosur (con la participación de Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay) en Sudamérica. El mayor grado de integración política y económica se ha hecho realidad con el sistema de la Unión Europea (con la Comunidad Europea para el Carbón y el Acero y la Comunidad Europea para la Energía Atómica).⁴⁸

⁴⁸ Hereden, Mathias, "Relaciones económicas internacionales", en su obra: *Derecho Internacional Público*, trad. de Marcela Aanzola LI. M., México, Fundación Konrad Aadenauer-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005, pp. 386 y 387.

El marco jurídico aplicable en materia aduanera cuenta con “tres o más regímenes normativos..., adicionalmente estos regímenes son de diferente naturaleza en cuanto al órgano generador”⁴⁹ lo que propicia que tengamos por un lado el marco jurídico aduanero nacional o interno; por otro, tenemos disposiciones del derecho internacional público y finalmente se presentan disposiciones de derecho internacional privado “con la característica adicional de que estos marcos normativos aplican simultáneamente y con suma precisión, principalmente en la clasificación aduanera y el cálculo de las contribuciones y aprovechamientos correspondientes.”⁵⁰

El proceso de integración de la economía mundial es sumamente complejo e implica, por lo general, el establecimiento de un amplio conjunto de medidas de política económica, que incluyen la desregulación, la armonización de los sistemas jurídicos, financieros y fiscales. A pesar de la complejidad de la integración, experiencias como la Comunidad Europea sugieren que existe una secuencia de decisiones por tomar y un punto de partida en el largo camino entre la autarquía y una plena participación en el sistema internacional.

C. Fuentes

El concepto de "fuentes" se relaciona con la producción jurídica, esto es, con el origen de las normas del derecho aduanero. En sentido estricto, éstas contemplan la producción de las reglas, a las formas o actos a través de los cuales se manifiesta el mismo, se han clasificado de distinta forma, a saber, formales, reales e históricas. Son fuentes formales los procesos de creación de las normas; fuentes reales los factores y elementos que determinan el contenido de las normas; y fuentes históricas los documentos que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes.

Así, la fuente principal sobre la que emanan los dispositivos de carácter aduanal, se encuentra indiscutiblemente en el cuerpo normativo constitucional, al ser el conjunto de normas, institutos, principios, en virtud de los cuales se distribuyen los recursos y las competencias de la materia, es de comentarse que “desde el momento en que el derecho aduanero reconoce a la Constitución política de un Estado como su fuente de mayor primacía, está aceptando los más caros principios constitucionales de carácter

⁴⁹ Rebolledo Herrera, Oscar, “Proyección del derecho aduanero en la globalización en un marco tridimensional”, en Fernández Ruiz, Jorge (coord.), *Derecho administrativo. Memoria del congreso internacional de culturas y sistemas jurídicos comparados*, op. cit., p. 821.

⁵⁰ *Idem.*

tributario.”⁵¹ Ahora bien, partiendo del vértice constitucional, como fuente medular de toda reglamentación jurídica, tenemos, en aras de aludir al doctrinario Rodríguez Lobato, que existen diversos criterios para clasificar las fuentes del derecho impositivo, de ellas comenta dos cuyo contenido comprende y explica la eficacia que tienen en esta rama del derecho las diferentes fuentes formales reconocidas:

[...] Andreozzi las clasifica en preconstitucionales, constitucionales, doctrina y jurisprudencia. Son preconstitucionales aquéllos principios que se aplican cuando la sociedad no está constituida con base en un código político y es la costumbre la que dicta la conducta a seguir; son fuentes constitucionales las que se presentan desde el momento en que la sociedad se encuentra organizada de acuerdo con un código político y de éste derivan todas las leyes consideradas como secundarias respecto del mismo. En cuanto a la doctrina, señala que ha sido ésta la que a través del tiempo ha venido aislando la figura del tributo hasta obtener su correcta caracterización jurídica. Finalmente, este autor sostiene que a la jurisprudencia le ha quedado solamente la tarea de caracterizar los matices de la tarea encomendada a la doctrina.

Giannini considera como fuentes formales del Derecho Fiscal a la ley, el reglamento, la costumbre y los convenios internacionales. Para este autor la ley es la fuente formal por excelencia y la define como la manifestación de la voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que más especialmente confía la constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa. Del reglamento nos dice que se distingue formalmente de la ley en que, aún conteniendo como éste normas jurídicas, no emana de órganos legislativos, sino de los órganos administrativos del Estado y señala que existen categorías de reglamentos, a saber: para la ejecución de leyes, para el ejercicio de las facultades que el Poder Ejecutivo le corresponden, y para la organización y el funcionamiento de las administraciones del Estado, la ordenación de los entes de las instituciones públicas dependientes de la administración activa.

En cuanto a la costumbre considera que su eficacia como fuente del Derecho Tributario es muy discutida; y sobre los convenios internacionales señala que constituyen una fuente que ha adquirido capital importancia en la actualidad, ya que son los medios en virtud de los cuáles dos o más naciones determinan su competencia para el establecimiento y percepción de los tributos.⁵²

Una de las clasificaciones que ofrece la doctrina extranjera y que conviene mencionar, es el de Susana Galero Rodrigo al referirse a las fuentes de las normas de aduanas dentro del derecho comunitario, presupone.⁵³

⁵¹ Witker, Jorge, *Derecho tributario aduanero*, op. cit., p. 40. Nos comenta el autor que en ambos campos tributarios se distinguen entre fuentes principales y secundarias y/o mediatas e inmediatas, aceptando como principales a la Constitución política del Estado, la ley, los tratados internacionales, los actos con fuerza de ley y los reglamentos, además así refrendado en el Modelo de Código Tributario para América Latina.

⁵² Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Oxford University Press, 2002, pp. 23-31. El autor sostiene que la única fuente formal para el derecho fiscal, en México, es la ley, ya que así se desprende del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país, que dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Enfatiza que, refuerza la circunstancia anterior el artículo 73, fracción VII de la propia Constitución señala como atribución del propio Congreso de la Unión, discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, así la referencia a que será la ley el instrumento especial que contendrá la exigencia de contribuciones y por el otro el órgano capacitado para crearlas.

⁵³ Galero Rodrigo, Susana, *Derecho aduanero español y comunitario*, op. cit., pp. 177-207.

a. Fuentes directas, en las que encontramos a: i) los tratados internacionales, al constituir una fuente de primer orden en la conformación del derecho aduanero toda vez que la conclusión de Acuerdos que faciliten los intercambios comerciales constituyen una de las manifestaciones tradicionales y más antiguas de la actividad convencional de los Estados. Modernamente, se ha constituido el núcleo generador, en el ámbito internacional, de un derecho aduanero, si no uniforme, si altamente armonizado. Aspectos tales como la clasificación de las mercancías, el nivel de derechos, el grado de liberalización o la regularización de los regímenes aduaneros, pueden presentar diferencias de especificación de un país a otro, pero básicamente parten de una configuración común. Naturalmente ese núcleo armonizador se localiza en la creación del GATT, del Consejo de Cooperación Aduanera y en menor medida, de los grupos especializados de Naciones Unidas, bajo cuyos auspicios se está consiguiendo la uniformidad creciente de las normas reguladoras del comercio exterior; ii) actos comunitarios, subdivididos en: a) generales, aquellos que en el plano comunitario, la regulación se incorpora a los instrumentos normativos propios de las instituciones comunitarias, especialmente Reglamentos, Directivas, Decisiones y Recomendaciones y, b) el Código Aduanero, en donde se regulan cuestiones tales como la contracción y liquidación de los gravámenes, los plazos, modalidades de pagos y extinción de la deuda aduanera y, por último; iii) actos nacionales, los cuales abordarán aspectos relacionados con la aplicación de las normas aduaneras, pero no la ordenación sustantiva de las mismas, ya sea por un acto nacional de recepción o bien, por la necesidad de depurar el ordenamiento interno que ha devenido inaplicable o contradictorio con la normativa comunitaria.

b. Fuentes jurisprudenciales y doctrinales, en las que encontramos: a) la jurisprudencia, derivada del ejercicio de la labor interpretativa y contenciosa, sobre la que se derivan importantes efectos sobre el proceso mismo de integración europea y; b) la doctrina, en un ámbito tan complejo como el derecho aduanero y en una disciplina tan joven como el derecho comunitario, las instancias encargadas de la aplicación e interpretación de las normas, han prestado una especial atención a la *Doctrina Científica*.

La anterior clasificación obedece en efecto al desarrollo de la integración europea, sin embargo no dista mucho de nuestra realidad jurídica, ya encontramos en el derecho

aduanero mexicano matices, véase a los tratados internacionales como fuente preferente sobre la ley federal, y a la jurisprudencia como modeladora de ambos ordenamientos jurídicos.

3. La relación jurídico-tributaria aduanera.

La naturaleza compleja de la actividad aduanera, la cual tiene un carácter político, por las características del ente que lo produce y por los fines que se persiguen; económico, por los medios empleados y; jurídico, por la forma en que actúa y se desenvuelve, reviste el cumplimiento o incumplimiento a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

Hemos aventurado líneas atrás, la afirmación acerca de que el derecho de aduanas debe cimentarse sobre el concepto del control de bienes que pasan de un territorio aduanero a otro.

En su concepción más amplia, la aduana como institución u órgano estatal que vela por la observancia de las disposiciones jurídicas, como consecuencia se desencadenan un conjunto de obligaciones por parte del Estado y el sujeto que actualiza la hipótesis legal, de ahí que este último de puntualidad en cuanto al cumplimiento de las disposiciones públicas que al efecto se emitan, ejerza los derechos que de ello se derive (como la no perturbación de sus bienes, a la libre disposición de éstos, a recuperar los depósitos efectuados en garantía, a seguir inscrito en los padrones respectivos, en su caso a la exención de tributos y aprovechamientos, el de ejercer la autorización del gobierno para prestar los servicios exclusivos de promoción del despacho a cuenta de terceros, o de almacenaje, etc.), y al ente público el ejercicio de sus facultades inherentes al cumplimiento de los operadores, así como la obligación irrestricta de actuar mediante los procedimientos administrativos establecidos en las normas.

Por otra parte, y obviándose la anterior observación, considerando que el Derecho Aduanero comprende únicamente el conjunto de normas que determinan y posibilitan la aplicación de una tarifa sobre operaciones de comercio exterior, no puede mantenerse sin numerosas matizaciones la pureza de su naturaleza tributaria:

En primer lugar, señalaremos que, si bien la relación aduanera coincide en algunos momentos con la relación tributaria, ambas sin embargo no presentan una absoluta identidad, conteniéndose esta última en la primera.

Del hecho de los múltiples niveles de relaciones, decimos, con Márquez y Márquez que 'En el Derecho Aduanero, el principio de sujeción al impuesto (la importación) es un concepto complejo, por la presencia en él de una multiplicidad de hechos y relaciones jurídicas con una unidad teleológica objetiva. Sólo cuando se da la coexistencia simultánea o sucesiva de todos estos elementos exigidos en cada caso por la norma... estamos en presencia del hecho imponible aduanero, es decir, la importación legal'.

Sólo desde esta perspectiva puede explicarse el hecho de que con el cruce de frontera se genere no sólo, y en su caso, una obligación tributaria, sino también otras obligaciones meramente formales y de hacer que difícilmente pueden considerarse tributarias y sí, sin embargo aduaneras.

En segundo lugar, el procedimiento aduanero no puede identificarse con el procedimiento para hacer exigible el tributo. En realidad es bastante más que eso, el procedimiento puede subsistir sin tributo y aún tener un objeto distinto del tributo. Piénsese, por ejemplo, en la gama de posibles destinos aduaneros que no hacen nacer la deuda aduanera (tributaria) alguna, en tanto no se produzca el presupuesto previsto 'la entrada en el circuito económico comunitario' no procederá la intervención efectiva.

En tercer lugar, las derogaciones de los esquemas tributarios se agudizan en relación a los denominados 'régimenes aduaneros económicos'.⁵⁴

Sostiene el Dr. Jorge Witker:

Somos enfáticos en afirmar que no constituye objeto de la relación aduanera cualquier mercancía que cruza la frontera, sino la mercancía objeto del tráfico internacional.

Cuando hablamos de tráfico internacional, hablamos de embarcadores, transportistas, consignantes y consignatarios.

Excluimos, conforme a lo dicho, toda mercancía que cruce la frontera por fuerza mayor o caso fortuito, ya que no persigue una finalidad de comercio exterior.

Ahora bien, la mercancía deberá tener una naturaleza jurídica especial, según sea el tráfico internacional de que se trate. Así, en la importación, el objeto de la realización aduanera será la mercancía procedente del exterior que cruza la frontera, y en la exportación, por ejemplo, el objeto lo será la mercancía nacional o nacionalizada que cruza la frontera con destino al exterior.⁵⁵

Lo anterior es cierto, nuestra legislación aduanal contempla el caso fortuito o fuerza mayor como excluyentes del presupuesto de hecho, opera sí la mercancía se destruye o existe posibilidad de hacerlo, bajo ciertas modalidades que autoriza la ley y, la jurisprudencia viene a operar en estos casos, ejemplo de ello representado por la

⁵⁴ *Ibidem*, p. 103-104.

⁵⁵ Witker, Jorge, *Derecho tributario aduanero*, op. cit., p. 69. Cfr. a Galero Rodrigo, *Derecho aduanero español y comunitario*, op. cit., p. 105. La autora menciona un criterio jurisprudencial comunitario, en su nota 21, donde comenta la sentencia de 5 de octubre de 1983, en relación con los asuntos acumulados 186 y 187/82 (Rec. 2951). La cuestión que en ellos se suscitaba era si una situación de robo de una mercancía de un Depósito Aduanero podía incluirse en las previsiones en relación a la "fuerza mayor" incluso en la directiva comunitaria de determinación de la deuda aduanera y, por lo tanto, no dar lugar al devengo de la deuda aduanera. El tribunal textualmente declara: "de la citada Directiva resulta que las causas de extinción deben estar basadas sobre la constatación de que la mercancía no ha recibido efectivamente el destino económico que justifica la aplicación de los derechos de importación. En el caso del robo se puede presumir que la mercancía ha pasado al circuito económico de la Comunidad... Según las reglas comunitarias en vigor... la sustracción por terceros e incluso sin culpa del deudor... no extingue la correspondiente obligación aduanera". A la luz de este pronunciamiento, aclara la autora, resulta necesario considerar los gravámenes aduaneros, básicamente, como instrumentos que permiten la intervención con finalidad protectora, y sólo secundariamente reparar en la naturaleza tributaria de dichos instrumentos. De otra forma, se perderá la perspectiva del papel esencial de estos instrumentos en el sistema de intervención, en el que presentan igual relevancia otros instrumentos de intervención no tributarios, y su papel secundario en el sistema tributario.

excelente tesis aislada número CXXVIII, de la Quinta Época, emitida por la Segunda Sala, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, visible en la página 123:

IMPORTACION TEMPORAL, PERDIDA DE MERCANCIAS EN CASO DE. (FUERZA MAYOR O CASO FORTUITO).- Si la importación de mercancías se ha hecho, no para consumo dentro del país, sino para reexportarlas, como envase, y esto no fue posible por fuerza mayor o caso fortuito, tal como el hundimiento y pérdida del barco en que se hallaban, esta contingencia redundante en sus efectos contra el fisco y no cabe en tal caso, aplicar el artículo 330 del Código Aduanero y considerar vencido el plazo de importación temporal, a efecto de convertirla en definitiva, ni el artículo 339 del mismo código, que impone al causante la obligación de pagar los impuestos correspondientes.

Sumamos a esta consideración que:

Cuando esa vinculación se da entre el Estado, detentador del *jus imperium*, y la persona que interviene en un tráfico internacional de mercancías, objeto de una operación de comercio exterior, la relación jurídica adquiere una connotación aduanera (paso de las mercancías por las fronteras aduaneras) y se denomina "relación jurídica aduanera".

De inmediato se advierte que la relación aduanera sólo la hemos catalogado de "jurídica", ya que en materia aduanera la existencia de un tributo, especialmente el impuesto, no es vital para que exista dicha relación entre el Estado y la persona que interviene en el tráfico internacional.

En efecto, en el ingreso de mercancías en regímenes suspensivos o liberatorios de impuestos hay una serie de derechos y obligaciones entre el Estado y el transportista que no implican el pago de tributos aduaneros.

El hecho de registrar una importación de carnes de canal en la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Desarrollo Rural implica ya, vinculación entre el Estado y el eventual importador, que no obliga aún al pago de tributos aduaneros.

Así pueden darse innumerables ejemplos de vinculación aduanera no tributaria, y por ello el profesor Ildelfonso Sánchez ha sido categórico al afirmar "lo que caracteriza la relación aduanera y la distingue, por tanto, de las relaciones tributarias es que, en éstas, la existencia de un tributo es condición, no se da."⁵⁶

Los argumentos precedentes, encuentran su morfología en la situación del destino de una mercancía a un régimen aduanero, en el cual aparece necesariamente la intervención previa de la autoridad administrativa, en estos casos lo que surge con el cruce de frontera es, en puridad, una serie de obligaciones esenciales del régimen, de reexportar, de reimportar, además de una obligación accesoria de garantía y de otras obligaciones consustanciales al régimen. En consecuencia, la obligación de pago nacerá en su caso en un momento posterior, como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones propias del régimen. La obligación de pago, es una obligación condicionada al incumplimiento de las obligaciones propias del régimen y no a una obligación en suspenso como tradicionalmente se viene considerando. El tributo aduanero, el presupuesto de hecho, y con ello el arranque de la relación tributaria, tiene su origen en otra relación jurídica (la relación tributaria aduanera) porque sin ella no

⁵⁶ Galero Rodrigo, *Derecho aduanero español y comunitario*, op. cit., p. 68.

existiría. Es preciso que esta llegue a una determinada fase o grado de desarrollo para que la relación tributaria nazca, exista.

Joaquín Tornos Mas, afina:

Bajo la intervención administrativa en materia de comercio exterior queremos englobar la presencia pública, en los actos del tráfico comercial internacional, presencia pública que se manifiesta esencialmente en los momentos de importación y exportación de bienes.⁵⁷

Lo anterior, es importante presidirlo, el objeto de la relación jurídico-tributaria aduanera no es otro que las mercancías que cruzan las fronteras aduaneras como parte de un tráfico internacional, concepción que incluye en rigor ambos tipos de manifestaciones de autoridad: importación y exportación.

La norma que rige dicha relación está constituida por todas las leyes y reglamentos que legislan sobre el tráfico internacional de mercancías, principalmente los códigos aduaneros y el arancel o tarifa aduanera. Lo que no excluye, evidentemente, otras formas que tienen relación con la administración, la política y las técnicas aduaneras.

La presencia del Estado en la actividad económica, bien de forma directa, bien incidiendo en la actividad de los particulares, es un fenómeno hoy constatable y generalizado. Esta situación es el resultado de una evolución paulatina, correlativa a la aparición de nuevas funciones asumidas por el Estado, este proceso es consecuentemente con las demandas de los ciudadanos, basadas en una también cambiante concepción ciudadana de las instituciones y de los valores sociales a tutelar por los poderes públicos.⁵⁸

4. Control aduanero

El Estado en su función de policía, organiza y dirige los servicios aduanales y de inspección: el control aduanero, el cual implica la ejecución de las medidas de regulación estatal que se ejerce sobre el comercio exterior, control que se realiza a través de la figura de la aduana, sobre los bienes que son objeto de tráfico internacional. La introducción, extracción y tránsito de mercancías, necesariamente involucra una intervención, dominio y vigilancia estatal, al ser una actividad que se considera trascendental por el Estado mexicano para su subsistencia.

⁵⁷ *Ibidem*, pp. 102-103.

⁵⁸ Ejemplo de ello es la llamada Ley de Bioterrorismo dictada por el Gobierno Federal de los Estados Unidos de América y surge como consecuencia de los ataques que sufrió ese país el 11 de septiembre de 2001 y tiene como fin prevenir el ingreso de alimentos que podrían estar contaminados, de ahí la necesidad de implementar una intervención más seria sobre la regulación del comercio exterior.

La disposición de las mercancías para que la aduana las someta a control, de acuerdo a formalidades o procedimientos establecidos en la legislación, el control entraña inspección y fiscalización de aquéllas, el dominio ejercido por el Estado lía en su definición, según el diccionario de la lengua española a la “oficina, despacho, dependencia, etc., donde se controla”.⁵⁹

Por lo tanto, el control aduanero empieza desde que la oficina aduanal tiene intervención para inspeccionar que se ha llevado a cabo el cumplimiento de necesarias formalidades para la estancia de mercancías que tienen como fin una importación, una exportación o un simple tránsito por el país, lo que implica en última instancia una comprobación, que las mismas han sido sometidas a requisitos establecidos en la legislación aduanal.

Naturalmente en esa tarea se encuentra la ejecución de la función administrativa que hoy día se le ha encomendado a la aduana como institución jurídica la ejecución y regulación del comercio exterior del país.

La naturaleza compleja del concepto, nos obliga a tratarlo bajo diversas aristas, todo engloba como explicamos, en el control que se realiza sobre la base de actuaciones específicas por parte de las autoridades con miras a asegurar el respeto de la legislación aduanera y de las otras disposiciones aplicables a las mercancías bajo su vigilancia, la presentación de los bienes ante las autoridades aduaneras.

Dicho control por parte del Estado mexicano, se ejerce mediante una estructura tricéfala:

- a) Secretaría de Economía: generadora de la política de comercio exterior;
- b) Secretaría de Hacienda y Crédito Público: ejerce la función administrativa y fiscalizadora;
- c) Procuraduría General de la República: persigue e investiga delitos aduaneros.

Ahora bien, dentro del ejercicio administrativo y fiscalizador que corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, está ha delegado esa función originaria en el Servicio de Administración Tributaria; como su órgano desconcentrado, y este a su vez la ejerce mediante la unidad administrativa denominada Administración General de Aduanas. El Título Segundo de de la Ley Aduanera nos da una descripción sobre los actos de control por parte de la autoridad aduanera, a los que agrupa en tres momentos principales:

⁵⁹ <http://www.rae.es>

A. Entrada, salida y control de mercancías

Este primer nivel de actos, se da con motivo de los supuestos en los que se determinan cuotas, bases gravables, tipos de cambio de moneda, cuotas compensatorias, regulaciones y restricciones no arancelarias, precios estimados y prohibiciones aplicables. Podemos destacar los siguientes elementos formales:

- a. Tráficos aduaneros:** La entrada o la salida de mercancías de territorio nacional, se relaciona con su conducción, el movimiento de entrada y salida de mercaderías, que se hace cruzando las fronteras aduaneras, entre los que encontramos el terrestre, marítimo, fluvial, aéreo, postal, los cables y tuberías, y en el último lustro, se ha concebido la posibilidad de estructurar en la legislación internacional el medio electrónico como un tráfico de bienes intangibles, como los programas y sistemas computacionales.⁶⁰

Las personas y propietarios de medios de transporte de mercancías materias de importación y exportación estarán obligadas a recibir visitas de inspección, exhibir los documentos que amparen las mercancías que conduzcan cuando así lo requieran las autoridades respectivas, transmitir electrónicamente la información necesaria sobre las mercancías que transporten antes de su arribo a territorio nacional, entre otras. Las mercancías que ingresen al territorio nacional o que se pretendan extraer del mismo por la vía postal quedarán confiadas al Servicio Postal Mexicano, bajo el control de las autoridades aduaneras.

- b. Por lugar autorizado.** Los puntos físicos habilitados para efectuar la entrada y salida de bienes y personas, entre los que encontramos a las aduanas y sus secciones, los puntos de revisión (garitas), los puentes internacionales, puertos y aeropuertos internacionales y terminales ferroviarias.
- c. En día y hora hábil.** Se refieren a los horarios establecidos por las autoridades aduaneras, en los que se determinan los días y horas que se consideran hábiles para la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de personas, mercancías y medios de transporte, así como para llevar a cabo las formalidades para su control. Asimismo, los administradores de las aduanas podrán habilitar

⁶⁰ En el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías existe en la nomenclatura fracciones arancelarias para sistemas con soportes sólidos, en medios de grabación magnética, pero nada de aquéllos que no son transportados por tales mecanismos, como el internet, o las realizadas a través de ondas satelitales.

lugares distintos del autorizado, así como días y horas inhábiles, en los casos en que el servicio así lo amerite.

- d. *Transbordo.*** Consiste en trasladar mercancías de procedencia extranjera de una aeronave o embarcación a otra similar sin haber sido despachadas, se podrá realizar bajo la responsabilidad de la empresa transportista o utilizando los servicios de agente o apoderado aduanal, siempre que se cumplan los requisitos que establezca el Reglamento, el cual podrá ser en forma directa o previo depósito ante la aduana.
- e. *Naufragio.*** Las personas que tengan conocimiento de accidentes ocurridos a medios de transporte que conduzcan mercancías de comercio exterior, deberán dar aviso de inmediato a las autoridades aduaneras y poner a su disposición las mercancías, si las tienen en su poder.
- f. *Tráfico de pasajeros y sus equipajes.*** Las empresas que presten el servicio internacional de transporte de pasajeros tendrán la obligación de proporcionarles la forma oficial de declaración, las personas que operen o administren puertos de altura, aeropuertos internacionales o presten los servicios auxiliares de terminales ferroviarias de pasajeros y de carga, deberán cumplir con los lineamientos que determinen las autoridades aduaneras para el control, vigilancia y seguridad del recinto fiscal y de las mercancías de comercio exterior.
- g. *Reexpedición.***⁶¹ Radica en la internación al resto del país de mercancías de procedencia extranjera importadas a la franja o región fronteriza. Dicha reexpedición podrá realizarse en los siguientes casos:

- a) Cuando se trate de mercancías importadas en forma temporal o definitiva a la franja o región fronteriza y, en este último caso, se hubieran cubierto las contribuciones aplicables al resto del país.
- b) Cuando se trate de mercancías importadas que hayan sido objeto de procesos de elaboración o transformación en la franja o región fronteriza.
- c) Cuando las mercancías importadas se internen temporalmente al resto del país para ser sometidas a un proceso de transformación, elaboración o reparación.

- h. *Concesiones de servicios aduaneros.*** También conocidos como *servicios outsourcing*, dentro de esta tendencia modernizadora se destacan los siguientes servicios aduaneros privados:

- a) La concesión del manejo, almacenaje y custodia de las mercancías de comercio exterior en almacenes y patios en recintos fiscales o fiscalizados.

⁶¹ Artículo 138 de la Ley Aduanera vigente.

- b) La autorización a particulares para prestar los servicios de procesamiento electrónico de datos y servicios relacionados, necesarios para llevar a cabo el despacho aduanero.
- c) Autorización a las Confederaciones de Agentes Aduanales (CAAAREM) y a las Asociaciones Nacionales de Empresas que utilicen los servicios de prevalidación electrónica de datos y servicios de prevalidación electrónica de datos, contenidos en los pedimentos elaborados por los agentes o apoderados aduanales.
- d) Autorización para que se almacenen mercancías de procedencia extranjera o nacional en Almacenes Generales de Depósito, a fin de que estos puedan prestar dicho servicio en los términos de la Ley General de Organizaciones de Crédito, ya sea para que las mercancías puedan importarse definitivamente, si son de procedencia extranjera; exportarse definitivamente, si son de procedencia nacional; retornarse al extranjero las de esa procedencia o reincorporarse al mercado las de origen nacional; reincorporarse al mercado las de origen nacional, cuando los beneficiarios se desistan del régimen de depósito fiscal e importarse temporalmente por maquiladoras o por empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía (depósito fiscal).
- e) Autorización de establecimientos de depósitos fiscales para la exposición y venta de mercancías extranjeras y nacionales en puertos aéreos internacionales, fronterizos y marítimos de altura (*duty free*).
- f) Autorización a particulares para que realicen el segundo reconocimiento de las mercancías (dictaminadores aduaneros).
- g) Autorización para prestar los servicios de carga, descarga y maniobras de mercancías en los recintos fiscales (alijadores)
- h) Autorización al Banco Nacional del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, S.N.C. (Banjército), para realizar el trámite de importación temporal de vehículos.
- i) El cobro de las contribuciones de los pedimentos, declaraciones y avisos, así como de las cuotas compensatorias que deban pagarse en materia de comercio exterior, se realiza por los módulos bancarios establecidos en las aduanas o sucursales bancarias habilitadas o autorizadas para el cobro de contribuciones al comercio exterior.
- j) La concesión a empresas para establecer corredores multimodales, de conformidad con el Acuerdo de Concertación para el Desarrollo de Corredores Multimodales, suscrito el 15 de junio de 2004 y; las administraciones portuarias integrales en los puertos marítimos de altura, así como las empresas concesionadas de aeropuertos internacionales, y empresas con terminales ferroviarias de pasajeros y de carga, son empresas con privadas concesionarias del gobierno federal, por lo que están obligadas a cumplir con las obligaciones fijadas en la Ley Aduanera y para cuestiones de seguridad de entrada y salida.

B. Depósito ante la aduana

Consiste en la guarda y custodia de las mercancías en los recintos fiscales o fiscalizados, destinados a este objeto, con el propósito de destinarlas a un régimen aduanero, siempre que se trate de aduanas de tráfico marítimo o aéreo. Se pueden dar los siguientes supuestos respecto de los bienes de comercio exterior:

- a. Maniobras de carga y descarga.** Como servicio de manejo de las mercancías, la cual compete a las aduanas por disposición del artículo 14 de la Ley Aduanera, sin embargo, el servicio de manejo es concesionado a particulares, los cuales en muchas ocasiones realizan la tarea de almacenaje de mercancías dentro del recinto fiscal.
- b. Almacenamiento y custodia.** También podemos incluir dentro del grupo de manejo de mercancías, lo cual como hemos aclarado compete a las aduanas, sin

embargo es también prestado por particulares, el Servicio de Administración Tributaria puede otorgar concesión para que aquéllos presten los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías, en inmuebles ubicados dentro de los recintos fiscales, en cuyo caso se denominarán recintos fiscalizados.

La concesión se otorgará mediante licitación conforme a lo establecido en el Reglamento e incluirá el uso, goce o aprovechamiento del inmueble donde se prestarán los servicios. Nos permitimos aclarar el concepto de depósito ante la aduana, el cual consiste en poner los bienes bajo la custodia o guarda de la aduana, la cual queda en obligación de responder de ellos cuando sean solicitados.

Las mercancías quedarán en depósito ante la aduana en los recintos fiscales o fiscalizados destinados a este objeto, con el propósito de destinarlas a un régimen aduanero, siempre que se trate de aduanas de tráfico marítimo o aéreo.

Las mercancías que se encuentren en depósito ante la aduana podrán ser motivo de actos de conservación, examen y toma de muestras, siempre que no se altere o modifique su naturaleza o las bases gravables para fines aduaneros.

La autoridad aduanera podrá autorizar la toma de muestras, caso en el cual se pagarán las contribuciones y cuotas compensatorias que a ellas correspondan. Asimismo, se podrán prestar los servicios de almacenaje, análisis de laboratorio, vigilancia, etiquetado, marcado y colocación de leyendas de información comercial.

- c. Reconocimiento previo.** Si quien debe formular el pedimento ignora las características de las mercancías en depósito ante la aduana, podrá examinarlas para ese efecto.
- d. Transferencia.** Estriba en el acto por el cual media una solicitud del interesado para trasladar una mercancía almacenada en un recinto fiscal o fiscalizado a otro con el mismo fin de ser resguardadas.
- e. Abandono.** Consiste en la transmisión de la propiedad de mercancías de comercio exterior que se encuentran en depósito ante la aduana, a favor del fisco federal por haber transcurrido los plazos máximos fijados para su retiro o extracción, o porque el interesado manifieste por escrito que las mismas han causado abandono. En este último caso se llama abandono expreso, y al primer supuesto se denomina tácito, al transcurrir plazos determinados en la legislación

sin que hayan sido retiradas del depósito. La figura está sujeta a notificación por parte de las autoridades y a la interrupción con motivo de la interposición de recursos y medios de impugnación, así como por extravío de la mercancía.

C. Despacho aduanero

La Ley Aduanera define al despacho aduanero en su artículo 35 como:

Artículo 35. Para los efectos de esta Ley, se entiende por despacho el conjunto de actos y formalidades relativos a la entrada de mercancías al territorio nacional y a su salida del mismo, que de acuerdo con los diferentes tráficos y regímenes aduaneros establecidos en el presente ordenamiento, deben realizar en la aduana las autoridades aduaneras y los consignatarios, destinatarios, propietarios, poseedores o tenedores en las importaciones y los remitentes en las exportaciones, así como los agentes o apoderados aduanales.

Para el Diccionario Jurídico Mexicano, el despacho aduanero se encuentra definido de la siguiente manera:

I. Es el conjunto de normas jurídicas que regulan los trámites necesarios para efectuar el control aduanero a la entrada o salida de mercancías del territorio nacional y que deben observar las autoridades y los administrados.⁶²

Asimismo, el despacho se regula desde el primer acto necesario para introducir o sacar las mercancías del país, hasta que éstas quedan a la libre disposición del interesado, una vez cumplidas las formalidades del régimen aduanero al que se destinan, de acuerdo a las modalidades del tráfico por el cual se transportan.⁶³

Los tramites de despacho se llevan a cabo respetando una serie de formalidades, que pueden variar según el tráfico, la clase de mercancías que se presentan a la aduana para ser despachadas, o el régimen aduanero al que van a ser destinadas.

En el despacho de mercancías se presentan diversos momentos que la Ley aduanera ha desarrollado en forma lógica, así se establece cómo deben entrar o salir las mercancías por lugares debidamente autorizados, cómo deben llegar a ser depositadas en forma temporal, quién puede realizar los trámites para que se lleve a cabo el reconocimiento de mercancías o verificación de los bultos, qué impuestos se deben pagar, cuales son los hechos gravados, cuáles son los regímenes aduaneros y

⁶² *Diccionario jurídico mexicano*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones jurídicas, 1983, t. III, D, 261-262.

⁶³ Véase Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero*, *op. cit.*, p. 312. El autor indica que para que las mercancías sujetas a cualquiera de los regímenes aduaneros queden a la disposición de los interesados, es necesario que previamente se cumpla con una serie de trámites, requisitos y formalidades legales ante la autoridad aduanera por los sujetos que intervienen en la relación jurídica.

cómo quedan a la libre disposición de los importadores o exportadores las mercancías, dando por terminado el despacho.

Para el aduanero Fernández Lalanne, al despacho aduanero lo integran:

[...] el conjunto de trámites y procedimientos que, con arreglo a las disposiciones en vigor, se siguen ante las dependencias aduaneras, y por medio de los cuales se asegura la correcta verificación de las declaraciones comprometidas y la determinación de los valores de los efectos que se presentan para su ulterior ingreso a la plaza, asegurando en esa forma la percepción de la renta fiscal.⁶⁴

Sobre el particular, consideramos que existen actos previos al despacho de mercancías, el mismo figura como una etapa más del llamado control en aduana de las mercancías, sin embargo, como veremos, puede ser efectuado fuera de las instalaciones del recinto fiscal,⁶⁵ pero siempre bajo el control irrestricto de la aduana como institución estatal que vigila el cumplimiento de la normatividad aduanera, además esos actos previos pueden darse o no, ya que no son un presupuesto indispensable para el despacho de las mercancías, ejemplo de ello es el despacho aduanero de los equipajes de pasajeros.

Debido a la modernización del sistema aduanero mexicano, se produjo un cambio cualitativo y cuantitativo en los procedimientos de despacho, que ahora se realizan a través de medios informáticos, sustituyendo la revisión total de los cargamentos por una sistematizada.

Se instrumentó el principio de autodeclaración, consistente en la determinación de impuestos y derechos a pagar, dejando a la aduana únicamente la facultad de revisar por excepción, de esta manera, se invirtió el orden tradicional del procedimiento, comenzando por el pago de los impuestos en las instituciones bancarias establecidas en la propia infraestructura de la aduana, siguiendo por el paso de las mercancías a territorio nacional para ser sometidas al entonces “sistema aleatorio”, dando como resultado que los pasos para el despacho de las mercancías se redujeran sustancialmente.

Adicionalmente, se crearon figuras nuevas y se estableció el SAAI M3, mediante la aplicación de un despacho inteligente de mercancías.

⁶⁴ Fernández Lalanne, Pedro, *Derecho aduanero, op. cit.*, p. 601.

⁶⁵ Véase de nueva cuenta el artículo 6, fracción IV, del Decreto por el que se modifica el diverso para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o de noviembre de 2006, en la que se prevé el beneficio de efectuar el despacho aduanero a la exportación en el domicilio de la empresa.

5. Régimen aduanero

A. Concepto

Para el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas, el régimen aduanero es "la destinación que puede recibir según las leyes y reglamentos aduaneros, las mercancías sujetas al control de la aduana" y también para ese Consejo, las expresiones *customs procedures* y *régimes douaniere*, utilizadas en los textos en inglés y francés abarcan "todas las normas relativas al tratamiento aplicable a las mercancías a las que se asigna un destino aduanero específico."⁶⁶

Siguiendo al Dr. Máximo Carvajal Contreras, en su obra "*Derecho Aduanero*" cita los siguientes conceptos sobre el tema:

El Consejo de Cooperación de Bruselas entiende por régimen aduanero: "la destinación que pueden recibir según las leyes y reglamentos aduaneros, las mercancías sujetas al control de la aduana".

En cambio para la Asociación Latinoamericana es el: "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 operación"

Hugo Opazo Ramos dice que: "los regímenes aduaneros están constituidos por los tratamientos legales y reglamentarios que la aduana dé a las mercancías, de acuerdo con la naturaleza y objetivos de las distintas destinaciones aduaneras conocidas".⁶⁷

También definido como:

El estado fiscal-aduanero que guardan las mercancías al ingresar al territorio aduanero, estado que determinara las formalidades y requisitos a que deben sujetarse las mercancías internadas y que podrá ser asignado dependiendo del sujeto que las introduzca al territorio nacional.⁶⁸

De acuerdo al régimen adoptado por el operador económico, se deducirán las formalidades aplicables al despacho de mercancías, lo que tiene como consecuencia directa la determinación de obligaciones sustantivas y formales.

B. Clasificación

La Ley Aduanera vigente, regula a los regímenes aduaneros en su Título IV, desglosándolos en:

⁶⁶ Rohde Ponce, Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano*, op. cit., pp. 25-26.

⁶⁷ Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero*, op. cit., p. 413.

⁶⁸ Zepeda Salinas, Erick Roberto, *Nuevos regímenes aduaneros 2002*, 2ª ed., México, Ediciones Fiscales ISEF, 2002, p. 23.

- a. Definitivos.** Consiste en la introducción o extracción de mercancía de territorio nacional, para permanecer por tiempo ilimitado, dentro o fuera de él, según sea el caso, la mercancía se encuentra sujeta al pago de los impuestos al comercio exterior y al cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, de acuerdo a las obligaciones que se encuentre sujeta respecto a su clasificación arancelaria (Artículos 95 a 103 de la Ley Aduanera).
- b. Temporales.** Consiste en la introducción o extracción de mercancía de territorio nacional, para permanecer por tiempo limitado, dentro o fuera de él, según sea el caso, pero con un fin específico, es decir, retornando a su lugar de importación o exportación en el mismo estado o sufriendo alguna elaboración, transformación o reparación (Artículos 104 a 118 de la Ley Aduanera).
- c. Depósito Fiscal.** Es el almacenamiento de mercancías de procedencia extranjera o nacional en Almacenes Generales de Depósito, los cuales deben de estar autorizados para ello, por las autoridades aduaneras y prestar este servicio en términos de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito. Este régimen se efectúa una vez determinados los impuestos al comercio exterior, así como las cuotas compensatorias y permite que las mercancías depositadas en dichos almacenes puedan retirarse (Artículos 119 a 123 de la Ley Aduanera).
- d. Tránsito de mercancías.** El régimen de tránsito consiste en el traslado de mercancías, bajo control fiscal, de una aduana nacional a otra, se divide en:
- a) Internacional, se debe de entender por este régimen cuando las mercancías proceden de un país y se dirigen a otro pero lo hacen cruzando el nuestro. Para ello la aduana de entrada envía a la aduana de salida las mercancías de procedencia extranjera que llegó al territorio nacional con destino al extranjero. Existe otro supuesto que es, cuando por cuestiones de economía o de operatividad se trasladan mercancías nacionales o nacionalizadas por territorio extranjero para que posteriormente reingresen a nuestro país y;
- b) Interno, el cual consiste en el traslado de mercancías, bajo control fiscal, de una aduana nacional a otra, es decir:
- 1.- La aduana de entrada envía las mercancías de procedencia extranjera a la aduana que se encargará del despacho para su importación;
 - 2.- La aduana de despacho envía las mercancías nacionales o nacionalizadas a la aduana de salida, para su exportación y;
 - 3.- La aduana de despacho envía las mercancías importadas temporalmente en programas de maquila o de exportación

a la aduana de salida, para su retorno al extranjero (Artículos 124 a 134 de la Ley Aduanera).

e. Elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado. Consiste en la introducción de mercancías extranjeras o nacionales a dichos inmuebles para su elaboración, transformación o reparación, para ser retornadas al extranjero o para ser exportadas en definitiva, respectivamente. El recinto fiscalizado se distingue del fiscal, ya que el primero de ellos se otorga mediante concesión para que los particulares presten los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías, los recintos fiscales son aquellos lugares en donde las autoridades aduaneras realizan indistintamente las funciones de manejo, almacenaje, custodia, carga y descarga de las mercancías de comercio exterior, fiscalización, así como el despacho aduanero de las mismas.⁶⁹ La introducción de mercancías extranjeras bajo este régimen se sujetará al pago del impuesto general de importación y de las cuotas compensatorias aplicables a este régimen cuando se encuentren bajo un programa de diferimiento o devolución de aranceles. El impuesto general de importación se deberá determinar al destinar las mercancías a este régimen. En ningún caso pueden retirarse del recinto fiscalizado aquellas mercancías destinadas a este régimen si no es para su retorno al extranjero o para su exportación. Las autoridades aduaneras pueden autorizar que dentro de los recintos fiscalizados, las mercancías en ellos almacenadas puedan ser objeto de elaboración, transformación o reparación. El retorno de los productos resultantes de los procesos de elaboración, transformación o reparación, pagarán el impuesto general de importación cuando se encuentren bajo un programa de diferimiento o devolución de aranceles (Artículo 135 de la Ley Aduanera).

f. Recinto fiscalizado estratégico. Es la introducción por tiempo limitado de mercancías extranjeras, nacionales o nacionalizadas, a los recintos fiscalizados estratégicos, para ser objeto de manejo, almacenaje, custodia, exhibición, venta, distribución, elaboración, transformación o reparación y está sujeta a lo siguiente:

a) No pagarán los impuestos al comercio exterior ni las cuotas compensatorias, salvo tratándose de mercancías extranjeras, en los casos previstos en el artículo 63-A.

b) No estarán sujetas al cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias u normas oficiales mexicanas, excepto las expedidas en materia de sanidad animal y vegetal, salud pública, medio ambiente y seguridad nacional.

⁶⁹ Artículo 14 de la Ley Aduanera vigente.

- c) Las mermas resultantes de los procesos de elaboración, transformación o reparación no causarán contribución alguna ni cuotas compensatorias.
- d) Los desperdicios no retornados no causarán contribuciones siempre que se demuestre que han sido destruidos cumpliendo con las disposiciones de control que para tales efectos establezca el SAT mediante reglas, determinando las contribuciones y cuotas compensatorias que correspondan.

A partir de la fecha en que las mercancías nacionales o nacionalizadas queden bajo este régimen, se entenderán exportadas definitivamente. Las mercancías extranjeras pueden permanecer por tiempo limitado de hasta dos años, salvo excepciones como la maquinaria y herramienta y del equipo necesario para el mantenimiento de las mercancías (Artículos 135-A a 135-D de la Ley Aduanera).

6. El agente aduanal

En la actividad aduanera además de los importadores y exportadores participan terceras personas cuya función es representar a los mismos en el despacho aduanero de las mercancías, como son los agentes aduanales y los apoderados aduanales. Carvajal Contreras define al agente aduanal como: "la persona física que a través de una patente, personal e intransferible, otorgada por la autoridad hacendaria, interviene ante una aduana para despachar mercancías en cualesquiera de los regímenes aduaneros, en virtud de los servicios profesionales que presta".⁷⁰

En términos del artículo 41 de la Ley Aduanera el agente aduanal asume el carácter de representante legal del importador o exportador tratándose de: a) las actuaciones derivadas del despacho aduanero siempre que se celebren dentro del recinto fiscal; b) las notificaciones derivadas del despacho aduanero de mercancías, es decir, aquellas que se refieren a los trámites administrativos inherentes a las formalidades relativas a la entrada o salida de mercancías al territorio nacional; c) el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, cuando con motivo del reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento, verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de facultades de comprobación se embarguen precautoriamente mercancías, en términos del artículo 150 de la Ley citada; y, d) el escrito por el que la autoridad aduanera haga del conocimiento del interesado los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones a que se refiere el artículo 152 de la propia Ley.

⁷⁰ Cit. en Rohde Ponce, Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano*, op. cit., p. 29.

En nuestro país el agente aduanal, se encuentra autorizado por el Estado mediante una patente, es decir, un permiso o cédula intransferible y personal el cual le permite ejercer la función más importante en la legislación aduanera: el despacho aduanero. Esa autorización o patente pública, sólo le permite estar dentro del mercado de la oferta y demanda de los servicios, ya que para operar el despacho aduanero a cuenta de terceros, deberá estar acreditado por el operador aduanero mediante un encargo conferido, el cual funge como un contrato de prestación de servicios, el mismo tiene la naturaleza de un mandato.

La doctrina le ha asignado el nombre de mandato aduanero⁷¹ por sus peculiaridades, entre ellas: a) la de ser siempre por escrito y solemne (endoso del conocimiento de embarque o escritura pública), sin embargo, es necesario aclarar que en la Ley Aduanera de México, obliga, en función de las formalidades necesarias de los operadores aduaneros, dar aviso a la autoridad aduanera sobre el particular, mediante un formato denominado “encargo conferido”, mediante el cual alerta a la Administración General de Aduanas sobre dicho mandato al agente aduanal en un número fijo o indeterminado de operaciones de comercio exterior que se vayan a efectuar, asimismo deberá dar aviso sobre la revocación del mismo; b) es indelegable, no sólo el ejercicio de la profesión mediante autorización del Estado al no ser transferible, misma situación curre en el mandato que le otorga el operador en una relación de cliente/profesional, la cual no puede ser delegada por el agente aduanal a otro profesional del ramo; c) tiene dependencia administrativa, al estar controlados por la autoridad aduanera, no como servidores públicos, sino particulares en la explotación del permiso, como auxiliar de la administración pública en la orientación y ejercicio del despacho aduanero para los importadores y exportadores, dentro de las aduanas en las que se encuentra autorizado y; d) es esencialmente específico, no sólo por ser autorizado en un determinado lapso de tiempo por voluntad del operador, sino porque su finalidad es exclusivamente el llevar a cabo en representación de esos terceros el despacho aduanero de mercancías.

La figura del agente aduanal es responsable solidario junto con el operador principal, facilitador de las gestiones y operaciones técnicas en el cumplimiento de los actos y formalidades en la importación y exportación de mercancías. El agente aduanal cumple a nombre y representación del importador, el despacho aduanero por disposición de ley. Dentro de los principales derechos del agente aduanal se encuentran la de ejercer

⁷¹ Witker, Jorge, *Derecho tributario aduanero*, op. cit., p. 86.

su patente, constituir sociedades para mejorar la prestación de sus servicios, respetando la naturaleza de la patente aduanal, sólo podrá designar mandatarios cuando tenga un número considerable de operaciones y cobrar los honorarios que implique la prestación de sus servicios.

Por otro lado, el Artículo 54 de la Ley Aduanera, manifiesta las responsabilidades y sus excepciones, a la letra dice:

Artículo 54. El agente aduanal será responsable de la veracidad y exactitud de los datos e información suministrados, de la determinación del régimen aduanero de las mercancías y de su correcta clasificación arancelaria, así como de asegurarse que el importador o exportador cuenta con los documentos que acrediten el cumplimiento de las demás obligaciones que en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias rijan para dichas mercancías, de conformidad con lo previsto por esta Ley y por las demás leyes y disposiciones aplicables.

El agente aduanal no será responsable en los siguientes casos:

I. Por el pago de las diferencias de contribuciones, cuotas compensatorias, multas y recargos que se determinen, así como por el incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, si éstos provienen de la inexactitud o falsedad de los datos y documentos que el contribuyente le hubiera proporcionado al citado agente aduanal, siempre que este último no hubiera podido conocer dicha inexactitud o falsedad al examinar las mercancías, por no ser apreciable a la vista y por requerir para su identificación de análisis químico, o de análisis de laboratorio tratándose de las mercancías que mediante reglas establezca la Secretaría.

II. De las contribuciones y, en su caso, cuotas compensatorias omitidas por la diferencia. Entre el valor declarado y el valor en aduana determinado por la autoridad, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

a) Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de esta Ley, en menos de 40%.

b) Cuando las mercancías se encuentren sujetas a precios estimados por la Secretaría, siempre que el valor declarado sea igual o mayor al precio estimado o se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I, de esta Ley.

III. De las contribuciones omitidas que se deriven de la aplicación de un arancel preferencial cuando de conformidad con algún tratado o acuerdo internacional del que México sea parte, se requiera de un certificado de origen para gozar de trato arancelario preferencial, siempre que conserve copia del certificado de origen que ampare las mercancías y se asegure que el certificado se encuentra en el formato oficial aprobado para tales efectos, que ha sido llenado en su totalidad conforme a su instructivo y que se encuentra vigente a la fecha de la importación.

IV. De las cuotas compensatorias omitidas cuando se importen mercancías idénticas o similares a aquellas que se encuentren sujetas a dichas cuotas, siempre que conserve copia del certificado de país de origen válido, expedido de conformidad con las disposiciones aplicables y cumpla con lo que establezca el Reglamento.

Las excluyentes de responsabilidad señaladas en este artículo, no serán aplicables cuando el agente aduanal utilice un Registro Federal de Contribuyentes de un importador que no le hubiera encargado el despacho de las mercancías.

Este artículo, en su primer párrafo enuncia una regla general para el Agente Aduanal; manifiesta que éste será responsable de la exactitud y veracidad de los datos e información suministrados, de la determinación del régimen aduanero y de la correcta clasificación arancelaria de las mercancías. Asimismo, en sus 4 fracciones contiene los

supuestos de excepción, así como la especificación respecto de lo que no sería responsable.

Surge en nuestra legislación otra figura de representación en la aduana, el Apoderado Aduanal, quien si ejerce sus funciones en una relación de jefe/subordinado, la ley lo contempla como “la persona física designada por otra persona física o moral para que en su nombre y representación se encargue del despacho de mercancías, siempre que obtenga la autorización de la Secretaría. El apoderado aduanal promoverá el despacho ante una sola aduana, en representación de una sola persona, quien será ilimitadamente responsable por los actos de aquél”. Sus obligaciones son similares a la del agente aduanal, sin embargo, actúa mediante un contrato laboral con el poderdante, realizando a su nombre el despacho aduanero de mercancías y responde ante el fisco ilimitadamente.

7. Impuestos al comercio exterior

A. Concepto

En nuestro régimen jurídico, uno de los ingresos públicos que resulta más importante es el tributo, los ingresos públicos provenientes del comercio exterior, son ingresos tributarios, específicamente los llamados impuestos generales de importación y exportación, del análisis del gravamen, de acuerdo a su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que le den las partes, al revestir las siguientes características: I) son exigidos por el Estado Mexicano con carácter obligatorio, sin que por ello exista una contraprestación o beneficio especial, directo e inmediato, a cargo de los contribuyentes que actualicen el hecho imponible (introduzcan o extraigan mercancías al territorio nacional)⁷² y; ii) su establecimiento está condicionado mediante Ley (le son aplicables las prerrogativas que constitucionalmente reclama la imposición de una contribución: potestad tributaria, principio de legalidad, destino al gasto público, etc.). A estos impuestos, también se les ha dado el nombre de arancel aduanero.⁷³ La

⁷² Véase artículos 51 y 52 de la Ley Aduanera, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995.

⁷³ Cfr. Ríos Granados, Gabriela y García Castillo, Tonatiuh, “Diferencias entre impuestos aduaneros de importación y cuotas compensatorias del comercio exterior mexicano, en el ámbito del derecho tributario. Reflexiones sobre la constitucionalidad de las últimas”, *op. cit.*, p. 173. Los autores explican que los precedentes del arancel aduanero son muy antiguos, necesariamente se remontan al “*portorium* de los romanos, los diezmos de puertos de las monarquías de reconquista en España y el *almojarifazgo* de los árabes, y que dentro del argot del comercio exterior de México se le nombra arancel al impuesto

Ley de Comercio Exterior, en su artículo 12, contiene una definición sobre ellos: “son las cuotas de las tarifas de los impuestos generales de exportación e importación”. Miguel Cabello Pérez, define al arancel de aduanas de la siguiente forma:

La voz “arancel” es de origen árabe y significa “relación de”. En el caso del comercio exterior el Arancel de Aduanas es una relación convencional de mercancías, por un orden igualmente convencional y con unos dígitos que permiten clasificar las mercancías, inicialmente a efectos estadísticos, en las operaciones de importación y exportación.

Es el instrumento económico de aplicar derechos arancelarios a las importaciones o exportaciones de mercancías a través de la política arancelaria.⁷⁴

El régimen legal de estas contribuciones en comercio exterior está conformado principalmente por la Ley Aduanera, Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación (LIGIE) y la Ley de Comercio Exterior. De la primera porque es el instrumento legislativo que comprende los elementos constitutivos de ambas contribuciones, lo referente a hechos gravados, sujetos responsables, exenciones, base gravable, determinación y pago del impuesto, regímenes aduaneros, a excepción de la tarifa y tasas afectas a las mercancías, cuya reglamentación está dispuesta en la LIGIE, y respecto de la Ley de Comercio Exterior porque en su Título IV, Capítulo I, establece que debe entenderse por aranceles, así como sus modalidades y cambios que en lo futuro pudieran experimentar.

B. Elementos esenciales

a. Sujetos de la obligación tributaria

a) Sujeto activo. El Estado es quién ostenta la función de la actividad financiera, ya ejercida la potestad tributaria en cuanto a la imposición de contribuciones, es facultativo vigilar el cumplimiento de su pago, la percepción o cobro de la prestación tributaria. Esta facultad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, respecto al sujeto pasivo, se encuentra originalmente atribuida a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin embargo, como hemos

aduanero; sin embargo, dicha denominación está mal empleada, pues arancel es cualquier tasa en cualquier materia; en efecto, dice la autora que el *Diccionario Etimológico de la Lengua Castellana* indica que arancel es la tarifa oficial que determina los derechos que se han de pagar en varios ramos, como el de las costas judiciales, aduanas, ferrocarriles, entre otros. No obstante, para el *Diccionario Jurídico Mexicano*, arancel es un instrumento legal de carácter económico, considerado como una barrera impuesta al comercio internacional, con el fin de regular la entrada y salida de mercancías en el territorio nacional, mediante fijación de los impuestos al comercio exterior.

⁷⁴ Cabello Pérez, Miguel, *Las aduanas y el comercio internacional*, España, ESIC Editorial, 2000, p.281.

señalado, la misma delego tal función al Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de aquella, de acuerdo al artículo 7° de la Ley del SAT: establece recaudar los impuestos, entre ellos los causados con motivo del comercio exterior.

b) Sujeto pasivo. El sujeto obligado, o causante, es quien realiza los hechos imponibles, quien se adecua a las hipótesis jurídicas del nacimiento de la obligación tributaria, y por ende tiene la obligación de pagar los tributos. El artículo 52 de la Ley Aduanera nos da el panorama de todos los sujetos obligados al pago:

Artículo 52. Están obligadas al pago de los impuestos al comercio exterior las personas físicas y morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo, incluyendo las que estén bajo algún programa de devolución o diferimiento de aranceles, en los casos previstos en los artículos 63-A, 108, fracción III y 110 de esta Ley.

La Federación, Distrito Federal, estados, municipios, entidades de la administración pública paraestatal, instituciones de beneficencia privada y sociedades cooperativas, deberán pagar los impuestos al comercio exterior no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos.

Las personas y entidades a que se refieren los dos párrafos anteriores también estarán obligadas a pagar las cuotas compensatorias.

Se presume, salvo prueba en contrario, que la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías, se realiza por:

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

(Se deroga el último párrafo).

El precepto anterior, en concordancia con el artículo primero del CFF, establece que la Federación queda obligada a pagar contribuciones. En la legislación aduanera coexisten diversas clases de sujetos pasivos, así hemos reiterado que el sujeto del crédito fiscal es la persona, física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen. Sin embargo, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos “bien porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, sólo o en consecuencia de otras personas; bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la Ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la Ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento; o bien por haber adquirido un objeto que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor original.”⁷⁵

⁷⁵ Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, op. cit., p. 291.

Artículo 53. Son responsables solidarios del pago de los impuestos al comercio exterior y de las demás contribuciones, así como de las cuotas compensatorias que se causen con motivo de la introducción de mercancías al territorio nacional o de su extracción del mismo, sin perjuicio de lo establecido por el Código Fiscal de la Federación:

I. Los mandatarios, por los actos que personalmente realicen conforme al mandato.

II. Los agentes aduanales y sus mandatarios autorizados, por los que se originen con motivo de las importaciones o exportaciones en cuyo despacho aduanero intervengan personalmente o por conducto de sus empleados autorizados.

III. Los propietarios y empresarios de medios de transporte, los pilotos, capitanes y en general los conductores de los mismos, por los que causen las mercancías que transporten, cuando dichas personas no cumplan las obligaciones que les imponen las leyes a que se refiere el artículo 1o. de esta Ley, o sus reglamentos. En los casos de tránsito de mercancías, los propietarios y empresarios de medios de transporte público únicamente serán responsables cuando no cuenten con la documentación que acredite la legal estancia en el país de las mercancías que transporten.

IV. Los remitentes de mercancías de la franja o región fronteriza al resto del país, por las diferencias de contribuciones que se deban pagar por este motivo.

V. Los que enajenen las mercancías materia de importación o exportación, en los casos de subrogación establecidos por esta Ley, por los causados por las citadas mercancías.

VI. Los almacenes generales de depósito o el titular del local destinado a exposiciones internacionales por las mercancías no arribadas o por las mercancías faltantes o sobrantes, cuando no presenten los avisos a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 119 de esta Ley.

VII. Las personas que hayan obtenido concesión o autorización para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de las mercancías de comercio exterior, cuando no cumplan con las obligaciones señaladas en las fracciones VII y VIII del artículo 26 de esta Ley.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas.

También es relevante señalar que no escapa a nuestra legislación aduanal la figura de la subrogación, en la que el adquirente de las mercancías asume las obligaciones derivadas de la importación o exportación establecidas en las leyes y el enajenante tendrá el carácter de responsable solidario.⁷⁶

b. Hecho imponible

Antes de analizar los demás elementos que componen el tributo aduanero, es menester considerar su nacimiento al mundo jurídico, esto es, los motivos por los cuales surge dicha obligación de pago.

De esta manera, resulta entendible que la aduana no solo vigile el debido cumplimiento de la Ley aduanera y de los acuerdos de libre comercio, para verificar las obligaciones de importadores y exportadores, sino que también, es uno de los órganos estatales encargados de combatir el contrabando, en su más amplio sentido, lo cual incluye el ingreso ilegal al país de mercancías, o el ingreso de bienes prohibidos como

⁷⁶ Artículo 55 de la Ley Aduanera.

lo pueden ser armas, estupefacientes o cantidades de dinero de origen ilícito. Por lo anterior, concluimos que el hecho imponible se realiza por un hecho legal o ilegal, al no ser este presupuesto del mismo, ambas situaciones comprendidas en los artículos 56 y 57 de la ley:

Artículo 56. Las cuotas, bases gravables, tipos de cambio de moneda, cuotas compensatorias, demás regulaciones y restricciones no arancelarias, precios estimados y prohibiciones aplicables, serán los que rijan en las siguientes fechas:

I. En importación temporal o definitiva; depósito fiscal; y elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado:

a) La de fondeo, y cuando éste no se realice, la de amarre o atraque de la embarcación que transporte las mercancías al puerto al que vengán destinadas.

b) En la que las mercancías crucen la línea divisoria internacional.

c) La de arribo de la aeronave que las transporte, al primer aeropuerto nacional.

d) En vía postal, en las señaladas en los incisos anteriores, según que las mercancías hayan entrado al país por los litorales, fronteras o por aire.

e) En la que las mercancías pasen a ser propiedad del Fisco Federal, en los casos de abandono.

Cuando el Servicio de Administración Tributaria autorice instalaciones especiales para llevar a cabo operaciones adicionales al manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior en recintos fiscalizados, la fecha a que se refiere esta fracción será en la que las mercancías se presenten ante las autoridades aduaneras para su despacho, excepto tratándose de las regulaciones y restricciones no arancelarias expedidas en materia de sanidad animal y vegetal, salud pública, medio ambiente y seguridad nacional, en cuyo caso serán aplicables las que rijan en la fecha que corresponda conforme a los incisos anteriores.

II. En exportación, la de presentación de las mercancías ante las autoridades aduaneras.

III. En la que las mercancías entren o salgan del país por medio de tuberías o cables, o en la que se practique la lectura de los medidores si éstos no cuentan con indicador de fecha.

IV. En los casos de infracción:

a) En la de comisión de la infracción.

b) En la del embargo precautorio de las mercancías, cuando no pueda determinarse la de comisión.

c) En la que sea descubierta, cuando las mercancías no sean embargadas precautoriamente ni se pueda determinar la de comisión.

Artículo 57. Se presume realizada la exportación de mercancías procedentes del mar territorial o de la zona económica exclusiva adyacente al mismo, en el momento en que sean descubiertas, si fueron extraídas o capturadas sin las concesiones, permisos o autorizaciones de explotación correspondientes.

El objeto de grabación de los impuestos aduaneros, es el comercio exterior de bienes como actividad gravada, es decir, el flujo de comercio de mercancías entre distintos mercados y regiones, o si se quiere decir técnicamente, entre territorios aduaneros. El objeto de los impuestos general de importación y exportación, es el comercio exterior, definido éste “como la parte del sector externo de una economía que regula los intercambios de mercancías, productos y servicios entre proveedores y consumidores residentes en dos o más mercados nacionales y/o países distintos, incluso considera

los intercambios de capital, y los aspectos referentes a la entrada temporal de personas y negocios. Se trata de transacciones físicas entre residentes de dos o más territorios aduaneros que se registran estadísticamente en la balanza comercial de los países implicados.”⁷⁷

c. Base gravable: Valor en aduana de la mercancía⁷⁸

Tratándose de impuestos, la obligación tributaria nace para el contribuyente en el momento en que realiza el hecho jurídico que la ley establece como presupuesto, al surgir ésta, también arriba la necesidad de determinar la cuantía de aquello sobre lo que se hará el pago, la causa es la existencia de una base. La base imponible o gravable “es la perspectiva mensurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia, que la ley califica con la finalidad de fijar criterio para la determinación, en cada obligación tributaria concreta.”⁷⁹

La base gravable tiene como fin: cuantificar la obligación tributaria en función de la capacidad económica de cada contribuyente. En otras palabras, constituye la medida del hecho imponible o de alguno de sus elementos.⁸⁰ Por otro lado Berliri,⁸¹ perteneciente a la doctrina italiana, introduce un término novedoso en esta materia, el de parámetro. Este autor estima que la cuantificación de la obligación tributaria se determina en función del parámetro y del tipo de gravamen; y que el parámetro es cualquier tipo de magnitud, susceptible o no de valoración pecuniaria, a la que se aplica el tipo de gravamen. Y afirma que sólo cuando dicho parámetro consiste en una cantidad de dinero, nos encontramos ante una base”. Por tanto, la define como aquél

⁷⁷ Hernández, Laura y Witker, Jorge, *Régimen jurídico del comercio exterior de México*, 3ª ed., México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2008, p. 3.

⁷⁸ Es mundialmente aceptada el valor comercial de las mercancías como base imponible para el cálculo de los impuestos al comercio exterior, entre tanto, consideramos importante señalar, que no es la única base que existe en la materia, sus formas de presentación varían, la base gravable ó imponible puede presentarse a su vez en tres formas: a) Valor en aduana de las mercancías (en la forma de valor precio), la base de cálculo o base imponible está representada por el valor o precio de la mercancía importada; b) Cantidad en aduana de las mercancías (en cantidades físicas), de acuerdo al peso, cuenta y medida de la mercancía, no tiene relación con el valor de la mercancía importada, sino con criterio de medición y; c) Base mixta (en combinación de las dos anteriores), la base imponible es un compuesto de las dos formas antes descritas.

⁷⁹ Ríos Granados, Gabriela y García Castillo, Tonatiuh, “Diferencias entre impuestos aduaneros de importación y cuotas compensatorias del comercio exterior mexicano, en el ámbito del derecho tributario. Reflexiones sobre la constitucionalidad de las últimas”, *op. cit.*, p. 181.

⁸⁰ Cfr. Calero García, María Luz, “La base imponible en el derecho tributario general”. En *Cuadernos de Estudios Empresariales*, Revista electrónica, Universidad Complutense de Madrid, No. 6, 1996, p. 68. <http://www.ucm.es/BUCM/revistas/emp/11316985/articulos/CESE9696110067A.PDF>.

⁸¹ *Ibidem*, p. 70.

parámetro susceptible de ser valorado en términos monetarios, de lo que se deduce que la base no es más que una modalidad de parámetro.

Nos parece atinado citar la aclaración que hace Sainz de Bujanda, al explicar que “la base, en suma, en el plano abstracto, que es el contemplado por las normas no es la medición, sino el objeto de la medición; *es decir lo que se ha de medir.*”⁸² Asimismo se considera que tratándose de la base imponible debe estar acorde o en conexión con el hecho imponible, y proyectada en armonía con el principio de proporcionalidad.⁸³ Hemos afirmado que, los impuestos al comercio exterior, gravan una manifestación de riqueza, el principio de proporcionalidad se aplica atendiéndose al patrimonio que soporta, en este caso, una operación de comercio exterior, de tal manera, sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar dicha operación, entonces también es suficiente para pagar el impuesto.

El Capítulo III, del Título Tercero, de la Ley Aduanera, regula la base gravable de los impuestos al comercio exterior, se encuentra dividido en 2 secciones, la primera de ellas corresponde al impuesto general de importación y; la segunda, al impuesto general de exportación. En cuanto a este último tributo, no existen mayores problemas en cuanto a la determinación de su base, la misma se calcula conforme al valor comercial de las mercancías en el lugar de venta:

Artículo 79. La base gravable del impuesto general de exportación es el valor comercial de las mercancías en el lugar de venta, y deberá consignarse en la factura o en cualquier otro documento comercial, sin inclusión de fletes y seguros.

Cuando las autoridades aduaneras cuenten con elementos para suponer que los valores consignados en dichas facturas o documentos no constituyen los valores comerciales de las mercancías, harán la comprobación conducente para la imposición de las sanciones que procedan.

En materia de exportaciones, lo normal es que las mercancías se encuentren exentas de tributos y restricciones, por lo que para efectos de valor carecen de importancia, máxime que el precio de factura o valor comercial aplica sin problema al momento de salir la mercancía del territorio aduanero nacional.⁸⁴

⁸² *Ibidem*, p. 73.

⁸³ *Cfr.* Paredes Montiel, Marat. y Rodríguez Lobato, Raúl, *El principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*, *op. cit.*, 2001, p. 225.

⁸⁴ En México, pocas son las mercancías que se encuentran gravadas a la exportación, muestra de ello son los bienes señalados en las fracciones arancelarias 2714.90.99 y 2715.00.99, pertenecientes al Capítulo 27, de los “Combustibles minerales, aceites minerales y productos de su destilación; materias bituminosas; ceras minerales”, de la Sección V: “PRODUCTOS MINERALES” de la Tarifa contenida en

Pues bien, los impuestos a la importación, constituyen un tema complejo, en cuanto a la determinación de su base imponible, la Ley Aduanera, incorpora íntegramente en el capítulo denominado “Base gravable”, los principios y premisas operativas del Código de Valoración del GATT-OMC, instrumento que ha impactado el derecho aduanero mexicano, al haber sido adoptado dicho instrumento internacional.

Desarrollando el artículo VII del GATT, el Consejo de Cooperación Aduanera dio una definición del valor en aduana fundamentada en el carácter normal de la operación objeto de valoración, lo que condujo a una noción hasta cierto punto teórica del valor en aduana, entendido éste como “el precio al que se vendería la mercancía objeto de valoración en condiciones determinadas: lugar, tiempo, independencia entre comprador y vendedor”.⁸⁵

Terminada la Ronda de Tokio del GATT en 1979, las partes contratantes aprobaron, entre otros importantes instrumentos, el Código de Valoración, que técnicamente se denomina Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio. México suscribió y ratificó este Código el 25 de abril de 1988 y solicitó un plazo de cinco años para su aplicación, con reservas en las aduanas del país, y antes de expirar dicho plazo y con fecha 20 de julio de 1992, la Ley Aduanera de esa época incorporó los principios del Código a la base gravable de las importaciones mexicanas.

Con fecha primero de enero de 1997, la Nueva Ley Aduanera, concluye la integración plena, del Código que comentamos sin reserva de ningún tipo, el cual sufrió leves reformas al aprobarse su implementación en los Acuerdos de Marrakesh, que se plasman en el derecho tributario aduanero mexicano en el decreto aprobatorio de la Organización Mundial de Comercio, con fecha 30 de diciembre de 1994.

Concluida la Ronda de Uruguay en 1995, la Organización Mundial del Comercio inicia sus funciones y se dedica a la aplicación e interpretación de 18 Códigos de Conducta Internacional, entre las cuales destaca el “Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII de la Organización Mundial de Comercio”.

La piedra angular del Acuerdo, es aquella que establece el mandato de que el valor en aduana debe basarse en el precio realmente pagado o por pagar, cuando las mercancías se venden para su exportación al país de importación (por ejemplo, el

la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2007.

⁸⁵ Pelechá Zozaya, Francisco, *El Código Aduanero Comunitario y su aplicación en España*, Madrid, Ediciones Jurídicas, S.A., 1995, p. 58.

precio facturado), ajustado, según convenga, mediante la adición de ciertas cantidades pagadas por el comprador, tales como el costo de envases y contenedores, accesorios de embalaje, cánones y derechos de licencia.

Señalado lo anterior, es procedente citar los artículos que dan sustento a la base gravable del Impuesto General de Importación, el artículo 64 de la Ley aduanera contiene los parámetros de valor sobre los que se aplicará la tarifa de los impuestos, al imponer claramente que se trata del “valor en aduana de las mercancías”. Ésta se obtiene al emplear los métodos de cuantificación, contenidos de los artículos 64 a 78 de la Ley, se hace hincapié, que siempre deberá utilizarse el primero de ellos, es decir, para calcular la base gravable del impuesto general de importación, deberá observarse como primer método de valoración el de transacción o de valor normal, y al no poderse determinarse por éste, por no colmar los requisitos requeridos por la legislación, deberán usarse los siguientes métodos alternativos de manera residual.

a) Valor de transacción

Es el primer método que deberá utilizarse siempre para la obtención de la base gravable, el valor de transacción de los bienes a importar, es decir, el precio pagado por los mismos, siempre que concurren las siguientes circunstancias de acuerdo con el artículo 67 de la misma ley:

1. Que no existan restricciones a la enajenación o utilización de las mercancías por el importador, con excepción de las siguientes:
 - i) Las que impongan o exijan las disposiciones legales vigentes en territorio nacional.
 - ii) Las que limiten el territorio geográfico en donde puedan venderse posteriormente las mercancías.
 - iii) Las que no afecten el valor de las mercancías.
2. Que la venta para la exportación con destino al territorio nacional o el precio de las mercancías no dependan de alguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar.
3. Que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la enajenación posterior o de cualquier cesión o utilización ulterior de las mercancías efectuada por el importador, salvo en el monto en que se haya realizado el ajuste señalado en la fracción IV del artículo 65 de esta Ley.

4. Que no exista vinculación entre el importador y el vendedor, o que en caso de que exista, la misma no haya influido en el valor de transacción.

Es de hacerse notar, que conforme al último requisito, el de vinculación, en materia fiscal es conocido como la práctica de “partes relacionadas”.⁸⁶ La vinculación a efectos aduaneros existe cuando el importador y el exportador pertenecen al mismo grupo empresarial o existe control de una empresa sobre la otra.

La Ley Aduanera señala que existe vinculación aduanera cuando: i) una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra, ii) si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios, iii) si tienen una relación de patrón y trabajador, iv) si una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas, v) si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra, vi) si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera persona, vii) si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona y, viii) si son de la misma familia.

La vinculación no necesariamente implica que se deba desechar el método de valor de transacción de mercancías, ya que debe existir el *nexo causal* que afecte el valor en aduana de los bienes, que influya un cambio gradual a su valor de mercado, mismo que no se surtirá, si el precio se ajustó conforme a las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción de que se trate o con la manera en que el vendedor ajusta los precios de venta a compradores no vinculados con él, ó sí, con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio congruente con los beneficios globales obtenidos por la empresa en un periodo representativo en las ventas de mercancías de la misma especie o clase.

En cuanto a estos requisitos indispensables para que sea procedente el cálculo de la base gravable, conforme al método de transacción, se pretende eliminar la subvaluación de mercancías y evitar la defraudación de aranceles; la práctica de precios de transferencia como estrategia fiscal y financiera en materia de tráfico

⁸⁶ El artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta expone: “Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante”.

internacional de mercancías y las prácticas de competencia desleal en el comercio internacional, conocidas como “*dumping*”.

La valoración en aduana debe basarse, salvo en determinados casos, en el precio real de las mercancías objeto de valoración, que se indica por lo general en la factura. Para que opere el método de valor de transacción, las operaciones de importación tienen que responder efectivamente a una venta internacional, venta que supone: a) entrega de una mercancía en propiedad absoluta al importador y, b) la existencia de un principio, es decir, una contraprestación única, dineraria, que debe hacer el importador al vendedor extranjero.

Conviene tener presente que la venta debe ser al territorio mexicano sobre mercancías específicas y que el precio debe ser libremente pactado, aceptándose todo tipo de descuentos. Asimismo, es congruente mencionar que conforme al método señalado, existen elementos que deben agregarse al valor en factura (ó de transacción), y excluirse del mismo, es decir, no tomarse en consideración.

b) Métodos secundarios de Valuación

Cuando la base gravable del impuesto general de importación no pueda determinarse conforme al valor de transacción de las mercancías importadas, o no derive de una compraventa para la exportación con destino a territorio nacional, se determinará conforme a los métodos secundarios de valuación.

Tanto el Código de Valoración de la OMC, como la Ley Aduanera, al encontrarse esta última armonizada con dicho acuerdo, enumeran los métodos aludidos, los cuales, se enfatiza, se aplicarán en orden sucesivo y por exclusión. Al respecto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha emitido el siguiente criterio jurisprudencial:

VALOR EN ADUANA DE LAS MERCANCIAS IMPORTADAS.- PARA DETERMINARLO CONFORME AL METODO DE MERCANCIAS IDÉNTICAS, LA AUTORIDAD DEBE JUSTIFICAR LOS SUSPUESTOS CONTENIDOS EN EL ARTICULO 72 DE LA LEY ADUANERA.- De acuerdo con el artículo 64 de la Ley Aduanera, vigente en 1997, la base gravable del impuesto general de importación se constituye por el valor en aduana de las mercancías, el cual se determinará como regla general conforme al valor de transacción de las mercancías, en los términos del artículo citado y del diverso 67 de la misma Ley; sin embargo, cuando no pueda obtener dicho valor, entonces, por excepción se aplicará en orden sucesivo por exclusión los métodos previstos en el artículo 71; este precepto, en su fracción I, se refiere al valor de transacción de mercancías idénticas y para aplicarlo la autoridad debe comparar las mercancías objeto de valoración, con aquéllas que hayan sido vendidas para la exportación con destino a territorio nacional, con el propósito de justificar lo siguiente: en primer lugar, que se trata de bienes idénticos; en segundo lugar, que fueron importadas en el mismo momento o en un momento aproximado, además que

fueron vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes . Por consiguiente, si la autoridad se limita a citar los precios de las supuestas mercancías idénticas, pero sin proporcionar los datos o elementos que tomó en cuenta para aplicarlos, en los términos antes expresados, su actuación carece de fundamentación y motivación.⁸⁷

- i) Valor de transacción de mercancías idénticas:** Si no puede determinarse sobre la base del valor de transacción, el valor en aduana se establecerá utilizando un valor de transacción ya determinado para mercancías idénticas. Para que pueda aplicarse este método, las mercancías deben haberse vendido al mismo país de importación que las mercancías objeto de valoración. Deben también haberse exportado en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.
- ii) Valor de transacción de mercancías similares:** Cuando no resulta posible determinar con el método anterior el valor en aduana, éste debe determinarse sobre la base del valor de transacción de mercancías similares. En estos dos métodos las transacciones elegidas deben referirse a mercancías vendidas para la exportación al país importador en el mismo momento, o en un momento aproximado, que las mercancías objeto de valoración. En relación al punto anterior, el artículo 15.2 del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, establece las reglas que han de seguirse para efectos de conocer el valor en aduana, en cuanto a mercancías idénticas o similares:

Son idénticas si:	Son similares si:
<p>Son iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición.</p>	<p>No son iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial.</p>

Además, para que sean consideradas idénticas o similares, las mercancías tienen que haber sido producidas en el mismo país y por el mismo productor que

⁸⁷ Juicio No. 100(20)75/98/1392/97. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 8 de febrero del 2000, por mayoría de 3 votos a favor y 1 voto con los puntos resolutivos.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.-Secretario: Lic. Miguel Ángel Luna Martínez. (Tesis aprobada en sesión privada de 6 de abril del 2000). R.T.F.F. N° 26, Cuarta Época, año III, septiembre 2000, p. 104.

las mercancías objeto de valoración. Sin embargo, cuando no existan transacciones de importación que se refieran a mercancías idénticas o similares producidas por el mismo fabricante en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, se tendrán en cuenta las mercancías producidas por un fabricante diferente en el mismo país.

iii) Valor de precio unitario de venta: El valor ajustado por deducciones se determina sobre la base del precio de venta unitario, en el mercado nacional, de las mercancías importadas objeto de valoración o de mercancías idénticas o similares, después de deducir elementos como los beneficios, los derechos y gravámenes de aduana, el transporte y el seguro y otros gastos efectuados en el país de importación.

iv) Valor reconstruido: El valor reconstruido se determina sumando al costo de producción de las mercancías objeto de valoración “una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la que suele añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de valoración efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación”.

Para determinar un valor reconstruido, podrá ser necesario examinar los costos de producción de las mercancías objeto de valoración y otras informaciones que deban obtenerse fuera del país de importación. En el Acuerdo se sugiere, por consiguiente que, para no imponer una carga excesiva al importador, la norma del valor reconstruido se utilice solamente cuando el comprador y el vendedor estén vinculados entre sí y el productor esté dispuesto a proporcionar a la administración de aduanas del país importador los datos necesarios sobre los costos y a dar facilidades para su comprobación ulterior.

Con arreglo al valor reconstruido, que es el método más difícil y menos utilizado, el valor en aduana se determina sobre la base del costo de producción de las mercancías objeto de valoración más una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la reflejada habitualmente en las ventas de mercancías de la misma especie o clase del país de exportación al país de importación.

v) Flexible: Cuando el valor en aduana no pueda determinarse por ninguno de los cuatro métodos antes descritos, podrá determinarse usando de manera flexible

cualquiera de los métodos anteriores, siempre que los criterios aplicados sean compatibles con el Artículo VII del Acuerdo General. Sin embargo, el valor así determinado no deberá basarse en los siguientes factores, entre otros: el precio de mercancías vendidas para la exportación al mercado de un tercer país; valores en aduana mínimos; valores arbitrarios o ficticios.

Por regla general el Acuerdo dispone, que cuando no se acepta el valor de transacción, el valor en aduana debe determinarse utilizando los criterios antes descritos sobre la base de la información de que se pueda disponer en el país de importación. La doctrina llama al primero y segundo método de determinación del valor en aduana “método de cálculo por referencia” y a los métodos restantes “métodos de cálculo contable”, toda vez que los primeros se basan en operaciones, distintas de las considerada, efectivamente realizadas, en tanto que los últimos, se basan en el cálculo de precio por adición de todos los elementos que lo componen o por sustracción de todos aquéllos elementos que aumentan el valor en aduana hasta llegar al precio de reventa en el país de importación.⁸⁸

d. Tasa o tarifa

Tasa o tarifa, expresadas como la cantidad porcentual o determinada que se aplica sobre la base imponible para efecto de obtener como resultado la determinación del crédito fiscal, y elemento constitutivo de los impuestos al comercio exterior, entendido como el factor que se aplica a la base imponible para determinar lo debido al fisco.

Por lo tanto, la Ley de Comercio Exterior establece que los aranceles son las cuotas contenidas en las tarifas de los impuestos generales de exportación e importación, y a saber, las cuotas entendidas como los impuestos establecidos al comercio exterior, existen tres clases de tasas o aranceles aduaneros:

Tipo de Arancel:	Descripción:
<i>Ad valorem</i>	Cuando se expresen en términos porcentuales del valor en aduana.
Específicos	Cuando se expresen en términos monetarios por unidad de medida, y se expresan en una suma o cantidad monetaria.
Mixtos	Cuando se trate de la combinación de los dos anteriores (arancel híbrido).

⁸⁸ Pelechá Zozaya, Francisco, *El Código Aduanero Comunitario y su aplicación en España, op. cit.*, p. 61.

Conviene recordar que México utiliza mayoritariamente la base imponible que representa el valor en aduana de la mercancía, y por ende los impuestos *ad valorem*, el comercio internacional contemporáneo ha reconocido a los tributos aduaneros *ad valorem* como los más adecuados para impulsar los flujos comerciales, y en consecuencia, la aplicación del tributo sobre una base imponible calculada sobre el valor de transferencia de los bienes, lejos de los específicos y precios oficiales o precios mínimos, sus ventajas son evidentes y se resumen en tres:

- a) impiden que el nivel de protección disminuya y aunque se anule por los efectos del aumento de precios de importación, y que la protección acordada a distintas industrias se distorsione y modifique como resultado de las diferencias en el grado de aumento de precios.
- b) Permiten una determinación más racional y más equitativa de esa protección en las distintas clases de mercancías.
- c) Hacen innecesaria una discriminación detallada entre productos de una misma clase, la cual simplifica y facilita la aplicación del arancel.⁸⁹

Es oportuno manifestar que, el arancel específico no se encuentra en desuso, si bien es cierto se ocupan de la minoría de los productos objeto de tráfico comercial, también lo es que son utilizados sobre el sector más delicado de cualquier país: la gama agropecuaria.

Por otra parte, la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, es el instrumento legal que alberga la tarifa de los impuestos al comercio exterior, en ella se contiene los tributos aduaneros, en relación con una nomenclatura merceológica. En décadas pasadas se encontraron vigentes en nuestro país dos tarifas, la del impuesto general de importación y la del general de exportación, basadas en una estructura propuesta por el Consejo de Cooperación Aduanera (hoy Organización Mundial de Aduanas)⁹⁰.

Para el año de 1970, el mismo consejo estableció un grupo de estudio para crear un nuevo sistema que permitiera satisfacer las necesidades imperantes del comercio internacional. En 1973 este mismo consejo estableció un comité para preparar lo que

⁸⁹ Witker, Jorge, *Introducción a la Valoración Aduanera de las Mercancías*, México, Mc Graw-Hill-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1998, p. 3.

⁹⁰ El CCA nace el 15 de diciembre de 1950 en Bruselas, Bélgica. Aun cuando este Consejo se creó originalmente para resolver problemas europeos, pronto se vio que las cuestiones que abordaba y resolvía eran realmente mundiales. Por ello, a partir de 1956, el organismo extendió su acción a todo el mundo, contando actualmente con 150 países miembros. Los idiomas oficiales son el inglés y el francés. En junio de 1994, el Consejo decidió adoptar un nombre informal para el desarrollo de sus trabajos, con el cual podría ser más fácil identificar su papel, posición y propósito; por consiguiente, a partir del 3 de octubre de 1994, el organismo es conocido como la Organización Mundial de Aduanas (OMA), sin que por ello se modifique la convención que crea al Consejo de Cooperación Aduanera, que permanece como su nombre oficial.

hoy se conoce como Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías. El 10 de diciembre de 1987; el Decreto correspondiente fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de mayo de 1988. Para este año, se incorporó en las tarifas mexicanas el instrumento internacional moderno y actualizado. El Decreto correspondiente fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 2 de mayo de 1988.

Hoy en día México exhibe una nomenclatura común, tanto para sus importaciones como para sus exportaciones, basadas en el mismo sistema clasificatorio, estructura, iguales reglas generales, notas legales y explicativas. La tarifa se encuentra contenida en la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación (LIGIE), ordenamiento que refleja la adhesión al Sistema Armonizado. La LIGIE, cuenta con una última versión publicada en el DOF el día 18 de junio de 2007, con el objeto de reflejar los cambios en los patrones mundiales de comercio, homologar nuestro sistema de clasificación arancelaria con el de otros países, evitar discrepancias de interpretación, agilizar los trámites aduaneros y facilitar la correcta identificación y clasificación de las mercancías.

Se encuentra estructurada con sólo dos artículos, el primero de ellos contiene la Tarifa de los Impuestos Generales de Importación y Exportación (TIGIE), está a su vez cuenta con 12 secciones expresadas en números romanos y 98 capítulos. Dentro de ella también figuran las notas legales de sección, de capítulo o de subpartida, su importancia reside en que aclaran el texto de los epígrafes, evitando que la misma mercancía se pueda clasificar en dos lugares diferentes de la tarifa.

Las notas legales se apoyan en los criterios de clasificación de las reglas generales. El artículo segundo contiene dichas Reglas Generales y Complementarias para la aplicación de la Tarifa. Es decir, que si un producto aparentemente pudiera clasificarse en dos diferentes partidas, las notas legales excluyen expresamente más de una posibilidad. Las notas legales constituyen de hecho el desarrollo de las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura, a nivel de sección, capítulo o subpartida.

Otro elemento de la partida, muy importante también puesto que contribuye a la correcta clasificación de las mercancías, son las notas explicativas que tienden a precisar lo que contiene cada subpartida y que están estrechamente ligadas a las reglas generales y a las notas legales.

Estas notas constituyen de hecho un “compendio enciclopédico” que ayuda a la rápida identificación de las mercancías y a la comprensión de la terminología, al contener una sola interpretación, dada expresamente a conocer en las notas explicativas, impide que haya diversidad de criterios en una mercancía.⁹¹

El artículo 2º, fracción II, Regla Complementaria 3ª de la LIGIE, establece que, para los efectos de interpretación y aplicación de la Tarifa, la Secretaría de Economía, conjuntamente con la de Hacienda y Crédito Público, dará a conocer mediante Acuerdos que se publicarán en el Diario Oficial de la Federación las Notas Explicativas de la Tarifa arancelaria, así como sus modificaciones posteriores.

Su aplicación es obligatoria para determinar la partida y subpartida aplicables, así como la fracción arancelaria que corresponda; la OMA ha emitido diversas reformas y adiciones para adecuar las Notas Explicativas a la evolución de los patrones mundiales de comercio, los avances tecnológicos, los cambios en la metodología de agrupación de las mercancías dentro de la nomenclatura y las necesidades de los usuarios, lo que hace imprescindible actualizar las Notas Explicativas que utiliza México para garantizar una aplicación de la nomenclatura acorde a las prácticas actuales.

Con objeto de promover una interpretación uniforme de los textos que conforman el Sistema Armonizado entre los países de habla hispana, y bajo el auspicio del Convenio Multilateral sobre Cooperación y Asistencia Mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas de América Latina, España y Portugal (COMALEP), los miembros de dicho Convenio establecieron un grupo de expertos aduaneros dedicado a desarrollar la versión única en español de las Notas Explicativas del Sistema Armonizado (VUENESA). Tomando en cuenta los trabajos de la OMA y los del COMALEP, las Secretarías de Economía y de Hacienda y Crédito Público prepararon las Notas Explicativas correspondientes a la Tarifa arancelaria de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, se publicaron el 02 de julio de 2008 en el DOF dichas notas.

Conforme a la estructura anterior, la tarifa de los impuestos al comercio exterior, consiste en una clasificación sistemática y lógica de todos los objetos físicos transportables (mercancías), es decir, una descripción legal en relación directa a una cuota.

⁹¹ Witker, Jorge, *Derecho Tributario Aduanero*, op. cit., p. 138.

e. Época de pago.

Concebida como el momento o plazo dentro del cual la obligación se torna exigible y por tanto debe ser cubierta por el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Como es de sobra sabido, el pago requiere de la existencia de una obligación tributaria. Tradicionalmente se ha reconocido distintas formas de extinción de la obligación tributaria, entre las cuales cabe nombrar el pago, la compensación, la confusión, la condonación, la pérdida o pérdida de la cosa sin culpa del deudor, la consignación, la adjudicación de los bienes mediante subasta, la caducidad y la prescripción, decomiso, el abandono y hasta la insolvencia del deudor.

Al hablar de la obligación tributaria sustantiva es hablar de la obligación de pago, como un elemento esencial del tributo,⁹² y como tal debe estar establecida en ley, en México el Código Fiscal de la Federación⁹³ establece en su artículo 6º, en sus tres primeros párrafos, diversos elementos a considerar:

Artículo 6o.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

El concepto de pago juega un papel determinante en este elemento esencial del tributo, para adecuar el plazo de su realización y por ende: el preciso cumplimiento de la obligación tributaria, de ahí que la deuda aduanera, compuesta como hemos

⁹² *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Pleno, t. 91-96, Primera Parte, p. 172, de rubro: IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y *época de pago*, estén consignados de manera expresa en la ley.

⁹³ Lo anterior, en el entendido de que el Código Fiscal de la Federación es un cuerpo legal a través del cual se busca la sistematización y unidad de las instituciones que rigen la materia impositiva, así como los principios generales conforme a los cuales se desenvuelven las relaciones entre los contribuyentes y el Estado; por tanto, establece el marco general de referencia obligatorio de la relación jurídico tributaria de los sujetos que ésta interviene, donde más que un simple ordenamiento supletorio constituye uno complementario, toda vez que no sólo se aplica en defecto de la ley fiscal especial, sino actuando conjuntamente con ellas para evitar la repetición innecesaria de conceptos tributarios, regulando para tal efecto figuras procedimentales o sustantivas. Sufrió la última reforma y adición al momento en fecha primero de julio de 2008.

señalado por el valor monetario que representa al aplicar el rango tarifario al valor en aduana de las mercancías, por su flujo comercial de territorio aduanero mexicano, deban diferenciarse el concepto de época de pago de otros como la causación y determinación.

Por causación del impuesto aduanero, ha de entenderse el momento en el que se da el nacimiento de la obligación fiscal, o mejor dicho el hecho generador de la obligación aduanera, el momento en el cual se considerará generada la hipótesis jurídica, expresado éste como el exacto momento del nacimiento de la obligación por parte de las personas físicas y morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo, y aquí dependerá del tráfico de que se trate o los medios sobre los que se conduzcan.

Generalmente, el impuesto se *devenga* en el momento en el que atraviesa la mercancía la línea aduanera, sin embargo se contemplan excepciones como las relaciones aduaneras en suspenso.⁹⁴

Ha de entenderse por determinación de los impuestos aduaneros al método de cálculo expresado en ley, para determinar la cantidad líquida que ha de enterarse al fisco. En este sentido, le corresponde a un tercero, el agente o apoderado aduanal, determinar esa cantidad líquida debida, y la excepción a la norma son las importaciones y exportaciones que se hagan por vía postal, salvo que el interesado decida determinarlas el mismo por conducto de agente o apoderado aduanal.

Con la expresión “época de pago” nos referimos al plazo establecido en ley para satisfacer el cumplimiento de la obligación tributaria, una vez causada y por ende determinada, vencido tal plazo, inicia su *exigibilidad*.

El cuarto párrafo del artículo 6º del Código Tributario General, establece que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, para el caso aduanero, estos tiempos se presentan en varios supuestos, según Ley aduanera, la regla general se da al presentar el pedimento para su trámite en las oficinas autorizadas, antes de que se active el mecanismo de selección automatizado.

El efecto de la época de pago trae como consecuencia ineludible, salvo excepciones, que sea presentado el pedimento ante las oficinas de las autoridades aduaneras y se

⁹⁴ Ríos Granados, Gabriela y García Castillo, Tonatiuh, “Diferencias entre impuestos aduaneros de importación y cuotas compensatorias del comercio exterior mexicano, en el ámbito del derecho tributario. Reflexiones sobre la constitucionalidad de las últimas”, *op. cit.*, p. 180.

active el mecanismo de selección automatizado, es decir, la época de pago condiciona por un lado a que 1) se presente el pedimento ante la oficina aduanera con la deuda aduanera determinada y en su caso liquidada, dependerá del régimen aduanero al que se haya destinado la mercancía, y; 2) como consecuencia del primer requisito, estará constreñida al plazo previsto por la Ley para presentar el pedimento, la época de pago varía dependiendo del plazo que la Ley exige para la presentación del pedimento ante las autoridades aduaneras, obligación que surte sus efectos plenamente a partir de los supuestos del artículo 56 de la Ley Aduanera.

Algunas reglas particulares, en cuanto a la presentación del pedimento y con ello el plazo para pagar la deuda aduanera, se dan en los siguientes lapsos: a más tardar el día seis del mes de calendario siguiente a aquel en el que se realice la importación o exportación de mercancías por medio de tuberías o cables, a más tardar dentro del mes siguiente a su depósito cuando las mercancías se depositen ante la aduana, en recintos fiscales o fiscalizados, o dentro de los dos meses siguientes cuando se trate de aduanas de tráfico marítimo.

Respecto a que el pago puede efectuarse sin necesidad de presentar un pedimento, como son las operaciones efectuadas por los pasajeros internacionales en los que no se requiere de la presentación de un pedimento, pero sí de una declaración fiscal (boleta aduanera) y, por lo tanto, deberá cubrirse la deuda aduanera cuando ha sido causada.

Caso similar existe en la posibilidad de pagar la deuda aduanera aún antes de los momentos de causación del artículo 56 de la Ley, sólo cuando las mercancías se presenten ante la aduana con el respectivo pedimento y se active el mecanismo de selección automatizado dentro de los tres días siguientes a aquél en que el pago se realice. Si las importaciones y exportaciones se efectúan por ferrocarril, el plazo será de veinte días.

f. Exención de los tributos aduaneros.

La exención fiscal es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia política o económica, que libera al obligado de pagar una contribución, total o parcialmente, por disposición expresa de la ley, de modo tal que funge como una eliminación de la tributación, sin contraprestación alguna, razón por la cual, al impactar a todos los contribuyentes, ésta debe respetar los principios a que alude el dispositivo 31, fracción

IV, de la Constitución General. Sus características primordiales son la de estar establecida en una disposición materialmente legislativa; es un privilegio que se otorga a favor del sujeto pasivo de la obligación tributaria, sin contraprestación alguna, su aplicación es futura, es temporal y personal.

La exención en materia impositiva consiste en que, conservando los elementos de la relación jurídica tributaria, es decir, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, forma y época de pago, por razones de equidad, conveniencia o política económica se libera de su obligación tributaria al sujeto pasivo, por lo que dicha institución jurídico-tributaria también debe estar expresamente consignada en ley y prever los aludidos elementos esenciales de acuerdo con el principio de legalidad tributaria.

En la obligación tributaria aduanera existe la exención regulada de los artículos 61 a 63 de la Ley Aduanera, fijando los supuestos en los que procederá, entre los que destacan las exentas conforme a las leyes de los impuestos generales de importación y de exportación y a los tratados internacionales, así como las mercancías que se importen con objeto de destinarlas a finalidades de defensa nacional o seguridad pública; los equipajes de pasajeros en viajes internacionales.

Asimismo, se encuentran exentas del pago de aranceles las mercancías que importen los habitantes de la franja fronteriza para su consumo, siempre que sean de la clase, valor y cantidad que establezca la Secretaría mediante reglas; tratándose de importación de vehículos, la importación en franquicia cuando pertenezcan a gobiernos extranjeros, con los que el Gobierno Mexicano tenga relaciones diplomáticas, embajadores extranjeros acreditados en el país y miembros del personal diplomático y consular extranjero, que no sean nacionales; los vehículos especiales o adaptados y las demás mercancías que importen las personas con discapacidad que sean para su uso personal, así como aquellas que importen las personas morales no contribuyentes autorizadas para recibir donativos deducibles en el impuesto sobre la renta que tengan como actividad la atención de dichas personas. Las mercancías importadas al amparo de alguna franquicia, exención o estímulo fiscal no podrán ser enajenadas ni destinadas a propósitos distintos de los que motivaron el beneficio.

Hoy en día, el origen de la mercancía es un criterio de exención de tributos aduaneros, de acuerdo a la integración comercial de los países y regiones del mundo, donde se otorga el beneficio fiscal si el bien califica como originario de cierto país, de acuerdo a las reglas de origen que se establezcan en los tratados comerciales afines.

A partir de 1986 México intensificó la celebración de tratados en materia de preferencias arancelarias así como también empezó a aplicar los mecanismos para combatir prácticas desleales de comercio internacional, por lo que el artículo 9º de la Ley de Comercio Exterior nos indica que el origen de las mercancías se podrá determinar para efectos de *preferencias arancelarias*, marcado de país de origen, aplicación de cuotas compensatorias, cupos y otras medidas que al efecto se establezcan.

9. Regulaciones y restricciones no arancelarias

A. Concepto

Son las medidas establecidas por las dependencias de la Administración Pública Federal, de acuerdo con la “guía de importación” editada por la Administración General de Aduanas.⁹⁵

Asimismo, son también llamadas barreras no arancelarias, y definidas como:

[...] todas aquellas otras medidas incluso por omisión de los poderes públicos, y que tienen el mismo efecto que el Arancel de dificultar los intercambios internacionales... aunque afectan al comercio, nunca se presentan como medidas comerciales, sino que revisten de finalidades muy diversas: defensa de los consumidores, moral pública, sanidad pública, defensa de la naturaleza.⁹⁶

No tienen un fin recaudatorio, ni tienen que ver con el pago de aranceles; sin embargo, son tan estrictas que si se omite su cumplimiento no se podría concretar una operación de comercio exterior, o incluso podría el destinatario o propietario de los productos ser sancionado con las mismas penas del delito de contrabando.

Son emitidas por la actual Secretaría de Economía, conjuntamente con otras autoridades competentes, pudiendo establecerse en los siguientes casos: para corregir desequilibrios de la balanza de pagos, para regular la entrada de productos usados, de desecho o que carezcan de mercado sustancial en su país de origen o procedencia, conforme a lo dispuesto en tratados o convenios internacionales de los que México sea parte.

También son impuestas como respuesta a las restricciones a exportaciones mexicanas aplicadas unilateralmente por otros países, cuando sea necesario impedir la

⁹⁵ http://www.aduanas.sat.gob.mx/aduana_mexico/Descargas/Guia_Importacion/GI08_06.pdf

⁹⁶ Ballesteros Román, Alfonso J., *Comercio Exterior: teoría y práctica*, 2ª ed., España, Universidad de Murcia, 2001, p. 49.

conurrencia al mercado interno de mercancías en condiciones que impliquen prácticas desleales de comercio internacional, cuando se trate de situaciones no previstas por las normas oficiales mexicanas, en lo referente a seguridad nacional, salud pública, sanidad fitopecuaria o ecología.

La causa del nacimiento de estas barreras se encuentra en el fuerte intervencionismo administrativo, que ha dado origen a una de las denominaciones con las que se conoce este fenómeno como “proteccionismo”.

Las normas protectoras no tarifarias, son normas jurídico administrativas, consecuencia del ejercicio de los poderes soberanos del Estado en el establecimiento de su régimen de comercio exterior, que pivotan entre los conceptos de liberalización y restricción. La proximidad de uno a otro dependerá, por una parte, del modelo económico concretado por el poder político gobernante y, por otra, del grado de libertad que subsista tras los compromisos internacionales adquiridos.

Esta producción normativa, como se vio tiene su origen en el intervencionismo económico, en la voluntad ordenadora de la economía que limita el ejercicio de libertades individuales y derechos subjetivos a los fines colectivos del ordenamiento jurídico, económico en este caso.

El ejercicio del comercio exterior estará supeditado al cumplimiento de determinadas obligaciones, de mayor o menor contenido, dependiendo de la intensidad de la intervención: aún en el supuesto de la máxima liberalización, las operaciones de comercio exterior estarán sujetas a obligaciones formales.

B. Clasificación

Se dice que el repertorio existente de las regulaciones y restricciones no arancelarias hacen muy difícil su clasificación. Alfonso Ballesteros⁹⁷ expone el siguiente sistema:

a. Medidas para controlar el volumen de las importaciones. En este grupo podemos incluir:

a) Los contingentes a la importación: son restricciones cuantitativas a la importación que consisten en imponer limitaciones a las posibilidades de importar, expresadas a menudo en cantidades físicas. Se trata de una barrera más fuerte que el arancel, por cuanto superado el cupo no importa que haya demanda nacional para el producto por alto que sea el precio que el consumidor está dispuesto a pagar, ya que no podrán importarse cantidades adicionales.

⁹⁷ *Ibidem*, pp. 150-153.

- b) Restricciones voluntarias a la exportación: ocurren cuando los exportadores extranjeros aceptan voluntariamente limitar la cantidad de exportaciones enviadas al país importador. Estas restricciones se diferencian de los contingentes tradicionales en su carácter voluntario, lo que implica que el país exportador tiene oficialmente la facultad de suprimirlas y que por su propia naturaleza, son controladas y gestionadas en la propia frontera del país exportador. Algunos organismos internacionales han distinguido tres grandes grupos de restricciones voluntarias: i) los acuerdos directos entre Gobierno acerca del volumen de exportación de un determinado sector o producto, ii) los acuerdos obtenidos entre empresas, bajo los auspicios de los poderes públicos y iii) los acuerdos obtenidos entre empresas para limitar sus intercambios por la intervención directa de los poderes públicos, aunque a veces, bajo la presión encubierta del país importador.
- c) Medidas de efecto equivalente, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas la define como toda reglamentación comercial de los Estados miembros susceptible de obstaculizar, directa o indirectamente, actual o potencialmente, el comercio intracomunitarios. Este concepto también es aplicable cuando las normas se establecen frente a terceros países.

b. Barreras técnicas y sanitarias.

- a) concepto. Se trata de un conjunto de normas que, en principio, no están pensadas para influir en la cuantía o en el origen del comercio exterior, sino que simplemente pretenden: i) garantizar unos estándares de calidad en los productos objeto de comercio y, ii) asegurarse que los mismos cumplen unas aceptables condiciones sanitarias o unas características técnicas necesarias.
- b) variedades. Podemos señalar las siguientes como las más importantes: i) normas fitosanitarias y veterinarias, ii) normas técnicas para la fabricación de productos, como los estándares técnicos, diferentes en unos países y en otros y necesarios para la comercialización de determinados productos en el interior de un país y, iii) exigencias en materia de etiquetado, envase y embalaje. En materia de etiquetado, las normativas pueden ser más o menos estrictas y exigir niveles mayores de información.

c. Barreras fiscales. Las barreras así denominadas y utilizadas con mayor habitualidad, son:

- a) Subsidios a la producción nacional. Es un mecanismo de apoyo a la producción nacional. El efecto producción que puede conseguirse mediante la imposición de una cuota aduanera, se puede lograr bastante más eficazmente a través de la concesión de una subvención a los productos nacionales, que así, al aumentar sus rentas, producirán un incremento en la producción nacional y una reducción de las importaciones, pero manteniendo inalterado el precio que afecta a los consumidores, y sin que, en consecuencia, se contraiga la demanda de éstos.
- b) Subsidios a la exportación. Estos subsidios se articulan a través de distintos mecanismos, como pueden ser la financiación privilegiada a las empresas exportadoras o los beneficios fiscales a la exportación. La concesión de estos beneficios están expresamente prohibidos por los Acuerdos del GATT, pero aún así suelen dar con frecuencia en el ámbito de los productos agrícolas y de bienes de capital.
- c) Ajustes fiscales en frontera. Existen exacciones que se producen a la entrada de la mercancía en un territorio, que no tienen en sí una finalidad protectora, pero que en sus efectos prácticos pueden producir una disminución de las importaciones que no se producirían si estas exacciones no existieran.

CAPÍTULO TERCERO

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES EN MATERIA ADUANERA

SUMARIO: I.INTRODUCCIÓN. II. CONCEPTO DE FACULTAD DE COMPROBACIÓN. III. SU OBJETO Y FIN. IV.NATURALEZA JURÍDICA: 1. El procedimiento de fiscalización; 2. Los principios del procedimiento fiscalizador. V. FORMAS DE COMPROBACIÓN ADUANERA. VI. AUTORIDADES CON FACULTADES DE COMPROBACIÓN ADUANERA: 1. Autoridades Fiscales Federales; 2. Autoridades Fiscales Coordinadas.

I. INTRODUCCIÓN

Para alcanzar las finalidades proyectadas en la Constitución General, el Estado cuenta con una serie de instrumentos que le permiten desarrollar sus funciones, uno de ellos es la legislación aduanera, la cual desempeña un papel de primer orden en el contexto actual, los procedimientos contenidos en ella dan como resultado herramientas que proporcionan el control del comercio exterior lo que permite diversificar la acción del Estado en múltiples áreas, entre las que destacan la regulación económica del país, la protección a la industria nacional, la captación de ingresos fiscales, seguridad pública y nacional, salubridad y medio ambiente, entre muchas otras.

Ese accionar tiene como resultado ayudar a la procuración de la convivencia humana, la cual no es fruto sólo de la buena fe, sino que también requiere de órganos encargados de vigilar el respeto dentro de esa convivencia y si es necesario, usar la fuerza a fin de conservar la paz y, con ello la maquinaria del Estado opera e interviene a través de procedimientos para que se cumpla la norma o se deduzca la responsabilidad.

II. CONCEPTO DE FACULTAD DE COMPROBACIÓN

Las vías para patentizar el cumplimiento de las leyes en materia aduanera son ejercidas por la administración pública quien tiene la función de ejecutar la ley, pero también de verificar su cumplimiento por parte de los sujetos que aquélla señala, estos últimos soportan dentro de la relación jurídico administrativa obligaciones de tolerar o permitir,

de donde deriva el control de comprobación potestativo del Estado que en la materia tributaria se conocen como obligaciones formales, que además de estar contenidas en una ley pueden derivar de actos administrativos emitidos por la administración fiscal facultada para realizarlos, de donde entrañan relaciones de poder para la autoridad y de sumisión para el obligado.

Los instrumentos legales refieren también a las facultades de comprobación como actos de control y fiscalización. La palabra facultad deriva de la raíz latina "*facultas-atis*: capacidad, facilidad, poder, de *facul* y *facile*: fácilmente; de *facilitas-atis*: habilidad; de *faciles-e*: factible; de *facio-is-ere-factum*: hacer. Significa el poder o la habilidad para realizar una cosa.

El concepto jurídico de potestad significa "la aptitud o potestad de una persona para modificar la situación jurídica existente de uno mismo o de otros."⁹⁸ La noción de facultad se encuentra asociada a la noción de competencia, competencia material, que se identifica con las facultades del órgano. En un sentido amplio, facultad es la habilitación o aptitud de actuar o no actuar, dicho término también es relacionado con factibilidad, posibilidad, optatividad, de ahí facultativo. En el campo jurídico, se hace referencia a facultad cuando determinado sujeto de derecho es investido por una norma jurídica para realizar un acto jurídico válido, para producir efectos jurídicos previstos.

A diferencia de los particulares, los órganos del Estado y sus autoridades, no se rigen por el principio libertario de que si una conducta no esta prohibida se encuentra permitida. Al contrario, las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les faculta. En el ámbito del Derecho Público las facultades son asociadas con los términos de atribución y competencia. La competencia es la facultad expresa para afectar la esfera jurídica de los gobernados, mientras que atribución se refiere a un conjunto de facultades que son inherentes al órgano del Estado de que se trate.

A su vez, la palabra fiscalización es un galicismo de uso frecuente en la terminología administrativa, que sirve para denotar la función de control que las autoridades ejercen en una materia. Una de las acepciones de la Real Academia Española de la Lengua le atribuye al verbo fiscalizar es la de "criticar y traer a juicio las acciones u obras de alguien". El Glosario de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público define a la fiscalización como un mecanismo de control que tiene una connotación amplia, se entiende como sinónimo de inspección, de vigilancia, de seguimiento de auditoría, de

⁹⁸ *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1985, t. IV, E-H, pp. 175-176.

supervisión, de control y de alguna manera de evaluación, significa “cuidar y comprobar que se proceda con apego a la ley y a las normas establecidas al efecto”.⁹⁹ Rogelio Martínez Vera, escribe que la fiscalización o inspección de tributos se podría conceptualizar de la siguiente manera:

Es la acción llevada a cabo por los agentes del fisco o sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal, han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes.¹⁰⁰

Las facultades de comprobación desempeñan esos actos de control y fiscalización, cumpliendo una serie de formalidades, que darán la pauta para determinar la valoración en el cumplimiento de las obligaciones contenidas en el campo normativo. En sus orígenes se considero a la fiscalización como una actividad propia del fisco hacia los contribuyentes, para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Toda autoridad fiscal requiere de facultades para poder verificar si lo declarado por los contribuyentes por concepto de contribuciones a su cargo son las correctas o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de ellos son satisfechas en los términos de la legislación tributaria.

Las atribuciones se han ido ampliando a medida que va avanzando la doctrina sobre el comportamiento de los contribuyentes o nuevos métodos o sistemas que tienden a lograr un mejor comportamiento de parte de éstos en las obligaciones que se les imponen.¹⁰¹

Asimismo, tenemos que distinguir de entre toda la gama de facultades otorgadas a las autoridades en materia aduanera las puramente comprobatorias, es decir, en la materia existen y coexisten atribuciones que han sido conferidas para su ejercicio al poder ejecutivo, pero sólo nos ocuparemos de definir, las que refieren a la comprobación en la importación y exportación de mercancías, la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos, declaraciones o manifestaciones, el pago correcto de las contribuciones y aprovechamientos, el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias y de las normas oficiales mexicanas, se realicen conforme a lo establecido en la legislación correspondiente.

⁹⁹ Manjarrez Rivera, Jorge, *La construcción democrática de la rendición de cuentas y fiscalización en la administración pública de México: 1997-2001*, México, Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de Llave, 2003, p. 57.

¹⁰⁰ Cit. en De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 18ª ed., México, Editorial Porrúa, 1994, p. 729.

¹⁰¹ Margáin Manautou, Emilio, *Las facultades de comprobación fiscal*, 3ª ed. México, Porrúa, 2005, p. 1.

Se entiende por facultad de comprobación:

[...] el conjunto de elementos con que la ley dota a las autoridades encargadas de llevar a cabo la comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales, siendo a través de la aplicación de dichas facultades que se llega al conocimiento de los antecedentes y bases sobre el comportamiento fiscal de los contribuyentes y que, en caso de detectar irregularidades, habrán de servir para fundar y motivar las resoluciones en que se determine el crédito fiscal.¹⁰²

La gama de facultades de comprobación, puede referirse desde acciones de verificación al Registro Federal de Contribuyentes, al control de declaraciones y a la veracidad en el pago de los impuestos. Se concluye, que desempeñan un derecho o potestad con que cuenta la autoridad fiscal competente, para verificar que el sujeto pasivo de la relación tributaria ha cumplido con sus obligaciones en relación con los hechos dispuestos en las leyes impositivas.

III. SU OBJETO Y FIN

Corresponde a la autoridad fiscal realizar el cobro de impuestos, ya sea dentro del típico sistema de autodeterminación, donde los contribuyentes de manera voluntaria declaran al fisco la cantidad a pagar, que previamente ha determinado, y la ingresan a las arcas estatales, o dentro de una mecánica coactiva, donde en un primer término ejerce sus facultades para revisar la exacta observancia de las disposiciones fiscales por parte de los gobernados y si detecta irregularidades, desposee al contribuyente de lo que ilegítimamente ha obtenido en perjuicio del fisco.

Las facultades de comprobación de la autoridad constituyen la contrapartida que el Derecho impone a la capacidad de los particulares para autodeterminar sus obligaciones en materia fiscal. Los contribuyentes elaboran, firman y presentan sus declaraciones de impuestos, y en materia aduanera los importadores y exportadores, a través de su representante legal –agente aduanal- elaboran, firman y presentan sus pedimentos respectivos en los cuales se determinaron previamente las obligaciones en materia fiscal y las regulaciones y restricciones no arancelarias, así como las demás condiciones aduaneras que tenga que cumplir la mercancía para su introducción o extracción a territorio aduanero nacional, obligaciones que la autoridad aduanera podrá revisar que se cumplieron en apego a las disposiciones jurídicas aplicables.

¹⁰² Sánchez Zaragoza, Luis Alberto, "Facultades de comprobación de la autoridad a través del dictamen fiscal", *Indetec*, México, núm. 92, enero-febrero 1995, p. 83.

El objeto de las facultades de comprobación es la revisión de libros y papeles indispensables, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del contribuyente, relacionándolo con los aspectos financieros de la empresa, como son la contabilidad con sus registros, por ende, se procede a su verificación y análisis.

Para la realización de sus fines el Estado debe llevar a cabo muchas otras funciones, tanto en lo referente a la selección de las necesidades y objetivos como en lo relativo a la obtención de los medios, ya sean pecuniarios o de otro tipo, y a la gestión de ellos.

La “comprobación” requiere de la existencia anterior de actos, elementos y valoraciones consignadas en las declaraciones o en otros documentos de relevancia fiscal por parte de los obligados tributarios, siendo las actuaciones administrativas, aquéllas tendentes a evaluar la veracidad e integridad de estas actuaciones y la “investigación” de hechos, actos, situaciones, etcétera, no declaradas por los contribuyentes y que integran el hecho imponible.

La función de las facultades de comprobación, es verificar que los contribuyentes están cumpliendo con sus obligaciones tributarias, y descubrir en forma detallada las causas de incumplimiento, así como la medida, el tiempo, el lugar y las circunstancias en que ocurrió con el fin de que la autoridad las tome en cuenta al momento de emitir una resolución con la que se afecten los intereses del sujeto pasivo fiscalizado y se apliquen los instrumentos de corrección.

Las finalidades de las facultades de comprobación se expresan en dos grandes rubros a las formas de control, las medidas preventivas que tienden a evitar que las contribuciones sean evadidas, destruyendo las posibilidades de existencia de comercio o industria clandestinos, así como la posibilidad de defraudación; y las represivas, las cuales tienen como objeto sancionar a quiénes, a pesar de las medidas preventivas, concreten algún tipo de evasión fiscal.

Existen varios factores que inciden en la aminoración de la recaudación tales como la evasión de impuestos, la defraudación fiscal, la amplitud del sector informal, los regímenes preferenciales, el comercio electrónico, la globalización económica, y la ineficacia en la gestión y cobro del tributo.¹⁰³

Por lo que hace a vigilar y asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, tal aseguramiento es complementario de la función de cobro de los ingresos estatales, pues esta última función (de cobro) resultaría poco eficaz si el fisco no vigilase y

¹⁰³ Ríos Granados, Gabriela, "Recaudación de tributos como base de una reforma fiscal" en *Conceptos de reforma fiscal*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, p.110.

asegurase el cumplimiento de las disposiciones relativas a dicho cobro, ya que la obligación de hacer efectivo éste, se quedaría falsamente sustentada en la buena voluntad de los contribuyentes, y dicha voluntad no existe generalmente.

Como es del conocimiento generalizado, la práctica del contrabando, tanto en lo que mira a la evasión del pago de los impuestos relativos, como a la introducción a nuestro territorio de mercancías de importación prohibida, constituye práctica frecuente que perjudica a la economía mexicana, por lo que la inspección, que es necesaria para evitar dichas ilícitas conductas, es indispensable:

La inspección permite detectar el contrabando en sus diversos aspectos, y como está de por medio el cobro de las contribuciones y, en algunos casos, el interés económico, de salud, de ecología, etcétera, de México, y puesto que está íntimamente conectado esto último con el contrabando por evasión fiscal, la ley ha hecho responsable a la Secretaría de Hacienda de la inspección necesaria en ambos contrabandos.

En relación con lo dicho ha de recordarse que se comete contrabando no sólo cuando se evade el impuesto por la importación o exportación de mercancías, sino en general, cuando tales actividades se realizan sin satisfacer los requisitos legales; luego en ambos casos corresponde a Hacienda la inspección necesaria para evitarlo.¹⁰⁴

Dichas facultades se ejercen para verificar la adecuación de las actuaciones de los sujetos obligados al ordenamiento jurídico, pretenden tutelar créditos a favor del Estado con el cumplimiento puntual del pago, porque si se hacen llegar al erario público los recursos financieros necesarios oportunamente, el Estado puede desarrollar sus actividades.

IV. NATURALEZA JURÍDICA

La tradición iberoamericana, la cual suele incluir la temática aduanera dentro del derecho financiero, en México, las obligaciones aduaneras son verificadas por el ente hacendario del Estado, la actividad financiera que en la época actual no tiene como única finalidad la obtención de ingresos suficientes para cubrir el gasto público, sino que pretende, además, impulsar la economía dirigiéndola y regulándola, aspecto en el que las relaciones entre el derecho y la economía se entrelazan de tal manera que son difíciles de disociar.¹⁰⁵ La intervención estatal en la regulación del comercio exterior da pauta dentro de la gestión tributaria, a la captación de tributos y; a investigar su debido

¹⁰⁴ Rodríguez Mejía, Gregorio, "El fisco", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, nueva serie, año XXXVI, núm. 106, enero-abril 2003, pp. 102-103.

¹⁰⁵ Mijangos Borja, María de la Luz, "Conceptos generales del derecho financiero", en Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz (coord.), *Derecho financiero*, México, McGraw-Hill-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1997, pp. 1-10.

pago. Adicionalmente, dentro de esta última función, indagar sobre el cumplimiento en el campo de las regulaciones no tributarias, al ser estos y los anteriores conceptos, los instrumentos creados para lograr una eficiente regulación en la economía y una probada protección pública.

La sujeción al ordenamiento jurídico de todos y cada uno de los órganos de las distintas entidades públicas constituye un principio fundamental en todo Estado de derecho. Para una mejor realización de las funciones que ejercen y como garantía de los ciudadanos, el Estado y demás entes públicos han de ajustar su actuación a unos cauces formales.

La fiscalización como función administrativa es donde se desarrollan los procedimientos de comprobación para determinar la óptima percepción de los ingresos tributarios, pero además, dentro de la lógica aduanera “otras obligaciones” que en nada juegan un papel secundario respecto de los aranceles.

Lo anterior se torna concreto, porque las facultades de comprobación en materia aduanera no sólo se restringen a la verificación del pago correcto de impuestos, sino se extiende a otras obligaciones que en la materia juegan un papel de igual o mayor jerarquía, como los son el constatar que se hayan cumplido las formalidades necesarias para la importación-exportación y tráfico de mercancías: las regulaciones y restricciones no arancelarias, las normas oficiales mexicanas y la acreditación de documentación aduanera correspondiente.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD.- NO CONSTITUYEN PROCEDIMIENTOS, SINO PROCEDER DISCRECIONAL, DE LA AUTORIDAD, POR LO QUE LA ACTUACIÓN ILEGAL EN SU EJERCICIO TRAE COMO CONSECUENCIA LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN.- El desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad a fin de corroborar el debido cumplimiento de las obligaciones de los particulares, no puede considerarse como un procedimiento administrativo llevado en forma de juicio, que puede afectar las defensas del particular, pues se trata del desarrollo de facultades discrecionales de la autoridad administrativa. Por ello, en el caso de que la autoridad no se hubiese ajustado a las disposiciones aplicables en la práctica de las facultades de revisión, deberá declararse la nulidad lisa y llana de la resolución que se emitió como consecuencia de su ilegal proceder, con fundamento en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, ya que la resolución administrativa emitida como consecuencia del ejercicio de facultades de fiscalización estaría emitida en contravención de las disposiciones aplicadas.¹⁰⁶

No obstante, se afirma que las facultades de comprobación son verdaderos procedimientos administrativos en su desarrollo, hasta en su emisión (discrecional) para iniciarlas, para que se audite a un contribuyente, la autoridad debe ceñirse a un

¹⁰⁶ *Cit. en Margáin Manautou, Emilio, Las facultades de comprobación fiscal, op. cit., p. 1-2.*

procedimiento interno, en donde se estudie y se valore la necesidad de ejercer la facultad fiscalizadora.

De la idea anterior, percatamos la necesidad de enfatizar, que debido a la naturaleza de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales en materia aduanera, al estar encausadas mediante procedimientos, éstos tienen su desarrollo en forma de juicio, sin embargo, también es necesario distinguir en ellos un carácter de *discrecionalidad* en su *emisión*.

Por “emisión” nos referimos a la decisión de las autoridades para ejercer sus facultades de comprobación. La base toral de las facultades discrecionales es la libertad de apreciación que la ley otorga a las autoridades para actuar o abstenerse, con el propósito de lograr la finalidad que la propia ley les señala, por lo que su ejercicio implica, necesariamente, la posibilidad de optar, de elegir, entre dos o más decisiones, sin que ello signifique o permita la arbitrariedad.

Una vez que la autoridad competente ha decidido iniciar sus facultades comprobatorias cobran un aspecto *reglado*; es decir, deben conducirse de acuerdo a lo establecido en la ley que prevenga su aplicación.

[...] hasta hoy se ha pensado por parte de las autoridades fiscales, que las facultades discrecionales son aquellas que les permiten actuar sin una explicación o justificación previa al causante, es casi como un instrumento legislativo para que la autoridad tome decisiones sin considerar la opinión del contribuyente... queda claro para el causante, importador o agente aduanal que las facultades discrecionales no tienen un límite definido, pues entre el abuso, exceso y la arbitrariedad, en comparación con el libre ejercicio de esas facultades, queda una línea muy delgada que no permite diferenciar a ciencia cierta cuándo se ejercen atribuciones dentro de dicho límite y cuándo se excede esa línea roja que protege al gobernado.¹⁰⁷

Resulta pertinente aclarar que no debe confundirse la actuación discrecional de la autoridad administrativa con la arbitrariedad. La primera supone el ejercicio de una facultad previamente autorizada por la ley; la segunda, la actuación extralegal que aparentemente tiene fundamento jurídico.

En otros términos, en tanto que las decisiones administrativas discrecionales están fundamentadas en el orden jurídico pre-establecido, las medidas arbitrarias desbordan dicho marco, propiciando el exceso o el desvío de poder. De manera pues, que las decisiones discrecionales encuentran su base en dos elementos que si no corresponden a la esencia misma del acto jurídico sí se encuentran íntimamente

¹⁰⁷ Solís Farías, Adolfo, “Rojo operativo en aduanas, inconstitucional”, *Estrategia Aduanera*, México, Año 1, núm. 2, marzo 2007, p. 10.

vinculados a ella. Es decir a lo que jurídicamente se conoce como el motivo y el fin: el primero como elemento meramente subjetivo que condiciona la realización de un acto; el segundo como elemento que se proyecta hacia la realización de un determinado propósito.¹⁰⁸

Las facultades de comprobación se expresan discrecionalmente, porque pueden o no ejercerlas, acto de decisión para su ejercicio y valoración, ya que las autoridades sólo pueden hacer lo que les confiere la ley, entonces la facultad nunca es discrecional, pues se ejercen únicamente las facultades reglamentadas o reconocidas, de ahí que deban emitirse por la autoridad revestida de competencia para emitir las.

Las facultades de comprobación no son actos, sino la habilitación para efectuar procedimientos administrativos creados para desarrollarlas y llevarlas a cabo, en otras palabras, la emisión del acto para el cual fue facultada la autoridad "es lo que es discrecional", lo que se confunde en el *argot* jurídico, ya que las facultades se expresan a través del acto de molestia, para el cual se fue facultado.

La redacción de una facultad discrecional constitucional obliga a usar el término podrá, es decir, la autoridad competente puede o no tomar la determinación de actuar o no actuar mientras que la diferencia de una obligación de autoridad no figura la opción sino que los verbos están redactados en el tiempo imperativo. Es un tener que hacer ante el caso concreto. Partiendo de que toda la actividad administrativa es legal, y teniendo las facultades discrecionales un fundamento administrativo sin la menor duda, corresponde a la autoridad que en un caso concreto actúa de acuerdo con la facultad discrecional observar las normas legales de competencia y de forma, y realizar el acto según el fin de la ley:

Considera Miguel Ángel Bercaitz que las facultades discrecionales reconocidas en la Constitución, presentan como primer fundamento el administrativo, ya que deben de estar normadas por la Constitución, así como por sus leyes orgánicas y estatutos públicos. Lo que sí es fundamental en la facultad discrecional es su reconocimiento preciso y concreto en la Norma Fundamental, ya que dicha autorización es fundamental en el señalamiento de la autoridad competente. Se trata de la facultad de poder decidir o no decidir frente a un caso concreto. De aquí que Hauriouv haya afirmado "no hay acto discrecional; hay un cierto poder discrecional de la administración que se encuentra más o menos en todos los actos, afirmación un tanto confusa, porque sabido es que el funcionario público en cualquiera de los niveles de su puesto, puede ser pasivo o activo en la toma de decisiones, pero lo que diferencia a esta situación de las facultades discrecionales es que

¹⁰⁸ Castellanos C., Horacio, "Facultades discrecionales y regladas del titular del poder Ejecutivo de sus decisiones en materia de administración pública", *Revista de Administración Pública*, México, nueva época, 1970, núm. 21, noviembre-diciembre, 1970, p. 81-82.

la propia Constitución declara la libertad del jefe del Poder Ejecutivo para actuar o no. Se trata de una decisión opcional.¹⁰⁹

La permisiva constitucional la encontramos en los párrafos octavo y undécimo, del artículo 16 de la Constitución Federal:

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal de procedimiento.

...

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

...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.¹¹⁰

Cuando el Estado legisla, juzga o administra lo hace a través de un procedimiento. El procedimiento administrativo será, por tanto, el cauce formal de la función administrativa. Cuando la administración pública ejerce una actividad para realizar los fines a ella encomendados ha de hacerlo a través del procedimiento establecido al efecto.¹¹¹

Las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, necesariamente implican un procedimiento, el cual puede ser conceptuado como el conjunto de actos y formalidades jurídicas que preceden a todo acto administrativo: la emisión de una resolución administrativa, la cual puede ser iniciada, ya sea por el propio particular o por la autoridad. En este caso se trata de una facultad que inicia la autoridad fiscal competente para verificar que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones en una determinada materia.

¹⁰⁹ *Cit.* en Arnaiz Amigo, Aurora, "Facultades discrecionales del Poder Ejecutivo, según la Constitución", en *Problemas actuales del Derecho Constitucional. Estudios en homenaje a Jorge Carpizo*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1994, p. 42.

¹¹⁰ El maestro Emilio Margáin subraya que, estos párrafos no hacen alusión a las visitas domiciliarias para cerciorarse de que se han acatado las disposiciones de las leyes administrativas y laborales y estos ordenamientos no pueden equipararse a los reglamentos autónomos del derecho administrativo, en virtud de que la jerarquía jurídica de aquéllas es superior a las de estos últimos, ya que están expedidas por el Poder Legislativo y los reglamentos por el Poder Ejecutivo. No hay respaldo constitucional para estas visitas y, no obstante, ello jamás se ha invocado.

¹¹¹ González Pérez, Jesús, *Procedimiento administrativo federal*, 2ª edición, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1997, p. 1.

En otras palabras, un procedimiento administrativo es la vía que ha consagrado el Estado de derecho, como presupuesto jurídico en el cual se desarrollan las funciones de la administración pública, y bajo esa premisa descansa la idea de que, las facultades comprobatorias han de ceñirse a mecanismos procedimentales expeditos para encausarlos. Sergio Francisco de la Garza, dice que existen seis tipos de procedimientos administrativos: los procedimientos preparatorios y de control previo; los de determinación; los de reembolso y extinción de créditos fiscales; los coercitivos; los de ejecución forzosa y; los de impugnación. Por ello se ubican las facultades de comprobación dentro de los procedimientos de determinación, al ser donde:

[...] la Administración indaga la producción de hechos generadores que le han sido o no declarados, revisa las declaraciones con objeto de saber si los hechos generadores han sido propiamente denunciados y si la determinación hecha por el sujeto pasivo está de acuerdo con la ley o bien rectifica la determinación, o hace la determinación cuando la ley así se lo encarga.¹¹²

En México, los estudiosos del derecho administrativo, aseveran que el procedimiento administrativo es todo conjunto de actos señalados en la ley, para la producción del acto administrativo (procedimiento previo), así como la ejecución voluntaria y la ejecución forzosa, ya sean internas o externas,¹¹³ conjunto de formas y actuaciones que preceden y preparan un acto administrativo,¹¹⁴ y por último, son los trámites y formalidades ordenados jurídicamente exigidos para el perfeccionamiento del acto administrativo y para el cumplimiento de una finalidad.¹¹⁵

1. El procedimiento de fiscalización

La sujeción al ordenamiento jurídico de todos y cada uno de los órganos de las distintas entidades públicas constituye un principio fundamental en todo Estado de derecho. Para una mejor realización de las funciones que ejercen y como garantía de los ciudadanos, el Estado ha de ajustar su actuación a unos cauces formales. La fiscalización como función administrativa cumple tres finalidades: de recaudación, de sanción y de garantía. El interés público que preside la gestión de la materia fiscal ha determinado que en el procedimiento administrativo fiscal prevalezcan una serie de

¹¹² De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, op. cit., p. 675.

¹¹³ Acosta Romero, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo*, 17ª ed., México, Porrúa, 2004, p. 913.

¹¹⁴ Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*, 23ª ed., México, Porrúa, 1984, p. 255.

¹¹⁵ Serra Rojas, Andrés, *Derecho administrativo*, 12ª ed., México: Porrúa, 1983, t. I, p. 272-273.

principios y actos necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los hechos en virtud de los cuales deba pronunciarse una resolución, es decir, son actos que se realizan por la autoridad para allegarse los elementos de juicio necesarios para emitir su resolución sobre la situación fiscal del contribuyente en un periodo o por un acto o una actividad determinada.

El procedimiento administrativo fiscal, en un sentido amplio, es “la serie de actos jurídicos que realiza el fisco, sólo o con la colaboración del particular, y que determinan su voluntad al decidir sobre la aplicación de la ley tributaria a un caso concreto, estableciendo, en consecuencia, una situación jurídica concreta”.¹¹⁶

El procedimiento fiscalizador, en estricto sentido, se integra por las diversas facultades de comprobación de las autoridades fiscales contenidas en el texto de los diversos textos legales tributarios que los contienen. La Primera Sala de la SCJN en el Considerando Cuarto del Amparo Directo en Revisión 1379/2006, sostuvo que las facultades de comprobación son encuadradas dentro del concepto de procedimiento de fiscalización, integrado por dos etapas “la de verificación de las obligaciones tributarias y la de determinación.”

La primera etapa llamada de verificación se inicia mediante la notificación de una orden de verificación o de revisión y concluye con el acta de observaciones, en donde las autoridades fiscales plasman las consecuencias legales de los hechos u omisiones que hubieren conocido durante el transcurso de la auditoría o revisión de las obligaciones fiscales.

La segunda etapa que se llama de determinación, en donde tiene presencia el acto administrativo que determina el resultado de un procedimiento investigador regulado por la ley, que al encontrarse dentro del procedimiento de fiscalización está constreñido al cumplimiento de los artículos del Código Fiscal de la Federación y/o de la Ley Aduanera, según la naturaleza del acto fiscalizador.

El interés público que preside la gestión de la materia fiscal ha determinado que en el procedimiento administrativo fiscal prevalezcan una serie de principios y actos necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los hechos en virtud de los cuales deba pronunciarse una resolución, es decir, son actos que se realizan por la autoridad para allegarse los elementos de juicio necesarios para emitir su resolución sobre la situación fiscal del contribuyente en un periodo o por un acto o una actividad

¹¹⁶ Rodríguez Lobato, Raúl, “Definitividad del procedimiento administrativo fiscal” *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, nueva serie, año XXXIV, núm. 100, enero-abril de 2001, pp. 245-283.

determinada, pero para el particular representa en la actualidad derechos recíprocos en términos de legalidad y seguridad jurídicas.

La razón para referir al procedimiento fiscalizador como recaudador se da a partir de la excepción contenida en el artículo 6° del Código Tributario Federal, el cual consigna en su párrafo tercero que “corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario”, esta excepción son los *procedimientos de fiscalización*.

A partir de las investigaciones efectuadas por la administración pública encargada de vigilar la legislación fiscal y aduanera, en las cuales se obtiene información acerca de hechos constitutivos de infracciones a la normativa, inician el *procedimiento fiscalizador*, mismo que cumple la función administrativa de *determinar créditos* a favor del Estado.

Es sancionador, porque tipifica conductas para la *aplicación de sanciones*, dado que la atribución delegada a las administraciones públicas de potestades sancionadoras viene impuesta por la eficacia exigida para la realización de los fines que se les encomienda. Podrán éstos limitarse al mantenimiento de la tranquilidad, la seguridad o el orden público, o invadir todas las esferas de la realidad social. Pero cualquiera que sea el ámbito de la acción administrativa, ésta no podrá realizarse plenamente sin investir a los órganos administrativos de la potestad de imponer sanciones.

En términos generales, la potestad sancionadora de la administración que implica la acción punitiva del Estado (*ius puniendi*), la cual Jaime Ossa define como “una atribución propia de la administración que se traduce en la posibilidad jurídica de la imposición de sanciones a los particulares y aún a los funcionarios que infringen sus disposiciones, o a sus servidores que, en el ejercicio de sus funciones, transgreden sus mandatos o desconocen sus prohibiciones.”¹¹⁷ La potestad sancionadora del Estado a través de su administración es sumamente compleja, ya que abarca diferentes esferas y competencias que exigen un estudio más especializado.

Pues bien, el procedimiento fiscalizador es sancionador, dado que en lo que él se enjuicia es la responsabilidad en que ha podido incurrir un ciudadano. Ante una transgresión del ordenamiento jurídico-administrativo han de disponer de medios

¹¹⁷ Cit. por Góngora Pimentel, Genaro David, "El reconocimiento del derecho administrativo sancionador en la jurisprudencia constitucional mexicana", en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo (coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional*, t. XII: *Ministerio Público, contencioso administrativo y actualidad jurídica*, México, UNAM-IMDPC-Marcial Pons, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2008, pp. 257-258.

idóneos para restablecer el orden jurídico perturbado y reponer la realidad al estado que existía antes de la infracción.

En la Acción de Inconstitucionalidad 4/2006, el Tribunal Pleno de la SCJN expuso:

De un análisis integral del régimen de infracciones administrativas, se desprende que el derecho administrativo sancionador posee como objetivo garantizar a la colectividad en general, el desarrollo correcto y normal de las funciones reguladas por las leyes administrativas, utilizando el poder de policía para lograr los objetivos en ellas trazados, cuestión en la que va inmerso el interés colectivo.

Por sanción administrativa debemos entender aquí un castigo infligido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta tachada como ilícita por la ley. Este castigo puede consistir en la privación de un bien, de un derecho, la imposición de una obligación de pago de una multa, arresto, etcétera.

La sanción administrativa cumple en la ley y en la práctica distintos objetivos preventivos o represivos, correctivos o disciplinarios o de castigo.

Así, el llamado derecho administrativo sancionador consiste en la competencia de las autoridades administrativas para imponer sanciones a las acciones y omisiones antijurídicas. De este modo, la pena administrativa es una función jurídica que tiene lugar como reacción frente a lo antijurídico, frente a la lesión del Derecho Administrativo.

Por último, el procedimiento de fiscalización se configura como baluarte garantista de los particulares, en la medida que somete la actividad administrativa a unos cauces predeterminados, y les ofrece la vía no sólo para conocer con antelación el desarrollo de la actuación de la administración, sino para intervenir en el mismo en defensa de sus derechos e intereses.

2. Los principios del procedimiento fiscalizador

Los principios jurídicos fundamentales del procedimiento administrativo son pautas directrices que definen su esencia y justifican su existencia, permitiendo explicar, más allá de las regulaciones procesales dogmáticas, el porqué y el para qué del mismo. Son especies de ideas pétreas inmodificables por la regulación formal, que explicitan el contenido del procedimiento.

“Cualquier transgresión en la regulación o aplicación procesal de los principios de referencia provoca, de suyo, una lesión jurídica grave, que el Derecho sanciona como nulidad y la política reprocha como desviación de poder”.¹¹⁸

En el procedimiento fiscalizador, se reconocen una serie de principios que prevén que tanto el particular como la administración tengan un conocimiento total y acabado de la cuestión planteada, lo que, en definitiva, supone una remisión en bloque a los

¹¹⁸ Dromi, Roberto, *El procedimiento administrativo*, Buenos Aires, Ciudad Argentina, 1999, p. 24.

principios informadores del procedimiento administrativo en general y han de extremarse las garantías formales.

López Olvera¹¹⁹ agrupa los principios que rigen el procedimiento, fundamentalmente en: los de legalidad, legalidad objetiva y debido proceso adjetivo.

a. Principio de legalidad; este principio obliga a que la administración pública se someta a la norma dictada por el Congreso, ajustando sus actuaciones en todo momento a una ley preexistente. La ley constituye el límite de la administración. En virtud de este principio no se aceptan ya poderes personales; todo el poder es de la ley, toda la autoridad que puede ejercitarse es la propia de la ley; sólo "en nombre de la ley" se puede exigir la obediencia.

b. Principio de legalidad objetiva; no se debe confundir este principio "con el apego a la irrazonabilidad de la norma reglamentaria, como supuesto cumplimiento de la ley. Más bien este principio se refiere a que en el dictado de un acto o decisión administrativa, la administración pública haya agotado todos los medios para investigar los hechos que determinan tal accionar y que estos hechos se adecuen a lo que realmente aconteció, estableciendo una adecuada relación entre la norma y los hechos. Lo que se busca con este principio es la verdad material, el conocimiento de la realidad. No es posible que la administración se quede con el mero estudio de las actuaciones, sino que debe buscar los medios por los cuales, al momento del dictado de la decisión, se conozcan todas aquellas cuestiones que permitan el conocimiento exacto o lo más próximo a los hechos.

Dentro de este principio se encuentran incorporados otros dos principios: *i) Informalismo a favor del administrado;* en el procedimiento administrativo, en muchas ocasiones, suele prescindirse de muchas condiciones formales, tanto en los escritos iniciales como en su tramitación. La administración pública intimará al particular para que subsane los defectos u omisiones, pero nunca debe rechazar o no dar curso a sus prestaciones. Esta falta de rigidez en las formas se aplica únicamente para el administrado, y no debe aplicarse este principio para la actuación de la administración pública, la cual es reglada y debe ser desarrollada dando pleno cumplimiento a lo establecido en la ley. La doctrina ha considerado que es mejor denominar a este principio como de "formalismo moderado"; y *ii) Principio de oficialidad;* el procedimiento

¹¹⁹ López Olvera, Miguel Alejandro, "Los principios del procedimiento administrativo", en Cienfuegos Salgado, D. y López Olvera, M. (coordinadores), *Estudios en homenaje a don Jorge Fernández Ruiz*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005, p. 173-197.

administrativo debe ser impulsado de oficio por la administración pública. El órgano administrativo impulsará el procedimiento en todos sus trámites, ordenando los actos de instrucción adecuados.

c. Principio del debido proceso adjetivo; La garantía del debido proceso se encuentra satisfecha cuando el individuo ha sido notificado de la existencia del procedimiento que se le sigue o ha seguido, y cuando, además, se le ha dado la oportunidad de ser oído y de probar, de algún modo, los hechos que creyere conducentes a su descargo. Dentro del procedimiento administrativo comprende diversos aspectos: *i) Derecho a ser oído;* esta garantía comprende un leal conocimiento de las actuaciones administrativas, posibilidad de exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión del acto, y desde luego también después, interponiendo los recursos correspondientes, a hacerse patrocinar y representar profesionalmente; *ii) Derecho a ofrecer y producir pruebas;* dicho principio abarca el derecho a ofrecer la prueba de descargo de que quiera valerse el particular, de que si ella es pertinente sea producida, que esta producción sea efectuada antes de que se adopte alguna decisión sobre el fondo del asunto, que la administración requiera y produzca las diligencias necesarias para el esclarecimiento de los hechos, que exista un contralor de los interesados respecto de la producción de la prueba hecha por la administración; presentar alegatos y descargos una vez concluido el periodo probatorio; *y iii) Derecho a una decisión fundada;* comprende la consideración expresa de todas y cada una de las cuestiones propuestas y de los principales argumentos.

La administración no está obligada a seguir a la parte en todas sus argumentaciones, sino en las que considere conducentes a la solución de la cuestión. Pero la decisión, además de ser fundada, debe resolver todas las pretensiones de la parte, por aplicación del principio de congruencia, y estar motivada, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

d. Otros principios: *i) Principio de seguridad jurídica:* supone la certeza, estabilidad y razonabilidad en las normas y actos que dicten las autoridades, es decir, la seguridad jurídica se opone a las modificaciones bruscas, ilegítimas o irrazonables; *ii) Principio de gratuidad:* la tramitación no genera gastos ni costas, ni los servidores públicos perciben

derechos por su intervención; *iii) Principio de economía*: se refiere a que la actuación de la administración pública debe desarrollarse con ahorro de trabajo, energía y costo, y atenta a la obtención del mayor resultado con el mínimo esfuerzo, lo que en la práctica implica evitar a los administrados trámites superfluos o redundantes y que se aminore el trabajo habitualmente recargado a los órganos o servidores públicos, para así alcanzar una mayor eficiencia y eficacia en la tramitación de las resoluciones o actos administrativos; *iv) Principio de celeridad*: este principio dispone que las autoridades administrativas deben evitar costosos, lentos o complicados pasos administrativos que obstaculicen el desarrollo del trámite del expediente; *v) Principio de eficacia y eficiencia*: la eficacia se refiere a la rapidez, la celeridad y a la sencillez. La eficiencia, por su parte, cumple como objetivo concreto que persigue el procedimiento de la manera más económica posible, siendo el principio de economía su versión positiva; *vi) Principio de publicidad*: es un principio general del derecho tanto internacional e interno, significa el leal conocimiento de las actuaciones administrativas y; *vii) Principio de buena fe*: es un principio general del derecho, como tal, constituye una de las bases del ordenamiento, informa la labor interpretativa de las normas que le integran y cumple una importante función de integración en los supuestos de laguna. Constituye una regla de conducta a que han de ajustarse todas las personas en sus respectivas relaciones.

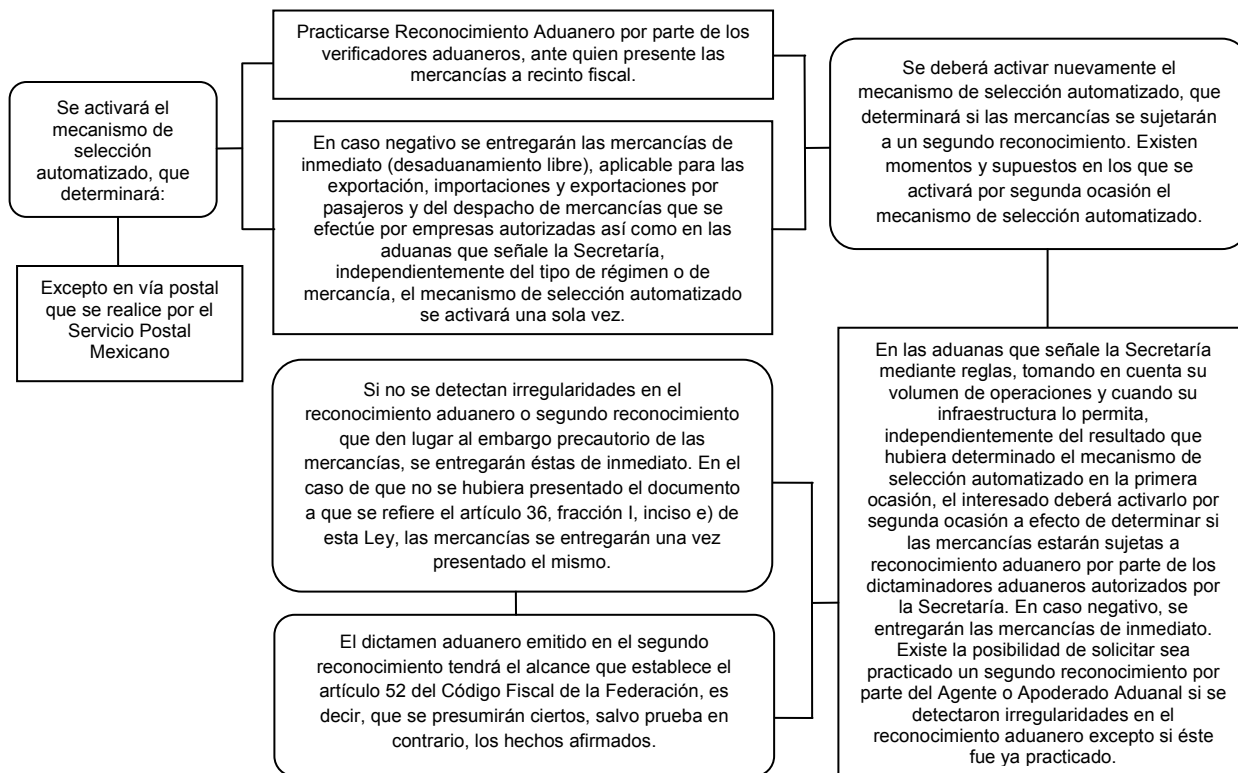
V. FORMAS DE COMPROBACIÓN ADUANERA

La legislación fiscal y aduanera es la proveedora de estos actos o mecanismos de verificación en el cumplimiento de la norma. La principal base legal de los actos de comprobación en materia de comercio exterior la encontramos en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley aduanera, además de existir instrumentos de coordinación fiscal que confieren facultades en la materia a ciertas autoridades administrativas no federales, tomando como base los dos cuerpos legales mencionados.

El Mecanismo de Selección Automatizado es una facultad de comprobación de las autoridades aduaneras, misma que se encuentra prevista en el artículo 144 de la Ley aduanera, en su fracción VI dispone: practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de importación o exportación en los recintos fiscales y fiscalizados o, a petición del contribuyente, en su domicilio o en las dependencias, bodegas, instalaciones o establecimientos que se señale, así como conocer de los hechos

derivados del segundo reconocimiento a que se refiere el artículo 43 de esta Ley, verificar y supervisar dicho reconocimiento.

El procedimiento que se deberá seguir después de elaborado el pedimento y efectuado el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias determinadas por el interesado, se presentarán las mercancías con el pedimento ante la autoridad aduanera:



El artículo 43, penúltimo párrafo, de la ley Aduanera establece que el reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento no limitan las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras; agregamos las fracciones III y XI del artículo 144 de esa misma ley, que otorgan facultades para requerir de los contribuyentes, responsables solidarios y terceros, los documentos e informes sobre las mercancías de importación o exportación y, en su caso, sobre el uso que hayan dado a las mismas, y; verificar en forma exclusiva durante su transporte, la legal importación o tenencia de mercancías de procedencia extranjera en todo el territorio nacional, para lo cual podrá apoyarse en el dictamen aduanero a que se refiere el artículo 43 de esta Ley.

Ahora bien, se establece en el primer párrafo del artículo 144 de la Ley Aduanera, en relación con su fracción XXXII que la Secretaría tendrá, además de las conferidas por el Código Fiscal de la Federación y por otras leyes, las facultades que sean

necesarias para hacer efectivas las facultades a que este precepto se refiere. El CFF en su artículo 42, primer párrafo nos dice:

Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para...

Emilio Margáin Manautou desglosa las facultades contenidas en el artículo 42 del Código en cuestión, en las siguientes rubros:

- a) Rectificar errores u omisiones en las formas oficiales.
- b) Requerir la exhibición de la contabilidad.
- c) Practicar visitas domiciliarias
- d) Revisión de dictamen
- e) Verificar la expedición de comprobantes.
- f) Practicar avalúo o verificación física de bienes en transporte.
- g) Recabar de funcionarios y empleados públicos y de fedatarios, informes y datos.
- h) Denunciar la posible comisión de delitos fiscales.¹²⁰

Ahora bien, las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras las podemos distinguir en cinco grupos o formas de fiscalización:

a. Reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento. Consisten en la revisión de mercancías y documentación con el objeto de comprobar la correcta determinación y pago de las contribuciones al comercio exterior, que realiza la autoridad aduanera y particulares autorizados para prestar el segundo reconocimiento, bajo la supervisión de aquélla, en la propia aduana o en el domicilio del contribuyente, o bien, en las dependencias, bodegas, instalaciones o establecimientos que señale, cuando se satisfagan los requisitos previstos en el Reglamento. Como una de las etapas del despacho aduanero de mercancías para llevar a cabo la importación o exportación de las mismas. A estas dos facultades de comprobación las podemos agrupar en una sola denominada “mecanismo de selección automatizado”.

b. Visita domiciliaria en materia de comercio exterior. Consiste en la revisión de la contabilidad y demás documentación relacionada con la misma, bienes y mercancía en el domicilio fiscal del contribuyente, con el objeto de comprobar la correcta determinación y pago de las contribuciones y aprovechamientos de

¹²⁰ Margáin Manautou, Emilio, “De las facultades de comprobación de la autoridad fiscal”, en su obra *Las facultades de comprobación fiscal*, op. cit., pp. 2-13.

comercio exterior, así como de las regulaciones y restricciones no arancelarias y del cumplimiento de las Normas Oficiales Mexicanas.

c. Revisión de gabinete en materia de comercio exterior. Consiste en la solicitud y revisión de la contabilidad y demás documentación relacionada con la misma en las oficinas de las propias autoridades aduaneras, con el objeto de comprobar con el correcta determinación y pago de las contribuciones y aprovechamientos de comercio exterior, así como de las regulaciones y restricciones no arancelarias y del cumplimiento de las Normas Oficiales Mexicanas.

d. Verificación de mercancías en transporte. Que consiste en la revisión de mercancías y documentación que sean conducidas a lo largo del territorio a través de algún medio de transporte, con el objeto de comprobar la correcta determinación y pago de las contribuciones y aprovechamientos de comercio exterior, así como de las regulaciones y restricciones no arancelarias y del cumplimiento de las Normas Oficiales Mexicanas.

e. Glosa aduanera. Consiste en la revisión que realice en sus oficinas la propia autoridad aduanera de los pedimentos y demás anexos al mismo, presentados por los importadores o exportadores durante el despacho aduanero de mercancías, con el propósito de comprobar la correcta determinación y pago de las contribuciones y aprovechamientos de comercio exterior, así como de las regulaciones y restricciones no arancelarias y del cumplimiento de las Normas Oficiales Mexicanas.

Existen sendas diferencias en el desarrollo de las mismas, las cuales tienen en común el respeto a los principios generales del derecho, aún y cuando su inicio se encuentra sujeto a la discrecionalidad de la autoridad competente, porque una vez iniciadas, deben apegarse estrictamente al ordenamiento jurídico que las regla, aplicándose una serie de garantías para el administrado en la tramitación del expediente respectivo, principios que surgen de diversas normas jurídicas que integran el sistema jurídico administrativo.

La SCJN ha establecido que la comprobación fiscal no es violatoria del artículo 16 constitucional al establecer diversas formas para realizarla, así en la jurisprudencia P. XCVI/95, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, t. II, noviembre de 1995, p. 80, sostuvo:

COMPROBACIÓN FISCAL. NO ES VIOLATORIA DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN AL ESTABLECER DIVERSAS FORMAS DE REALIZARLA. Las facultades de comprobación fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pueden llevarse a cabo conjunta, indistinta o sucesivamente, a criterio de la autoridad hacendaria, a través de cualquiera de las formas establecidas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, es decir, por medio de la revisión de declaraciones, de dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, por medio de la práctica de avalúos o verificación física de toda clase de bienes; allegándose información de funcionarios, o bien, a través de la práctica de visitas domiciliarias o requiriendo la exhibición de la contabilidad en el domicilio del contribuyente o en las oficinas de las autoridades correspondientes. Por tanto, la circunstancia de que la fracción II del citado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establezca la posibilidad de que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros exhiban su contabilidad incluso en el domicilio de las autoridades administrativas, no infringe lo dispuesto por el artículo 16, noveno párrafo, de la Carta Magna, ya que éste se refiere únicamente a la práctica de visitas domiciliarias y no a todas y cada una de las formas de comprobación fiscal, las que constituyen actos de molestia regulados por el párrafo primero del propio precepto constitucional. En tales condiciones, debe concluirse que la facultad de comprobación a que se refiere el multicitado artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, queda comprendida dentro de la disposición general consagrada en el primer párrafo del propio artículo 16 de la Ley Fundamental, esto es, que el acto autoritario de molestia debe ser consecuencia de un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Cabe destacar que el hecho de que el Constituyente haya establecido un párrafo relativo a visitas domiciliarias, obedeció a que quiso dar una regla de protección especial al domicilio, de tal forma que no pudiera violarse sino en los casos previstos por el propio artículo 16 constitucional, es decir, para cateos o visitas domiciliarias, sin que ello implique que las facultades de comprobación fiscal no puedan llevarse a cabo en forma diversa, siempre y cuando se respeten las disposiciones a que debe sujetarse todo acto de autoridad a que se refiere el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal.

VI. AUTORIDADES CON FACULTADES DE COMPROBACIÓN ADUANERA

En el lenguaje común y corriente el término autoridad recibe varias acepciones: crédito, prestigio, jurisdicción, influjo, reputación, fuerza, calidad, liderazgo, dominio, mando y especialmente poder.

El vocablo autoridad, es latino, proviene del término *auctoritas* (fuerza que sirve para sostener y acrecentar) y éste a su vez procede del verbo *augere*, que significa aumentar, completar, acrecentar. También hace referencia al vocablo latino *auctor*, que significa: el que sostiene una cosa y la desarrolla.

La autoridad no es una realidad privativa del Estado, sino que se manifiesta en todas las especies de comunidades o sociedades humanas. La autoridad es el elemento rector o principio director que ordena, regula, impulsa y dirige la actividad de los miembros de una comunidad cualquiera, por medio de mandatos y prohibiciones para conseguir el bien propio de esa comunidad. La autoridad genera relaciones de mando y obediencia

basadas en la recta razón de sus mandatos y en función del bien común. Es una energía o poder superior reconocido por personas y a quienes obliga en conciencia.¹²¹

Ahora bien, lo que unifica, organiza, estructura y ordena las fuerzas, tendencias y aptitudes de una sociedad a su común perfección y prosperidad, es su forma encarnada en la autoridad o en el poder. La autoridad, por lo tanto, "es la causa formal de la sociedad."¹²² No causa sorpresa que la noción de autoridad sea uno de los conceptos más controvertidos que se encuentran en el arsenal de la filosofía jurídica y política. Su papel central en cualquier discusión sobre formas legítimas de organización social y formas legítimas de acción política hace inevitable que esta controversia continúe indefinidamente.¹²³

Gudiño Pelayo, nos dice acerca del concepto de autoridad:

Sabemos por el artículo 103 Constitucional, 1, 11 y además [sic] relativos de la respectiva ley reglamentaria, que el amparo sólo procede contra actos de autoridad. Ellos es indiscutible, sin embargo, *el concepto de autoridad que es fundamental, porque de él depende la amplitud protectora que deba darse a la institución del amparo, no se define, se da por supuesto.* Omisión que si bien presenta serios inconvenientes tanto teóricos como prácticos, los cuales no son difíciles de imaginar, también tiene una innegable ventaja, toda vez que permite, en principio, la evolución del concepto de autoridad por vía doctrinaria y jurisprudencial, paralelamente y al mismo ritmo que se imprima al desarrollo de las atribuciones del Estado, a fin de que el amparo sea un instrumento eficaz para proteger a la sociedad civil contra el desbordamiento de la actividad estatal...¹²⁴

En el ensayo "Las partes en el juicio de amparo" de Raúl Antonio Sánchez Gil,¹²⁵ cita la conocida jurisprudencia sobre el concepto de autoridades, cuyo texto es:

AUTORIDADES, QUIÉNES SON.- El término "autoridades" para los efectos del amparo, comprende a todas aquellas personas que disponen de la fuerza pública, en virtud de circunstancias, ya legales, ya de hecho, y que, por lo mismo, estén en posibilidad material de obrar como individuos que ejerzan actos públicos, por el hecho de ser pública la fuerza de que disponen.

El Pleno del Máximo Tribunal estableció un nuevo criterio jurisprudencial, que integra el concepto actual de autoridad, bajo el rubro "AUTORIDAD PARA EFECTOS DEL

¹²¹ Lara Marín, Ricardo, "Reflexiones jusfilosóficas sobre el Estado y la autoridad estatal", *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, México, núm. 14, 1982, p. 87.

¹²² Ruiz Rodríguez Virgilio, "Autoridad política y bien común", *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, México, núm. 33, 2003, p. 225.

¹²³ Raz, Joseph, *La autoridad del derecho. Ensayos sobre derecho y moral*, 2ª ed., México, UNAM, 1985, p. 17.

¹²⁴ Gudiño Pelayo, J. Jesús, "La Suprema Corte de Justicia y el concepto de autoridad para efectos del amparo. Análisis de una jurisprudencia que posiblemente no lo sea", *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, México, núm. 19, 1988-1989, p. 169.

¹²⁵ Cit. en Guerra Aguilera, José Carlos, "Del concepto de autoridades. Las vicisitudes de una conocida jurisprudencia inexistente y ahora interrumpida", *Cuestiones Constitucionales*, México, núm. 12, enero-junio 2005, p. 277.

JUICIO DE AMPARO. LO SON AQUELLOS FUNCIONARIOS DE ORGANISMOS PUBLICOS QUE CON FUNDAMENTO EN LA LEY EMITEN ACTOS UNILATERALES POR LOS QUE CREAN, MODIFICAN O EXTINGUEN SITUACIONES JURIDICAS QUE AFECTAN LA ESFERA LEGAL DEL GOBERNADO”,¹²⁶ en donde se dijo que el concepto de autoridad está previsto como “todas aquellas personas que ejercen facultades decisorias que les están atribuidas en ley y que por ende constituyen una potestad administrativa, cuyo ejercicio es irrenunciable y que por lo tanto se traducen en actos unilaterales a través de los cuales crean, modifican o extinguen por sí o ante sí, situaciones jurídicas que afectan la esfera legal de los gobernados.”

De ahí que, junto con este concepto, se encuentren ligados otros de carácter sustantivo e inherente al de autoridad. El ministro Mariano Azuela, apunta que deben distinguirse varios conceptos que se confunden a veces indebidamente al analizar el tema. En efecto, hay que separar los conceptos de materia, facultad y competencia. Este último es el que engloba a los dos primeros, ya que si entendemos por competencia -desde una perspectiva singularizada- la titularidad de una potestad o función pública sobre una materia por un determinado ente público, de ella derivan los distintos elementos que la integran. Estos elementos son, a juicio del jurista, el sujeto o titular, el objeto y el contenido de la competencia:

El sujeto titular es el ente público que detenta la competencia. Esta lleva ínsita la pertenencia a un determinado sujeto, de modo que no existen competencias sin estar relacionadas a un sujeto determinado.

La materia constituye el objeto de la norma jurídica de que se trate, es decir, la cuestión o asunto regulado. Además, la materia está en la base y sirve de apoyo para la construcción del concepto de competencia. Pero la materia no se identifica con la competencia, sino que es sólo uno de sus elementos integrantes. A pesar de ello, a veces se confunden ambos conceptos en el lenguaje jurídico corriente, aunque esto suele

¹²⁶ Jurisprudencia P. XXVII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, febrero de 1997, p. 118. En 1981, en la Séptima Época del *Semanario Judicial de la Federación*, vols. 145 y 150, p. 366, se integró en un Tribunal Colegiado de Circuito una jurisprudencia que igualmente indicó la necesidad de rebasar el concepto de fuerza pública, para dar paso al clamor de enjuiciar en la vía de amparo a los organismos paraestatales y a los descentralizados, bajo el rubro de “AUTORIDADES. QUIÉNES LO SON, PARA LOS EFECTOS DEL AMPARO”, en el que se expresa que “las funciones del Poder Ejecutivo se han desplazado con complejidad creciente a organismos descentralizados y paraestatales: “[...] uno de los elementos que viene a caracterizar a las autoridades, para los efectos del amparo (artículo 103, fracción I, de la Constitución Federal), es el hecho de que con fundamento en una disposición legal puedan tomar determinaciones o dictar resoluciones que vengan, en alguna forma cualquiera, a establecer cargas en perjuicio de terceros, que puedan ser exigibles mediante el uso directo o indirecto de la fuerza pública (según que dispongan ellas mismas de esa fuerza, o que haya posibilidad de un camino legal para acudir a otras autoridades que dispongan de ella). Y cuando esas cargas sean en alguna manera exigibles mediante el uso de la facultad económico-coactiva, como impuestos, derechos o aprovechamientos (artículo 1o., fracción I, del Código Fiscal de la Federación), se estará frente a autoridades facultadas para dictar resoluciones de carácter fiscal.”

ser debido a que entonces se está atribuyendo toda la materia en bloque -es decir, todas las facultades sobre una materia- a un determinado ente público...

Con ello llegamos al tercer elemento del concepto competencia, el contenido. Como acabo de señalar, el contenido siempre está constituido por determinadas facultades o potestades que recaen sobre el objeto de la competencia, es decir, sobre la materia. El contenido de la competencia son siempre determinados poderes que sobre una materia detenta el titular de aquélla. Estos poderes o facultades tampoco se identifican por completo con la competencia porque ya he señalado que éste es un concepto más amplio, que engloba a la materia, a los poderes o facultades sobre ésta y a la titularidad de aquéllos por un ente público.¹²⁷

Concreta el ministro que, se habla a veces de la "competencia funcional" de un ente, refiriéndose al conjunto de funciones que puede y debe desempeñar el titular. Dicha utilización no le parece incorrecta, pero siempre que se tenga presente que la competencia presupone asimismo una materia sin la cual es inconcebible su existencia, y de ahí que junto a la competencia funcional citada se distinga también "la competencia material", en cuanto ámbito de materias sobre la cual puede actuar el ente titular.

Señala precisamente el profesor brasileño Themistocles Brandao Cavalcanti, que:

[...] la capacidad para la práctica del acto administrativo, se traduce también en el derecho administrativo en términos de competencia... será sí capaz, la autoridad que tiene competencia para el ejercicio de un asunto, siendo en consecuencia nulo el acto proferido por aquélla que no tenga competencia, por lo tanto que carezca de capacidad legal para la práctica del acto... es por tanto capaz aquella autoridad que ha sido investida legalmente, para la práctica de un acto o el ejercicio de una función [...]¹²⁸

La competencia "es el conjunto de facultades atribuidas a un órgano administrativo o a un funcionario público por un ordenamiento legal, para realizar determinadas funciones o actos jurídicos."¹²⁹ Existen importantes criterios doctrinales que permiten delimitar con precisión al ámbito del poder o la capacidad de actuación de un ente administrativo: son los conocidos como los determinantes de la competencia en razón del grado, materia, territorio y tiempo.

La primera determinante es aquella que corresponde a un órgano de la administración pública en razón al lugar que ocupa dentro de la estructura de la administración; corresponde al grado jerárquico administrativo de la autoridad. La segunda determinante corresponde a la clase o tipo de funciones que de acuerdo con

¹²⁷ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), "Distribución constitucional de competencias para decretar impuestos", *Serie debates. Pleno*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1999, pp. 17-18.

¹²⁸ Cit. en Orlando Santofimio, Jaime, *Acto administrativo. Procedimiento, eficacia y validez*, 2ª ed., Colombia, Universidad Externado de Colombia, 1994, pp. 71-72.

¹²⁹ *Manual del Justiciable. Materia administrativa*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, octubre de 2003, 4ª reimpresión, p. 18.

las normas superiores o legales debe cumplir la entidad. La tercera se refiere al ámbito espacial dentro del cual el órgano administrativo puede ejercer las funciones que le corresponde. La última determinante corresponde a las oportunidades temporales que tiene un organismo administrativo para proferir determinados actos.¹³⁰

Debemos remarcar que nos ocuparemos de las autoridades que tienen facultades de comprobación aduanera. En primer término, es oportuno señalar que el artículo 16, párrafo primero, de la Constitución Federal, dispone que “nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento”.

El precepto fundamental consagra la garantía de seguridad jurídica en cuanto establece la fundamentación de la competencia de la autoridad que dicta el acto de molestia, que descansa en el principio de legalidad, en el sentido de que los órganos o autoridades estatales sólo pueden hacer lo que la ley expresamente les permita; por ende, la autoridad tiene el deber de citar en el ejercicio de la facultad de comprobación correspondiente el carácter con que lo suscribe y la disposición legal específica que lo faculta dentro del ámbito administrativo para dictar dicho acto de molestia. Por autoridad competente se entiende “que es aquella que por ley o reglamento tenga conferida la facultad que está ejerciendo”.¹³¹ Si la facultad o facultades se la otorga una ley, entonces el reglamento de ejecución no puede ampliarla(s), porque estaría excediéndose de lo que ella señala e introduciendo la incertidumbre o inseguridad en perjuicio de los gobernados.

Ahora bien, podemos identificar a las siguientes autoridades con facultades de comprobación aduanera, las cuales hemos dividido en 2 grupos, y como veremos enseguida “no todas las autoridades fiscales federales cuentan con facultades de comprobación aduanera, ni todas las autoridades con dichas facultades son federales.”

1. Autoridades Fiscales Federales

En nuestro país, los actos de comprobación en materia de comercio exterior se ejercen con base en las atribuciones del poder ejecutivo, a través de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, quién tiene encomendada originalmente, la tarea estatal de organizar

¹³⁰ Orlando Santofimio, Jaime, *Acto administrativo. Procedimiento, eficacia y validez*, op. cit., p. 72-73.

¹³¹ Margáin Manautou, Emilio, *Las facultades de comprobación fiscal*, op. cit., p. 23.

y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, por así disponerlo el artículo 31, en sus fracciones XI y XII, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. La Secretaría ha delegado al Servicio de Administración Tributaria (SAT) facultades de control, dicha atribución la encontramos en el artículo séptimo de la Ley del Servicio de Administración Tributaria (LSAT):

Artículo 7o. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

...
 VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, *ejercer las facultades de comprobación* previstas en dichas disposiciones;
 ...

La autoridad impositiva resulta competente cuando posee las facultades que ejerce y la única fuente de donde se deduce la carga competencial para una autoridad es de la ley. Sólo de la ley formal y materialmente válida podrán deducirse facultades para una autoridad, consecuentemente, a *contrario sensu*, la autoridad hacendaria jamás –ni por excepción— podrá atribuirse y mucho menos ejercer potestades que no se encuentren literalmente señaladas en la ley de la materia que la ordena. En este sentido, por regla general, se reconoce “que es de las Leyes Orgánicas y de los Reglamentos Interiores de donde se desprende la competencia de una autoridad.”¹³²

Ahora bien, el SAT tiene una estructura orgánica que le permite la distribución de competencias a sus unidades administrativas, obedeciendo a una división del trabajo y una mejor atención de sus asuntos, bajo varios aspectos: territorial, por materia y por grado o jerarquía, así lo establece su artículo 8º, fracción III, de la LSAT. El instrumento utilizado para distribuir las competencias a sus unidades orgánicas es el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT), el cual dispone en su artículo 2º que para el despacho de los asuntos de su competencia, el SAT cuenta con Unidades Administrativas Centrales y Unidades Administrativas Regionales.

Las Administraciones Generales estarán integradas por sus titulares y por Administradores Centrales, Coordinadores, Administradores, Subadministradores, Jefes de Departamento, Enlaces, Supervisores, Auditores, Ayudantes de Auditor, Inspectores, Abogados Tributarios, Ejecutores, Notificadores, Verificadores, personal al servicio de la Administración Central de Inspección Fiscal y Aduanera y por los demás servidores

¹³² Sánchez Soto, Gustavo, “La competencia de las autoridades administrativas”, *Defensa fiscal*, México, No. 91, Año VIII, Tomo VII, julio-agosto, 2006, p. 91.

públicos que señala este Reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio. Por interpretación de las autoridades fiscales federales y de la Suprema Corte de Justicia de la Nación realizada a los reglamentos de organización interna, es válido que dichas facultades se ejerzan por distintas autoridades hacendarias:

COMERCIO EXTERIOR, FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DETERMINACIÓN EN ESA MATERIA. CORRESPONDEN ORIGINARIAMENTE A LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, LA QUE CON APEGO A LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS, LAS DELEGA, TANTO EN LAS AUTORIDADES ADUANERAS, COMO EN LAS ADMINISTRACIONES DE AUDITORÍA FISCAL.- De lo dispuesto en los artículos 116 de la Ley Aduanera del treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y uno, y 144 de la Ley Aduanera en vigor a partir del uno de abril de mil novecientos noventa y seis, se desprende que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta, originariamente, con facultades relativas a la administración tributaria en materia de comercio exterior, las que ha delegado en diversas dependencias, atendiendo a las necesidades del servicio, a los recursos y a las políticas de administración tributaria imperantes. Esa delegación se ha actualizado, por una parte, en la Administración General de Aduanas y en las aduanas, de acuerdo con los artículos 72 y 114, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicado en el Diario Oficial de la Federación del veinticuatro de febrero de mil novecientos noventa y dos, vigente del veinticinco de febrero de ese año al once de septiembre de mil novecientos noventa y seis, en principio, con motivo del despacho aduanero, y también mediante el ejercicio de facultades de comprobación; y por otra parte, en la Administración General de Auditoría Fiscal y en las Administraciones Locales de Auditoría, en términos del artículo 111, apartado B, del mencionado reglamento, dotándolas de diversas facultades, tanto de comprobación y determinación de impuestos y sus accesorios de carácter federal, como de cuotas compensatorias, asignándoles también, atribuciones para tramitar y resolver los procedimientos aduaneros a que dé lugar la comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales, de lo cual se concluye que las Administraciones de Auditoría Fiscal también tienen facultades para comprobar y determinar contribuciones en materia de comercio exterior.¹³³

Actualmente y de acuerdo al criterio apuntado, el actual Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, confiere facultades de comprobación aduanera a las siguientes unidades administrativas:

a. Administración General de Aduanas

(Artículo 11, fracciones X, XII, XXXIV, XL, LVIII, LX, LXII, LXVI y LXXVII)

Administración Central de Operación Aduanera.
 Administración Central de Regulación Aduanera.
 Administración Central de Planeación Aduanera.
 Administración Central de Contabilidad y Glosa.
 Administración Central de Investigación Aduanera.
 Administración Central de Inspección Fiscal y Aduanera.
 Administración Central de Asuntos Internacionales.
 Administraciones y subadministraciones de las aduanas del país.

¹³³ Jurisprudencia 2a./J. 60/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VIII, septiembre de 1998, p. 272.

b. Administración General de Auditoría Fiscal Federal

(Artículo 17, fracciones II, III, V, VII, XII, XV, XXVII y XXVIII)

Administración Central de Operación de la Fiscalización Nacional.
 Administración Central de Análisis Técnico Fiscal.
 Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal.
 Administración Central de Verificación y Evaluación de Entidades Federativas en
 Materia de Coordinación Fiscal.
 Administración Central de Fiscalización Estratégica.
 Administración Central de Comercio Exterior.
 Administración Central de Normatividad de Auditoría Fiscal Federal.
 Administración Central de Devoluciones y Compensaciones.
 Administraciones Regionales

c. Administración General de Grandes Contribuyentes

(Artículo 20, Apartado A, fracciones V, VI, VII, IX, XXXI, XXXV, XXXIX, XLII y XLIII)

Administración Central de Planeación y Programación de Fiscalización a Grandes
 Contribuyentes.
 Administración Central de Normatividad de Grandes Contribuyentes.
 Administración Central de Normatividad Internacional.
 Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes.
 Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente.
 Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero.
 Administración Central de Fiscalización Internacional.
 Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia.
 Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos.
 Administración Central de Fiscalización de Comercio Exterior.

2. Autoridades Fiscales Coordinadas

Derivado del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal como instrumento de la política hacendaria de nuestro país, se han celebrado diversos convenios de colaboración administrativa entre las Entidades Federativas y el Gobierno Federal, los cuales versan sobre administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, *fiscalización* y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las Entidades o de los Municipios cuando así se pacte expresamente, dicho sistema nació como una solución contra centralización fiscal y la doble imposición.¹³⁴

El capítulo II de la Ley de Coordinación Fiscal se refiere al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. En el artículo 10 se determina que la adhesión a dicho sistema se

¹³⁴ Dávila, Raúl y Martínez Loeza, Rita, "Federalismo y Coordinación Fiscal 1994-2000-Nuevas Reglas ante la Emergencia Económica" *Gaceta Mexicana de Administración Pública Estatal y Municipal*, México, núm. 48, 49 y 50, p. 65.

efectúa mediante convenio entre la entidad federativa y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Tanto la celebración como la terminación de este convenio se debe realizar con la autorización o aprobación de la legislatura local. Asimismo, se debe publicar en el Diario Oficial de la Federación y en el Periódico Oficial del Estado el convenio de adhesión o el acto de separación del sistema y los decretos de la legislatura estatal autorizando o aprobando dichos actos.

De acuerdo a los convenios de colaboración, existe coordinación en el ejercicio de facultades de comprobación en materia de comercio exterior, uno de los compromisos del Gobierno Federal para fortalecer el combate a la introducción ilegal de mercancías y vehículos al territorio nacional y a la economía informal. Para formalizar dicho compromiso, se creó la Comisión Mixta para el Fortalecimiento del Control Aduanero y el Combate a la Economía Informal, constituida, entre otras dependencias y organismos, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y como parte de sus acciones principales se encuentra la de promover la fiscalización de mercancías de comercio exterior mediante convenios de colaboración administrativa con los gobiernos estatales.

Ha sido práctica común que en los convenios de colaboración administrativa se otorguen a las Entidades Federativas las facultades de comprobación en materia de los impuestos al valor agregado, sobre la renta, al activo, especial sobre producción y servicios, empresarial a tasa única y a los depósitos en efectivo, autorizándolas para que realicen el aseguramiento de bienes o negociaciones y para que practiquen el levantamiento del embargo precautorio; así como para que tramiten y resuelvan los recursos de revocación, intervengan en los juicios de nulidad e interpongan el recurso de revisión, tratándose de los conceptos de vigilancia del cumplimiento de obligaciones, de verificación del uso de equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal, de máquinas registradoras de comprobación fiscal, de la expedición de comprobantes fiscales, así como de que los envases o recipientes de bebidas alcohólicas tengan adherido el marbete o precinto correspondiente;

Además, mediante los convenios de colaboración, las entidades federativas colaboran con el Gobierno Federal en la vigilancia de toda clase de mercancía de procedencia extranjera, verificando la legal importación, almacenaje, estancia o tenencia, transporte o manejo en territorio nacional, con relación al impuesto general de importación y exportación, impuesto al valor agregado, impuesto sobre producción y

servicios, cuotas compensatorias que se causen, derecho de trámite aduanero, así como las demás regulaciones y restricciones no arancelarias que correspondan, el acreditamiento del cumplimiento de las Normas Oficiales Mexicanas, incluyendo vehículos y al efecto ejercerán diversas facultades, entre las cuales se encuentran las de practicar embargos precautorios, llevar a cabo en su totalidad el procedimiento administrativo en materia aduanera, resolver recursos administrativos, participar en juicios y resolver el procedimiento administrativo de ejecución.¹³⁵

Básicamente el artículo 13, primer párrafo, de la Ley de Coordinación Fiscal contempla la delegación de facultades originarias en materia de comprobación fiscal federal a las entidades federativas y municipios que convengan participar en la recaudación y administración de tributos que originariamente le corresponden a la SHCP:

Artículo 13. El Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los Gobiernos de las Entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las Entidades o de los Municipios cuando así se pacte expresamente.

...

Se advierte que las autoridades fiscales de los Estados, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades conferidas en los convenios que al efecto se celebren, como autoridades fiscales federales, para revisar el cumplimiento de obligaciones aduaneras, ciñéndose a la legislación federal y a las reglas establecidas en dichos *convenios*, así contemplado en la Ley de Coordinación Fiscal.

Artículo 14. Las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus Municipios, en su caso, *serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales.* En contra de los actos que realicen cuando actúen de conformidad con este precepto, sólo procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público conservará la facultad de fijar a las entidades y a sus Municipios los criterios generales de interpretación y de aplicación de las disposiciones fiscales y de las reglas de colaboración administrativa que señalen los convenios y acuerdos respectivos.

¹³⁵ De igual forma, se trata de fortalecer las haciendas públicas estatales y municipales ya que se entregará la totalidad de la mercancía que haya pasado a propiedad del fisco federal, con las salvedades de ley y la totalidad de los vehículos incluyendo los deportivos y de lujo; de igual forma las entidades federativas percibirán como incentivo el 100% de los créditos determinados tanto en mercancías como en vehículos. Véase el "Acuerdo por el que se modifica el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Sonora, publicado en el DOF el día 29 de septiembre de 2004.

CAPÍTULO CUARTO

LA TOMA DE MUESTRAS EN EL DESPACHO ADUANERO DE MERCANCÍAS

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. GENERALIDADES. III. LA TOMA DE MUESTRAS EN EL DESPACHO ADUANERO: 1. *Iniciación*, A. *La toma de muestras durante la práctica de los reconocimientos aduaneros*, B. *Mercancía comprendida como de difícil identificación*, C. *Consignación de las muestras*; a. Toma por triplicado y resguardo de las muestras; b. Identidad de las muestras; c. Recipientes que las deben contener; d. Número de registro, D. *Acta de muestreo*; a. Levantamiento; b. Notificación, E. *El dictamen, mediante el análisis de carácter científico y técnico*; a. Emisión del dictamen; b. Autoridad que desempeña las funciones de Oficina de Ensaye, F. *Ampliación del análisis*, G. *Abandono de las muestras*; 2. *Terminación*, A. *Escrito de hechos y omisiones o Acta circunstanciada*; a. Levantamiento; b. Circunstanciación; c. Notificación; a) Formas de notificación; b) Plazos para notificar al interesado, B. *Efectos de la notificación*; a. Etapa de pruebas y alegatos; a) Ofrecimiento, valoración y desahogo de las pruebas; b) Plazos para el ofrecimiento de las pruebas y alegatos; b. Emisión de una resolución administrativa.

I. INTRODUCCIÓN

La Ley Aduanera mexicana, como conjunto de normas de derecho material y procedimental, contiene un gran número de procedimientos administrativos, como lo son, aquéllos que marcan las pautas para introducir mercancías al país; así también, los que otorgan concesiones para prestar algún servicio público; igualmente, los necesarios para obtener autorización para representar a terceros en el despacho aduanero de mercancías; consultas de particulares sometidas a la administración; y otros, que dan cauce a las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras para verificar el cumplimiento de las obligaciones que deben asumir los operadores ligados a ellas.

Este último capítulo, el cual personifica la propuesta de estudio de nuestro trabajo, se enfocará a discernir el desarrollo y deficiencias jurídicas del procedimiento de la toma de muestras que tiene lugar durante el reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento (facultades de comprobación), que forman parte del despacho aduanero de mercancías, vislumbrando las consecuencias de índole jurídico que se producen al momento de ejercer dicha atribución fiscalizadora.

II. GENERALIDADES

La toma de muestras es un procedimiento administrativo cuyo ejercicio está sujeto a discreción de las autoridades fiscales, y se da con motivo de la práctica del procedimiento de fiscalización (reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento, verificación de mercancías en transporte, visita domiciliaria) a fin de identificar mediante una muestra la composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas de los bienes, para allegarse de elementos que ayuden a precisar la veracidad de lo declarado por el sujeto obligado en la documentación correspondiente.

Hemos afirmado que el procedimiento de fiscalización se encuentra integrado por dos etapas: la de *verificación de las obligaciones aduaneras* y la de *determinación del crédito fiscal*. El procedimiento de la toma de muestras se da en la primera de ellas, pues es en aquella en donde la autoridad fiscal tiende a valorar las circunstancias en que acontece la conducta del contribuyente sujeto a revisión.

Es así que durante la práctica del procedimiento de fiscalización o facultad de comprobación, puede acontecer que las autoridades encuentren una imposibilidad práctica para emitir un dictamen concreto al examinar mercancías que se encuentren dentro de su ámbito de revisión, ya que por sus características tanto físicas como químicas no sea factible determinar fehacientemente su clasificación; es decir, que dichos bienes sean considerados como de difícil identificación y las autoridades no puedan valorar con exactitud si aquellas fueron declaradas correctamente.

El procedimiento de la toma de muestras nace dentro de las facultades de comprobación, de ahí su naturaleza oficiosa y auxiliar; tiene cabida siempre que exista incertidumbre respecto de la clasificación arancelaria de las mercancías que se pretenden importar o exportar, al presentar diversas características físicas y químicas que dificultan encuadrarla dentro de la nomenclatura arancelaria.

A fin de verificar por parte de las autoridades fiscales lo declarado en el pedimento, una especie de declaración fiscal relativa a las obligaciones en materia de comercio exterior, por medio del cual el importador o el exportador manifiestan a la autoridad aduanera, en forma escrita, la mercancía a introducir o a enviar fuera del territorio nacional, la clasificación arancelaria, el valor normal o comercial, los impuestos a pagar, y el régimen aduanero al que se destinarán las mercancías, mismas que al ser consideradas como de difícil identificación debido a que presentan ciertas

características que son complejas de observar y verificar a simple vista durante la misma práctica de la facultad de comprobación, así por ejemplo, es factible que se presente ante la autoridad aduanera un producto químico —sólido, líquido e incluso gaseoso— que no sea identificable por la simple percepción de los sentidos de las autoridades aduaneras y, por lo tanto, a efecto de corroborar que dicho material haya sido debidamente clasificado en el pedimento de importación y/o exportación, éste tenga que ser analizado en un laboratorio especializado.

El Manual de Operación Aduanera, elaborado por la Administración General de Aduanas en el mes de septiembre del año dos mil seis, en su Quinta Unidad correspondiente al Reconocimiento Aduanero, letra D, sobre la Toma de Muestras, Tercera de sus Normas y/o Políticas, indica que se deberá entender por muestra “la porción tomada de un todo, (lote o pieza) la cual debe tener todas las características que la hagan representativa, de manera que su composición cualitativa y cuantitativa, sea la misma que la del todo de donde proviene” y por muestreo “el procedimiento seguido para obtener una muestra, acondicionándola por los métodos adecuados que permitan preservar sus características, envasándolas con las precauciones necesarias para su seguridad.”

El muestreo aduanero es un acto procedimental auxiliar en el ejercicio del procedimiento fiscalizador, se inicia mediante el levantamiento de un acta llamada de muestreo, en la que se circunstancia todo lo referente a la toma de muestras por parte de las autoridades, se hace por triplicado, una es dirigida a la Oficina de Ensaye dependiente de la Administración General de Aduanas para ser analizada, dejando otra muestra en poder de la autoridad fiscal o aduanera, y otra en resguardo del agente aduanal, para el caso de que existan discrepancias con el dictamen que se formule.

Una vez que se han identificado sus características esenciales, se emite una opinión conocida como dictamen técnico, que es remitido a la autoridad que solicitó el estudio, ésta verifica y compulsa lo asentado en el pedimento con el resultado del análisis de laboratorio, detectando falsedad, inexactitud o equivocación en la clasificación arancelaria en las declaraciones de los importadores o exportadores, omisión de impuestos y aprovechamientos, el incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias y la imposición de sanciones, así también la detección de introducción a territorio nacional de sustancias prohibidas, o extracción de las mismas sujetas a un arancel para garantizar el abasto en el país, contrabando, en sus distintas modalidades

e incluso amenazas a la seguridad nacional, estará en aptitud para fincar las responsabilidades y sanciones correspondientes.

La clasificación arancelaria se determina de conformidad al Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, el cual es una nomenclatura o sistema que agrupa de manera ordenada todo el universo de mercancías susceptibles de comercio, atendiendo a principios lógicos, científicos y jurídicos, que describe las mercancías más importantes de comercio exterior, mediante un código numérico a nivel de seis dígitos y que da como beneficios a sus usuarios el contar con una clasificación arancelaria única usando un lenguaje común, así como la obtención de estadísticas confiables.

Debido a la evolución constante de la ciencia, tecnología, mercadotecnia, procesos de fabricación y del crecimiento del comercio globalizado, los clasificadores arancelarios se encuentran con una gran diversidad de mercancías a las que se les debe asignar un código de 8 dígitos, esta acción es conocida como "clasificación arancelaria". Para llegar a ella, se debe de tomar en cuenta que es necesario el estudio de la mercancía objeto de comercio exterior y su correcta identificación.

Podríamos afirmar que la toma de muestras es un apoyo indiscutible del "estudio merceológico" que consta de un análisis exhaustivo de la mercancía (merceología, es una palabra que viene del latín *merx*: mercancía y *logos*: estudio o tratado). "La merceología estudia los productos desde su origen (natural o artificial), modo de obtención, características físicas, químicas, medios de conservación, transformación, elaboración, propiedades, uso, función y presentación en el mercado, entre otras cualidades".¹³⁶

El resultado del análisis sobre las muestras de las mercancías de difícil identificación determinará, según la apreciación de la autoridad que ejerce la facultad de comprobación, la correcta clasificación arancelaria, y al estar plenamente identificado el código numérico será posible identificar la descripción de las mercancías, los requisitos que deben cumplirse, así como el porcentaje de impuestos que deben cubrirse para la legal estancia y tenencia en el país.

En síntesis, la toma de muestras de mercancías es un procedimiento administrativo que tiene como fin identificar plenamente una mercancía, en el cual las autoridades fiscales obtendrán elementos que permitan determinar su correcta clasificación arancelaria, y determinar con probidad las consecuencias jurídicas que procedan.

¹³⁶ Zamudio Urrutia, Claudia, "Clasificación arancelaria de las mercancías", *Carta ANIERM*, año 25, núm. 295, vol. XXXIII, mayo 2007, p. 18.

III. LA TOMA DE MUESTRAS EN EL DESPACHO ADUANERO

1. *Iniciación*

Todo procedimiento se inicia por un acto que produce el efecto de ponerlo en marcha. Dictado el acto, se da la existencia de un procedimiento encaminado a decidir las cuestiones que el acto de incoación plantee.

La toma de muestras es un procedimiento incoado de oficio, porque es un acto administrativo de carácter procedimental mediante el cual la autoridad administrativa ha decidido actuar y ejercer una facultad comprobatoria, en este caso la activación del mecanismo de selección automatizado, el cual determina la práctica del reconocimiento aduanero y/o segundo reconocimiento; y con ello el ejercicio de las facultades de comprobación sobre las mercancías sometidas a despacho aduanero.

A. La toma de muestras durante la práctica de los reconocimientos aduaneros

El Servicio de Administración Tributaria ejerce sus facultades de inspección mediante tres unidades administrativas: la Administración General de Aduanas, la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y la Administración General de Grandes Contribuyentes, de acuerdo a su Reglamento Interior. Sin embargo, de estas tres unidades sólo la primera de ellas cuenta con facultades para llevar a cabo actos que derivan del despacho aduanero de mercancías. El artículo 11, fracción XXXIV, del RISAT publicado en el DOF el día veintidós de octubre de dos mil siete, prevé:

Artículo 11.- Compete a la Administración General de Aduanas:

...
XXXIV.- Practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de comercio exterior en los recintos fiscales y fiscalizados o, a petición del contribuyente, en su domicilio, en las dependencias, bodegas, instalaciones o establecimientos que señale, cuando se satisfagan los requisitos correspondientes, así como conocer los hechos derivados del segundo reconocimiento a que se refiere la Ley Aduanera; verificar y supervisar dicho reconocimiento, así como revisar los dictámenes formulados por los dictaminadores aduaneros.

Asimismo, el RISAT vigente dispone en su artículo 13, que compete a las Administraciones y Subadministraciones de las Aduanas, dentro de la circunscripción territorial que les corresponda, ejercer dicha facultad mediante los verificadores adscritos a ellas, quienes practicarán el reconocimiento aduanero, así como conocer los hechos derivados del segundo reconocimiento a que se refiere la Ley Aduanera;

verificar y supervisar dicho reconocimiento, así como revisar los dictámenes formulados por los dictaminadores aduaneros.

Como parte del despacho aduanero, la realización de los reconocimientos se encomienda a diferentes funcionarios, a precisar; el primero, se realiza por la autoridad aduanera y el segundo, es practicado por los dictaminadores aduaneros, particulares autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, teniendo como punto de convergencia que ambos habrán de sujetarse a un mecanismo aleatorio con la finalidad de determinar si el reconocimiento tendrá verificativo o no. Las aduanas tienen a su cargo la supervisión de la activación del mecanismo de selección automatizado, para comprender el objetivo de dicho mecanismo, es indispensable conocer el texto del artículo 43 de la Ley Aduanera que establece:

Artículo 43. Elaborado el pedimento y efectuado el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias determinadas por el interesado, se presentarán las mercancías con el pedimento ante la autoridad aduanera y se activará el mecanismo de selección automatizado que determinará si debe practicarse el reconocimiento aduanero de las mismas. En caso afirmativo, la autoridad aduanera efectuará el reconocimiento ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal. Concluido el reconocimiento, se deberá activar nuevamente el mecanismo de selección automatizado, que determinará si las mercancías se sujetarán a un segundo reconocimiento.

En las aduanas que señale la Secretaría mediante reglas, tomando en cuenta su volumen de operaciones y cuando su infraestructura lo permita, independientemente del resultado que hubiera determinado el mecanismo de selección automatizado en la primera ocasión, el interesado deberá activarlo por segunda ocasión a efecto de determinar si las mercancías estarán sujetas a reconocimiento aduanero por parte de los dictaminadores aduaneros autorizados por la Secretaría. En caso negativo, se entregarán las mercancías de inmediato.

En los casos en que con motivo del reconocimiento aduanero de las mercancías se detecten irregularidades, los agentes o apoderados aduanales podrán solicitar sea practicado el segundo reconocimiento de las mercancías, excepto cuando con motivo de la activación por segunda ocasión del mecanismo de selección automatizado el reconocimiento aduanero de las mercancías hubiera sido practicado por parte de los dictaminadores aduaneros autorizados por la Secretaría.

Si no se detectan irregularidades en el reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento que den lugar al embargo precautorio de las mercancías, se entregarán éstas de inmediato.

En el caso de que no se hubiera presentado el documento a que se refiere el artículo 36, fracción I, inciso e) de esta Ley, las mercancías se entregarán una vez presentado el mismo.

El segundo reconocimiento así como el reconocimiento aduanero que derive de la activación por segunda ocasión del mecanismo de selección automatizado, se practicarán por los dictaminadores aduaneros autorizados por la Secretaría, quienes emitirán un dictamen aduanero que tendrá el alcance que establece el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Tratándose de la exportación de mercancías por aduanas de tráfico marítimo, no será necesario presentar las mercancías ante el mecanismo de selección automatizado, siempre que las mercancías se encuentren dentro del recinto fiscal o fiscalizado, por lo que en caso de que el mecanismo de selección automatizado determine que deba practicarse el reconocimiento aduanero, éste deberá efectuarse en el recinto correspondiente.

En los supuestos en que no se requiera pedimento para activar el mecanismo de selección automatizado, se deberán presentar ante dicho mecanismo las mercancías con la documentación correspondiente, en los términos a que se refiere este artículo.

El reconocimiento aduanero y el segundo reconocimiento no limitan las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras, respecto de las mercancías importadas o exportadas, no siendo aplicable en estos casos el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación. Si las autoridades omiten al momento del despacho objetar el valor de las mercancías o los documentos o informaciones que sirvan de base para determinarlo, no se entenderá que el valor declarado ha sido aceptado o que existe resolución favorable al particular.

En los casos de mercancías destinadas a la exportación, de las importaciones y exportaciones efectuadas por pasajeros y del despacho de mercancías que se efectúe por empresas autorizadas de conformidad con los acuerdos internacionales de los que México sea parte y que para estos efectos dé a conocer la Secretaría mediante reglas, así como en las aduanas que señale la Secretaría, independientemente del tipo de régimen o de mercancía, el mecanismo de selección automatizado se activará una sola vez.

Como puede advertirse, al momento de llevar a cabo el reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento, la autoridad puede tomar muestras de las mismas para examinarlas y determinar su naturaleza y composición.

En este punto, es necesario destacar la importancia que tiene la toma de muestras de mercancías, ya que el muestreo y el resultado de su análisis son elementos necesarios para que la autoridad pueda determinar la existencia o no de irregularidades, entre lo declarado y la mercancía efectivamente importada o exportada, según sea el caso.

El artículo 44 de la Ley Aduanera establece que el reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento, son facultades encaminadas a que la autoridad fiscal se allegue de los elementos que ayuden a precisar la veracidad de lo declarado por el contribuyente.

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

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

II. La descripción, naturaleza, estado, origen y demás características de las mercancías.

III. Los datos que permitan la identificación de las mercancías, en su caso.

Con motivo del resultado que arroje la activación del mecanismo de selección automatizado, según lo previsto en el artículo 43 de la Ley Aduanera, desencadena una variedad de situaciones que determinan el inicio del procedimiento de fiscalización, que de llegarse a detectar irregularidades dentro de las facultades de comprobación;

concretamente, en uno o en ambos reconocimientos aduaneros se levantará el acta de irregularidades, caso contrario, en el que no se acusen infracciones a la legislación, se entregarán las mercancías de inmediato, a la persona que haya presentado dichos bienes a despacho aduanero.

Ahora, si bien es cierto que con la activación del mecanismo de selección automatizado y, en su caso la práctica de los reconocimientos aduaneros, se concluye el despacho aduanero de mercancías y con este el requerimiento de documentación, revisión y estudio de las mismas, también lo es que con ello no se pone fin al procedimiento de fiscalización correspondiente.

Para efectos de nuestro tema, la primera etapa del procedimiento de fiscalización inicia en el despacho aduanero, en el cual se activa el mecanismo de selección automatizado, a fin de determinar si han de practicarse el reconocimiento aduanero y/o el segundo reconocimiento sobre las mercancías, si estos son procedentes y los bienes requieren a juicio de las autoridades revisoras la toma de muestras, para su posterior análisis en un laboratorio, se levanta y notifica en el mismo acto el acta de muestreo correspondiente; así previsto por la legislación, ya que las autoridades fiscales se encuentran imposibilitadas para emitir un dictamen acerca de características de las mercancías en el instante de efectuar la verificación, al ser éstas de difícil identificación a juicio de las autoridades, de ahí la discrecionalidad en su inicio.

Artículo 45. Cuando en el reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento se requiera efectuar la toma de muestras de mercancías estériles, radiactivas, peligrosas o cuando sean necesarias instalaciones o equipos especiales para la toma de las mismas, los importadores o exportadores las deberán tomar previamente y las entregarán al agente o apoderado aduanal quien las presentará al momento del reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento. En todo caso se podrán tomar las muestras al momento del reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento en los términos que establezca el Reglamento.

Los importadores o exportadores que estén inscritos en el registro para la toma de muestras de mercancías estériles, radiactivas, peligrosas, o para las que se requiera de instalaciones o equipos especiales para la toma de las mismas, no estarán obligados a presentar las muestras a que se refiere el párrafo anterior.

Las autoridades aduaneras podrán suspender hasta por seis meses la inscripción en el registro a que se refiere este artículo, cuando en el ejercicio de sus facultades de comprobación detecten irregularidades entre lo declarado y la mercancía efectivamente importada o exportada. Asimismo, dichas autoridades podrán cancelar la citada inscripción, cuando el importador o exportador hubiera sido suspendido en tres ocasiones o cuando las autoridades competentes detecten cualquier maniobra tendiente a eludir el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En ambos casos, se determinarán los créditos fiscales omitidos y se aplicará una multa equivalente del 8% al 10% del valor comercial de las mercancías que se hubieran importado al territorio nacional o exportado del mismo, declarándolas en los mismos términos que aquella en que se detectó alguna irregularidad en lo declarado y en lo efectivamente importado o exportado, realizadas en los seis meses anteriores o en el tiempo que lleve de operación si éste es menor, sin perjuicio de las demás sanciones que resulten aplicables.

Quando se realice la toma de muestras, se procederá a levantar el acta de muestreo correspondiente.

La legislación indica que el reconocimiento aduanero y el segundo reconocimiento no limitan las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras, respecto de las mercancías importadas o exportadas, no siendo aplicable en estos casos el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación. Si las autoridades omiten al momento del despacho objetar el valor de las mercancías o los documentos o informaciones que sirvan de base para determinarlo, no se entenderá que el valor declarado ha sido aceptado o que existe resolución favorable al particular.

La Segunda Sala de la SCJN ha determinado que el reconocimiento aduanero es el acto por el cual, entre otras cosas, la autoridad hacendaria verifica si lo declarado por el particular y su agente aduanal en el pedimento, concuerda fehacientemente con la mercancía objeto de la importación o exportación:

RECONOCIMIENTO ADUANAL Y SEGUNDO RECONOCIMIENTO. SI BIEN CONSTITUYEN RESOLUCIONES FAVORABLES AL IMPORTADOR O EXPORTADOR, NO OBLIGAN A LAS AUTORIDADES ADUANALES EN OPERACIONES POSTERIORES DE COMERCIO EXTERIOR. El reconocimiento aduanero es un acto de accertamiento tributario, es decir, es el acto por el que se determinan los impuestos causados por las mercancías objeto del despacho aduanero. Por otro lado, debe tenerse presente que conforme al artículo 44 de la Ley Aduanera vigente en el año de mil novecientos noventa y seis, el aludido reconocimiento tiene como fin que la autoridad hacendaria haciendo uso de sus facultades de comprobación a través de un vista aduanal, establezca si lo declarado por el particular y su agente aduanal en el pedimento, concuerda fehacientemente con la mercancía objeto de la importación o exportación, determine los impuestos y las cuotas compensatorias correspondientes, verifique los permisos, etc. Del texto del artículo 43, último párrafo, de la Ley Aduanera se llega a la conclusión de que a los reconocimientos aduanales no les es aplicable el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, lo que significa que si no impiden a las autoridades aduaneras el fincamiento de diferencias respecto del mismo pedimento, por mayoría de razón ha de considerarse que las determinaciones que deriven de esos reconocimientos no las obligan en operaciones de comercio exterior posteriores. A mayor abundamiento, existe independencia entre un pedimento y otro; por ende, lo resuelto en un caso no obliga a las autoridades aduanales en otro posterior.¹³⁷

Asimismo, el reconocimiento aduanero que derive de la activación por segunda ocasión del mecanismo de selección automatizado, se practicarán por los dictaminadores aduaneros autorizados por la Secretaría, quienes emitirán un dictamen

¹³⁷ Jurisprudencia 2a./J. 22/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, t. XI, marzo de 2000, p. 338. Cfr. Moyotl Hernández, Francisca y Flores Urbina, Eduardo. A., "Inconstitucionalidad del reconocimiento aduanero", *Estrategia Aduanera*, México, Año 1, núm. 2, marzo 2007, pp. 52-53, sostiene que el artículo 43 de la Ley Aduanera violenta en perjuicio de los contribuyentes lo previsto en el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que le otorga facultades ilimitadas a la autoridad para que aún cuando haya practicado reconocimiento aduanero a una operación de comercio exterior e inclusive el segundo reconocimiento aduanero, pueda ejercer nuevamente sus facultades de comprobación en relación a la misma operación.

aduanero que tendrá el alcance que establece el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, lo que implica que se presumirán ciertos salvo prueba en contrario los hechos asentados en los dictámenes formulados en la revisión de la operación de que se trate.

Una vez que se han identificado las mercancías que han de muestrearse durante el despacho, deben verificarse ciertos requisitos los cuales determinarán la eficacia del procedimiento. Pues bien, el Reglamento de la Ley Aduanera, como instrumento que completa la aplicación de la ley y dispone sobre cuestiones generales en ley siempre que no exista violencia legal, viene a pormenorizar el desarrollo del procedimiento de la toma de muestras, así tenemos que en sus artículos 60 a 66 establece tres procedimientos tendientes a hacer posible dicha facultad:

- a. El primero de ellos se sustenta en el artículo 45, primer párrafo, de la Ley Aduanera, así como en los diversos 61 y 62 de su reglamento, y es procedente cuando en el reconocimiento y segundo reconocimiento aduanero de mercancías se requiera efectuar la toma de muestras de mercancías estériles, radiactivas, peligrosas o cuando sean necesarias instalaciones o equipos especiales para la toma de las mismas, las cuales tienen preferencia para la activación del mecanismo de selección automatizado. Este procedimiento, sólo es posible agotarlo cuando el importador o exportador toma previamente las muestras y las entrega a su representante aduanal quien las presentará al momento de efectuarse los aludidos reconocimientos, asimismo, la muestra deberá estar contenida en un recipiente debidamente empacado y sellado, con el nombre y firma de cualquiera de las siguientes personas: el importador, exportador, agente o apoderado aduanal encargado del despacho o de sus dependientes autorizados, y por último, deberá anexar promoción por escrito que contenga lo siguiente: i) la fecha y el lugar donde se realizó la toma de muestras; ii) el nombre, descripción e información técnica suficiente para la identificación de las mercancías; iii) la fracción arancelaria que corresponda al producto; iv) el destino y uso del producto y; v) el número de pedimento que ampara las mercancías. Este procedimiento tiene relación con el Anexo 23 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior que contiene un listado de las mercancías que requieren de instalaciones y/o equipos especiales para su muestreo, el Reglamento de la Ley Aduanera nos indica:

Artículo 61. Para efectos del artículo 45 de la Ley, se consideran mercancías que requieren instalaciones o equipos especiales, aquéllas cuya apertura del envase o empaque que las contenga y la exposición a las condiciones ambientales, les ocasione daño o inutilización para los fines que fueron concebidas.

Artículo 62. Para efectos del primer párrafo del artículo 45 de la Ley, la muestra deberá estar contenida en un recipiente debidamente empacado y sellado, con el nombre y firma de cualquiera de las siguientes personas: el importador, exportador, agente o apoderado aduanal encargado del despacho o de sus dependientes autorizados. Asimismo, deberá anexar promoción por escrito que contenga lo siguiente:

I. La fecha y el lugar donde se realizó la toma de muestra;

II. El nombre, descripción e información técnica suficiente para la identificación de las mercancías;

III. La fracción arancelaria que corresponda al producto;

IV. El destino y uso del producto, y

V. El número de pedimento que ampara las mercancías.

b. El segundo supuesto está contenido en el artículo 45, párrafos segundo y tercero, de la Ley Aduanera, así como en los artículos 63 y 64 de su reglamento, y funge como una excepción del procedimiento dispuesto anteriormente; es decir, opera para evitar la obligación de tomar previamente las muestras directamente de las mercancías presentadas durante el despacho aduanero, ya que una apertura del envase o empaque que las contiene las expone a las condiciones ambientales, ocasionándoles daño o inutilización para los fines que fueron concebidas, por este motivo se prevé el procedimiento de inscripción en el registro de toma de muestras, el importador deberá presentar ante la autoridad aduanera promoción por escrito, a la que acompañará la muestra de la mercancía que pretenda importar, con los datos contenidos en el primer procedimiento, la autoridad aduanera realizará el análisis de la muestra con el objeto de identificar la mercancía y comprobar que el producto esté correctamente declarado. Una vez efectuado el análisis, así como emitido el dictamen técnico, y si éste coincide con los datos proporcionados por el solicitante, notificará al interesado el número de producto que lo identifica como inscrito en el registro a que se refiere el segundo párrafo del artículo 45 de la Ley. Este número deberá señalarse en el pedimento cada vez que se registre una operación de comercio exterior. El análisis y dictamen que realice la autoridad aduanera, deberá emitirse en un plazo no mayor de un mes:

Artículo 63. Para obtener la inscripción en el registro a que se refiere el segundo párrafo del artículo 45 de la Ley, el importador deberá presentar ante la autoridad aduanera promoción por escrito, a la que acompañará la muestra de la mercancía que pretenda importar, cumpliendo con lo dispuesto en las fracciones I a IV del artículo 62 de este Reglamento.

Artículo 64. Para efectos del artículo 63 de este Reglamento, la autoridad aduanera realizará el análisis de la muestra con el objeto de identificar la mercancía y comprobar que el producto esté correctamente declarado.

Una vez efectuado el análisis, así como emitido el dictamen técnico, y si éste coincide con los datos proporcionados por el solicitante, notificará al interesado el número de producto que lo identifica como inscrito en el registro a que se refiere el segundo párrafo del artículo 45 de la Ley. Este número deberá señalarse en el pedimento cada vez que se registre una operación de comercio exterior. El análisis y dictamen que realice la autoridad aduanera, deberá emitirse en un plazo no mayor de un mes.

- c. El tercer procedimiento se refiere específicamente a la facultad de la autoridad fiscal de efectuar la toma de muestras como facultad comprobatoria, está precisado en los artículos 45, párrafos primero y último de la Ley Aduanera, así como 65 y 66 de su reglamento. Estas disposiciones legales conceden a las autoridades a tomar muestras de las mercancías en cualquiera de las siguientes facultades de comprobación: el primer o segundo reconocimiento aduanero, verificación de mercancías en transporte y visita domiciliaria. Quedan descartadas la glosa aduanera y la revisión de escritorio o de gabinete, lo anterior se torna lógico debido a la naturaleza de los procedimientos de fiscalización, en los cuales no se tiene contacto directo con algún tipo de mercancía al tratarse de requerimientos y/o revisiones puramente documentales. Este procedimiento desarrollado durante el despacho aduanero de mercancías, se iniciará aún y cuando el interesado haya adjuntado la muestra al pedimento por ser estas mercancías estériles, radiactivas, peligrosas o cuando sean necesarias instalaciones o equipos especiales para la toma de las mismas ó haya realizado las gestiones necesarias en el registro de la toma de muestras, ya que las autoridades siguen conservando la facultad para ordenar la toma de muestras inclusive de aquellas mercancías que se encuentren inscritas en dicho registro, por disposición del párrafo primero del artículo 45 de la Ley aduanera y 65 de su Reglamento, este procedimiento en especial es el que abordaremos en su desarrollo y la repercusión dentro del procedimiento de fiscalización.

Artículo 65. La autoridad aduanera durante el reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento podrá ordenar la toma de muestras inclusive de aquellas mercancías que se encuentren inscritas en el registro a que se refiere el segundo párrafo del artículo 45 de la ley.

Artículo 66. Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento, verificación de mercancías en transporte o visita domiciliaria, sea necesaria la toma de muestras de las mercancías a fin de identificar su composición cualitativa o cuantitativa,

uso, proceso de obtención o características físicas, dicha toma se realizará con el siguiente procedimiento:

I. Se tomarán por triplicado, salvo que esto no sea posible por la naturaleza o volumen presentado de las mercancías. Un ejemplar se enviará a la autoridad aduanera competente para su análisis, otro quedará bajo custodia de la autoridad aduanera que haya tomado la muestra y el tercer ejemplar será entregado al agente o apoderado aduanal; estos dos últimos ejemplares deberán ser conservados hasta que se determine lo procedente por la autoridad aduanera;

II. Todos los ejemplares de las muestras deben ser idénticos, y si existieran variedades de la misma mercancía, se tomarán muestras de cada una de ellas;

III. Cada uno de los recipientes que contengan las muestras tomadas deberán tener los datos relativos al producto y operación de que se trate. En todo caso, deberán contener los siguientes datos: número de muestra asignado, nombre de la mercancía, número de pedimento y la fracción arancelaria declarada. Dichos recipientes deben resguardarse en sobres, bolsas o algún otro recipiente debidamente acondicionado y sellado, debiendo registrarse además de los datos antes mencionados, los nombres y firmas de quienes hubiesen intervenido en el reconocimiento, así como la descripción de las características de las mercancías;

IV. La autoridad aduanera asignará el número de registro que corresponda a las muestras, y

V. Se levantará acta de muestreo.

Las muestras o sus restos que no se recojan después de haber sido resueltos los asuntos que requirieron el muestreo, causarán abandono en el término previsto por el inciso c) de la fracción II del artículo 29 de la ley.

B. Mercancía comprendida como de difícil identificación

La elasticidad de la toma de muestras por parte de la autoridad se da en razón de que no existe en la legislación un concepto sobre lo que debe entenderse por mercancía de difícil identificación. se ha interpretado que es susceptible de muestrearse cualquier mercancía que los verificadores y dictaminadores aduanales consideren necesario.

El Manual de Operación Aduanera, elaborado por la Administración General de Aduanas en el mes de septiembre del año dos mil seis, indica en su Quinta Unidad correspondiente al Reconocimiento Aduanero, letra D, sobre la Toma de Muestras, Quinta de sus Normas y/o Políticas:

QUINTA. La mercancía de difícil identificación está comprendida principalmente en los capítulos del 02 al 81, excepto el 77, de la TIGIE.

Este instrumento que tiene el carácter un código de disposiciones internas, contiene directrices bajo las cuales se norma la actuación de las aduanas en el territorio nacional. Esta norma y/o política sólo da una referencia a la autoridad que se encarga de muestrear mercancías en los reconocimientos aduaneros, utiliza la palabra “principalmente” dejando la posibilidad de que si existen dudas razonables sobre la

exacta naturaleza de alguna mercancía que se clasifique en un capítulo de la TIGIE no señalado en dicha norma, pueda practicarse la facultad mencionada.

C. Consignación de las muestras

Localizadas las mercancías susceptibles de muestrearse la autoridad aduanera tiene la obligación de ceñirse a las disposiciones legales que la regulan, tenemos que el artículo 45 de la Ley Aduanera remite al Reglamento, el cual dispone en su artículo 66 lo siguiente:

a. Toma por triplicado y resguardo de las muestras

La fracción primera del artículo 66 del Reglamento de la Ley Aduanera, nos indica que las muestras “Se tomarán por triplicado, salvo que esto no sea posible por la naturaleza o volumen presentado de las mercancías. Un ejemplar se enviará a la autoridad aduanera competente para su análisis, otro quedará bajo custodia de la autoridad aduanera que haya tomado la muestra y el tercer ejemplar será entregado al agente o apoderado aduanal; estos dos últimos ejemplares deberán ser conservados hasta que se determine lo procedente por la autoridad aduanera”.

Tiene lugar la toma de tres muestras por cada operación de comercio exterior que se revise, salvo que exista impedimento material, ya por el volumen de las mercancías, ya por la naturaleza de éstas, no sea posible obtener el número de muestras que indica el reglamento, sin embargo, el mismo no indica que procederá en este supuesto, cuando no sea factible obtener tres muestras, caso que podría dar lugar a que alguno de los actores involucrados quedará en estado de indefensión, ya que de no entregársele una muestra al representante legal del importador o exportador (agente o apoderado aduanal) no tendría posibilidades de alegar para el caso de que el dictamen emitido por la autoridad aduanera central sea desfavorable a sus intereses, redundando en la ineficacia del procedimiento en caso de que así aconteciera.

Tanto la Ley Aduanera como su Reglamento no limitan a las autoridades en alguno de los reconocimientos a practicar por segunda ocasión la toma de muestras, pues así se deduce de lo establecido por el artículo 43 de la Ley, sin embargo nos parece que basta la práctica en uno sólo de los reconocimientos aduaneros y no en ambos, ya que su repetición no traería ningún beneficio de carácter práctico.

Es necesario retomar el resguardo de las muestras, el reglamento nos indica que se tomaran por triplicado:

- i. Un ejemplar se enviará a la autoridad aduanera competente para su análisis; adelantamos que corresponde exclusivamente a la Administración General de Aduanas realizar los análisis correspondientes a la muestra tomada, las acciones de carácter técnico-científico, siguiendo los lineamientos y las normas científicas aplicables, así como los instrumentos metodológicos y técnicos que den sustento a dichas acciones.
- ii. El segundo ejemplar quedará bajo custodia de la autoridad aduanera que haya tomado la muestra; lo cual refiere sólo a las autoridades federales que cuenten con facultades de comprobación aduanera.

Llegado este punto aclaramos que las autoridades coordinadas no tienen facultades para efectuar el procedimiento de la toma de muestras, ya que las mismas aún y cuando se les ha dotado de atribuciones de verificación en materia de aduanas, la autoridad federal sigue conservando exclusivamente el ejercicio del despacho aduanero de mercancías, motivo por el cual las entidades federativas están imposibilitadas para ejercer dicha facultad aún en el ejercicio de facultades otorgadas en los convenios de colaboración administrativa.

Es debatible si las autoridades pueden practicar la toma de muestras durante alguna otra forma de comprobación que no sea el reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento aduanero, ya que a nuestro juicio el artículo 66 del reglamento de la Ley Aduanera es inconstitucional, al extender la toma de muestras a la visita domiciliaria y a la verificación de mercancías en transporte, siendo que el artículo 45, párrafos primero y último de la Ley Aduanera, sólo contemplan el ejercicio de dicha facultad durante el reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento, creando un estado de inestabilidad constitucional, en la medida en que aquél excede en su alcance jurídico a la Ley Aduanera.

Lo expresado encuentra sustento en que mientras la inconstitucionalidad de una ley sólo puede derivar de su contradicción directa con los preceptos de la Constitución Federal, pero no con ordenamientos secundarios de igual o menor jerarquía normativa; tratándose de disposiciones del reglamento de una ley, la reclamación por violación al ejercicio de la facultad reglamentaria establecida en el artículo 89, fracción I, de la Constitución, entraña una infracción directa a ésta, al realizarse la exposición de

razonamientos jurídicos concretos que determinen, ya sea un exceso de los mandatos legales por la disposición reglamentaria impugnada o una contrariedad entre las disposiciones reglamentarias relativas y las contenidas en la ley reglamentada, puesto que la facultad reglamentaria consiste en la expedición de disposiciones generales, abstractas e impersonales que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y completando en detalle sus normas, pero sin que, a título de su ejercicio, pueda excederse el alcance de sus mandatos, contrariarse o alterarse sus disposiciones, por ser precisamente la ley su medida y justificación; luego, el examen de la alegación de tales excesos y contraposiciones es la materia del análisis de una violación directa a la Constitución General de la República.

iii. El tercer ejemplar será entregado al agente o apoderado aduanal.

Es criticable la incongruencia que existe a veces entre los textos jurídicos, la representación del agente aduanal no debería extenderse a la toma de muestras, o al menos eso sería lo deseable por dos razones trascendentales:

La primera de ellas es que la toma de muestras es un procedimiento que por su desarrollo encontrará término tiempo después de concluido el despacho aduanero de mercancías, por lo que en tal punto, podría suceder que la representación por parte del agente aduanal hacia el importador o exportador haya cesado por múltiples causas y aquél no haya hecho del conocimiento de éste sobre el ejercicio de dicha facultad, situación que no sucede con el apoderado aduanal, al ser este un dependiente laboral, por lo que se presume que el importador o exportador si tendría antecedentes en sus archivos donde conserva la documentación sobre la operación de que se trate.

La segunda razón se presenta por que el artículo 54 de la Ley Aduanera excluye de responsabilidad a los agentes aduanales respecto de la veracidad y exactitud de los datos e información suministrados, de la determinación del régimen aduanero de las mercancías y de su correcta clasificación arancelaria, así como de asegurarse que el importador o exportador cuenta con los documentos que acrediten el cumplimiento de las demás obligaciones que en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias rijan para dichas mercancías, de conformidad con lo previsto por esta Ley y por las demás leyes y disposiciones aplicables.

Por lo que concluimos que el resguardo de las muestras debería estar a cargo del importador o exportador, y dar a conocer a éstos el acta de muestreo mediante notificación, estableciéndose como obligación de las autoridades aduaneras.

b. Identidad de las muestras

El artículo 66, fracción segunda, del Reglamento de la Ley Aduanera, refiere que “todos los ejemplares de las muestras deben ser idénticos, y si existieran variedades de la misma mercancía, se tomarán muestras de cada una de ellas”.

Lo lógico es que las muestras que se llegarán a obtener por triplicado compartan las mismas características y condiciones, pero en el caso de que no pueda suceder de tal manera se tomarán muestras de cada una de las variedades de las mercancías, ello es muy factible tratándose de las mercancías a granel.

c. Recipientes que las deben contener

El artículo 66, fracción tercera, del Reglamento de la Ley Aduanera, indica que “los recipientes que contengan las muestras tomadas deberán tener los datos relativos al producto y operación de que se trate. En todo caso, deberán contener los siguientes datos: número de muestra asignado, nombre de la mercancía, número de pedimento y la fracción arancelaria declarada”.

Dichos recipientes deben resguardarse en sobres, bolsas o algún otro recipiente debidamente acondicionado y sellado, debiendo registrarse además de los datos antes mencionados, los nombres y firmas de quienes hubiesen intervenido en el reconocimiento, así como la descripción de las características de las mercancías.

Lo anterior es importante tenerlo presente, ya que una vez que se hayan tomado las muestras deberán contenerse en los recipientes, los cuales serán acordes al tipo de mercancía, ya que para su análisis las muestras deberán seguir conservando las particularidades que presentan al momento de internarse o extraerse de territorio nacional, a fin de que el análisis correspondiente ayude a verificar fehacientemente lo declarado en pedimento.

Los recipientes serán sellados y firmados por cada una de las partes para conservar su inviolabilidad.

El Manual de Operación Aduanera elaborado en el mes de septiembre de dos mil seis, advierte en su Quinta Unidad, letra D, Sexta norma y/o política, número tres, que los recipientes que resguardarán a las muestras deberán ser proporcionados por el representante aduanal.

d. Número de registro

El artículo 66, fracción cuarta, del Reglamento de la Ley Aduanera, señala que “la autoridad aduanera asignará el número de registro que corresponda a las muestras”, con motivo de tener un control sobre la facultad ejercida, debido al gran flujo de operaciones de comercio exterior, además de identificar plena y oportunamente las actuaciones administrativas de la autoridad, con la finalidad de otorgar seguridad y certeza jurídica a los afectados.

El Manual de Operación Aduanera, Unidad Quinta y letra D, menciona en su Octava norma y/o política como debe numerarse cada muestra:

OCTAVA. El número de muestra se conformará de la siguiente manera:

1. La clave de la Aduana en que se actúa, de conformidad con el Apéndice 1 del Anexo 22 de las RCGMCE.
2. Número progresivo correspondiente a la toma de muestra, que cronológicamente efectúe la Aduana.
3. Los dos últimos dígitos del año en que se realiza el muestreo.

En los casos en que sean diversa la mercancía amparada por un sólo documento aduanero, de la que se requiera tomar muestra, además del número ordinal correspondiente, deberá distinguirse cada una de las muestras, con un número adicional separado con un guión, debiendo ser identificadas con este número tanto en factura como en el documento aduanero.

Las mercancías deben estar relacionadas directamente con el pedimento u operación de que se trate, así establecido por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

PRUEBA PERICIAL QUIMICA.- LA OFRECIDA EN UN JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEBE VERSAR SOBRE LAS MUESTRAS TOMADAS POR LA AUTORIDAD EN UN RECONOCIMIENTO ADUANERO Y NO POR DISTINTAS, CUANDO SE PRETENDA DEMOSTRAR SU NATURALEZA. Cuando la autoridad aduanera en un reconocimiento aduanero, tome muestras de mercancías sujetas a revisión, conforme lo regulan los artículos 44 de la Ley Aduanera y 66 de su Reglamento, y determine una clasificación arancelaria diversa a la declarada en el pedimento aduanero respectivo; si el importador pretende acreditar en juicio que el análisis químico realizado por la Administración Central de Laboratorio y Servicios Científicos adscrita a la Administración General de Aduanas, no es el correcto y que por ende, la clasificación arancelaria es diversa debido a su naturaleza; debe de ofrecer una prueba pericial química que debe desahogarse precisamente sobre las muestras oficiales de las mercancías, tomadas por triplicado por la autoridad aduanera en términos del numeral 66 invocado; pues de lo contrario, si se basa en una mercancía distinta, la Juzgadora no puede conocer la composición química cualitativa, cuantitativa y demás características de las mercancías realmente presentadas ante la Aduana al amparo del pedimento de importación respectivo, toda vez que la prueba debe de estar relacionada directamente con la operación de que se trate.¹³⁸

¹³⁸ *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Quinta Época, Volumen 35, noviembre de 2003, p. 272.

D. Acta de muestreo

En el procedimiento administrativo domina el principio de oficialidad, según el cual es la propia autoridad administrativa la que insta las actuaciones, la que tiene derecho y a la vez el deber de mover el procedimiento hasta llegar al dictado del acto administrativo que sea resultado del proceso desarrollado y con el cual, como en el presente caso, se lleva a cabo la gestión del interés público.

Es conveniente destacar que en el reconocimiento aduanero y al haberse practicado la toma de muestras, la autoridad se encuentra sujeta a circunstanciar todo lo sucedido mediante el levantamiento de un acta de muestreo, ello deriva de lo establecido en el último párrafo del artículo 45 de la Ley Aduanera, tratándose de mercancía de difícil identificación y corresponder al procedimiento administrativo previsto en los citados artículos 65 y 66 de su Reglamento.

a. Levantamiento

La legislación aduanera no establece que debe entenderse por levantamiento, considero se trata de “la elaboración de un pronunciamiento por escrito de las autoridades aduaneras, acerca de los hechos y circunstancias ocurridas en el ejercicio de sus facultades de comprobación”. Por lo que indefectiblemente debe ser contemporáneo a su redacción.

Deben asentarse las circunstancias relativas a su desahogo, que las muestras se tomaron por triplicado siempre que ello sea posible según la naturaleza o volumen de la mercancía, de qué manera se resguardan las muestras, los datos de identificación y el registro de aquellas, entre otros.

El Manual de Operación Aduanera, elaborado en el mes de septiembre de dos mil seis, en la Unidad Quinta del Reconocimiento Aduanero, Letra D. Toma de Muestras, Decimaprimera de sus Normas y/o Políticas, indica a las autoridades que una vez efectuada la toma de muestras se levantará el acta de muestreo con los siguientes apartados:

a) Proemio:

Deberán señalarse los preceptos legales que fundamenten las facultades de la autoridad aduanera y los preceptos legales en que se apoyen para la emisión del acta de muestreo de mercancía de difícil identificación.

Sobre el particular, en la contradicción de tesis 132/2008-SS, la SCJN aseveró que de la interpretación conjunta y armónica de las garantías de legalidad y seguridad jurídica, se advierte que los actos de molestia y privación requieren, para ser legales, entre otros requisitos, que sean emitidos por autoridad competente cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté legitimado, de dicha contradicción emanó la siguiente tesis de jurisprudencia:

ACTA DE MUESTREO. LA AUTORIDAD ADUANERA DEBE SEÑALAR EN ELLA EL PRECEPTO LEGAL EN QUE FUNDA SU COMPETENCIA TERRITORIAL, CITANDO EL APARTADO, FRACCIÓN, INCISO O SUBINCISO, Y EN CASO DE QUE NO LOS CONTENGA, SI SE TRATA DE UNA NORMA COMPLEJA, HABRÁ DE TRANSCRIBIR LA PARTE CORRESPONDIENTE. La garantía de fundamentación, contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido por la exigencia constitucional, que es otorgar certeza y seguridad jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen su interés jurídico y, por tanto, asegurar la prerrogativa de su defensa ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios. En congruencia con lo anterior, se concluye que es un requisito esencial y una obligación de la autoridad aduanera señalar en el acta de muestreo la norma en que funda su competencia territorial con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue la atribución ejercida, citando en su caso el apartado, fracción, inciso o subinciso; y en caso de que el ordenamiento legal no los contenga, si se trata de una norma compleja, habrá de transcribir la parte correspondiente, con la única finalidad de especificar con claridad y precisión las facultades que le corresponden, pues considerar lo contrario implicaría que el gobernado tuviera la carga de averiguar en el cúmulo de normas legales que señale la autoridad en el documento que contiene la relativa a su competencia por territorio dejándolo en estado de indefensión, pues ignoraría cuál de todas las que integran el texto normativo es la específicamente aplicable a la actuación del órgano del que emana, por razón de territorio.¹³⁹

b) Datos generales:

1. Fecha de muestreo
2. Número de folio del acta
3. Nombre y número de gafete del Administrador o de quien actúe en su suplencia.
4. Nombre y número de gafete de quien presente la mercancía a reconocimiento aduanero.
5. Nombre y número de gafete de identificación del verificador
6. Nombre y número de gafete del personal de la unidad técnica de asesoría y muestreo, en su caso.
7. Nombre y patente del A.A. o Ap. Ad.

c) Datos de la mercancía declarada:

1. Número de pedimento
2. Tipo de operación (Importación/Exportación)

¹³⁹ Jurisprudencia 2a./J. 144/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, t. XXVIII, octubre de 2008, p. 438.

3. Fecha
4. Fracción arancelaria
5. Número de orden o secuencia
6. Mercancía (descripción declarada en el documento aduanero)
7. Número de factura
8. Nombre o razón social del contribuyente
9. Registro Federal de Contribuyentes del importador o exportador

d) Características físicas de la mercancía:

1. Recipiente (rollos, bultos, etc.)
2. Marcas
3. Lugar de muestreo
4. Descripción de la muestra

e) Datos del dependiente:

1. Nombre del dependiente
2. Identificación del dependiente
3. Domicilio para oír y recibir notificaciones

f) Datos de los testigos:

1. Nombre de los testigos
2. Identificación de los testigos

g) Firma autógrafa de los siguientes:

1. Administrador o de la persona que actúe en su suplencia
2. Persona que presenta la mercancía a reconocimiento
3. Persona designada para practicar el reconocimiento
4. Personal de la Unidad Técnica de Asesoría y Muestreo
5. Testigos

b. Notificación

La notificación del acta de muestreo al interesado debe llevarse a través de su representante aduanal. La legislación no establece ninguna obligación por parte de las autoridades para notificarla al importador o exportador.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sustentado lo siguiente:

ACTA DE MUESTREO DE MERCANCIAS DE DÍFICIL IDENTIFICACIÓN.- DEBE CORRERSELE TRASLADO DE LA MISMA AL INTERESADO. Del contenido del artículo 45 de la Ley Aduanera, en relación con el artículo 66 de su Reglamento, se desprende que cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, verificación de mercancías en transporte o visita domiciliaria se requiera efectuar la toma de muestras de mercancías de difícil identificación, la autoridad fiscalizadora procederá a tomarlas por triplicado (salvo que no sea posible por la naturaleza y volumen de las mercancías), enviando un ejemplar para su análisis, otro quedando bajo la custodia de la

autoridad que tomó la muestra y el tercero habrá de entregarse al agente o apoderado aduanal; todos los ejemplares habrán de ser idénticos; cada uno de los recipientes que contengan la muestra deberán contener los datos relativos al número de muestra asignado, nombre de la mercancía, número de pedimento y la fracción arancelaria declarada, así como los nombres y firmas de quienes hubiesen intervenido en el reconocimiento, así como la descripción de las características de la mercancía; deberá designarse el número de registro que corresponda a las muestras y de todo ello habrá de levantarse un acta de muestreo, de ahí pues que ante tales exigencias para el levantamiento del acta en estudio, las cuales brindan la certeza al particular de que la muestra tomada y analizada corresponde a la mercancía que efectivamente presentó para su despacho, resulta inobjetable que del acta que para tales efectos se levante habrá de corrérsele traslado a fin de que tenga la certeza jurídica de que el procedimiento de las tomas de muestras respectivas cumplió con los dispositivos legales que lo regulan, aunado a la circunstancia de que en relación al análisis que de las mercancías se efectúe por la autoridad representará el que se determine un crédito fiscal a cargo del importador, y en su caso, se desvirtúe la identificación de la mercancía que tomó en consideración para el trámite de importación de la misma, que lógicamente incide en su esfera jurídica al ubicarlo con motivo del análisis de la muestra tomada de la mercancía en una fracción arancelaria distinta que da lugar a omisión de contribuciones e imposición de las multas que correspondan por la indebida identificación.¹⁴⁰

La duda que nos queda es la siguiente ¿se puede estimar que el acta de muestreo es un acto autónomo susceptible de causar perjuicio, por sí solo, a los particulares y, por tanto, como acto de trámite es, en principio, de impugnación autónoma?

E. El dictamen, mediante análisis de carácter científico y técnico

a. Emisión del dictamen

Una vez que se ha levantado el acta de la toma de muestras, las mismas deben ser analizadas para que se formule el dictamen correspondiente.

La importancia del dictamen reside en el juicio o criterio técnico-científico emitido por un especialista en la fijación de los caracteres de las mercancías, en los casos de controversias arancelarias, dado que la autoridad está obligada a cerciorarse a través de un estudio técnico o científico sobre la identidad de las mercancías:

HENEQUÉN, EXPORTACIÓN DEL. En la tarifa de exportación no se expresa que la longitud de las fibras de determinada mercancía, como el henequén, deba servir de base para clasificarla; y si este ordenamiento no proporciona datos materiales precisos para conocer las características de cada uno de los artículos que cataloga, en sus diferentes clasificaciones, es claro que sólo queda la posibilidad de fijar los caracteres de las mercancías, en casos de controversias arancelarias, con el auxilio de las opiniones de los técnicos y de las pruebas de laboratorio.¹⁴¹

¹⁴⁰ *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Tercera Época, Volumen 127, junio de 1998, p. 328.

¹⁴¹ Tesis aislada, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta época, Segunda Sala, t. LXX, p. 1020.

La finalidad del dictamen emitido por la autoridad que funge como Oficina de Ensaye, no es otra que sustentar y dar firmeza al procedimiento de fiscalización, asegurando el cumplimiento a la garantía de fundamentación y motivación de la futura determinación de un crédito fiscal, o la imposición de sanciones por parte de la autoridad fiscalizadora.

CLASIFICACIÓN ARANCELARIA DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. PARA CORROBORAR LA VERACIDAD DE LA DECLARADA EN EL PEDIMENTO DE IMPORTACIÓN, DEBE SEGUIRSE EL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 44 DE LA LEY ADUANERA Y 66 DE SU REGLAMENTO. La interpretación relacionada de los artículos 43, 44, 46, 144, 151, 150, 152 y 153 de la Ley Aduanera, los tres últimos vigentes hasta el 2 de febrero de 2006, y 66 de su reglamento, pone de manifiesto que cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hace uso de la facultad que tiene para determinar la naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor de las mercancías sujetas al régimen de importación o exportación, necesariamente tiene la obligación de apoyarse en un dictamen técnico que sustente la resolución que pronuncie, el cual debe ser emitido por un agente aduanal, dictaminador aduanero o cualquier otro perito en la materia, a fin de que se cumpla con la debida fundamentación y motivación que exige el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 2005. En consecuencia, si se parte de la base de que el legislador estableció como obligación para la autoridad aduanera el allegarse de elementos que le ayuden a precisar la veracidad de lo declarado en el pedimento de importación o exportación, respecto de la composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas de las mercancías, es evidente que cuando con motivo del reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento se advierta la posible inexactitud de lo declarado por un agente aduanal en cuanto a la clasificación arancelaria de mercancías de difícil identificación, materia del despacho aduanero, necesariamente debe seguirse el procedimiento establecido en los artículos 44 de la Ley Aduanera y 66 de su reglamento, pues sólo así es factible determinar con veracidad si los datos manifestados por el agente aduanal son inexactos o falsos, ya que de lo contrario se permitiría a la autoridad aduanera emitir una resolución sin la debida motivación.¹⁴²

Ahora bien, el dictamen será “la decisión que se emite por el resultado del examen pericial de rigidez científica y técnica, que declara sobre las características, naturaleza, usos, origen y funciones de las mercancías de comercio exterior sujetas a control aduanero, que contribuye a proporcionar solidez jurídica al ejercicio de las atribuciones de las autoridades fiscales y aduaneras”.

Por otro lado, no existe disposición expresa que obligue a las autoridades a notificar el dictamen emitido con base al resultado del análisis. La pregunta que subyace de la premisa anterior es si ésta ¿viola o no la garantía de seguridad jurídica? Pues bien, la respuesta de los tribunales ha sido un “no” contundente.

CLASIFICACIÓN ARANCELARIA DE MERCANCÍAS. EL DICTAMEN TÉCNICO EN QUE SE SUSTENTA NO CONSTITUYE UN ACTO ADMINISTRATIVO DE LOS REGULADOS POR EL ARTÍCULO 38 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El dictamen técnico de mercancías emitido por la Administración de Laboratorio y Servicios Científicos de la Administración General de Aduanas, con fundamento en el artículo 60, fracción

¹⁴² Tesis XX.10.91 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, septiembre de 2007, p. 2492.

XXIII, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigente hasta el 30 de junio de 1997, en que se sustenta la clasificación arancelaria respectiva, no precisa para su validez cumplir con el requisito de la debida motivación, en el sentido de especificar cada uno de los pasos seguidos durante el desarrollo de la metodología empleada para arribar al resultado encontrado. Ello, por no constituir éste un acto administrativo de los regulados por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, en tanto que es emitido por la autoridad en ejercicio de su facultad de analizar y dictaminar la mercancía de difícil identificación, que tiene la característica de ser unilateral al constituir una opinión ilustrativa emitida en relación con cuestiones técnicas, bajo el leal saber y entender de persona versada en conocimientos especializados, y que al no encontrarse dirigido a un contribuyente en particular, no produce efectos jurídicos propios e inmediatos. En esa tesitura, en rigor jurídico, el documento probatorio debe indicar la metodología científica empleada, así como el resultado obtenido en relación con el análisis de la muestra de la mercancía importada debidamente razonado técnicamente, elementos que lo hacen apto para evaluar el resultado y producir convicción para el fin probatorio de que se trata y eliminar su posible contenido dogmático.¹⁴³

Nosotros estamos de acuerdo con esta línea de razonamiento, ya que si bien es cierto, la autoridad debe procurar el beneficio más amplio sobre el gobernado, también lo es, que en aras de desarrollar un procedimiento ágil y expedito, ningún beneficio práctico traería el notificar el dictamen emitido por la unidad administrativa que desempeña las funciones de Oficina de Ensaye, ya que conduciría a retrasos en su ejecución, además de no estar así contemplado así en las disposiciones legales, por lo que no existe obligación de la autoridad fiscalizadora de notificarlo, en todo caso se hará sabedor al contribuyente cuando inicie algún procedimiento con base en él.

b. Autoridad que desempeña las funciones de Oficina de Ensaye

El Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el DOF el día veintidós de octubre de dos mil siete, establece en su artículo 11, fracción LXVI, que se faculta a la Administración General de Aduanas como autoridad con facultades para realizar el análisis a las muestras de mercancías y emitir el dictamen correspondiente:

Artículo 11.- Compete a la Administración General de Aduanas:

...

LXVI.- Dictaminar, mediante el análisis de carácter científico y técnico, las características, naturaleza, usos, origen y funciones de las mercancías de comercio exterior; efectuar ensayos con relación a minerales, metales y compuestos metálicos sujetos al pago de contribuciones o aprovechamientos; practicar el examen pericial de otros productos y materias primas; desempeñar las funciones de Oficina de Ensaye; realizar las acciones de carácter técnico-científico, siguiendo los lineamientos y las normas científicas aplicables, así como los instrumentos metodológicos y técnicos que den sustento a dichas acciones, a efecto de emitir los dictámenes que contribuyan a proporcionar solidez científica al ejercicio de las atribuciones de las autoridades fiscales y aduaneras, y a la defensa de los intereses del Fisco Federal, así como proporcionar servicios de asistencia

¹⁴³ Tesis aislada IV.3o.A.25 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, TCC, t. XXI, junio de 2005, p. 763.

técnica en materia de muestreo, de análisis y de ingeniería a los entes del sector público conforme a los convenios respectivos y a los particulares, mediante el pago de derechos correspondiente.

...

Anteriormente, el RISAT publicado en el DOF el día seis de junio de dos mil cinco, preveía una Administración Central de Laboratorio y Servicios Científicos, ésta constituía el área de servicios técnico-científicos de la Administración General de Aduanas, sin embargo, conforme al último RISAT publicado en el DOF el día veintidós de octubre de dos mil siete, se eliminó a dicha administración y relegó sus facultades a la Administración Central de Operación Aduanera como Oficina de Ensaye.

Posteriormente, con fecha veintinueve de abril de dos mil diez, se publicó en el DOF el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria”, en su Artículo Único se dispone reformar el artículo 12 del RISAT, con este cambio, la facultad para dictaminar mediante el análisis de carácter científico y técnico se atribuye, además de la autoridad citada, a la siguiente unidad administrativa:

ARTÍCULO ÚNICO.- Se REFORMAN los artículos 2; 3, fracciones III, VII y XX; 4; 8; 9, fracciones III, V y XLIX; 10, primer párrafo y fracciones I y IV; 11, fracciones XLIII, XLVI, LXIV y LXXVI y cuarto párrafo; 12; ..., del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, para quedar como sigue:

“ ...

Artículo 12.- Compete a las siguientes unidades administrativas de la Administración General de Aduanas ejercer las facultades que a continuación se precisan:

A. Administración Central de Operación Aduanera:

Las señaladas en las fracciones I, II, VIII, IX, X, XI, XII, XV, XVI, XVIII, XX, XXI, XXVIII, XXIX, XXXIV, XXXVIII, XXXIX, XL, XLII, XLVII, LIII, LVI, LXVI y LXXV del artículo anterior de este Reglamento.

B. Administración Central de Regulación Aduanera:

Las señaladas en las fracciones I, II, IV, V, IX, XIII, XV, XVI, XVIII, XIX, XX, XXI, XXII, XXIII, XXIV, XXV, XXVI, XXVIII, XXXI, XXXII, XLIV, XLV, XLVI, XLVIII, XLIX, LI, LX, LXII, LXIV, LXVI, LXVII, LXVIII, LXIX LXXV y LXXVI del artículo anterior de este Reglamento.

...”

Como puede observarse, la reforma a este artículo dispone que es facultad de ambas unidades ejercer la facultad precisada en la fracción LXVI del artículo anterior de este Reglamento, es decir, el artículo 11 del RISAT.

Al momento de la publicación de este Decreto se encontraba en vigor la regla 2.12.3 de las “Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2009” publicadas en el DOF el día veintinueve de abril de dos mil nueve, en dónde se preveía a la Administración Central de Operación Aduanera como autoridad dictaminadora para efectos de la toma de muestras.

Sin embargo, con fecha treinta de junio de dos mil diez, se publicaron en el DOF las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2010, suscitándose cambios sustanciales, así en la regla 3.7.6 se señala a la “ACRA” como la autoridad con atribuciones para emitir el dictamen que corresponda en el procedimiento de la toma de muestras:

3.7.6. Para los efectos de los artículos 44 y 45 de la Ley, y 66 del Reglamento, en los casos en que del dictamen de la ACRA, se concluya que existe alguna irregularidad sobre la mercancía presentada a despacho, la autoridad aduanera contará con un plazo de cuatro meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se reciba el dictamen generado con motivo de la toma de muestras durante el reconocimiento o segundo reconocimiento a efecto de notificar al interesado el escrito o acta de inicio del procedimiento correspondiente de conformidad con los artículos 150 a 153 de la Ley.

Transcurrido dicho plazo sin que la autoridad aduanera notifique el acta de inicio del procedimiento correspondiente, quedarán sin efectos las actuaciones derivadas del reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento, quedando a salvo las demás facultades de comprobación de la autoridad aduanera.

El “Anexo glosario de definiciones y acrónimos de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2010” publicado en el DOF el primero de julio de ese mismo año, señala lo siguiente:

Para los efectos de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2010 y sus anexos, se entiende por:

I. ACRONIMOS

...

3. ACRA, la Administración Central de Regulación Aduanera de la AGA, sita en Avenida Hidalgo 77, Módulo IV, Planta Baja, Col. Guerrero, Del. Cuauhtémoc, C.P. 06300, México, D.F. y para toma de muestras de mercancías, el domicilio ubicado en Calzada Legaria 608, Primer Piso, Col. Irrigación, Del. Miguel Hidalgo, C.P. 11500, México, D.F.

...

De acuerdo a las disposiciones jurídicas señaladas, la Administración Central de Regulación Aduanera (ACRA) es la unidad que desempeña las funciones de Oficina de Ensaye y, por lo tanto, es la autoridad competente para emitir el dictamen aludido.

F. Ampliación del análisis

En la Quinta Unidad correspondiente al Reconocimiento Aduanero, letra D, Decimoquinta de sus normas y/o políticas, del Manual de Operación Aduanera (MOA), creado por la Administración General de Aduanas en el mes de septiembre del año dos mil seis, indica:

DECIMAQUINTA. Si no fuesen suficientes los datos contenidos en el dictamen del análisis emitido por la ACLSC, la Aduana podrá solicitarle la ampliación del análisis, remitiéndole para tal efecto, el tanto de la muestra o muestras que hayan quedado en poder de la Aduana.

Se observa, que una vez emitido el dictamen por la Oficina de Ensaye, es enviado a la autoridad que solicito el análisis (fiscalizadora), en este punto, se exagera que no existe en la Ley Aduanera, como tampoco en su Reglamento el cómo deben operar las comunicaciones entre órganos administrativos, la autoridad puede instar a la Oficina de Ensaye para que se profundice el informe sobre la muestra que conserva la aduana.

G. Abandono de las muestras

El último párrafo del artículo 66 del reglamento de la Ley Aduanera establece que “las muestras o sus restos que no se recojan después de haber sido resueltos los asuntos que requirieron el muestreo, causarán abandono en el término previsto por el artículo 29, fracción II, inciso c), de la ley.”

Artículo 29. Causarán abandono en favor del Fisco Federal las mercancías que se encuentren en depósito ante la aduana, en los siguientes casos:

- I. ...
 - II. Tácitamente, cuando no sean retiradas dentro de los plazos que a continuación se indican:
 - a) ...
 - b) ...
 - c) Dos meses, en los demás casos.
- ...

Agrega el MOA en su Decimasexta norma y/o política, Quinta Unidad, letra D, que sí como resultado del análisis efectuado sobre las muestras, la autoridad que haya practicado el análisis concluye que el interesado declaró correctamente la clasificación arancelaria en el documento aduanero, se dará por concluida la operación, notificando el resultado al A.A. o Ap. Ad., o Importador y a la Aduana dicho resultado, a efecto de que esta última devuelva al A.A., Ap. Ad., o dependiente autorizado, previo acuse de recibo, el duplicado de la muestra, que obra en su poder.

También se señala en su Decimoctava norma y/o política, de la Quinta Unidad, letra D, que las muestras o los restos de ellas, que no se recojan después de cinco días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquél en que se efectuó la notificación de la resolución del procedimiento, deberán ser destruidas por la autoridad aduanera.

2. Terminación

El procedimiento termina por resolución del órgano competente en que se pronunciará acerca de la conducta del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras. La toma de muestras es un procedimiento auxiliar del procedimiento de fiscalización, y como tal se encuentra inmerso dentro de las normas que lo desarrollan.

La toma de muestras que tiene lugar durante la etapa de verificación del procedimiento de fiscalización (facultad de comprobación) y termina en esta misma fase cuando se da la comunicación entre órganos administrativos, lo cual supone que la autoridad aduanera central ha enviado el dictamen del análisis que solicitó la autoridad fiscalizadora, de la compulsas que realice ésta última entre la declaración aduanera y el dictamen recibido y se advierta cualquier irregularidad, se procederá conforme al artículo 46 de la Ley Aduanera, la misma se hará constar por escrito o en acta circunstanciada que para el efecto se levante, de conformidad con el procedimiento que corresponda, en los términos de los artículos 150 a 153 de esta Ley.

El acto de determinación de la obligación aduanera con la que se concluye dicho procedimiento es un acto de administración en el cual se confirma, en un caso concreto, la actualización de infracciones en el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, dentro de las que encontramos el pago de la obligación tributaria aduanera, del hecho generador realizado por el sujeto obligado, considerando todos aquellos elementos fiscales vinculados directamente con la causación, exención, devolución u otras figuras tributarias, o bien, en general las autoridades determinarán infracciones en el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias que se deriven a su cargo y en su caso la imposición de sanciones.

A. Escrito de hechos y omisiones o Acta circunstanciada

El acta de irregularidades que se formule con base en el dictamen, el cual contiene el resultado del análisis efectuado a las muestras de mercancías de difícil identificación, que fueron tomadas durante la práctica de los reconocimientos aduaneros, da lugar al desarrollo del procedimiento administrativo reglado en el artículo 152 de la Ley Aduanera.

Sin embargo, hacemos énfasis en cuanto a que no se descarta la posibilidad de que tales irregularidades puedan tratarse dentro del procedimiento administrativo reglado en

los artículos 150, 151, 153 y 155 del ordenamiento en cuestión, al encontrarse previsto que durante la práctica de alguna de las facultades de comprobación en la que sea procedente el embargo precautorio de mercancías, puedan tomarse muestras a las mercancías objeto de secuestro, como lo indica el artículo 150, fracción IV de la Ley Aduanera. En síntesis, el muestro aduanero puede ser ejercido en esos procedimientos, con la única salvedad que uno se realiza con el embargo precautorio de mercancías, y en el otro existe imposibilidad material para realizarlo, además de que el escrito de hechos y omisiones o acta de irregularidades del artículo 155 de la Ley Aduanera, hace las veces del acta final de una visita domiciliaria.

a. Levantamiento

El artículo 46 de la Ley Aduanera establece que cuando las autoridades aduaneras tengan conocimiento de cualquier irregularidad con motivo de la revisión de documentos presentados para el despacho de las mercancías, del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, la misma se hará constar por escrito o en acta circunstanciada que para el efecto se levante, de conformidad con el procedimiento que corresponda, en los términos de los artículos 150 a 153 de esta Ley.

Se debe entender por levantamiento del acta “la elaboración de un pronunciamiento por escrito de las autoridades aduaneras, acerca de las irregularidades que detecten en el ejercicio de sus facultades de comprobación.”

Así, el levantamiento es la consignación de hechos acontecidos con motivo de la revisión de documentos presentados para el despacho de las mercancías, del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, tengan conocimiento de cualquier irregularidad, ese señalamiento o manifestación debe constar por escrito en acta circunstanciada, misma que deberá circunstanciarse de acuerdo al procedimiento fiscalizador que al efecto se desarrolle para su posterior e inmediata notificación.

En la práctica tanto los agentes como los apoderados aduanales actúan mediante dependientes autorizados, quienes en última instancia son las personas que presentan las mercancías al recinto fiscal para despacharlas.

La Segunda Sala del Máximo Tribunal, en la Jurisprudencia 2a./J. 39/2006, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, abril de

2006, p. 175, resuelve el momento en el que debe practicarse el levantamiento del acta de irregularidades:

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

Existe una excepción a la regla; se actualiza cuando en los reconocimientos aduaneros se hace la toma de muestras a mercancías (tema de exposición de tesis), cuando en el primer o segundo reconocimiento aduanero se presente mercancía de difícil identificación, la autoridad administrativa tiene la obligación de llevar a cabo el levantamiento del *acta de muestreo* en ese momento, atendiendo al principio de inmediatez; mientras que el levantamiento del oficio o acta de irregularidades tendrá verificativo hasta que se hayan realizado los análisis.

En efecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis 36/2007-SS, emitió la siguiente jurisprudencia:

ACTA DE IRREGULARIDADES. LA LEVANTADA CON MOTIVO DEL RECONOCIMIENTO ADUANERO O SEGUNDO RECONOCIMIENTO, TRATÁNDOSE DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN, DEBE LLEVARSE A CABO HASTA EN TANTO SE REALICE EL ANÁLISIS RESPECTIVO. De la interpretación de los artículos 43 a 46, 152 de la Ley Aduanera, vigentes hasta el dos de febrero de dos mil seis, así como 60 a 66 de su reglamento, se advierte que al realizarse el primer o segundo reconocimiento aduanero, las autoridades hacendarias están facultadas para tomar muestras de las mercancías presentadas, cuando éstas sean de difícil identificación, a fin de estar en posibilidad de determinar su composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas; tal diligencia, denominada acta de muestreo (que es distinta al acta de irregularidades), atendiendo al principio de inmediatez, debe levantarse en ese momento, es decir, cuando es realizado el reconocimiento y se toman las muestras correspondientes. Mientras que el acta de irregularidades a que hace referencia el artículo 152 de la ley en comento, tendrá verificativo hasta que se hayan realizado los análisis correspondientes por la autoridad competente, sin que ello implique que el Estado pueda iniciar el procedimiento aduanero

sin sujeción temporal alguna, ya que, en todo caso, deberá observar las reglas legales de caducidad de sus facultades de comprobación.¹⁴⁴

b. Circunstanciación

El artículo 46 de la Ley Aduanera establece que en cualquier caso, de conformidad con el procedimiento que corresponda en términos de los artículos 150 a 153 de la Ley, se deberá levantar un *acta circunstanciada*.

Por circunstanciar se debe entender detallar o pormenorizar en forma concreta, las circunstancias de modo, tiempo y lugar, en que se llevó a cabo el examen de las mercancías de importación o exportación, así como la obtención de sus muestras, al igual que la precisión de las irregularidades detectadas por la autoridad aduanera derivado del examen de las mercancías y de los documentos presentados para su despacho y sobre este aspecto, la precisión de todos los datos que hagan posible la identificación particular de cada uno de los hechos u omisiones que conoció la autoridad aduanera, auditores (sic) durante el reconocimiento aduanero y que, en su caso, la llevaron a concluir que existen irregularidades que involucran el incumplimiento de las disposiciones fiscales en materia aduanera, esto es, que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y en su caso, la imposición de sanciones.

NULIDAD LISA Y LLANA. SE ACTUALIZA LA CAUSA DE NULIDAD PREVISTA POR EL ARTÍCULO 238, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CUANDO LA AUTORIDAD ADUANERA OMITE LEVANTAR ACTA CIRCUNSTANCIADA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 46 DE LA LEY ADUANERA. Cuando la nulidad del acto administrativo impugnado se basa en que la autoridad demandada no levantó el acta circunstanciada a que se refiere el artículo 46 de la Ley Aduanera, a fin de asentar las irregularidades de que tuviere conocimiento con motivo del reconocimiento aduanero o al revisar los documentos presentados para el despacho de mercancías, se provoca la nulidad lisa y llana del acto impugnado, conforme al artículo 239, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, toda vez que la autoridad aduanera no ajustó su actuación a lo ordenado por el artículo 46 del ordenamiento legal invocado, configurándose la causa de ilegalidad prevista en la fracción IV, del artículo 238 del código tributario.¹⁴⁵

Tratándose de aquellas actas que forman parte de un acto de privación o de molestia, los datos que se transcriben en ellas deben respetar la formalidad de la circunstanciación, con el propósito de producir certeza jurídica y evitar la posible indefensión del individuo sujeto a investigación. De conformidad con el artículo 38 del CFF, dicha acta deberá contener por lo menos los siguientes requisitos:

¹⁴⁴ Jurisprudencia 2a./J. 102/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, junio de 2007, p. 213.

¹⁴⁵ Jurisprudencia IV. 2o. A.T. J/27, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IX, febrero de 1999, p. 408.

- a) constar por escrito en documento impreso o digital;
- b) señalar la autoridad que lo emite;
- c) señalar lugar y fecha de emisión;
- d) estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate; y e) ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido.

c. Designación de testigos

Deberá requerirse al interesado para que designe dos testigos y señale domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la circunscripción territorial de la autoridad competente para tramitar y resolver el procedimiento en que se actúa, salvo que se trate de pasajeros, en cuyo caso, podrán señalar un domicilio fuera de dicha circunscripción. Se apercibirá al interesado de que si los testigos no son designados o los designados no aceptan fungir como tales, quien practique la diligencia los designará, situación que deberá redactarse en el acta de irregularidades.

En este punto, la designación de testigos refiere a las personas que tuvieron injerencia durante el levantamiento del acta de muestreo, o se deberán designar nuevos testigos. La legislación vuelve a ser omisa respecto a si en este caso podría ser justificable la participación de testigos dado que ya fueron designados durante la practica de los reconocimientos aduaneros.

d. Notificación

Para que se perfeccione un acto administrativo debe ser notificado al administrado. La notificación es el acto de autoridad mediante el cual, de acuerdo con las formalidades legales preestablecidas, se hace saber al contribuyente o a la persona que se reconoce como interesado o a su representante legal autorizado, una resolución judicial o un acto administrativo, estableciendo un vinculo legal, material y formal entre la autoridad y el gobernado.

La notificación es el instrumento que marca el inicio del cómputo de plazos y términos, tanto para dar cumplimiento a una obligación, como para impugnar la determinación administrativa mediante el agotamiento de los medios de defensa.

a) Formas de notificación

Tratándose de la notificación del levantamiento del escrito o acta circunstanciada, la misma debe hacerse personalmente o a través del representante legal (agente o apoderado aduanal), de conformidad con el artículo 152, último párrafo, de la Ley Aduanera, que en el escrito o acta de inicio del procedimiento se deberá requerir al interesado para que señale domicilio para oír y recibir notificaciones.

El artículo citado también prevé en cualquier caso, que el afectado apercibido que de no señalar domicilio, de señalar uno que no le corresponda a él o a su representante, de desocupar el domicilio señalado sin aviso a la autoridad competente o señalando un nuevo domicilio que no le corresponda a él o a su representante, de desaparecer después de iniciadas las facultades de comprobación o de oponerse a las diligencias de notificación de los actos relacionados con el procedimiento, negándose a firmar las actas que al efecto se levanten, las notificaciones que fueren personales se efectuarán por estrados, siempre que, en este último caso y tratándose del reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, se cuente con visto bueno del administrador de la aduana.

Los procedimientos practicados en el reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento, las notificaciones de éstos se entenderán con el agente o apoderado aduanal, así dispuesto expresamente en el artículo 41, fracción III del de la Ley Aduanera, al asumir el carácter de representantes legales del importador o exportador en el despacho aduanero de mercancías.

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

I.- Tratándose de las actuaciones que deriven del despacho aduanero de las mercancías, siempre que se celebren dentro del recinto fiscal.

II.- Tratándose de las notificaciones que deriven del despacho aduanero de las mercancías.

III. Cuando se trate del acta o del escrito a que se refieren los artículos 150 y 152 de esta Ley.

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

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

Excepcionalmente, el escrito de hechos y omisiones o acta circunstanciada deberá notificarse al importador o exportador conforme a lo establecido por los artículos 41,

último párrafo de la Ley Aduanera, 134, fracción primera y 137 del Código Fiscal de la Federación, referente a las notificaciones personales, lo anterior se da en razón de que estamos en presencia de un procedimiento que inicia posterior al despacho aduanero.

Lo anterior se da en función a que el procedimiento de la toma de muestras inicia y deriva del despacho aduanero, como se ha advertido, la toma de muestras se inicia en los reconocimientos con el acta de muestreo formulada por la autoridad fiscalizadora y termina cuando se compulsa el dictamen emitido por la oficina de ensaye, momento en el cual la autoridad decidirá dar por terminado el procedimiento o iniciar otro en el caso de que observe irregularidades. Por esta razón, los artículos 46 y 152 de la Ley Aduanera establecen que se deberá iniciar el procedimiento de determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y, en su caso la imposición de sanciones, lo cual acontece tiempo después de haberse sometido a despacho la mercancía, objeto de análisis.

Esta salvedad se confirma, por que los actos producidos por el acta resultante con base a un dictamen emitido por la Administración Central de Regulación Aduanera, toda vez que en dicho procedimiento la responsabilidad al agente aduanal ha quedado relevada, por disposición del artículo 54, fracción primera, de la Ley Aduanera, no será responsable por el pago de las diferencias de contribuciones, cuotas compensatorias, multas y recargos que se determinen, así como por el incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, si éstos provienen de la inexactitud o falsedad de los datos y documentos que el contribuyente le hubiera proporcionado al citado agente aduanal, siempre que éste último no hubiera podido conocer dicha inexactitud o falsedad al examinar las mercancías, por no ser apreciable a la vista y por requerir para su identificación de análisis químico, o de análisis de laboratorio tratándose de las mercancías que mediante reglas establezca la Secretaría.

b) Plazos para notificar al interesado el acta de inicio del procedimiento

Por disposición legal existen dos momentos en los cuales debe hacerse conocimiento al particular el levantamiento del escrito o acta circunstanciada mediante notificación:

1.- Regla general, no existe un plazo para notificarla después de levantada.

El artículo 152 de la Ley Aduanera alude al principio de inmediatez que rige la actuación de la autoridad, así el levantamiento del acta circunstanciada debe llevarse a

cabo cuando se realicen cualquiera de los actos de fiscalización que se mencionan en dicha disposición.

La legislación es omisa en señalar algún término para la notificación del acta, las autoridades han considerado que a razón de ello no están sujetas a notificarla al efectuar su levantamiento ante la persona que las presenta a despacho, sino en algún momento posterior, lo que violenta las garantías de seguridad y certeza jurídica de los gobernados. Somos enfáticos en afirmar que su notificación necesariamente precisa ser contemporánea a su levantamiento, porque no existe razón suficiente para que ocurra en forma diferente.

2.- Dentro del plazo de 4 meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se reciba el dictamen generado con motivo de la toma de muestras durante el reconocimiento o segundo reconocimiento.

Este plazo tiene su fundamento en la regla 3.7.6 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2010. Como hemos advertido, el levantamiento y notificación del acta circunstanciada o escrito de irregularidades que derive por incidencias en operaciones de mercancías de difícil identificación debe hacerse en tanto se realicen los estudios de laboratorio y se obtengan los resultados correspondientes.

La génesis de dicho plazo, surgió en función de un interesante debate entre los actores afectados por el procedimiento y las autoridades aduaneras que lo ejercieron, el término previsto en la regla citada se estableció para estar acorde a un criterio jurisprudencial de la Segunda Sala de la SCJN emanado de la Contradicción de Tesis número 114/2008-SS, en la cual contendieron criterios acerca del momento en el cual se debía notificar el acta de irregularidades o escrito de hechos u omisiones, una vez que las autoridades hubieran tenido conocimiento del dictamen del laboratorio:

[...] Sobre el particular, se concluye que considerando un plazo razonable, no establecido en forma específica en la ley, la autoridad aduanera cuenta con un plazo de cuatro meses contados a partir de que recibe el resultado del laboratorio, para levantar el acta de hechos u omisiones y notificarla al importador.

Tal decisión se basa partiendo del análisis del procedimiento de muestreo, y las actividades que debe realizar la autoridad, previo al levantamiento del acta circunstanciada.

La aduana debe contar con un plazo después de recibidos los resultados del laboratorio, para revisar si la clasificación arancelaria declarada en el pedimento de importación fue o no la correcta, y así estar en la posibilidad de integrar el dictamen al expediente del reconocimiento de la mercancía.

...

Las consideraciones que se destacan originaron la presente contradicción, consecuentemente debe concluirse que el escrito donde se hacen constar hechos u omisiones, también llamado acta de irregularidades que se debe levantar y notificar tan pronto como la autoridad aduanera tiene conocimiento de los resultados del análisis de

muestras de las mercancías de difícil identificación, en un plazo no mayor a cuatro meses contados desde que se recibe el dictamen pericial definitivo; da legalidad al acto, y evita la incertidumbre del afectado en cuanto a su situación aduanera.

Derivada de la contradicción de tesis, se emitió la jurisprudencia 2a./J. 179/2008:

ACTA DE IRREGULARIDADES DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. DEBE NOTIFICARSE DENTRO DEL PLAZO DE 4 MESES, SIGUIENTES AL MOMENTO EN QUE LA AUTORIDAD ADUANERA RECIBA LOS RESULTADOS CORRESPONDIENTES A LOS ANÁLISIS DE MUESTRAS DE ESAS MERCANCÍAS, Y NO EN EL LAPSO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 67 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El acta de irregularidades que deriva del primer o segundo reconocimiento aduanero de mercancías de difícil identificación, que da lugar a la toma de muestras para su análisis, a que se refieren los artículos 45 y 66 de la Ley Aduanera, debe ser notificada al particular dentro del plazo de 4 meses, contados a partir de que la autoridad reciba el dictamen pericial definitivo o los resultados correspondientes, el cual se estima adecuado y suficiente para que la autoridad realice el acta y la notifique al interesado, a la vez que permite que aquélla cumpla con el principio de inmediatez, para dar legalidad al acto y brindar seguridad jurídica al interesado, lo cual no se lograría con un lapso mayor, pues teniendo conocimiento de la toma de muestras de su mercancía, aquél está en espera de conocer los hechos u omisiones que pudieron haberse advertido, sin que en el caso sea aplicable el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, que establece el plazo de 5 años para que opere la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, en virtud de que no se está dentro del procedimiento aduanero, pues tales facultades tienen lugar con posterioridad a que se notifica el acta de irregularidades con que inicia el procedimiento referido.¹⁴⁶

Del criterio vertido, se advierte que la Segunda Sala resolvió con atino uno de los problemas que se habían suscitado durante la resolución de Amparos Directos durante su Revisión en los Tribunales Colegiados de Circuito, acerca del plazo establecido en el artículo 67 del CFF, de cinco años como término para la emisión del acta circunstanciada una vez que se ha dado parte a la autoridad fiscalizadora el dictamen respectivo, y que posteriormente el criterio fue compartido por la Primera Sala de la SCJN, refiere que “que la existencia de la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales no es un elemento normativo suficiente para convalidar la falta de un plazo en un procedimiento susceptible de culminar con la privación de derechos desde la perspectiva de la garantía de seguridad jurídica”.¹⁴⁷

La reticencia que subyace, es si el criterio establecido de cuatro meses siguientes al día en que la autoridad reciba el dictamen correspondiente pueda realmente eliminar el problema de inconstitucionalidad del procedimiento, referente a la seguridad jurídica en

¹⁴⁶ Jurisprudencia 2a./J. 179/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, t. XXVIII, diciembre de 2008, p. 241.

¹⁴⁷ Véase el ADR 1378/2008 resuelto por la Primera Sala de la SCJN, en la ejecutoria se estableció abandonar el criterio del plazo de cinco años para emitir el acta de irregularidades para suplir un término de temporalidad del procedimiento de fiscalización.

cuanto al establecimiento de plazos, ya que de un breve análisis realizado a la regla 3.7.6 de las RCGMCE para 2010, la que se alinea a lo establecido en la jurisprudencia comentada, nos hemos percatado que sólo se establece un término de cuatro meses para notificar el acta circunstanciada o escrito de hechos y omisiones, pero a partir de recibido el dictamen, lo que ocasiona serías dificultades de interpretación, ya que la autoridad sigue ejerciendo de manera discrecional la recepción del dictamen, diligencia que se da entre autoridades, lo cual puede acontecer en cualquier momento, sin que esté obligada a un término para ello, en suma, la ejecutoria no resuelve del todo o en nada la discusión sobre la inconstitucionalidad de ley.

B. Efectos de la notificación del acta de irregularidades

El efecto general de todo procedimiento incoado, es el deber de resolver. A partir de la notificación del acta de irregularidades ó escrito de hechos u omisiones, se sabe con certeza el cómputo de plazos para el ofrecimiento de las pruebas y alegatos por parte del administrado sujeto a procedimiento, así como determinar con base en aquél primer término el plazo de emisión de la resolución determinante, que pone fin al procedimiento de fiscalización.

a. Etapa de pruebas y alegatos

El estudio de la fase de pruebas y alegatos en el procedimiento de fiscalización requiere con carácter previo, efectuar unas referencias que nos ayuden a situar y centrar la cuestión.

La aplicación del procedimiento de fiscalización no consta, como es bien sabido, de un solo momento, sino que se desarrolla a través de fases sucesivas que son, aunque no necesariamente por ese orden, la de búsqueda de norma aplicable e interpretación en su caso, o fijación de su sentido y la de determinación y apreciación de los hechos.

De acuerdo con el espíritu que anima el artículo 14 constitucional, a fin de que la Ley que establece un procedimiento administrativo, satisfaga la garantía de audiencia debe darse la oportunidad a los afectados para que sean oídos en defensa, antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos, con la única condición de que se respeten las formalidades esenciales de todo procedimiento.

Sobre el particular, el Tribunal Pleno de la SCJN en la jurisprudencia P./J. 47/95, publicada en la Novena Época, del *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo II, diciembre de mil novecientos noventa y cinco, página ciento treinta y tres, de rubro: “FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO”, sostuvo que el debido cumplimiento de la garantía de audiencia que establece el artículo 14 constitucional impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento, que se traducen en los siguientes requisitos:

- 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias;
- 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa;
- 3) La oportunidad de alegar; y,
- 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.

El procedimiento de fiscalización trata de imprimir esa unidad bajo las formalidades señaladas, así observamos que una vez notificada el acta circunstanciada establecida por el artículo 46 de la Ley Aduanera se cumple el primer requisito; la segunda y tercer formalidad se tienen por uno, ya que opera para ambos procedimientos la instancia de “pruebas y alegatos”, y por último; la salvedad referente al dictado de una resolución que contiene la voluntad administrativa se cumple llanamente, bajo las mismas tonalidades de tiempo, modo y lugar.

Ahora bien, la prueba constituye una institución esencialmente vinculada a un importante elemento del acto administrativo que es revestido en la decisión o resolución definitiva, en tanto que la actividad conducente a la acreditación de los hechos que sustentan a la misma:

La prueba es la actividad desarrollada por las partes en el proceso encaminada al convencimiento psicológico del juzgador sobre la realidad de aquellos datos en los que ha de fundar su resolución.¹⁴⁸

La prueba en el procedimiento tiene por fin la propia convicción de la Administración sobre los hechos que integran el presupuesto de su resolución.

La función de los alegatos consiste en otorgar a las partes la oportunidad para expresar sus argumentos sobre el valor de las pruebas practicadas, para demostrar que los hechos afirmados en sus escritos iniciales han quedado probados, y que, en cambio, las

¹⁴⁸ Barrera Rodríguez, Concepción, *La prueba en el procedimiento administrativo*, España, Editorial Aranzadi, 2001, p. 51.

pruebas de la parte contraria no comprobaron los hechos afirmados por dicha parte; pero, además, para manifestar los argumentos jurídicos que demuestren la aplicabilidad de las normas jurídicas invocadas como fundamento de su respectiva acción o su excepción.¹⁴⁹

Esta trascendencia que para la administración tienen los supuestos de hecho de sus decisiones, donde se exige con claridad al órgano que tramita el procedimiento, la realización de oficio de todos los actos de instrucción necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución, resulta fundamental en todo tipo de potestades administrativas.

a) Ofrecimiento, valoración y desahogo de las pruebas

El párrafo tercero del artículo 152 de la Ley Aduanera establece que el ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con lo dispuesto en los Artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación, los cuales prevén a su vez las reglas procedimentales del trámite y resolución del recurso de revocación que procede contra las resoluciones administrativas de las autoridades fiscales y este último precepto a su vez remite al contenido de las reglas que sobre las pruebas se establecen para el procedimiento contencioso administrativo.

Ahora bien, como requisito indispensable del ofrecimiento de pruebas en el procedimiento aduanero deberá formularse por escrito, por disposición expresa del artículo 123 del CFF, y acompañarlo de los siguientes documentos, los cuales podrán presentarse en fotocopia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales; en caso de que presentándolos en esta forma la autoridad tenga indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada:

- I. Los documentos que acrediten su personalidad: poder notarial.
- II. El documento en que conste el acto impugnado: acta circunstanciada.
- III. Constancia de notificación del acto impugnado: excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo. Las autoridades aduaneras

¹⁴⁹ Ovalle Favela, José, "Los alegatos como formalidad esencial del procedimiento", *Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 8, enero-junio de 2003, p. 188.

suelen hacer entrega de la copia del acta levantada al interesado, momento en cual se considera notificado.

IV. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiere podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible.

Para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos.

La autoridad fiscal, a petición del recurrente, recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas.

Cuando no se acompañe alguno de los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente dentro del término de cinco días. Si el promovente no los presentare dentro de dicho término y se trata de los documentos a que se refieren las fracciones I a III, se tendrá por no interpuesto el recurso; si se trata de las pruebas a que se refiere la fracción IV, las mismas se tendrán por no ofrecidas.

La *valoración y desahogo* de pruebas se hará de conformidad con el artículo 130 del CFF, que establece la admisión de toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolucón de posiciones.

No se considerará comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos. Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso.

Harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; pero, si en los documentos públicos citados se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los

expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Cuando se trate de documentos digitales con firma electrónica distinta a una firma electrónica avanzada o sello digital, para su valoración, se estará a lo dispuesto por el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles. Las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad.

Las reglas descritas con antelación ponen de manifiesto la existencia de dos sistemas de valoración de pruebas, uno tasado para la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admiten prueba en contrario y los documentos públicos; y otro conforme a la sana crítica, para la testimonial, la pericial y los restantes medios de prueba.

En este último sistema, el juzgador debe pronunciarse sobre la idoneidad de las pruebas y definir, primero, su efectividad a fin de acreditar los extremos que se pretendan probar y, con posterioridad, examinar aspectos accesorios como la existencia de alguna objeción de la contraparte del oferente.

Si por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, las autoridades adquieren convicción distinta acerca de los hechos materia del recurso, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en este artículo, debiendo en ese caso fundar razonadamente esta parte de su resolución.

En el procedimiento de fiscalización tenemos que, sin necesidad de satisfacer mayores condiciones que la circunstanciación, fundamentación y motivación, la actividad de averiguación y comprobación que se realiza en el curso del mismo por atribución de la aduana, tiene una presunción de valor pleno, el acta circunstanciada levantada según artículo 46 de la Ley Aduanera, tiene la función de su similar 46, fracción I del Código Fiscal de la Federación. Lo que quiere decir que *mutatis mutandis*: “los hechos u omisiones consignados en dicho acto administrativo por las autoridades aduaneras hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas”.

Las autoridades aduaneras deberán tener presente a la hora de la valoración de las pruebas la presunción de inocencia a favor del administrado, garantía elemental en todo el derecho sancionador, impone al órgano administrativo (aduanas) la carga de probar de modo inequívoco los hechos determinantes de la procedencia de la sanción.

Tratándose de la valoración de los documentos con los que se pretenda comprobar la legal estancia o tenencia de las mercancías, cuando la información en ellos contenida deba transmitirse en el sistema electrónico previsto en el Artículo 38 de esta Ley para su despacho, se dará pleno valor probatorio a la información transmitida, “las tecnologías de la información y las comunicaciones ofrecen infinitas y nuevas posibilidades a la actuación administrativa, toda vez que se enumeran hasta cinco campos de acción de la informática en relación con las administraciones públicas: documental, registral, operacional, decisional y de investigación”¹⁵⁰

Para el trámite, desahogo y valoración de las pruebas ofrecidas y admitidas, serán aplicables las disposiciones legales que rijan para el juicio contencioso administrativo federal, a través del cual se puedan impugnar las resoluciones que pongan fin al recurso de revocación, en lo que no se opongan a lo dispuesto en el trámite y resolución del recurso de revocación.

Una ventaja sobre el tema, son los diversos criterios que ha publicado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como el sistema de valoración integral de las pruebas, lo que provoca adminicular los documentos que ostente el expediente administrativo, que en la materia suele conducir a una decisión más justa:

PRUEBAS.- LA AUTORIDAD DEBE VALORARLAS INTEGRAMENTE. Independientemente de que el número de serie de un vehículo es determinante para saber si se trata de un determinado automóvil u otro distinto, además de distinguirlo de todos los demás, el hecho de que la demanda concluya que no se acredita la legal estancia en el país del vehículo propiedad de la enjuiciante, en virtud del error en que incurre esta, al citar de manera equivocada dos dígitos diferentes del mencionado número de serie en el pedimento de importación respectivo, ocasiona un grave perjuicio a la accionante, dado que la autoridad debe valorar de manera integra el material probatorio presentado por la promovente, incluso agotar un procedimiento alterno que aunque no se encuentre previsto en la ley, lleve a las autoridades a determinar si existen elementos suficientes para establecer si el automóvil presentado para su despacho y el descrito en el pedimento de referencia es el mismo, máxime si dentro del plazo concedido para presentar pruebas y alegatos lo que al derecho del demandante convenga, esta ofrezca documentos con los que pretenda acreditar lo anterior, entre los que destaca la factura y los títulos de propiedad correspondientes al vehículo de mérito.- Juicio No. 1470/04-18-01-7.- Resuelto por la Sala Regional del Golfo Norte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 23 de febrero del 2005, por mayoría de votos. Magistrado instructor: José Tapia Tovar.- Secretario: Miguel Martínez Hernández.¹⁵¹

CERTIFICADO DE ORIGEN.- CASO EN QUE SU VALORACION DEBE REALIZARSE EN FORMA ADMINICULADA CON OTROS ELEMENTOS PROBATORIOS, A EFECTO DE CONOCER EL ORIGEN DE LA MERCANCIA. Cuando la autoridad administrativa al valorar el certificado de origen de una mercancía, establezca como única razón para

¹⁵⁰ Bauzá Martorell, Felio José, *Procedimiento administrativo electrónico*, Granada, Editorial Comares, 2002, p. 3.

¹⁵¹ *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Quinta época, Año VI, Mayo 2006, p. 200.

desestimarlo que el mismo fue presentado en un formato no aprobado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que en el campo de adscripción de la mercancía importada no aparece la clasificación arancelaria del producto correspondiente, ello no es suficiente para determinar que no se acreditó el origen de la mercancía a efecto de otorgar el trato arancelario preferencial correspondiente, en razón de que además de examinar en su integridad el certificado de origen, debe relacionarlo con las demás documentales que le fueron aportadas, dado que de la relación estrecha que puedan guardar dichas documentales, se puede advertir sin lugar a dudas la descripción de la mercancía, la fracción arancelaria correspondiente y su origen, por lo tanto resulta necesario que la autoridad analice y valore en forma adminiculada los medios probatorios que se le presenten a efecto de llegar a la plena convicción del origen de la mercancía importada, caso contrario, la resolución que se emita carece de la debida fundamentación y motivación legal. (1) Juicio No. 410/99-08-01-3/99-S1-05-01.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 3 de febrero de 2000, por mayoría de 3 votos a favor y 2 en contra.- Magistrada Ponente: María del Consuelo Villalobos Ortiz.- Secretario: Lic. Horacio Cervantes Vargas.¹⁵²

b) Plazos para el ofrecimiento de pruebas y alegatos

Como regla general, el párrafo segundo del artículo 152 de la Ley Aduanera señala que las autoridades aduaneras otorgaran un plazo de diez días hábiles, contados a partir de que surta efectos la notificación del acta circunstanciada que al efecto se hubiese levantado, para que el contribuyente ofrezca las pruebas y formule los alegatos que a su derecho convenga.

No obstante lo anterior, en algunos casos varía el plazo para ofrecer las pruebas, ejemplo de ello ocurre en las Resoluciones en materia aduanera que se emiten para la interpretación y aplicación de los tratados comerciales, los cuales han sido celebrados por el Estado Mexicano, así tenemos a la regla 25, fracción IV y 27 de la Resolución por la que se establecen las reglas de carácter general relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, publicada en el DOF el día quince de septiembre de mil novecientos noventa y cinco, en donde se establece un plazo de cinco días, previo requerimiento de las autoridades aduaneras, para presentar el documento que compruebe el origen de las mercancías, cuando se haya adjuntado al pedimento un documento defectuoso para que se subsanen las irregularidades detectadas.

Asimismo, la regla 2.4.8 de la Resolución en materia aduanera de la Decisión 2/2000 del Consejo Conjunto del Acuerdo Interino sobre Comercio y Cuestiones Relacionadas con el Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la Comunidad Europea y sus anexos 1 y 2, publicada en el DOF el día treinta y uno de diciembre de

¹⁵² *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Tercera época, Volumen 28, Noviembre del 2000, p. 179.

dos mil dos, se otorga al importador un plazo de diez días contados a partir del día siguiente de la notificación del acta que se hubiese levantado.

Aunado a lo anterior, cabe agregar que en cuanto al ofrecimiento, admisión y valoración de las pruebas, los artículos 152, 153 y 155 de la Ley Aduanera remiten al contenido de los artículos 123 y 130 del CFF y, este último precepto a su vez remite al contenido de las reglas que sobre las pruebas se establecen en el Capítulo y Título relacionados con el procedimiento contencioso administrativo, en torno de este último, la SCJN ha sostenido que no opera la figura de la preclusión procesal en materia de pruebas, según se desprende de la jurisprudencia 2ª./J.69/2001, publicada en la página 223, Tomo XIV, correspondiente a diciembre de 2001, Novena Época, Segunda Sala, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro: CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LAS PRUEBAS DEBEN ADMITIRSE EN EL JUICIO Y VALORARSE EN LA SENTENCIA, AUN CUANDO NO SE HUBIERAN OFRECIDO EN EL PROCEDIMIENTO.

Dentro del ofrecimiento de pruebas pueden solicitarse a la autoridad se lleve a cabo la celebración de una junta técnica consultiva para definir si es correcta o no la clasificación arancelaria manifestada en el pedimento; que deberá realizarse dentro de los tres días hábiles siguientes a su ofrecimiento, así dispuesto por el artículo 150 de la Ley Aduanera y la Regla 3.7.5 de las RCGMCE para 2010, lo cual constituye un procedimiento administrativo gracioso, es decir, su valor probatorio queda a la discreción de las autoridades aduaneras, para que analice cada caso de acuerdo con todas las particularidades que se presenten.

b. Emisión de una resolución administrativa

El procedimiento fiscalizador aduanero termina normalmente por el acto del órgano administrativo en el que se decida la cuestión planteada. Este acto decisor del procedimiento es la resolución administrativa. En esta etapa la autoridad administrativa realiza una importante labor dado que aplica el derecho al caso concreto, al establecer una relación entre los hechos probados por los particulares y la norma que soluciona la situación planteada en el procedimiento.

La resolución que ponga fin al procedimiento deberá decidir todas las cuestiones planteadas por los interesados y de oficio las que deriven del propio procedimiento. La resolución es, por tanto, lo que en terminología tradicional se ha denominado acto

definitivo, y como acto administrativo debe colmar las exigencias legales, entre las que encontramos, la de constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, lugar y fecha de emisión, fundamentación y motivación del acto y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido, todo ello de conformidad con el artículo 38 del CFF.

La resolución es el acto administrativo por antonomasia, en cuanto a través de ella se realiza propiamente la función administrativa, y por lo tanto le será aplicable el régimen jurídico de los actos administrativos. La nota específica que diferencia la resolución de los demás actos administrativos es, precisamente, su contenido. No se trata de un simple acto de trámite, sino de la decisión misma del procedimiento.

De acuerdo al objeto recaudador del procedimiento fiscalizador aduanero, la determinación y cuantificación de los tributos y aprovechamientos, que en su caso se hubiesen omitido, y por el objeto sancionador; la imposición de multas a las que se haga acreedor el sujeto que infrinja las disposiciones expedidas en la materia, sin embargo, también conlleva la declaración de la absolución al afectado de toda responsabilidad.

Por todo ello, el fisco federal deberá apegarse al principio de legalidad y de justicia administrativa. A la hora de trasladar al procedimiento administrativo las garantías procesales no hay que olvidar que, entre ellas, ocupa un lugar destacado el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas.

Antes de las reformas introducidas a la Ley Aduanera, vigentes a partir del 3 de febrero de 2006, el plazo de emisión de la resolución era más o menos claro, ello gracias a diversos criterios jurisprudenciales que vinieron a interpretar los artículos 150 a 153 de la Ley, en donde se había sentado criterio acerca de que el plazo para la notificación de la resolución definitiva recaída al procedimiento constaba de cuatro meses a partir de la notificación del acta que al efecto se hubiese practicado.

AUTORIDADES ADUANERAS. EL PLAZO DE 4 MESES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA VIGENTE HASTA EL 2 DE FEBRERO DE 2006, PARA QUE EMITAN LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO QUE EN ESE NUMERAL SE ESTABLECE, DEBE EMPEZAR A CONTARSE A PARTIR DE LA NOTIFICACIÓN DEL ACTA CIRCUNSTANCIADA QUE AL RESPECTO SE LEVANTE.- La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 39/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, abril de 2006, página 175, sostuvo que el procedimiento previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera alude al principio de inmediatez que, en este supuesto, rige la actuación de la autoridad (el levantamiento del

acta circunstanciada y su notificación deben llevarse a cabo cuando se realice cualquiera de los actos de fiscalización que se mencionan en dicha disposición). Bajo esta perspectiva, tomando en cuenta que el numeral citado no establece cuándo debe iniciar el cómputo del plazo de 4 meses para que las autoridades dicten la resolución que corresponda cuando proceda la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones, cabe señalar que el artículo 180 del Reglamento de la Ley Aduanera sí precisa claramente los alcances del mencionado numeral 152, en tanto establece que el plazo referido se contará a partir de la notificación del acta circunstanciada que al respecto se levante; sin que se justifique la aplicación supletoria de los artículos 134 y 135 del Código Fiscal de la Federación para determinar la forma en que debe llevarse a cabo dicho cómputo, en atención a que no existe omisión alguna en la regulación de aquel supuesto.¹⁵³

En el Decreto por el que se reforman diversas disposiciones de la Ley Aduanera, publicado en el DOF el dos de febrero de dos mil seis, se determina asimilar el cómputo del plazo de los cuatro meses para los procedimientos contenidos de los artículos 150 a 153 de la Ley Aduanera, bajo esta reforma, las autoridades aduaneras emitirán resolución en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente. Se entiende que el expediente se encuentra debidamente integrado cuando hayan vencido los plazos para la presentación de todos los escritos de pruebas y alegatos o, en caso de resultar procedente, la autoridad encargada de emitir la resolución haya llevado a cabo las diligencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes.

La reforma a la Ley Aduanera, ha sido presa de múltiples críticas e impugnaciones a través del juicio de amparo, ya que se ha objetado su constitucionalidad, al no prever en forma concreta el inicio del cómputo de los cuatro meses; lo que viola las garantías de seguridad jurídica.

No se establece una limitación en cuanto al tiempo en que las autoridades aduaneras deben llevar a cabo las diligencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes, lo que implica dejar en estado de inseguridad jurídica al interesado, quien al ser sujeto de investigación por haberse decretado irregularidades, no sabría cuándo la autoridad aduanera llevará a cabo esas diligencias lo que significa dejar a su arbitrio la fecha de inicio del cómputo en que habrá de dictar la resolución respectiva (cuatro meses), lo cual viola en perjuicio del agraviado el principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 16 de la Constitución General de la República, toda vez que al dejar al arbitrio de la autoridad administrativa libre

¹⁵³ Jurisprudencia 2a./J. 206/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, enero de 2007, p. 490.

apreciación para actuar en el dictado de las diligencias para el desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes, goza de atribuciones no restringidas para ejercer sus facultades de comprobación, pues éstas podrían prolongarse por tiempo indefinido mientras no dicte esas diligencias.

En la interpretación respecto del plazo indicado, cuando la autoridad emite la resolución fuera del plazo de cuatro meses, la Segunda Sala determinó en la jurisprudencia 2a./J. 140/2002, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, diciembre de 2002, p. 247, del rubro siguiente: “PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA. LA EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE RECAIGA A ÉSTE, FUERA DEL PLAZO DE CUATRO MESES, PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 155 DE LA LEY ADUANERA VIGENTE EN 1996 Y 153, TERCER PÁRRAFO, DEL MISMO ORDENAMIENTO, VIGENTE EN 1999 Y EN 2000, CONDUCE A DECLARAR SU NULIDAD LISA Y LLANA”.

De no emitirse la resolución determinante dentro del plazo establecido, traerá como consecuencia la nulidad de las actuaciones de la autoridad hacendaria.

La caducidad del procedimiento, entendida ésta como “la terminación anticipada del procedimiento administrativo por su paralización o demora durante el plazo establecido legalmente, como consecuencia del incumplimiento por parte del sujeto responsable de su iniciación de un trámite imprescindible para resolver sobre el fondo del asunto”.¹⁵⁴ Quiere ello decir, que cuando el procedimiento se inicia de oficio, únicamente podrá caducar por culpa de la inactividad o demora de la Administración por el periodo de tiempo que viene fijado en la Ley.

Ello permite pensar que de conformidad con los artículos 152 y 153 de la Ley Aduanera, nos encontramos a una caducidad por causa imputable a la Administración, la cual no sólo opera automáticamente, por mero transcurso del plazo legal, sino que ni siquiera necesita de un acto administrativo que comunique tal circunstancia a los interesados.

En ese sentido, la demora de la autoridad constituye la afectación generada a diferentes bienes jurídicos de los gobernados, por lo que si las autoridades competentes no actúan dentro de los plazos respectivos los actos que emitan en forma extemporánea carecerán de validez, al no cumplirse con el respectivo requisito temporal, y por lo tanto estaremos frente a la caducidad del procedimiento.

¹⁵⁴ Hernández González, Francisco I., *La caducidad del procedimiento administrativo*, Madrid, Editorial Montecorvo, 1998, p. 54.

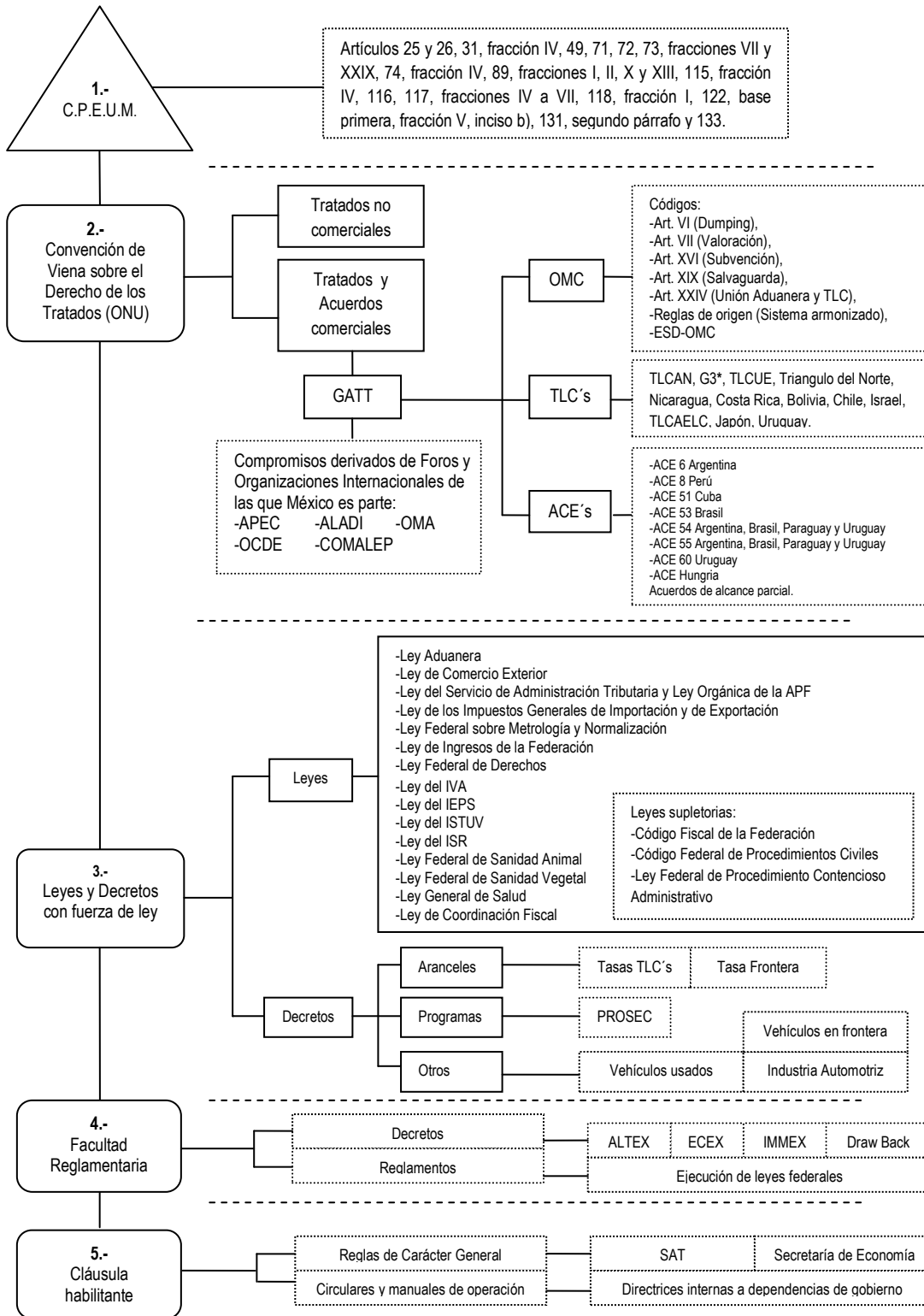
Tradicionalmente el estudio de la caducidad en el ámbito del derecho público se ha realizado desde parcelas o ámbitos muy concretos. “La preocupación fundamental ha sido la de introducir límites temporales al poder público, frente a una inicial resistencia a los mismos, ofreciendo una mayor seguridad jurídica al ciudadano destinatario de la acción administrativa”.¹⁵⁵

La razón de ser de la caducidad es dar certeza jurídica y puntualizar la eficacia de un procedimiento en cuanto al tiempo para no dejar abierta la posibilidad de que las autoridades actúen o dejen de hacerlo a su arbitrio, sino por el contrario, observen y atiendan puntualmente las reglas que establecen cuando nace y cuando concluye una facultad, para no generar incertidumbre y arbitrariedad.

¹⁵⁵ Aguado i Cudolà, Vicenç, *Prescripción y caducidad en el ejercicio de potestades administrativas*, Madrid, Marcial Pons, 1999, p. 17.

ANEXO 1

Estructura constitucional del derecho aduanero.



*El 17 de noviembre de 2006 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se determina que el Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos, la República de Colombia y la República de Venezuela, firmado en la ciudad de Cartagena de Indias, Colombia, el trece de junio de mil novecientos noventa y cuatro, queda sin efectos entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Bolivariana de Venezuela, a partir del diecinueve de noviembre de dos mil seis.

ANEXO 2

Causales del embargo precautorio en materia aduanera*

CAUSAL DE EMBARGO	CARACTERÍSTICAS	CONSECUENCIAS JURÍDICAS	COMENTARIOS
1. Introducción de mercancías por lugar no autorizado.	El medio de transporte queda en garantía.	Infracción de conformidad con el artículo 176, fracción IX, y 177, fracción V, de la Ley Aduanera. De conformidad con el artículo 103 fracción X del CFF, se presume el delito de contrabando.	Presentando carta de porte, se podrá liberar el medio de transporte.
2. Desvío de las rutas fiscales, tratándose de tránsito internacional.	El medio de transporte queda en garantía. La mercancía pasa a propiedad del fisco.	Infracción de conformidad con el artículo 176, fracción VIII de la Ley Aduanera. Se impondrá multa de 70% al 100% sobre el valor de las mercancías. Artículo 178, fracción VII de la Ley Aduanera. De conformidad con el artículo 103 fracción XI del CFF, se presume el delito de contrabando.	Presentando carta de porte, se podrá liberar el medio de transporte.
3. Mercancía transportada en medios distintos a los autorizados	El medio de transporte queda en garantía. La mercancía pasa a propiedad del fisco.	Infracción de conformidad con el artículo 176, fracción VIII de la Ley Aduanera. Se impondrá multa de 70% al 100% sobre el valor de las mercancías. Artículo 178, fracción VII. De conformidad con el artículo 103, fracción XI del CFF, se presume el delito de contrabando.	Presentando carta de porte, se podrá liberar el medio de transporte.
4. Mercancía prohibida	El medio de transporte queda en garantía.	Infracción de conformidad con el artículo 176, fracción III de la Ley Aduanera. Se impondrá multa de 70% al 100% sobre el valor de las mercancías. Artículo 178, fracción III de la Ley Aduanera. De conformidad con el artículo 102, fracción III del CFF, se considera delito de contrabando. De conformidad con el artículo 165 fracciones, II inciso c) y VII inciso c), de la Ley Aduanera es causal de cancelación de patente de Agente Aduanal.	Presentando carta de porte, se podrá liberar el medio de transporte.
5. Incumplimiento de Regulaciones y Restricciones no arancelarias.	El medio de transporte queda en garantía.	Infracción de conformidad con el artículo 176, fracción II de la Ley Aduanera. Se impondrá multa de 70% al 100% sobre el valor de las mercancías. Artículo 178, fracción III de la Ley Aduanera. De conformidad con el artículo 102 del CFF, se considera delito de contrabando. De conformidad con el artículo 165 de la Ley Aduanera es causal de cancelación de patente de Agente Aduanal.	Presentando carta de porte, se podrá liberar el medio de transporte.
6. Omisión de cuotas compensatorias.	El medio de transporte queda en garantía.	Infracción de conformidad con el artículo 176, fracción I de la Ley Aduanera. Se impondrá multa de 70% al 100% sobre el valor de las mercancías. Artículo 178, fracción V de la Ley Aduanera. De conformidad con el artículo 102, fracción I del CFF, se considera delito de contrabando. De conformidad con el artículo 165 fracciones, II inciso b) de la Ley Aduanera es causal de cancelación de patente de Agente Aduanal.	Presentando carta de porte, se podrá liberar el medio de transporte.
7. Incumplimiento de Normas Oficiales.	El medio de transporte queda en garantía.	Infracción de conformidad con el artículo 176, fracción I de la Ley Aduanera. Se impondrá multa de 70% al 100% sobre el valor de las mercancías. Artículo 178, fracción IV.	No aplica cuando se trate de etiquetado de información comercial. Presentando carta de porte, se podrá liberar el medio de transporte.
8. Mercancía ilegal en el país.	El medio de transporte queda en garantía. La mercancía pasa a propiedad del fisco. El resto del embarque quedará en garantía del interés fiscal.	Infracción de conformidad con el artículo 176, fracción X de la Ley Aduanera. Se impondrá multa de 70% al 100% sobre el valor de las mercancías. Artículo 178, fracción IX de la Ley Aduanera. De conformidad con el artículo 102, fracción I del CFF, se considera delito de contrabando. De conformidad con el artículo 165 fracciones, II inciso a) y VII inciso a), de la Ley Aduanera es causal de cancelación de patente de Agente Aduanal.	Presentando carta de porte, se podrá liberar el medio de transporte. En el caso de empresas con programa IMMEX, sólo procederá el embargo del excedente.
9. Mercancía no declarada o excedente.	El medio de transporte queda en garantía. La mercancía pasa a propiedad del fisco. El resto del embarque quedará en garantía del interés fiscal.	Infracción de conformidad con el artículo 176, fracción X de la Ley Aduanera. Se impondrá multa de 70% al 100% sobre el valor de las mercancías. Artículo 178, fracción IX de la Ley Aduanera. De conformidad con el artículo 103, fracción I del CFF, se presume delito de contrabando. De conformidad con el artículo 165 fracciones, II inciso a) y VII inciso a), de la Ley Aduanera es causal de cancelación de patente de Agente Aduanal.	Presentando carta de porte, se podrá liberar el medio de transporte. En el caso de empresas con programa IMMEX, sólo procederá el embargo del excedente.
10. Transportación de mercancías dentro del recinto fiscal sin pedimento aduanal.		Infracción de conformidad con el artículo 176, fracción X de la Ley Aduanera. Se impondrá multa de 70% al 100% sobre el valor de las mercancías. Artículo 178, fracción IX. De conformidad con el artículo 103, fracción I del CFF, se presume delito de contrabando.	
11. Domicilio falso e inexistente.	El medio de transporte queda en garantía. La mercancía pasa a propiedad del fisco. Se requiere forzosamente de una orden emitida por el Administrador General de Aduanas.	Infracción de conformidad con el artículo 176, fracción XI de la Ley Aduanera. Se impondrá multa de 70% al 100% sobre el valor de las mercancías. Artículo 178, fracción X. De conformidad con el artículo 105, fracción XII del CFF, se sanciona con las mismas penas que el delito de contrabando. De conformidad con el artículo 165, fracción III de la Ley Aduanera es causal de cancelación de patente de Agente Aduanal.	Presentando carta de porte, se podrá liberar el medio de transporte.
12. Presentar factura falsa o no localizar al proveedor	El medio de transporte queda en garantía. La mercancía pasa a propiedad del fisco. Se requiere forzosamente de una orden emitida por el Administrador General de Aduanas.	Infracción de conformidad con el artículo 176, fracción XI de la Ley Aduanera. Se impondrá multa de 70% al 100% sobre el valor de las mercancías. Artículo 178, fracción X. De conformidad con el artículo 105, fracción XII del CFF, se sanciona con las mismas penas que el delito de contrabando.	Presentando carta de porte, se podrá liberar el medio de transporte.
13. Subvaluación de mercancías	El medio de transporte queda en garantía. La mercancía pasa a propiedad del fisco.	Infracción de conformidad con el artículo 176, fracción I de la Ley Aduanera. Se impondrá multa de 130% al 150% sobre el valor de las mercancías. Artículo 178, fracción X. De conformidad con el artículo 109, fracción VI del CFF, se sanciona con las mismas penas que el delito de contrabando. De conformidad con el artículo 165 fracciones, II inciso a) y VII inciso a), de la Ley Aduanera es causal de cancelación de patente de Agente Aduanal.	Presentando carta de porte, se podrá liberar el medio de transporte.

*Basado en Moyotl Hernández, Francisca, "Causales del embargo precautorio en materia aduanera", *Defensa fiscal*, México, No. 91, Año VIII, Tomo VII, julio-agosto, 2006, pp. 33-40.

CONCLUSIONES:

PRIMERA.- El procedimiento de la toma de muestras de mercancías realizado durante la práctica de los reconocimientos aduaneros no resiste un análisis a la luz del artículo 16 Constitucional, ya que la legislación que lo regula no prevé un término que limite su temporalidad.

Por ello, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de sus dos Salas, ha resuelto las impugnaciones realizadas por los particulares cuando han sido afectados por el procedimiento estudiado, sentando criterios que ofrecen algo de luz al asunto, pero que desafortunadamente no eliminan el problema de fondo.

El tema se ha centrado en la etapa de emisión o levante del acta circunstanciada o escrito de hechos y omisiones, a partir de que se ha recibido el dictamen correspondiente, dicha obligación nace desde el momento en que la autoridad tiene conocimiento de las infracciones en que incurrió el particular auditado. Sin embargo, no existen en la legislación fiscal, desde nuestra óptica, plazos que sujeten la duración de las facultades de las autoridades aduaneras dentro del procedimiento de fiscalización, que permitan cumplir con los principios de legalidad, seguridad jurídica e inmediatez.

Con base en lo anterior, están presentes dos momentos en los cuales el procedimiento de la toma de muestras durante el despacho aduanero de mercancías es susceptible de lesionar preceptos contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por no contener plazos delimitadores de la duración del procedimiento de fiscalización de las autoridades aduaneras.

El primero de ellos estriba, en la omisión de contemplar un plazo entre el levantamiento del acta de muestreo llevada a cabo durante el despacho aduanero de mercancías por alguna de las Aduanas y la emisión del dictamen de la Administración Central de Regulación Aduanera, además, no existe en la legislación fiscal el cómo deben operar las comunicaciones entre órganos administrativos, provocando un estado de incertidumbre para el gobernado que es afectado con el acto de molestia, no respetando la garantía de seguridad jurídica.

Un segundo escenario que comparte el problema de inconstitucionalidad, radica en el artículo 152 de la Ley Aduanera, el cual contiene una encrucijada para la emisión y notificación de la resolución definitiva que termina el procedimiento de fiscalización, cuando refiere que “las autoridades aduaneras emitirán resolución en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente”, en tanto que se permite la potencialidad de un acto de autoridad encuentre su ejecución indeterminada por el tiempo, y dependiendo el plazo de un elemento que no es

externo, como es el caso que se encuentre integrado el expediente, es necesaria la existencia de un plazo que se inicie a partir del reconocimiento aduanero a la integración del expediente, para que tampoco se genere una incertidumbre al contribuyente, en el sentido de conocer cuál es la fecha y el plazo en que finalizará el procedimiento administrativo, ya que al no tener el plazo cierto desde el reconocimiento aduanero desde luego que se viola la garantía de seguridad jurídica. La redacción vigente del artículo deja entrever serias dificultades de interpretación, lo que limitará en un futuro cercano las facultades de comprobación de las autoridades, al ejercer los distintos procedimientos que se desarrollan con base en este artículo.

SEGUNDA.- Existe violación al ejercicio de la facultad reglamentaria establecida en el artículo 89, fracción I, de la Constitución, ya que el artículo 66 del Reglamento de la Ley aduanera entraña una infracción directa a ésta, por el exceso de los mandatos legales por la disposición reglamentaria relativa y la contenida en la ley reglamentada. Lo anterior, porque dentro del procedimiento de la toma de muestras durante el despacho aduanero de mercancías, regulado por los artículos 44, 45, párrafos primero y último, de la Ley Aduanera, prevén que la toma de muestras podrá efectuarse en el reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento, y el artículo 66 de su Reglamento excede lo dispuesto en la Ley, al contemplar que la toma de muestras pueda realizarse inclusive en la verificación de mercancías en transporte y en la visita domiciliaria.

Nos parece atinado que las autoridades tengan la posibilidad de desarrollar el procedimiento de la toma de muestras dentro de sus facultades de comprobación, siempre que sea compatible con la naturaleza del procedimiento de fiscalización, en lo que no estoy de acuerdo es cuando el Reglamento excede en su alcance jurídico a la Ley, el procedimiento debe respetar los principios inmanentes que postula el Texto Constitucional, esto equivale a una reforma legislativa en cuanto a su desarrollo, lo cual debe hacerse dentro del régimen legislativo, ampliando la facultad para tomar muestras para todas aquéllas facultades de comprobación en las que sea física y jurídicamente posible llevarse a cabo, es equivocado que se amplíen facultades dentro del nivel reglamentario, o aún, en una regla administrativa de detalle.

TERCERA.- Existe inconstitucionalidad dentro del procedimiento de la toma de muestras cuando en el artículo 45, último párrafo, de la Ley Aduanera, establece que se procederá a levantar el acta de muestreo correspondiente, no obstante, el artículo no hace mención sobre la notificación de ésta actuación al contribuyente auditado, lo que produce una violación a la garantía de legalidad jurídica.

Si bien es cierto, que el artículo citado no establece ninguna obligación para que las autoridades notifiquen el acta de muestreo al importador y/o exportador, también lo es que dicha disposición obstaculiza la defensa del particular afectado, porque no podrá desvirtuar eficazmente los hechos u omisiones que la autoridad fiscal estime como incumplimiento de las obligaciones fiscales.

El tono de la discusión es sobre el tema de la garantía de legalidad, no cabe duda que ésta, tiene una finalidad muy clara en la Constitución, que el gobernado sepa exactamente quién puede causarle privaciones o molestias, y cuente con todos los elementos de conocimiento que son necesarios para desplegar una buena y acertada defensa. Ante tales exigencias para el levantamiento del acta de muestreo, la que brinda la certeza al particular de que la muestra tomada y analizada corresponde a la mercancía que efectivamente presentó para su despacho. el establecimiento de la obligación de correrse traslado al directamente afectado a fin de que tenga la certeza jurídica de que el procedimiento de las tomas de muestras respectivas cumplió con los dispositivos legales que lo regulan, aunado a la circunstancia de que en relación al análisis que de las mercancías se efectúe por la autoridad representará el que se determine un crédito fiscal a cargo del importador, y en su caso, se desvirtúe la identificación de la mercancía que tomó en consideración para el trámite de importación de la misma, que lógicamente incide en su esfera jurídica al ubicarlo con motivo del análisis de la muestra tomada de la mercancía en una fracción arancelaria distinta que da lugar a omisión de contribuciones e imposición de las multas que correspondan por la indebida identificación.

CUARTA.- La omisión de la ley para definir que debe entenderse por mercancías de difícil identificación, y más aún, la prevención de un catalogo de mercancías que agrupa las fracciones arancelarias que deban muestrearse en los reconocimientos aduaneros como referencia, en mi opinión parece acertado, lo anterior debido a que debe dejarse como un elemento de discrecionalidad, el que la autoridad aduanera sea la encargada de determinar cuándo una mercancía presenta características físicas y químicas que le obliguen a tomar porciones de ella para analizarla, y por ende, allegarse de elementos de prueba que le permitan avocarse en definitiva sobre su clasificación arancelaria, con el fin de salvaguardar la integridad jurídica del contribuyente auditado como la eficacia del procedimiento fiscalizador.

QUINTA.- Sí los problemas de constitucionalidad siguen presentes, traerán como consecuencia que otros procedimientos administrativos pierdan eficacia, afectando toda la esfera de la función de fiscalización y verificación de la autoridad administrativa, que tiene como fin proteger el

sistema tributario como fuente de recursos para el desarrollo de la actividad financiera estatal que, al mismo tiempo, se traduce en el correcto funcionamiento del sistema económico.

Así tenemos, como ejemplo, a los procedimientos sobre investigación antidumping y los procedimientos sobre eliminación de cuotas compensatorias sobre determinadas mercancías, que se llevan a cabo en el seno de la Secretaría de Economía, en muchos de ellos se resuelve imponer cuotas compensatorias a mercancías que en aduana son consideradas como de difícil identificación,¹ correspondiendo a la aduana vigilar que los importadores cumplan con dichas resoluciones, empleando en la mayoría de las revisiones el procedimiento de toma de muestras en el despacho aduanero de mercancías, y si éste es inoperante causará que los otros procedimientos lo sean también en alguna medida.

SEXTA.- La legislación se revitaliza de los acontecimientos diarios, por ello el sistema aduanero contemporáneo, además de centrarse en el pago del tributo para el intercambio de bienes, ahora corresponderá coadyuvar para que sus procedimientos ayuden a implementar la seguridad nacional, entendida esta como las acciones destinadas de manera inmediata y directa a mantener la integridad, estabilidad y permanencia del Estado Mexicano, el procedimiento de la toma de muestras podría ser una de las figuras jurídicas que contribuyan a la consecución de este fin anhelado, como la preservación de la soberanía e independencia alimentaria, energética, económica, cultural, de salud pública, entre muchas otras áreas, o impidiendo actos tendentes a consumir el tráfico ilegal de materiales nucleares, armas químicas, biológicas y convencionales de destrucción masiva.

¹ Véase por ejemplo las siguientes resoluciones:

1) Resolución final del examen de vigencia de la cuota compensatoria impuesta a las importaciones de sulfato de amonio originarias de los Estados Unidos de América, independientemente del país de procedencia. Esta mercancía se clasifica en la fracción arancelaria 3102.21.01 de la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación. Publicada en el DOF el día 28 de agosto de 2008 y; 2) Resolución final de la revisión de la cuota compensatoria definitiva impuesta a las importaciones de peróxido de hidrógeno originarias de los Estados Unidos de América, provenientes de la empresa Evonik Degussa Corporation. Esta mercancía se clasifica en la fracción arancelaria 2847.00.01 de la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación. Publicada en el DOF el día 18 de diciembre de 2008.

BIBLIOGRAFÍA

- ACOSTA ROMERO, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo*, 17ª ed., México, Porrúa, 2004.
- ABASCAL SHERWELL, Manuel, "Efectos fiscales y Aduaneros en el proceso de maquila", *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, México, núm. 29, 1999.
- AGUADO I CUDOLÁ, Vicenç, *Prescripción y caducidad en el ejercicio de potestades administrativas*, Madrid, Marcial Pons, 1999.
- ARNAIZ AMIGO, Aurora, "Facultades discrecionales del Poder Ejecutivo, según la Constitución", en *Problemas actuales del Derecho Constitucional. Estudios en homenaje a Jorge Carpizo*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1994.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 11ª ed., México, Themis, 2004.
- BALLESTERO ROMÁN, Alfonso J., *Comercio Exterior: teoría y práctica*, 2ª ed., España, Universidad de Murcia, 2001.
- BARRERA RODRÍGUEZ, Concepción, *La prueba en el procedimiento administrativo*, España, Editorial Aranzadi, 2001.
- BASALDUA, Ricardo Xavier, *Derecho aduanero-parte general, sujetos*, Buenos Aires, Ed. Abeledo-Perrot, 2002.
- , "El derecho aduanero y las aduanas frente a la globalización contemporánea", en Fernández Ruiz Jorge (coord.), *Derecho administrativo. Memoria del congreso internacional de culturas y sistemas jurídicos comparados*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005.
- BAUZÁ MARTORELL, Felio José, *Procedimiento administrativo electrónico*, Granada, Editorial Comares, 2002.
- CABELLO PÉREZ, Miguel, *Las aduanas y el comercio internacional*, España, ESIC Editorial, 2000.
- CALERO GARCÍA, María Luz, "La base Imponible en el Derecho Tributario General", en *Cuadernos de Estudios Empresariales*, Revista electrónica, Universidad Complutense de Madrid, No. 6, 1996.
- CARMAN, Michael Dennis, *United States Customs and the Madero Revolution*, Texas, USA, The University of Texas at El Paso, 1976.
- CARPIZO, Jorge, "La interpretación del artículo 133 constitucional", *Boletín mexicano de derecho comparado*, México, UNAM, nueva serie, año II, núm. 4, enero-abril de 1969.
- , y MADRAZO, Jorge, *Derecho constitucional*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1991.
- CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, *Derecho Aduanero*, 9ª ed., México, Porrúa, 2000.
- CASTELLANOS C., Horacio, "Facultades discrecionales y regladas del titular del poder Ejecutivo de sus decisiones en materia de administración pública", *Revista de Administración Pública*, México, nueva época, 1970, núm. 21, noviembre-diciembre, 1970.
- CIURO CALDANI, Miguel Ángel, "Filosofía y sistema del derecho de la integración", *Revista de Filosofía Jurídica y Filosofía Social*, Universidad Nacional Centro de la Provincia de Buenos Aires, Argentina, Instituto de Estudios Jurídicos y Sociales, vol. 29, 2006.

- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 7ª ed., México, Editorial Porrúa, 1976.
- , *Derecho Financiero Mexicano*, 18ª ed., México, Editorial Porrúa, 1994.
- DROMI, Roberto, *El procedimiento administrativo*, Buenos Aires, Ciudad Argentina, 1999.
- ESPINOSA GAVIÑA, Rodolfo, *Procedimiento Administrativo Aduanero*, Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma, 1974.
- FERNÁNDEZ LALANNE, Pedro, *Derecho aduanero*, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1966.
- FIGUEROA NERI, Aimée, "Tributos ambientales en México. Una revisión a su evolución y problemas", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, nueva serie, Año XXXVIII, núm. 114, septiembre-diciembre 2005, México, UNAM.
- FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 23ª ed., México, Porrúa, 1984.
- GALERO RODRIGO, Susana, *Derecho aduanero español y comunitario*, España, Editorial Civitas, 1995.
- GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, "El reconocimiento del derecho administrativo sancionador en la jurisprudencia constitucional mexicana", en FERRER MAC-GREGOR, Eduardo y ZALDÍVAR LELO DE LARREA, Arturo (coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional*, t. XII: Ministerio Público, contencioso administrativo y actualidad jurídica, México, UNAM-IMDPC-Marcial Pons, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2008.
- GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *Procedimiento administrativo federal*, 2ª edición, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1997.
- GUDIÑO PELAYO, J. Jesús, "La Suprema Corte de Justicia y el concepto de autoridad para efectos del amparo. Análisis de una jurisprudencia que posiblemente no lo sea", *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, México, núm. 19, 1988-1989.
- GUERRA AGUILERA, José Carlos, "Del concepto de autoridades. Las vicisitudes de una conocida jurisprudencia inexistente y ahora interrumpida", *Cuestiones Constitucionales*, México, núm. 12, enero-junio 2005.
- HEREDEN, Mathias, *Derecho Internacional Público*, trad. de Marcela Aanzola LI. M., México, Fundación Konrad Aadenauer-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005.
- HERNÁNDEZ, Laura y WITKER, Jorge, 3ª ed., *Régimen jurídico del comercio exterior de México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2008.
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Francisco I., *La caducidad del procedimiento administrativo*, Madrid, Editorial Montecorvo, 1998.
- LÓPEZ OLVERA, Miguel Alejandro, "Los principios del procedimiento administrativo", en CIENFUEGOS SALGADO, D. y LÓPEZ OLVERA, M. (coordinadores), *Estudios en homenaje a don Jorge Fernández Ruiz*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005.
- MANJARREZ RIVERA, Jorge, *La construcción democrática de la rendición de cuentas y fiscalización en la administración pública de México: 1997-2001*, México, Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de Llave, 2003.

- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Edición de la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1979.
- , *Las facultades de comprobación fiscal*, 3ª ed. México, Porrúa, 2005.
- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro y ALONSO MURILLO, Felipe, *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General, 8ª ed., España, Editorial Lex Nova, 2007.
- MIJANGOS BORJA, María de la Luz, "Conceptos generales del derecho financiero", en CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz (coord.), *Derecho financiero*, México, McGraw-Hill-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1997.
- MOYOTL HERNÁNDEZ, Francisca, *El embargo precautorio en materia aduanera*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2005.
- , "Causales del embargo precautorio en materia aduanera", *Defensa fiscal*, México, No. 91, Año VIII, Tomo VII, julio-agosto, 2006.
- y Flores Urbina, Eduardo. A., "Inconstitucionalidad del reconocimiento aduanero", *Estrategia Aduanera*, México, Año 1, núm. 2, marzo 2007.
- y Flores Urbina Eduardo, "Cómo defenderse ante un P.A.M.A.", *Estrategia aduanera*, Año 2, núm. 16, julio 2008.
- NAVA NEGRETE, Alfonso, *Derecho Administrativo*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1991.
- OVALLE FAVELA, José, "Los alegatos como formalidad esencial del procedimiento", *Cuestiones Constitucionales*, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 8, enero-junio de 2003.
- ORLANDO SANTOFIMIO, Jaime, *Acto administrativo. Procedimiento, eficacia y validez*, 2ª ed., Colombia, Universidad Externado de Colombia, 1994.
- OSORIO ARCILA, Cristóbal, *Diccionario de comercio internacional*, Colombia, ECOE Ediciones, 2006.
- PAREDES MONTIEL, Marat. y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *El principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*, México, Porrúa, 2001.
- PELECHÁ ZOZAYA, Francisco, *El Código Aduanero Comunitario y su aplicación en España*, Madrid, Ediciones Jurídicas, S.A., 1995.
- RAMÍREZ GUTIÉRREZ, José Othón, "Concepto y fundamento constitucional del derecho aduanero", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie Año XVIII, No. 53, mayo-agosto 1985, México, UNAM.
- RAZ, Joseph, *La autoridad del derecho. Ensayos sobre derecho y moral*, 2ª ed., México, UNAM, 1985.
- REBOLLEDO HERRERA, Oscar, "Proyección del derecho aduanero en la globalización en un marco tridimensional", en FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge (coord.), *Derecho administrativo. Memoria del congreso internacional de culturas y sistemas jurídicos comparados*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005.
- REYES VERA, Ramón, "Infracciones y delitos aduaneros", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, año 18, núm. 345, enero, 2004.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, "Recaudación de tributos como base de una reforma fiscal" en *Conceptos de reforma fiscal*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002.
- y García Castillo, Tonatiuh, "Diferencias entre impuestos aduaneros de importación y cuotas compensatorias del comercio exterior

- mexicano, en el ámbito del derecho tributario. Reflexiones sobre la constitucionalidad de las últimas”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie Año XXXI, No. 91, enero-abril 1998, México, UNAM.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Oxford University Press, 2002.
- , “Definitividad del procedimiento administrativo fiscal” *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, nueva serie, año XXXIV, núm. 100, enero-abril de 2001, pp. 245-283.
- RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, “El fisco”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, nueva serie, año XXXVI, núm. 106, enero-abril 2003.
- ROHDE PONCE, Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2000.
- RUIZ RODRÍGUEZ, Virgilio, “Autoridad política y bien común”, *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, México, núm. 33, 2003.
- SÁNCHEZ SOTO, Gustavo, “La competencia de las autoridades administrativas”, *Defensa fiscal*, México, No. 91, Año VIII, Tomo VII, julio-agosto, 2006.
- SÁNCHEZ ZARAGOZA, Luis Alberto, “Facultades de comprobación de la autoridad a través del dictamen fiscal”, *Indetec*, México, núm. 92, enero-febrero 1995.
- SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho administrativo*, 12ª ed., México, Porrúa, t. I, 1983.
- SOLÍS FARÍAS, Adolfo, “Rojo operativo en aduanas, inconstitucional”, *Estrategia Aduanera*, México, Año 1, núm. 2, marzo 2007.
- TENA RAMÍREZ, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, 13ª ed., México, Porrúa, 1996.
- TREJO VARGAS, Pedro, *El sistema aduanero de México*, México, Tax Editores Unidos, 2006.
- VALADÉS, Diego, *Constitución y democracia*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2000.
- WITKER, Jorge, *Derecho tributario aduanero*, 2ª ed., México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1999.
- , *Introducción a la Valoración Aduanera de las Mercancías*, México, Mc Graw-Hill-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1998.
- , *Curso de derecho económico*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1989.
- ZEPEDA SALINAS, Erick Roberto, *Nuevos regímenes aduaneros 2002*, 2ª ed., México, Ediciones Fiscales ISEF, 2002.



IMPRENTA DIGITAL

IMPRENTA OFFSET PLOTEO TESIS

Medicina 56, Esq. Medicina

Copilco Universidad

C.P. 04360, Coyoacan, México, D.F.

TEL. 5659 0009

imprentadigital@prodigy.net.mx