

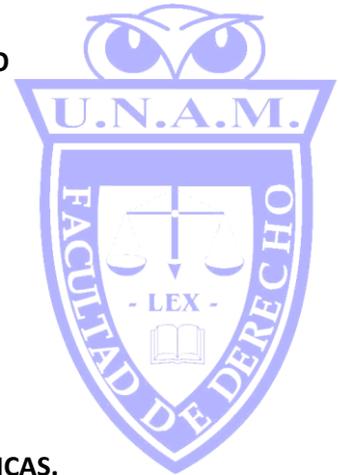


UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

DIVISIÓN DE ESTUDIOS PROFESIONALES

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS.



**PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE ORIGEN PREVISTO EN EL TLCAN Y SUS EFECTOS EN LA
ESFERA JURÍDICO-FISCAL (EL INTERÉS JURÍDICO DEL IMPORTADOR Y SUS EFECTOS COLATERALES).**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA A

RAÚL HIDALGO ZÁRATE

ASESORA: DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.

**CIUDAD UNIVERSITARIA, MÉXICO,
DISTRITO FEDERAL, ABRIL DE 2014.**



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.



A la Universidad Nacional Autónoma de México, por darme la oportunidad de internarme en el mundo jurídico y en mi valiosa profesión.

A la Facultad de Derecho, profesores y amigos de toda la vida.

A mi madre, por estar en cada momento, por su esfuerzo y lucha contra las circunstancias.



A mi padre, por acompañarme en la trayectoria de mi formación personal y profesional.

A mis hermanos, ejemplos de vida.

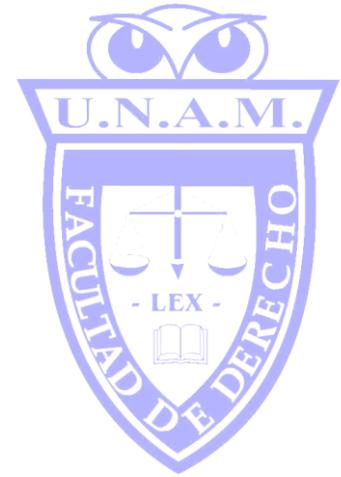
A la Dra. Margarita Palomino Guerrero, por sus enseñanzas y consejos.

Al Dr. A. Armando Lescieur Velasco, guía, modelo y ejemplo profesional.

Al Dr. Miguel Ángel Granados Atlaco, guía, modelo profesional, vida y espíritu.

A la Licenciada Adriana Elisa Williams Márquez, Marisol Morales Mancera y Maricruz Jovanna Yáñez Medina, ejemplos de éxito profesional y por guiarme en la construcción de este proyecto.

A ella, por acompañarme en cualquier circunstancia, por enseñarme la importancia de las palabras.



“En estos momentos recuerdo al Señor de la carreta, y al Vagabundo en San Fernando.”

ÍNDICE:

	Pág.
CAPÍTULO I. FACULTADES DE COMPROBACIÓN EN MATERIA ADUANERA.....	1
1.1 Concepto de aduana.....	1
1.2. Facultades de revisión de las autoridades fiscales y aduaneras.	1
1.3. Visita domiciliaria.....	3
1.3.1. Desahogo de la visita domiciliaria.....	3
1.3.2 Consecuencias jurídicas en caso de entorpecer las diligencias realizadas en visitas domiciliarias.....	6
1.3.3. Prórrogas.....	6
1.4. Revisión de Gabinete.....	7
1.4.1. Desahogo del procedimiento de revisión de gabinete.....	7
1.5. Revisión de mercancías en transporte.....	8
1.5.1. Desahogo del procedimiento de revisión de mercancías en transporte.....	9
1.6. Procedimiento administrativo en materia aduanera (PAMA), artículo 150 y 151 de la Ley Aduanera.....	10
1.6.1 Desahogo del PAMA.....	11
1.7. Procedimiento innominado en materia aduanera. (PIMA).....	17
1.8. Procedimiento administrativo de glosa.....	18
1.9. Procedimiento de verificación de origen del TLCAN (PVO).....	24
1.9.1. Desahogo del PVO.....	25
1.9.2. Notificación.....	26
1.9.3. Resolución del procedimiento de verificación de origen.....	27
1.9.4. Efectos de la resolución y notificación del procedimiento de verificación de origen.	28

CAPÍTULO II. PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE ORIGEN A LA LUZ DEL TLCAN Y 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.....	31
2.1. Procedimiento de verificación de origen (PVO).....	31
2.1.2. Procedimiento.....	32
2.1.3. Notificación.....	33
2.1.4. Desarrollo del PVO en caso de visita.....	35
2.1.5. Desarrollo del PVO en caso de remisión de cuestionarios.....	36
2.1.6. Resolución del PVO.....	36
2.2. Legitimación procedimental del importador en el PVO.....	40
2.2.1. Definición de legitimación.....	41
2.2.2. Interés jurídico del importador en el PVO.....	44
2.2.3. Definición de interés jurídico.....	44
2.3. Criterio y jurisprudencia de la SCJN con relación a los conceptos de legitimación procesal e interés jurídico.....	47
2.3.1. Observaciones.....	49
CAPÍTULO III. MECANISMOS DE DEFENSA DEL IMPORTADOR EN CONTRA DE RESOLUCIONES DETERMINANTES Y DEL PVO.....	51
3.1. Medios de defensa.....	51
3.2. Recurso administrativo de revocación.....	51
3.2.1. Requisitos.....	55
3.2.3. Procedencia.....	55
3.2.4. Tramitación del recurso de revocación.....	57
3.3. Juicio Contencioso Administrativo.....	64
3.3.1. Requisitos.....	66
3.3.2. Procedencia del Juicio Contencioso Administrativo.....	68
3.3.3. Trámite del Juicio Contencioso Administrativo.....	69

3.4. Juicio de Amparo.....	77
3.4.1. Juicio de Amparo Directo.....	81
3.4.1.1. Requisitos.....	82
3.4.1.2. Procedencia del juicio de amparo.....	84
3.5. Medios alternativos de defensa previstos en el TLCAN.....	86
3.5.1. Requisitos.....	87
3.6. Medios de convicción idóneos para hacer efectivos los beneficios arancelarios, previa y posteriormente a la operación aduanera y con motivo de desvirtuar el contenido del PVO.....	90
CAPÍTULO IV. CONSECUENCIAS JURÍDICO-TRIBUTARIAS CON MOTIVO DE LA RESOLUCIÓN QUE NIEGA EL TRATO PREFERENCIAL ARANCELARIO EN EL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE ORIGEN.....	94
4.1. Consecuencias jurídico-tributarias con motivo de la resolución de invalidez de origen para el exportador.....	97
4.2. Consecuencias jurídico-tributarias con motivo de la resolución de invalidez de origen para el importador.....	98
4.3. Incidencia del PVO en la industria nacional.....	102
4.4. Principales problemáticas del PVO con relación a la legislación nacional.....	108
4.5. Origen y sentido del PVO.	118
Conclusiones.	124
Propuesta.....	129
Bibliografía.....	130

GLOSARIO DE TÉRMINOS Y ABREVIACIONES:

Para los efectos del presente trabajo, se entenderá por:

Autoridad verificadora: Administración General de Auditoría de Comercio Exterior; Administración General de Auditoría Fiscal Federal; Administración General de Grandes Contribuyentes.

Autoridad determinante: Administración Central de Contabilidad y Glosa, hoy Administración Central de Operaciones Especiales de Comercio Exterior, Administración Central de Auditoría de Operaciones de Comercio Exterior.

CFF: Código Fiscal de la Federación.

CPEUM: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

DOF: Diario Oficial de la Federación.

LA: Ley Aduanera.

LFPCA: Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

LOTFJFA: Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

PAMA: Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

PIMA: Procedimiento Innominado en Materia Aduanera.

PVO: Procedimiento de Verificación de Origen.

RCGMATLCAN: Resolución por la que se establecen las reglas de carácter general en materia aduanera aplicables al Tratado de Libre comercio de América del norte, publicado en el DOF el 15 de septiembre de 1995.

RCGMCE: Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

RMF: Resolución Miscelánea Fiscal.

SAT: Servicio de Administración Tributaria.

SCJN: Suprema Corte de Justicia de la Nación.

TFJFA: Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

TLCAN: Tratado de Libre Comercio de América del Norte.

Introducción:

Uno de los principales problemas que en éste trabajo se abordan como tema central de estudio, es el referente a los efectos jurídicos que surgen de la realización del PVO y la resolución referente a la negativa del trato preferencial arancelario de conformidad con el TLCAN.

En específico, me refiero a la problemática que se actualiza ante la resolución del PVO y sus principales efectos, como lo es el fincamiento de créditos fiscales a cargo de los contribuyentes (importadores), en su mayoría, a través del procedimiento de glosa regulado en los artículos 152, con relación al artículo 36-A, fracción I, inciso a) y c), ambos de la LA. Debe hacerse especial énfasis en que la resolución que recae en éste último procedimiento es consecuencia inmediata de la resolución por la que se niega el trato preferencial arancelario al exportador, y por ende: la invalidez de los certificados de origen, bajo los cuales el importador realizó operaciones comerciales con el objeto de ser beneficiario de la exención de aranceles o la reducción de alguna tasa.

Surge entonces una problemática constante en los Tribunales del Poder Judicial de la Federación y el TFJFA, así como en la propia sede administrativa, de resolver: ¿Es el importador de mercancías el principal afectado en su esfera jurídica ante la instauración del PVO, así como de la resolución que recaiga en el mismo?

De lo anterior, cabe mencionar que nuestra postura atiende a una conclusión realizada con base en los principios generales del proceso y la doctrina básica que en materia procesal impera en el país; sosteniendo que el importador carece de legitimación procesal en función de la falta de interés jurídico que le asista un cuerpo normativo para impugnar las actuaciones derivadas en el PVO, así como aquellas cuestiones relativas a la notificación del exportador respecto a las actuaciones que del mismo emanen; sin embargo, encuentra su legitimación en un interés que debe calificarse de legítimo.

Se abordó el tema de las facultades discrecionales de las autoridades fiscales y aduaneras. Identificando los principales defectos procedimentales como la ilegal o ausencia de notificación de los actos que derivan del PVO; por otro lado, el uso indiscriminado y violatorio de los derechos humanos y garantías individuales de los gobernados con respecto a la falta de acotación de los plazos y los parámetros de inicio de las facultades de comprobación de las autoridades administrativas con relación al PVO y el procedimiento de glosa.

En el presente trabajo se trataron las diversas facultades de comprobación de las autoridades fiscales, reguladas en la LA, CFF y diversas reglamentaciones referentes a las operaciones de comercio exterior.

Seguidamente, elaboramos un estudio del PVO y su relación con los últimos criterios jurídicos que emanan SCJN; asimismo, se realizó una reseña y crítica a dichos criterios que se pronuncian respecto al interés jurídico que le asiste al importador frente al procedimiento en mención.

En el tercer capítulo, se procedió a estudiar los medios de defensa idóneos de los contribuyentes: ordinarios, extraordinarios y alternativos con los que cuenta el importador ante la imposición de un crédito fiscal como consecuencia de la negativa del trato preferencial arancelario y la invalidez de los certificados de origen que acompañan en las operaciones aduaneras.

Finalmente, una vez expuestos los referidos extremos que han surgido con motivo de la tramitación y resolución dictada en el PVO, se hizo referencia a las diversas consecuencias que afectan a los sujetos de las relaciones fiscales y aduaneras desde diversas perspectivas: la del importador; exportador y autoridades. En el mismo capítulo se agregaron comentarios al respecto de dichas problemáticas y se hizo énfasis en las observaciones de los principales problemas que enfrenta el sistema jurídico mexicano respecto a la ineficacia e ineficiencia de las normas que regulan el PVO, aunado a la trascendencia de dicho tema para efectos tributarios y comerciales, cuestionando de la misma forma los resultados de la normatividad

implementada por el Estado Mexicano, de conformidad con la obligación internacional que adquirió con base en el artículo 511 del TLCAN; sin omitir la inquietud que surge con motivo de la implementación del procedimiento previsto en el artículo 509 del Acuerdo de referencia, como modelo a seguir en la negociación de diversos Tratados de la misma naturaleza celebrados por el Estado Mexicano en los últimos años.

Finalmente se llegó a la conclusión de que todo acto o procedimiento de validación documental aduanera de los importadores, realizados previamente al ejercicio de facultades de comprobación de las autoridades fiscales y aduaneras, deben ser del conocimiento de los contribuyentes con la finalidad de que sea partícipe en su realización y manifieste lo que a su derecho convenga, aunado a garantizar certidumbre jurídica al gobernado y hacer eficaz el principio de justicia pronta y expedita en todos los actos y procedimientos realizados por las autoridades administrativas.

CAPÍTULO I.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN EN MATERIA ADUANERA.

1.1. Concepto de aduana.

La aduana se define como: “el ente estatal encargado de realizar 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 tráficó 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 de comercio exterior...¹”

Aduana es un ente de la Administración Pública Federal, cuya función es ser el filtro de intercambio de las mercancías y medios de transporte por el que se comercializan de un país a otro, siendo su principal función la vigilancia del cumplimiento de las disposiciones en materia arancelaria y no arancelaria, fiscalización de los medios de transporte, régimen aduanero, tráfico aduanero, revisión física y documental de las mercancías, con el objetivo de dar cumplimiento a las políticas fiscales, recaudatorias, técnicas, administrativas y comerciales del Estado.

1.2. Facultades de revisión de las autoridades fiscales y aduaneras.

Conforme al artículo 42 del CFF, artículos 150 y 152 de la LA, las denominadas facultades de comprobación de las autoridades, consisten en actos de molestia por parte de la administración pública que requieren reunir los requisitos del artículo 16 constitucional, y que versan en la observación y verificación del

¹ Trejo Vargas, Pedro, “*El sistema aduanero de México, práctica de las importaciones y exportaciones*”, 2a. ed., México, Editorial Tax, 2006, .p. 139.

cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes de conformidad con el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

La finalidad de las facultades de comprobación de las autoridades es verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y en su caso, determinar créditos fiscales por contribuciones omitidas; asimismo, verificar si hay incumplimiento de las disposiciones fiscales de carácter formal, e incluso, verificar la actualización de algún supuesto de índole penal; así como para proporcionar a otras autoridades información que les sea de utilidad para la verificación del cumplimiento de obligaciones previstas en disposiciones aplicables diversas a las fiscales.

Dentro de las facultades de revisión, analizaremos aquellas en las que comúnmente se detectan irregularidades en materia de comercio exterior o que surgen con motivo del ejercicio de facultades de verificación de origen, en el caso que nos ocupa.

Conforme a las disposiciones previstas en las fracciones II, III y VI, del artículo 52 del CFF, las facultades de comprobación se clasifican en las siguientes:

- ✓ Revisión de gabinete;
- ✓ Visita domiciliaria;
- ✓ Verificación de mercancías en transporte;
- ✓ Revisión de dictámenes financieros emitidos por contador público;
- ✓ Visita domiciliaria en materia del cumplimiento de obligaciones de carácter formal (revisión de documentos que amparen las operaciones y actividades de los contribuyentes, marbetes, entre otros).

Sin olvidar que los créditos fiscales fincados al contribuyente, en el tema en específico que nos ocupa, surgen con motivo del ejercicio de facultades de comprobación del procedimiento de glosa previsto en la LA, en el que abundaremos más adelante.

1.3. Visita domiciliaria.

Con fundamento en los artículos 42, fracción III, 43, 44, 45, 46, 47 y 50 del CFF, la visita domiciliaria es el procedimiento administrativo que tiene como objeto la revisión de la contabilidad, documentos relacionados con la misma, cumplimiento en materia de avisos, aplicación de beneficios fiscales, inventarios y sistemas de asentamiento e inventario de datos concernientes a las operaciones relacionadas con las actividades del contribuyente.

La finalidad de dicho procedimiento es verificar si el contribuyente ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales (formales y materiales), verificación de mercancías, detección de alguna conducta ilegal de tipo penal, así como adquirir información que pueda ser de utilidad para otras autoridades sobre el cumplimiento de obligaciones contenidas en leyes de diversa índole.

El procedimiento en cita se realiza con los contribuyentes, responsables solidarios y terceros relacionados.

1.3.1. Desahogo de la visita domiciliaria.

Dicho procedimiento inicia en sede administrativa con la emisión de una orden de visita domiciliaria, la cual debe contener los requisitos del artículo 38 y 43 del CFF, es decir: nombre de la autoridad ordenadora, lugar y fecha de la emisión, fundamento legal que le confieren facultades a la autoridad, fundamento y motivo del acto administrativo, firma del funcionario, nombre (s) de las persona (s) que actuarán como visitadores con los datos que permitan su plena identificación, lugar (s) en que se realizará la visita domiciliaria, nombre del contribuyente revisado, salvo que se ignore en virtud del ejercicio de facultades de comprobación en materia de comercio exterior.

Asimismo, debe contener los ejercicios fiscales a revisar, impuestos u obligaciones sujetas a la revisión. Deberá constar la orden por escrito y en hoja con signos distintivos de identificación de la dependencia, dirigida al contribuyente en

específico, con el nombre y firma de autoridad responsable, así como del oficio de autorización que acredita la calidad de los visitantes.

Como acto seguido, la visita domiciliaria se desarrolla fuera de la sede administrativa con el acto de notificación de la orden de visita en la que se identificarán los visitantes con el oficio de identificación que emita autoridad competente con nombre, firma y vigencia, así como identificación que contenga vigencia, foto, nombre y firma del que autoriza al visitante.

Ésta diligencia podrá posponerse en caso de que el visitado o su representante no se encuentre en el domicilio en el que se realizará la visita, previa emisión del citatorio que se entregue a la persona que atienda la diligencia, para que el visitado o su representante legal se presente en las instalaciones al día siguiente en el horario señalado en el citatorio. Una vez notificada dicha acta, se inicia el cómputo de doce meses para tramitar y llegar a la conclusión de la visita. Existen casos de excepción, como los señalados en el artículo 46. A del CFF, que prevé los casos en que la visita domiciliaria tendrá una vigencia de:

- ✓ Plazo de 18 meses: Cuando se trate de integrantes del sistema financiero, así como aquellos que consoliden para efectos fiscales de conformidad con el título II, capítulo VI de la Ley del impuesto sobre la renta.

- ✓ Plazo de 2 años: cuando se trate de contribuyentes respecto a los cuales, una vez iniciada la visita domiciliaria, la autoridad fiscalizadora solicite información de autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades de comprobación referentes a las obligaciones contenidas en el artículo 76, fracción IX, 179 y 180 de la Ley de Impuesto sobre la renta. Asimismo, cuando se estén ejerciendo facultades de verificación de origen conforme a lo establecido en Tratados internacionales.²

² Véase el artículo 46-A. del CFF vigente.

Una vez que se notifica la orden de visita se procederá a la designación de 2 testigos, que de no ser señalados por el visitado, la autoridad revisora podrá designarlos sin que dicha circunstancia invalide lo actuado en el procedimiento, siempre y cuando la negativa se asiente circunstanciadamente en la primer acta parcial. Los testigos estarán presentes durante la visita domiciliaria que realice la autoridad revisora, pero podrán ser removidos por ausencia después de iniciada la diligencia,³ por inasistencia y en los casos en que desista voluntariamente de su calidad, procediendo a designarse nuevamente conforme a las reglas ya descritas.

Por cada diligencia que se desarrolle, la autoridad levantará actas parciales, modalidad de actas en las que se señalará y circunstanciará los hechos y/u omisiones observados durante la visita domiciliaria.

Una vez que se inicie la visita se procederá a dar un recorrido por las instalaciones del visitado, en las que de forma obligatoria deberá exhibir a las autoridades su contabilidad, documentos anexos, mercancías y documentos con los que acredite la propiedad, tenencia y legal importación.

Pueden levantarse cuantas actas parciales sean necesarias, incluso podrán levantarse actas complementarias que contengan hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto de los que se tengan conocimiento en el desarrollo de la visita. Una vez que sea levantada la última acta parcial, circunstancia que deberá de hacerse de mención específica porque a partir de ella, el visitado tendrá un plazo de 20 días para que aporte la documentación tendiente a desvirtuar los hechos y/u omisiones detectados, o en su caso, corregir su situación fiscal. Debe mencionarse que tratándose de la revisión de más de un ejercicio o fracción de éste, el visitado podrá solicitar una prórroga por quince días más del periodo probatorio y de alegatos, siempre y cuando los haya solicitado en el primer periodo otorgado.

³ Cfr. Trejo Vargas, Pedro, op. cit., nota 1, p. 248.

Una vez que transcurre el plazo probatorio, la autoridad levantará un acta final, misma que deberá notificarse en términos del artículo 44, fracción II, párrafo segundo del CFF, firmándose por el visitado y los testigos designados.

Levantándose el acta final, la autoridad tendrá el plazo de seis meses a partir de la fecha de notificación del acta final para determinar la situación jurídica del contribuyente, o en su caso, determinar contribuciones omitidas a su cargo. La situación fiscal que se determine deberá de hacerse del conocimiento del visitado dentro de dicho plazo legal, mediante oficio de liquidación.

Existen diversos tipos de actas, entre las que encontramos son: acta parcial de inicio, acta parcial de notificación de oficio de solicitud y recepción de informes y documentación, acta parcial de ampliación de plazos, última acta parcial y acta final.⁴

1.3.2 Consecuencias jurídicas en caso de entorpecer las diligencias realizadas en visitas domiciliarias.

En las visitas domiciliarias, las autoridades podrán asegurar mercancías, así como archiveros, colocar marcas en documentos y contabilidad, cuando los contribuyentes visitados o con quienes se entienda la diligencia, se nieguen o impidan el ingreso de las autoridades al domicilio, existan dos o más libros o sistemas de contabilidad.

1.3.3. Prórrogas.

Los contribuyentes, podrán solicitar en el plazo otorgado para desvirtuar las irregularidades detectadas en la visita domiciliaria, quince días adicionales, siempre que soliciten dentro del periodo otorgado de veinte días y se trate de la revisión de más de un ejercicio o fracción de éste.

Asimismo, los plazos otorgados en caso de revisión de contribuciones, conforme al artículo 179 y 180 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el plazo de

⁴ Cfr. *Ibidem*, p.250.

ofrecimiento probatorio será de dos meses. Podrán los visitados solicitar una prórroga de un mes para poder desvirtuar las irregularidades, siempre que se solicite dentro del plazo otorgado inicialmente.⁵

1.4. Revisión de Gabinete.

Procedimiento regulado en los artículos 42 fracción II y 48 del CFF, que consiste en la revisión en sede administrativa de la contabilidad, así como aquéllos documentos relacionados con la misma; inventarios, facturas, avisos y demás documentación por la que se acredite el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

1.4.1. Desahogo del procedimiento de revisión de gabinete.

Dicho procedimiento inicia con la emisión de una orden de requerimiento de documentos que se le hace llegar al contribuyente, orden que además de contener los requisitos del multicitado artículo 38 del CFF, deberá de indicar los documentos que deberá de exhibir el contribuyente, así como la fecha y lugar de presentación de la documentación que se requiera.

Debe mencionarse que éste procedimiento se lleva cabo en sede administrativa. De lo anterior, la autoridad tiene la facultad de solicitar la exhibición de dictámenes, informes, datos, documentos, presentación de la contabilidad o parte de ella; ya sea del contribuyente, responsables solidarios y terceros relacionados.

Su duración tiene un límite temporal de doce meses, culmina con la emisión del oficio de observaciones notificado al contribuyente, notificación que debe realizarse al dentro del mismo plazo en el lugar señalado por el contribuyente para efectos de su notificación.

Acto consecutivo, el contribuyente tendrá un plazo de veinte días para ofrecer documentación y diversos medios de convicción para desvirtuar los hechos y/u omisiones contenidos en el citado oficio, o en su caso, corregir su situación fiscal.

⁵ Véase artículo 48, fracción VII del CFF vigente.

Al respecto, no se omite mencionar que en la actualidad, el contribuyente debe de ofrecer dichos medios de convicción de manera oportuna, puesto que conforme al reciente criterio de jurisprudencia emitido por la Segunda Sala de la SCJN, el concepto de *Litis abierta* ha quedado acotado en observancia de la obligación prevista para los gobernados en el artículo 16 constitucional, en razón de que la aplicación de dicho principio procesal, no implica una nueva oportunidad para el actor en el juicio contencioso administrativo para ofrecer y exhibir medios de convicción de los que tuvo el momento oportuno de aportar en el procedimiento de origen o en el recurso de revocación.⁶

Por otro lado, las autoridades tendrán un plazo de seis meses para determinar contribuciones omitidas a partir de que fenezca el plazo de ofrecimiento de pruebas otorgado al revisado.

Una vez que fenece el plazo señalado, la autoridad podrá determinar la situación fiscal del contribuyente, cuantificando y liquidando las posibles contribuciones omitidas e imponiendo las sanciones de índole fiscal correspondientes.

1.5. Revisión de mercancías en transporte.

Conforme al artículo 52, fracción V. del CFF, las autoridades podrán revisar las mercancías que sean transportadas en territorio nacional y en sus diversos medios de transporte.

El objeto de dicha facultad es la verificación de mercancías de comercio exterior, más no la situación fiscal de un contribuyente,⁷ este procedimiento será nuevamente sujeto de estudio en el siguiente apartado en cuanto al cumplimiento de obligaciones de carácter aduanero, cuando las mercancías y el medio de transporte es detenido por las autoridades fiscales para efecto de la revisión de la

⁶ Cfr. Segunda Sala de la SCJN, *2a./J.73/2013*, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, libro XXII, tomo I, julio de 2013, p. 917.

⁷ Cfr. Segunda Sala de la SCJN, *2a./J.50/2001*, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XIV, noviembre de 2001, p. 36.

documentación que ampara la propiedad y/o tenencia del medio de transporte como el de la mercancía.

1.5.1. Desahogo del procedimiento de revisión de mercancías en transporte.

Dicho procedimiento inicia con la emisión de una orden de verificación emitida por autoridad competente. Una vez que es detenido el medio de transporte, la autoridad deberá identificarse mediante el oficio de identificación con el nombre del funcionario que la emite, administración ordenadora, firma y vigencia, así como las identificaciones que contengan nombre del funcionario, administración a la que pertenece, foto, firma y vigencia.

Una vez que se notifica la orden de revisión, el propietario o tenedor deberá de poner a disposición de la autoridad la documentación con la cual acredite la propiedad, tenencia o legal importación de las mercancías y del transporte. Acto seguido, se procederá a trasladar el medio de transporte y las mercancías al recinto fiscal más próximo a efecto de desahogar una inspección, haciendo el levantamiento del escrito de hechos y/u omisiones o, en su caso, el acta circunstanciada si se inicia un procedimiento aduanero.

La verificación tiene como objeto la revisión de las mercancías y los documentos que puedan acreditar la propiedad y/o legal estancia de las mismas, los medios de transporte en que son transportadas a través del tráfico terrestre, marítimo, vehículos de procedencia extranjera, así como la revisión de las personas que entran o salen del país y que transitan después de abandonar el recinto fiscal o fiscalizado.⁸

Debe hacerse mención que dicha facultad de comprobación, regularmente, da origen al inicio de otras facultades de comprobación previstas en diverso ordenamiento, como lo es la LA, denominados: PAMA y PIMA.

⁸ Cfr. Trejo Vargas Pedro, op. cit., nota 1, pp. 364-368.

1.6. Procedimiento administrativo en materia aduanera (PAMA), artículo 150 y 151 de la Ley Aduanera.

“Procedimiento administrativo, el cual se sigue en forma de juicio, que inicia con un embargo precautorio de mercancías de comercio exterior a fin de garantizar el interés fiscal o el cumplimiento de ciertos requisitos a que se encuentra sujeta la mercancía para su importación o exportación...”⁹

Conforme a las disposiciones de la LA, el PAMA es el conjunto de actuaciones realizadas por la autoridad aduanera para la verificación física y documental de las mercancías objeto de una operación aduanera, ya sea una vez que se activa el mecanismo de selección automatizada, dando inicio al reconocimiento y/o segundo reconocimiento aduanero; sea que se ejerzan facultades de verificación de mercancías en transporte; finalmente, en su caso, visitas domiciliarias.

Dicho procedimiento únicamente es procedente cuando se actualiza alguno de los supuestos contemplados en el artículo 151 de la LA, originando de inmediato el levantamiento del acta circunstanciada respecto de las mercancías, medios de transporte y revisión de la documentación de ambos para efectos de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, aduaneras, así como aquellas que regulan las medidas y restricciones no arancelarias.

El acta deberá de levantarse el mismo día en que se inician las facultades de comprobación, podrá prorrogarse la diligencia dependiendo del volumen de mercancías a revisar, notificando dicha situación al contribuyente, representante, agente aduanal u obligados solidarios, según sea el caso.

Siendo entonces, un acto administrativo que se rige bajo el principio de inmediatez y debe de entenderse con quien presente las mercancías en el momento de su

⁹ Cisneros García, Juan Rabindrana, *“Procesos y procedimientos fiscales y aduaneros”*, México, Escuela de estudios jurídicos y fiscales Cisneros Rico, S.C., 2011, p. 35.

despacho,¹⁰ o con quien sea responsable conforme a lo dispuesto en el artículo 1 de la LA.

1.6.1 Desahogo del PAMA.

El citado procedimiento inicia con el levantamiento del acta inicial de embargo, en la que se identificarán las autoridades que practiquen la diligencia, los hechos y circunstancias que motivaron el levantamiento del acta, la descripción, naturaleza y características que sirvan para identificar las mercancías.

Una vez que se levanta el acta de inicial de embargo, se procederá a solicitar al responsable la designación de dos testigos, en caso de omisión la autoridad deberá designarlos haciendo constar dicha circunstancia.

Así también, el responsable deberá de señalar domicilio para efectos de notificación de los actos y resoluciones dictados en el procedimiento; en caso de no hacerlo, señalar uno diverso o inexistente de él o su representante, oponerse a las diligencias de notificación posteriores al levantamiento del acta, desaparecer del domicilio señalado, desocupar el domicilio señalado sin aviso a la autoridad competente, cambiar de domicilio fiscal o del representante sin previo aviso, desaparecer después de iniciadas las facultades de comprobación o negarse a firmar las actas relacionadas con el procedimiento, las notificaciones personales se realizarán por estrados.

Emitido y notificado el escrito de hechos y/u omisiones por parte de la autoridad aduanera, se procederá a otorgar un plazo de diez días al importador para efectos de que aporte pruebas y alegatos a efecto de desvirtuar el contenido del oficio levantado por la autoridad aduanera.

Dentro de las probanzas que el responsable puede ofrecer, éstas son todas aquellas que prevé el artículo 123 del CFF, asimismo el artículo 150 de la LA prevé el ofrecimiento de una junta técnica consultivo, quien tendrá la función de

¹⁰ Cfr. Segunda Sala de la SCJN, 2a./J.39/2006, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Abril del 2006, p.175.

determinar la correcta clasificación arancelaria, cuando por dicho motivo se embarguen mercancías; dicha probanza deberá de desahogarse dentro del plazo de tres días hábiles siguientes a la fecha de su ofrecimiento.

Venciéndose el plazo procesal de ofrecimiento de pruebas y formulación de alegatos, sin mediar diligencia pendiente por desahogar, la autoridad contará con un plazo de cuatro meses para la emisión de la resolución del procedimiento, reiterando que implica consigo la notificación de la misma.

Se hace la precisión de la diferencia que existe entre el PAMA y el PIMA del artículo 152 de la LA, misma que radica en que el PAMA se suscita la figura jurídica del embargo de mercancías provisional o precautoria por la actualización de alguno de los supuestos del artículo 151 de la Ley Aduanera, entre ellos:

- ✓ Cuando las mercancías se introduzcan en el país por lugar no autorizado, como los casos de contrabando.
- ✓ Al momento en que los transportes de mercancías (transito internacional de mercancías) no sigan las rutas determinadas en las disposiciones fiscales contenidas en las RCGMCE.
- ✓ Cuando las mercancías sean trasladadas en medios de transporte no autorizados, como en los casos de transporte de mercancías por medio de vehículos de empresas transportistas en los registros que prevé el artículo 127 de la Ley Aduanera.
- ✓ Al importarse mercancías prohibidas.
- ✓ En los casos en que se realice operaciones aduaneras y las mercancías no cumplan con las disposiciones en materia de regulaciones no arancelarias, como las contenidas en la Ley de Comercio, NOM`s, NMX`s, medidas sanitarias o técnicas diversas contenidas en resoluciones decretadas por las autoridades de la administración pública.

- ✓ Asimismo se embargarán las mercancías en los casos de no haberse cubierto el pago de cuotas compensatorias.
- ✓ Conforme a lo dispuesto en la fracción III y IV del artículo 151 de la Ley Aduanera, de no acreditarse con la documentación aduanera correspondiente la legal estancia de la mercancía.
- ✓ Cuando no se acredite la legal tenencia o estancia en el país de vehículos importados temporalmente en una región, franja fronteriza o en el resto del país y estos no sean conducidos por su propietario, familiares u otras personas siempre y cuando viaje en dicho transporte el primero en mención.
- ✓ Así también procederá el embargo respecto a mercancías no declaradas por pasajeros así como el medio de transporte, siempre que se trate de vehículo destinado a uso particular o en caso de ser servicio público, éste sea destinado al uso exclusivo por el pasajero o no preste el servicio normal de ruta.¹¹
- ✓ Si del primer reconocimiento, segundo reconocimiento o verificación de mercancías en transporte, se detecta mercancía no declarada¹² o excedente en más de un 10 % del valor total declarado en la documentación aduanera que se exhiba y ampare a las mercancías.
- ✓ Si de introducirse medio de transporte con mercancías en el recinto fiscal y el transportista no cuente con el pedimento correspondiente para realizar el despacho de las mismas; sin embargo, no procederá el embargo del medio de transporte en los casos en que se exhiba la carta porte al momento del

¹¹ Cfr. Trejo Vargas Pedro, op. cit., nota 1, pp. 406-407.

¹² Cfr. Ibídem, pp. 405-406.

acto de comprobación y se deposite la mercancía en el recinto fiscal o fiscalizado.

Debe mencionarse que los medios de transporte podrán ser embargados para efectos de garantizar los créditos fiscales que surjan con motivo de las mercancías transportadas en el mismo, de no contar con la carta de porte citada podrá sustituirse el embargo sobre el medio de transporte, siempre y cuando se encuentre debidamente acreditada su estancia en el país.

- ✓ Cuando de la documentación exhibida durante el despacho aduanero se desprenda que el nombre, razón o denominación social del proveedor, así como el domicilio del proveedor o domicilio fiscal del importador, sean falsos o inexistentes.
- ✓ También procederá el embargo de mercancías en los casos de que no se pueda encontrar al proveedor en su domicilio en el extranjero señalado.
- ✓ Cuando la factura y demás anexos al pedimento de importación sean falsos.
- ✓ Cuando el valor declarado en el pedimento de importación sea inferior a un 50% o más del valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme al artículo 72 y 73 de la LA.

Conforme a las fracciones VI y VII del artículo 151 de LA se requerirá de una orden del Administrador de la Aduana o suplente para que proceda el embargo de mercancías.

Respecto a las fracciones I a VII del artículo citado anteriormente, el medio de transporte se embargará como medio de garantizar los créditos fiscales, salvo que se cumpla con lo dispuesto en el artículo 158 de la LA y artículo 181 del RLA.¹³

¹³ Cfr. *Ibidem*, p. 408.

No podrá ser embargado el medio de transporte cuando con ellos se dañen las instalaciones de los recintos fiscales, únicamente se hará su retención para garantizar su pago y las multas impuesta por dicha infracción.

Debe mencionarse que el embargo trabado sobre las mercancías, tiene la característica de una medida precautoria, pues “se trata de impedir que circulen en territorio Nacional mercancías de importación o exportación prohibidas, restringidas, o las que se internen sin acreditar su estancia legal en el país”.¹⁴

Al respecto, se hace la precisión de que el PAMA puede iniciarse ya sea durante el despacho aduanero una vez que sea activado el sistema de selección automatizado, en el caso de que el mecanismo indique luz roja, dando paso al reconocimiento aduanero; así también, podrá ser objeto de revisión la mercancía en un segundo reconocimiento, tal y como lo señala el artículo 44 de la LA. Dicho “examen”¹⁵ de las mercancías tiene como finalidad verificar la certeza de lo declarado en el pedimento de importación y la mercancía presentada en el despacho aduanero.

No se omite señalar que de ser o no seleccionado en el mecanismo de referencia, las facultades de comprobación de la autoridad aduanera y fiscal no se extinguen, puesto que no es aplicable lo dispuesto por el artículo 36 del CFF, por lo que si las autoridades omiten objetar el valor de mercancías o los documentos e información adicional que las amparan, no se entenderá que existe una resolución favorable para el particular responsable.¹⁶

Otro momento en que puede iniciarse el PAMA, es al ejercerse facultades de comprobación como: revisión de mercancías en transporte y visita domiciliaria bajo los lineamientos del artículo 155 de la LA. Conforme a lo dispuesto por el artículo 155 de la LA, el PAMA se levantará con un acta de inicio si durante el desarrollo de una visita domiciliaria se encuentran mercancías cuya estancia sea ilegal en el

¹⁴ Venegas Álvarez Sonia, “*Derecho fiscal*”, 2a. ed., México, Oxford, 2010, p. 677.

¹⁵ Cfr. Cisneros García, Juan Rabindrana, op. cit., nota 9, p. 39.

¹⁶ Cfr. Ibídem, p. 37.

país o se actualice alguno de los supuestos del artículo 151 del mismo ordenamiento, por lo que es de fundamental importancia señalar que de encontrarse alguna irregularidad en materia de comercio exterior, el acta inicial de embargo hará las veces de acta final de la visita domiciliaria, únicamente por lo que respecta a revisión de contribuciones de comercio exterior y cuotas compensatorias.

Se hace mención de que no es aplicable supletoriamente el CFF en cuanto a este procedimiento en caso de levantarse el acta de embargo durante una visita domiciliaria, puesto que el PAMA se agotará en sus mismos términos y bajo las disposiciones de la LA. No obstante, por jurisprudencia de la Segunda Sala de la SCJN, 2a./J.47/2003,¹⁷ otorga una naturaleza “declarativa” a los datos que se consignen durante el desarrollo de dicha visita domiciliaria de encontrarse irregularidades que den motivo al levantamiento del PAMA, de ahí que para dicho supuesto no exista preclusión procesal en materia de ofrecimiento de pruebas y alegatos una vez que haya vencido el plazo de los 10 días otorgados por la LA.

Se señala que el embargo precautorio podrá ser sustituido, siempre y cuando la mercancía no se encuentre en alguno de los supuestos del artículo 183-A de la LA, y la sustitución de la garantía cumpla con los lineamientos del artículo 86-A del mismo ordenamiento; es decir, mediante depósito efectuado en cuentas aduaneras de garantía, por un monto igual a las contribuciones y cuotas compensatorias que se causarían por la diferencia entre el valor declarado y el verdadero valor de las mercancías.¹⁸

Por último, debe señalarse cuál es la diferencia¹⁹ entre el embargo y la figura jurídica del que denomino “decomiso aduanero” previsto en el artículo 183-A de la LA. Lo anterior, en razón de que el embargo es provisional y sus efectos se

¹⁷ Cfr. Segunda Sala de la SCJN, 2a./J.47/2003, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, junio de 2003, p. 282.

¹⁸ Cfr. Witker, Jorge y Bello, Nohemí, “La valoración aduanera en el comercio exterior de México”, México, Porrúa, 2010, pp. 110 -112.

¹⁹ Cfr. Ídem.

mantienen vigentes durante la tramitación del PAMA; mientras que el segundo, es una sanción establecida en la Ley Aduanera que tiene un efecto definitivo y cuya consecuencia es la extinción de la propiedad de las mercancías.

1.7. Procedimiento innominado en materia aduanera. (PIMA)

El procedimiento administrativo innominado en materia aduanera²⁰ es aquél que surge con motivo de la verificación física y documental de las mercancías objeto de una operación aduanera, en los mismos términos que se realiza el PAMA, salvo por la diferencia de que no ha lugar el embargo de mercancías.

Dicho procedimiento se encuentra regulado por el artículo 152 de la LA, tiene la única finalidad de determinar contribuciones omitidas, imposición de sanciones y verificación del cumplimiento de disposiciones aduaneras formales y materiales.

El PIMA también consta de una etapa en la que se levanta un acta circunstanciada de hechos y/u omisiones. Acto seguido, se notificará la misma al responsable y la mercancía podrá despacharse, continuando la tramitación del procedimiento para el efecto de que en un plazo procedimental de diez días, se aporte el material probatorio y se esgriman alegatos para desvirtuar el contenido del oficio de hechos y/u omisiones.

Venciéndose el plazo probatorio y sin mediar diligencia pendiente por desahogar, la autoridad contará con un plazo de cuatro meses para dictar y notificar la resolución recaída al procedimiento.

Particularmente, siendo realizado de manera expresa este procedimiento, puede llegar a suceder que las autoridades aduaneras decidan solicitar informes a diversas autoridades o realizar la toma de muestras de las mercancías, necesarias para su análisis en los casos de que las mismas sean de difícil identificación para determinar su clasificación arancelaria.

²⁰ Cfr. Cisneros García, Juan Rabindrana, op. cit., nota 9, p. 37.

No hay que olvidar que el artículo 152 de la LA vigente en el año 2006, fue declarado inconstitucional por jurisprudencia emitida por el Pleno de la SCJN,²¹ únicamente por cuanto hace a la suspensión del procedimiento con motivo del envío de muestras a laboratorio para su análisis.

Siguiendo la misma guisa procedimental y con fundamento en el artículo 144, fracciones II y XV, con relación al numeral 36-A, fracción I, incisos a) y c) de la LA, también puede instaurarse el PIMA en su modalidad de glosa,²² en el que abundaremos en las siguientes líneas.

1.8. Procedimiento administrativo de glosa.

“Procedimiento que consiste en la revisión que realiza en sus propias oficinas la autoridad aduanera de los pedimentos de importación y demás documentos anexos al mismo, presentados por los importadores o exportadores durante el despacho aduanero de las mercancías, con el propósito de comprobar la correcta determinación y pago de las contribuciones y aprovechamientos de comercio exterior, así como el cumplimiento de restricciones y regulaciones no arancelarias.”²³

Aunque la LA no prevé expresamente dicha facultad de comprobación, debe entenderse como un procedimiento que se gestiona en sede administrativa, algunas disposiciones del Reglamento del SAT hasta el año 2013 hacían referencia a la actividad revisora documental por parte de las autoridades aduaneras por la entonces Administración Central de Contabilidad y Glosa, pero no preveían las circunstancias de tiempo, modo y lugar para desarrollarse dicho procedimiento, fundamentando su incoación con base en el artículo 36-A, fracción I, incisos a) y c), y 152 de la LA.

²¹ Cfr. Pleno de la SCJN, *P./J.4/2010*, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXI, febrero de 2010, p. 5.

²² Cfr. Cisneros García, Juan Rabindrana, *op. cit.*, nota 9, p. 53.

²³ Cfr. Trejo Vargas, Pedro, *op. cit.*, nota 1, p. 77.

Al respecto, la Administración General de Aduanas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 del Reglamento del SAT, tiene las siguientes facultades:

“Artículo 11.

(...)

XVIII.- Revisar los pedimentos y demás documentos exigibles por los ordenamientos legales aplicables a los consignatarios, destinatarios, propietarios, poseedores o tenedores, en las importaciones y los remitentes en las exportaciones, así como a los agentes o apoderados aduanales, para destinar las mercancías a algún régimen aduanero; verificar los documentos requeridos y determinar las contribuciones, aprovechamientos y accesorios, así como imponer sanciones y, en su caso, aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente, de que tenga conocimiento con motivo de la revisión practicada en los términos de esta fracción.”²⁴

En este mismo sentido, la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, debe ajustarse a lo siguiente:

“Artículo 36 Bis.

(...)

XX.- Revisar los pedimentos y demás documentos exigibles por los ordenamientos jurídicos aplicables a los consignatarios, destinatarios, propietarios, poseedores o tenedores, en las importaciones y los remitentes en las exportaciones, así como a los agentes o apoderados aduanales, para destinar las mercancías a algún régimen aduanero.”²⁵

²⁴ Véase artículo 11 del Reglamento del SAT vigente.

²⁵ Véase artículo 36 Bis del Reglamento del SAT vigente.

Por otro lado, el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito se ha pronunciado sobre la existencia de dicho procedimiento, conforme a lo expuesto en la siguiente tesis de jurisprudencia:

“ACTA CIRCUNSTANCIADA. LAS AUTORIDADES ADUANERAS NO ESTÁN OBLIGADAS A LEVANTARLA, CUANDO SE DETECTAN IRREGULARIDADES EN LA DOCUMENTACIÓN DE MERCANCÍAS IMPORTADAS CON POSTERIORIDAD AL DESPACHO.

De una recta interpretación del artículo 152 de la Ley Aduanera vigente en mil novecientos noventa y seis, conduce a determinar que cuando las autoridades aduaneras al ejercer sus facultades de comprobación fiscal detecten que en el pedimento de importación se declararon datos inexactos, procederán directamente a la determinación de las contribuciones omitidas, sin necesidad de levantar el acta circunstanciada a que se refiere el artículo 150 de la citada ley, puesto que al detectarse las irregularidades en la revisión que la Unidad de Informática, Contabilidad y Glosa de la aduana realiza a la documentación de la mercancía importada con posterioridad al despacho de las mismas, la autoridad aduanera ya no está en posibilidades de llevar a cabo el embargo precautorio a que se refiere el diverso numeral 151 de la ley en comento, que es en los casos en que debe levantarse el acta circunstanciada.”²⁶

Se precisa que el objeto del procedimiento de glosa se funda en el artículo 144, fracción II de la LA, y versa en la revisión de la documentación presentada en el despacho aduanero y como acto posterior al desaduanamiento libre.²⁷ Quedando

²⁶ Cfr. Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, V.2o. J/43, Materia: Administrativa, Novena Época, Semanario Judicial de la federación y su Gaceta, Tomo VIII, Noviembre de 1998, p. 407.

²⁷ Cfr. Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, IV.2o.A.T. J/26, Materia: Administrativa, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IX, Febrero de 1999, p.401.

supeditadas las facultades de la autoridad a las disposiciones aplicables en materia de caducidad de las facultades de comprobación, conforme a lo dispuesto en el artículo 67 del CFF.

Esta facultad de comprobación versa en la revisión de la documentación que la autoridad tiene en sus archivos y registros, sin que medie previa notificación al contribuyente de su instauración o del motivo de su incoación. Sin embargo, de encontrarse irregularidades a partir de la revisión de los pedimentos de importación y documentación anexa,²⁸ se emite un escrito de hechos y/u omisiones en observancia a lo dispuesto en el artículo 152 de la LA, iniciándose formalmente el PIMA.

El procedimiento de glosa consiste en la revisión legal y aritmética de la información contenida en los pedimentos de importación y documentos anexos, con la finalidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones materiales o formales previstas en la LA, así como de las diversas disposiciones que regulan el comercio exterior: medidas y restricciones no arancelarias.²⁹

Una vez que sean detectadas las irregularidades, la autoridad aduanera procederá a emitir y notificar un escrito de hechos y/u omisiones, independientemente de que las mercancías tuvieran que haber sido embargadas por actualizarse alguno de los supuestos del artículo 151 de la LA.³⁰

Comúnmente la autoridad aduanera realiza, previa o durante el procedimiento de glosa, la incoación del PVO, y a partir de los resultados que deriven del último se determina la situación fiscal del contribuyente al identificar, regularmente, que los certificados de origen son inválidos o el contenido de las mercancías que amparan dichos documentos no cumplen con el valor del contenido regional para

²⁸ Cfr. Martínez Becerril, Mario, *“Facultades de comprobación, procedimiento administrativo en materia aduanera y medios de impugnación”*, México, Tax, 2010, pp. 77-78.

²⁹ Cfr. Witker, Jorge y Piña Mondragón, José Joaquín, *“Régimen jurídico de comercio exterior”*, México, Producción editorial MPC editores S.C., Instituto de Investigaciones Jurídicas - UNAM, 2010, pp. 125 - 130.

³⁰ Cfr. Trejo Vargas, Pedro, op. cit., nota 1, p. 371.

beneficiarse del trato arancelario preferencial, de conformidad con las reglas de origen.³¹

Una vez que se identifican los errores en el contenido de los pedimentos de importación con relación a la documentación anexa, o se identifiquen propiamente errores o falsedad en los datos de los anexos, la autoridad emite un oficio de hechos y/u omisiones, conforme a lo previsto en el artículo 154 de la LA, otorgando un plazo de diez días al contribuyente para ofrecer pruebas y esgrimir alegatos tendientes a desvirtuar el contenido del oficio de referencia.

Finalizado el plazo, sin mediar diligencias por desahogar, la autoridad cuenta con cuatro meses para emitir una resolución por el que se determine la situación fiscal del contribuyente.

Debe mencionarse que este procedimiento se estudia a la par del PVO, puesto que las autoridades aduaneras durante los últimos cuatro años, han detectado comúnmente irregularidades en la glosa de documentos respecto a los siguientes puntos:

- ✓ Error en el asentamiento de datos en el pedimento de importación con relación a los documentos anexos.
- ✓ Error en el asentamiento de datos en el pedimento de importación con relación a los datos fiscales del importador y/o exportador.
- ✓ Irregularidades de los documentos anexos, como en el caso de los certificados de origen, ya sea porque no fueron llenados conforme a los requisitos legales o porque se detectó alguna irregularidad respecto a su contenido.

³¹ Cfr. Witker, Jorge, *“Las Reglas de origen en el comercio internacional contemporáneo”*, [en línea] México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2005, [citado 02/10/2013], formato html., disponible en internet: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1597>, ISBN 970-32-2412-1, pp. 211-212.

- ✓ Irregularidades detectadas en los certificados de origen con motivo del asentamiento de datos, falsedad u omisiones respecto a los campos de llenado.
- ✓ Irregularidades en los certificados de origen con motivo de haber sido declarado inválido mediante resolución dictada en el PVO.

Generalmente, en la práctica, se puede observar que la mayoría de los procedimientos de glosa tienen como antecedente inmediato las diligencias y resoluciones de los PVO.

Notoriamente, la facultad de comprobación de glosa se realiza con posterioridad al despacho aduanero y sin presencia de las mercancías, tiene como objeto la verificación de mercancías o la documentación que se acompaña para la realización de operaciones de exportación o importación. Lo anterior, con base en la reserva de las facultades de comprobación de las autoridades, bajo los lineamientos aplicables del artículo 67 y 146 del CFF.

El objeto del procedimiento de glosa, versa sobre la documentación siguiente:

- Pedimento de importación.
- Facturas.
- Permisos previos.
- Certificados de producción.
- Certificados de Origen.
- Otros documentos.

Conforme al tema central de este trabajo, las autoridades realizan una verificación de la documentación que ampara mercancías de las que se solicita un trato preferencial arancelario, beneficio que surge de los Tratados Internacionales como el acuerdo comercial contemplado en el TLCAN.

Por último, debe hacerse la precisión de que el PIMA en su modalidad de glosa se distingue del PIMA y PAMA, puesto que éstos dos últimos se llevan a cabo una vez que se activa el mecanismo de selección automatizado, dentro del reconocimiento o segundo reconocimiento en la aduana; o una vez que se traslada el medio de transporte con las mercancías al recinto fiscalizado al realizarse la verificación de mercancías en transporte; o en su caso, al levantarse el acta de inicio de PAMA durante una visita domiciliaria.

No se omite mencionar que en el procedimiento de glosa se pueden detectar diversas irregularidades que propiamente se identifican en los referidos procedimientos; reiterando que en el procedimiento de glosa no se cuenta con la disposición física de las mercancías, sino únicamente con la documentación con la que se realizó la operación aduanera.

1.9. Procedimiento de verificación de origen del TLCAN (PVO).

De conformidad con el artículo 506, párrafo 1 del TLCAN con relación a la regla 39 de la RCGMATLCAN, el PVO es un procedimiento administrativo que se sigue en forma de juicio, con la finalidad de determinar si un bien proveniente de la región del TLCAN califica como originario, y por ende, si es susceptible de ser beneficiado del trato preferencial arancelario negociado por los Estados parte de la región del TLCAN. Procedimiento que se tramita por parte de la autoridad aduanera del país al que se exporta la mercancía, sin perjuicio del ejercicio de facultades de comprobación de las autoridades fiscales competentes con relación a los importadores.

1.9.1. Desahogo del PVO.

El PVO inicia con la emisión de un oficio de intención de visita a instalaciones productor, o mediante la emisión de un cuestionario que se remite al exportador o productor de los bienes que fueron importados al país. Una vez que se emite dicha documentación, se hace del conocimiento del exportador a través de la notificación por correo certificado con acuse de recibo o cualquier otro medio por el que se acredite la notificación y entrega de dicha documentación.³²

Remitida la documentación, el exportador tiene un plazo de treinta días a partir de la fecha de su notificación para formular contestación respecto a su aceptación de la visita de inspección o para dar contestación a los cuestionarios de investigación.

En caso de no formular dicha respuesta, se emitirá de nuevo un oficio de propuesta de visita o cuestionario de investigación con el apercibimiento que de no formular respuesta, se le negará el trato preferencial arancelario como consecuencia de su omisión u oposición a las diligencias de investigación.

En la práctica, regularmente se hace la remisión de los cuestionarios de investigación, de los cuales el exportador debe proporcionar respuesta a los mismos en el mismo plazo de treinta días, adjuntar en su caso la documentación que le requieran y remitirlos a la autoridad investigadora por la misma vía.

La autoridad que efectúa dichos procedimientos es la Administración General de Aduanas, de conformidad con el artículo 11 fracción LX del Reglamento del SAT, a través de la Administración General de Auditoría de Comercio exterior, con fundamento en el artículo 36 Bis fracción XXV del Reglamento del SAT; también puede realizarse por parte de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, de conformidad con el artículo 17, fracción III del Reglamento del SAT;

³² Cfr. *Ibíd.*, pp. 145- 158.

así como la Administración General de Grandes Contribuyentes en los supuestos que señala el artículo 20 del Reglamento del SAT.³³

Conforme a las disposiciones del TLCAN y la RCGMATLCAN, la autoridad verificadora contrastará la información contenida en el certificado de origen de las mercancías y la proporcionada por el exportador para que, a partir de ella, se pueda cerciorar que las mercancías contienen el valor regional requerido para calificar de originarias.

Como ya se ha expuesto, generalmente el PVO se realiza conforme a la emisión de cuestionarios dirigidos a los exportadores o productores. La mayoría de ellos, no son contestados por el exportador y por ende, se aplica la sanción prevista por el artículo 506, párrafo 9 del TLCAN; es decir, se hace efectivo el apercibimiento consistente en la intención de negar el trato preferencial arancelario.³⁴

1.9.2. Notificación.

Conforme a lo previsto por la regla 46 con relación a la regla 30 de las RCGMATLCAN, de aplicación estricta y conjunta con el artículo 506.9 del TLCAN, las notificaciones de las órdenes de visitas y de los cuestionarios de investigación, así como las resoluciones recaídas en el PVO, deben ser notificadas de la siguiente manera:

- ✓ Correo certificado con acuse de recibo.

- ✓ Cualquier otro medio que haga constar la recepción de dicho documento por el exportador o el productor del bien.”

Como puede observarse, legalmente, las reglas de la RCGMATLCAN no establecen disposiciones adicionales o contradictorias a las disposiciones que

³³ Véase en el artículo 20, fracción V y XIII, con relación al Apartado “B” del mismo precepto del Reglamento del SAT vigente.

³⁴ Cfr. Witker, Jorge, op. cit., nota 31, pp. 145-148.

rigen el PVO del TLCAN, por lo que puede entenderse que la notificación es permisible y acreditable, siempre que se haga por dichos medios y sin sujetarse a las reglas de las notificaciones que rigen los artículos 134 a 140 del CFF.

Así las cosas, la notificación realizada se acredita mediante la exhibición de las constancias que contengan:

- ✓ El acuse de recibo.
- ✓ Oficios enviados por parte de las empresas de mensajería a las Autoridades revisoras, referentes a la entrega-recepción de la documentación al exportador (comúnmente visto en los juicios de nulidad).
- ✓ Cualquier otra constancia que acredite la entrega de la documentación al exportador o productor.

1.9.3. Resolución del procedimiento de verificación de origen.

Una vez que hayan sido revisados los documentos y/o la información requerida y aportada por el exportador o productor; o en su caso, sea cumplimentada la revisión de las instalaciones por las autoridades verificadoras en las visitas realizadas a los exportadores o productores; la autoridad emitirá una resolución que versará sobre la procedencia del trato preferencial arancelario de las mercancías objeto de estudio (mercancías importadas), de conformidad con los lineamientos establecidos en las reglas de origen.³⁵

Debe decirse que la resolución por la que se niega el trato preferencial arancelario, es necesaria en los siguientes supuestos:

- ✓ Cuando se determine que el contenido del certificado de origen y la información aportada por el exportador o productor no coinciden.

³⁵ Cfr. *Ibíd.*, p.p. 150-152.

- ✓ De la documentación aportada por el exportador-productor se determine que las mercancías, sus elementos o componentes de las mismas no cumplen con el contenido de origen, de conformidad con las disposiciones contenidas en el Capítulo IV del TLCAN, respecto a los requisitos que las mercancías deben de cumplir para calificarse como originarias de la región.³⁶
- ✓ Como acto de ejecución del aviso de intención de negar el trato preferencial arancelario, con motivo de la omisión del exportador y/o productor de dar seguimiento y trámite a la secuela procedimental del PVO, de conformidad con la Regla 48 de la RCGMATLCAN.
- ✓ Como una sanción aplicada al exportador por contravenir las disposiciones referentes a la conservación de documentos y registros relacionados a las mercancías exportadas; o bien, niegue el acceso a éstos. La anterior medida se encuentra prevista en la regla 53 y 54 de la RCGMATLCAN, con relación al artículo 505 del TLCAN.

1.9.4. Efectos de la resolución y notificación del procedimiento de verificación de origen.

Los principales efectos de la resolución por la que se niega el trato preferencial arancelario versan sobre la invalidez del certificado de origen o certificados de origen expedidos por el exportador o productor (emisor); es decir, se tiene como principal consecuencia negar el trato preferencial arancelario de las mercancías que fueron introducidas o las que posiblemente sean importadas indebidamente al país bajo un trato preferencial arancelario negociado a la luz del TLCAN.

³⁶ Cfr. Witker, Jorge, (coord.), *“El Tratado de Libre Comercio de América del Norte: Análisis, diagnóstico, propuestas jurídicas”*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1993, Tomo I, Serie I. Estudios de Derecho Económico núm. 22, p.151.

Aunado a la anterior determinación, quedando a salvo las facultades de comprobación de las autoridades fiscalizadoras, de conformidad con el artículo 506, párrafo 12, inciso “a)” y “b)” del TLCAN, procederá a la determinación, liquidación y cobro de las contribuciones omitidas por los importadores que aplicaron indebidamente o se beneficiaron indebidamente de la exención o reducción arancelaria.

Algunas de las contribuciones regularmente determinadas por la omisión de su pago son las siguientes: Impuesto General de Importación; Impuesto al Valor Agregado; Derechos de trámite aduanero; en su caso, las cuotas compensatorias que sean aplicadas en el supuesto de que las mercancías importadas se encontraban afectadas por una resolución derivada de procedimientos de investigación en materia de prácticas desleales de comercio exterior.³⁷

Respecto a las mercancías que ya fueron internadas al país, conforme a los procedimientos previstos por la LA, las autoridades podrán determinar contribuciones, ya sea mediante la resolución emitida en el PAMA o mediante la instauración del PIMA en su modalidad de glosa, como regularmente se suscita en la práctica.

Singularmente, las autoridades fincan créditos fiscales derivados del procedimiento de glosa al revisar la documentación que ampara la operación aduanera sin la presencia inmediata y física de las mercancías. El ejercicio de dichas facultades, operan bajo las disposiciones que regulan la caducidad de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales aplicables de manera supletoria al artículo 144, fracción II y XV de la LA; refiriéndonos en lo específico, a lo previsto en el artículo 67 del CFF.

Debe mencionarse que el principal problema que enfrenta el importador ante el procedimiento de glosa, es que la autoridad puede instaurar el PVO sin que medie su participación en el mismo y previamente a la emisión del oficio de hechos y/u omisiones con el que inicie el PIMA. Entonces, siendo procedimientos autónomos,

³⁷ Véase artículo 46 de la Ley de Comercio Exterior vigente.

y que conforme a las disposiciones aplicables que rigen a cada uno de ellos, no presupone que uno sea antecedente del otro, o que su instauración dependa del agotamiento de alguno de ellos. Lo anterior, en razón de que la LA no prevé algún supuesto jurídico al respecto.

Por lo tanto, las autoridades inician y tramitan el PVO al realizar la glosa de documentos y emitir el escrito de hechos y/u omisiones, conforme a los lineamientos del artículo 152 de la LA.

No se omite mencionar, que de conformidad con las disposiciones del CFF, las autoridades fiscales podrán, conforme a lo previsto en el artículo 46-A, sección B. del ordenamiento en cita, en caso de que se ejerzan las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del CFF, como visitas domiciliarias y revisión de gabinete, prorrogar los plazos para finalizar cualquiera de los procedimientos en cita; prórroga que puede tener una duración de hasta dos años,³⁸ algo que regularmente no se observa en la práctica.

³⁸ Véase artículo 46-A, apartado B. del CFF vigente.

CAPÍTULO II.

PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE ORIGEN A LA LUZ DEL TLCAN Y 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.

2.1. Procedimiento de verificación de origen (PVO).

El procedimiento de verificación de origen es aquél que se lleva a cabo por las autoridades aduaneras, en la actualidad por la Administración de Auditoría de Comercio Exterior, para verificar el cumplimiento de las disposiciones relativas al contenido de origen de las mercancías provenientes de la región del TLCAN o conforme a los Tratados en materia de comercio internacional celebrados, ratificados, vigentes y aplicables en el país.

El objeto de la verificación es la información contenida en los certificados de origen expedidos por los productores o exportadores de la región; documentos que acreditan la información referente al contenido y valor regional, así como la cantidad de las mercancías que son objeto de operaciones aduaneras bajo un régimen de preferencias arancelarias.

La finalidad de dicho procedimiento se encuentra enfocada en verificar y detectar si las mercancías objeto de exportación cumplen con los requisitos de contenido de origen para que gocen del trato preferencial arancelario derivado de las disposiciones del TLCAN y acorde a las normas de origen, ésto en función de que los certificados de origen son los medios por los que se da cumplimiento a los instrumentos de política comercial.³⁹ Siendo entonces el PVO un procedimiento aduanero que tiene la finalidad de verificar si un bien que se exporta de un

³⁹ http://www.wto.org/spanish/tratop_s/roi_s/roi_s.htm., fecha de consulta: 18 de Junio de 2013.

territorio parte a otro territorio califica como originario para beneficiarse de la tarifa negociada al tenor del TLCAN.

2.1.2. Procedimiento.

Dicho procedimiento se lleva a cabo mediante cualquiera de las siguientes modalidades de investigación:⁴⁰

- a) Cuestionarios escritos dirigidos a los exportadores o a los productores en el territorio de otro Estado Parte;
- b) Visitas de verificación a las instalaciones de un exportador o de un productor en territorio de otra Parte, con el propósito de examinar los registros a los que se refiere el Artículo 505 a) e inspeccionar las instalaciones que se utilicen en la producción del bien; u
- c) Otros procedimientos que acuerden las Partes.

Adicionalmente, la RCGMATLCAN regula el envío de cuestionarios de investigación, que consiste en el envío de un oficio de requerimiento de información⁴¹ referente al bien o mercancía que será objeto de verificación, una especie de “*revisión de gabinete.*”

Aplicando las disposiciones del TLCAN, la orden de intención de visita deberá ser notificada por la autoridad aduanera al emisor del certificado así como a la autoridad aduanera del país en el que se desarrollará la verificación y, si lo solicita el Estado Parte en cuyo territorio vaya a realizarse la visita, a la embajada del Estado parte de las autoridades verificadoras en territorio del Estado parte en que pretende realizar la visita.⁴²

⁴⁰ Véase en el artículo 506 del TLCAN vigente.

⁴¹ Véase en la Regla 40 de la RCGMATLCAN vigente.

⁴² Cfr. Witker, Jorge, “*Derecho Tributario Aduanero*”, Segunda edición, [en línea], México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1999, [citado 02/10/2013], formato html., disponible en internet: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=218>, ISBN 968-36-7094-6, Serie I: Estudios de Derecho Económico, núm. 27, p. 260.

Conforme a la regla 40 de la RCGMATLCAN, el oficio que contenga la intención de visita o los cuestionarios de verificación deberán notificarse mediante correo certificado o por cualquier otro medio en el que conste la notificación del emisor. Asimismo, deberá la autoridad verificadora recabar el consentimiento por escrito del exportador o del productor cuyas instalaciones serán objeto de visita en caso de realizar el procedimiento en la modalidad de inspección.

Debe mencionarse que el PVO no se rige por ninguna disposición del CFF ni de la LA, por lo que la regla 41 de la RCGMATLCAN prevé las formalidades del oficio de intención de visita: identificación de la autoridad aduanera que realiza la notificación; nombre del emisor a cuyas instalaciones se pretendan visitar; fecha y lugar en la que se desarrollará la visita; motivo de la visita de verificación programada; mención específica del bien objeto de verificación; nombres y cargos de los funcionarios que efectuarán la visita, y; fundamento legal que otorga las facultades para la realización de la visita de verificación. Como puede observarse, las formalidades del oficio de notificación son muy similares a las que dispone el artículo 38 del CFF con relación al artículo 43 del mismo ordenamiento.

2.1.3. Notificación.

La notificación del inicio del PVO, de conformidad con la regla 46 de la RCGMATLCAN, se realizará por cualquiera de los siguientes medios:

- I.- Correo certificado con acuse de recibo, o cualquier otro medio que haga constar la recepción de dicho documento por el exportador o el productor.
- II.- Cualquier otro medio que no haga constar la recepción de dicho documento por el exportador o el productor del bien.

En caso de que sea notificado el emisor y venciendo el plazo de treinta días posteriores a que surta efectos la notificación (entiéndase que surte efectos el mismo día en que se notifica, de conformidad con la lectura de la regla 42 de la RCGMATLCAN), de no otorgar su consentimiento de manera expresa por lo que

respecta a la intención de visita de instalaciones, podrán las autoridades visitadoras negar el trato preferencial arancelario del bien o mercancías que habrían sido objeto de verificación, previamente a la remisión de un nuevo aviso de intención de visita a las instalaciones. Debe mencionarse que la regla 42 de la RCGMATLCAN establece que en caso de actualizarse la omisión a que se refiere este párrafo, la autoridad determinará que la mercancía objeto de revisión no califica como originaria.

Por otro lado, en caso de tramitar el PVO mediante la formulación y remisión de cuestionarios de investigación al emisor de los certificados de origen, la regla 47 de la RCGMATLCAN prevé, adicionalmente a lo establecido en el TLCAN, que en el supuesto en que venza el plazo de los treinta días otorgados para que el emisor formule respuesta al cuestionario de investigación, la autoridad verificadora remitirá nuevamente oficio que contenga un cuestionario subsecuente, observando las reglas ya expuestas para efectuar su notificación, así como el otorgamiento de plazos para su respuesta.⁴³

En caso de que no exista respuesta por parte del emisor a cualquiera de los oficios de intención de visita o a los cuestionarios remitidos por la autoridad aduanera dentro del plazo de treinta días otorgado de nueva cuenta, se determinará la improcedencia del trato preferencial arancelario. Dicha resolución tiene fundamento en la regla 48 de la RCGMATLCAN, que dispone un aviso de intención de negar el trato preferencial arancelario a manera de apercibimiento.

El plazo para realizarse la visita podrá posponerse hasta por un plazo de sesenta días, si media petición de las autoridades del país Parte en el que se desarrollara la visita, siempre y cuando lo solicite dentro del plazo de quince días después de la notificación. No podrá negarse el trato preferencial arancelario por el hecho de posponer la visita. La regla 43 de la RCGMATLCAN complementa el contenido del artículo 506 párrafo 5 del TLCAN, previendo que para operar la postergación

⁴³ *Ibíd*em, pp. 269-284.

de la visita, deberá de notificarse por escrito y en el domicilio de la autoridad que notificó su intención de visita.

2.1.4. Desarrollo del PVO en caso de visita.

Iniciada la visita, identificándose las autoridades visitantes, se requerirá al visitado que designe dos testigos para desahogar la diligencia, de no ejercer dicho derecho, la autoridad podrá designarlos sin que dicha situación no constituya una causal para posponer la visita.

El motivo de la visita es verificar si la mercancía que será revisada cumple con los requisitos de contenido de valor regional, de conformidad con la revisión de las mercancías y documentación en la que se contengan los informes de producción e inventario de los bienes a verificar, bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados que se apliquen en territorio del país desde la cual se ha exportado el bien.

De la revisión efectuada, la autoridad visitante emitirá una resolución escrita al emisor cuyo bien esté sujeto a la verificación en la que determine si el bien califica como originario; resolución que incluirá las conclusiones de hecho y el fundamento jurídico de la determinación.⁴⁴

Si durante la visita se señalan declaraciones falsas o infundadas, la autoridad visitante podrá suspender el trato arancelario preferencial a los bienes idénticos que ese emisor exporte o produzca, hasta que compruebe que cumple con los lineamientos establecidos en las reglas de origen del TLCAN.⁴⁵

Se entenderá que el emisor ha presentado de manera recurrente declaraciones falsas o infundadas cuando ha sido objeto de 2 o más verificaciones de origen, por 2 o más importaciones y de las que se han emitido 2 o más resoluciones en

⁴⁴ Véase en el artículo 506, párrafo 8 y 9 del TLCAN vigente.

⁴⁵ Véase en la regla 37 de la RCGMATLTCAN vigente.

términos de negar el trato preferencial arancelario a mercancías iguales o idénticas.⁴⁶

2.1.5. Desarrollo del PVO en caso de remisión de cuestionarios.

Las autoridades revisoras podrán efectuar el PVO mediante la formulación de cuestionarios de investigación a los emisores de los certificados de origen, en los que solicitarán que se informe respecto al contenido regional de las mercancías objeto de importación.

Los referidos cuestionarios se formulan para allegarse de la información respecto al origen de los materiales con los que se produce la mercancía que se verifica; el contenido de materiales originarios, no originarios; el contenido de insumos originarios y no originarios; los procesos de producción; *el cambio arancelario* de los materiales o insumos no originarios utilizados en la producción del bien; en otras palabras, cerciorarse de que la mercancía haya sido debidamente certificada como originaria con motivo de su obtención parcial o total de la región.

Como ya se mencionó anteriormente, una vez que las autoridades verificadoras remiten los cuestionarios de investigación, y los emisores formulen respuesta a los mismos, la autoridad aduanera emitirá una resolución definitiva de origen, condicionado dicho pronunciamiento a que las respuestas de los cuestionarios sean enviadas por escrito y los documentos por el que sean remitidas a la autoridad verificadora sean firmados por el emisor de los certificados.⁴⁷

No se omite mencionar que el TLCAN y la RCGMATLCAN no prevén el establecimiento de plazos para que la autoridad revisora se pronuncie o emita la resolución definitiva del PVO.

2.1.6. Resolución del PVO.

En el caso de que la autoridad determine la improcedencia del trato preferencial arancelario, deberá plasmar en su resolución, la fecha a partir de la cual se negará

⁴⁶ Véase la regla 58 de la RCGMATLCAN vigente.

⁴⁷ Véase en la regla 50 de la RCGMATLCAN vigente.

el trato preferencial y otorgará un plazo para efectos de que el emisor aporte información adicional o realice los comentarios correspondientes por vía escrita con relación al pronunciamiento emitido.

De conformidad con la regla 56 de la RCGMATLCAN, la negación del trato preferencial arancelario surtirá efectos a partir de los treinta días siguientes a la notificación de la resolución. Antes de negar el trato preferencial arancelario, la autoridad deberá considerar la información adicional y comentarios que, en su caso, haya remitido el emisor durante el plazo de los treinta días previos a que surta efectos la negación del trato preferencial arancelario, pudiendo revocar su determinación.

En los casos en que el emisor no cumpla lo dispuesto en el artículo 505 del TLCAN, referente a la conservación de registros y documentación necesarios para la verificación de la mercancía; o bien, se niegue el acceso a los registros o documentación relacionada con la mercancía a verificar, podrá la autoridad aduanera negar el trato preferencial arancelario.⁴⁸

De concluir que las mercancías no contienen el valor originario de acuerdo con la clasificación arancelaria o con el valor en aduana aplicado por la autoridad en la que se importaron las mercancías, ya sea que uno o más materiales utilizados en la producción del bien no sean originarios - materiales utilizados en la producción del bien o utilizados en la producción de un material utilizado en la producción del bien-⁴⁹, y ello difiera de la clasificación arancelaria o del valor en aduanas aplicados a los materiales por parte del país en el que se importan las mercancías, la resolución que se dicte “no surtirá efectos hasta que la notifique por escrito tanto al importador del bien como a la persona que haya llenado y firmado el certificado de origen.⁵⁰ El contenido anteriormente citado, es reiterado por la regla 59 de la RCGMATLCAN, motivo de diversas contradicciones en el TFJFA, puesto que los importadores pretendían que dicho criterio de notificación fuera aplicable de

⁴⁸ Véase en la regla 53 y 54 de la RCGMATLCAN vigente.

⁴⁹ Véase en la regla 60 de la RCGMATLCAN vigente.

⁵⁰ Véase el artículo 506, párrafo 11 del TLCAN vigente.

manera extensiva a los diversos supuestos de los cuales surgieran resoluciones que consecuentemente invalidaran los certificados de origen.

Debe mencionarse que la mayoría de las notificaciones de intención de visita o de los oficios que contienen los cuestionarios de investigación, no son contestados por los emisores, algunas veces por vicios en los actos o diligencias de notificación; otras ocasiones por falta de interés del exportador, y; en diversos supuestos, por el hecho de que son emisores inexistentes jurídicamente. Lo anterior, se corrobora como consecuencia de la revisión documental de las facturas que amparan las mercancías objeto de importación.

Siendo así, el mayor número de resoluciones recaídas en el PVO se refieren a la negativa del trato preferencial arancelario y como consecuencia la invalidez de los certificados de origen.

Independientemente del impacto de la resolución del PVO en la esfera jurídica del emisor del certificado, con base en lo previsto en el artículo 144, fracciones II y XV, con relación al artículo 36-A, fracción I, incisos a) y c) de la LA y en aplicación del artículo 67 del CFF; dentro del procedimiento de glosa, la Administración Central de Contabilidad y Glosa, hoy Administración Central de Investigación Aduanera perteneciente a la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, al considerar que las mercancías objeto de importación fueron internadas al país omitiendo el pago de impuestos al comercio exterior al aplicarse indebidamente un beneficio preferencial arancelario, podrá imponer un crédito fiscal al importador como principal beneficiado de la operación comercial.

Así también, la autoridad regularmente impone cuotas compensatorias bajo la presunción de que las mercancías son originarias de países sancionados mediante resoluciones en materia de prácticas desleales de comercio exterior, al aplicarse una medida de carácter no arancelario; es decir, se imponen créditos

fiscales por concepto de aprovechamientos, con motivo de que no se acredita que las mercancías sean originarias de la región del TLCAN.⁵¹

Una vez agotado el PVO, la autoridad fiscalizadora iniciará formalmente el PIMA, mismo que se tramitará únicamente con el importador de las mercancías objeto de revisión documental en sede administrativa.

Acto seguido a la emisión y notificación de las resoluciones determinantes de créditos fiscales, se otorgará al contribuyente un plazo para impugnar la resolución liquidatoria de treinta días posteriores a la fecha en que haya surtido efectos la resolución determinante en sede administrativa;⁵² o ante las Salas Regionales del TFJFA dentro del plazo de quince o cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución determinante, según se elija el medio de defensa idóneo para el contribuyente; sin olvidar que la autoridad deberá mencionar en sus resoluciones el plazo para la interposición del medio de defensa, de no ser así se duplicará el plazo para su interposición a favor del contribuyente. Se hace mención de que el contribuyente deberá observar estrictamente las reglas de procedencia para efectuar la interposición del juicio contencioso administrativo en la vía ordinaria o sumaria, en caso de acudir a la instancia jurisdiccional ante el TFJFA.⁵³

Se reitera que el PVO puede desarrollarse durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales previstas en el artículo 42 del CFF, suspendiendo el término de los plazos determinados para culminar su tramitación, de conformidad con el artículo 46-A, apartado B. del CFF; así también, surtirá efectos la suspensión del cómputo del plazo para que opere la prescripción del crédito fiscal. Por otro lado, el PVO puede realizarse previamente o durante el desarrollo del procedimiento en materia aduanera del artículo 152 de la Ley de la materia en su modalidad de glosa.

⁵¹ Cfr. Witker, Jorge, op. cit, nota 31, pp. 131-132.

⁵² Véase el artículo 121 del CFF vigente, reforma publicada en el DOF el 9 de diciembre de 2013.

⁵³ Véase artículo 8 de la LFPCA vigente.

Finalmente, se comenta que regularmente en la práctica, las autoridades determinantes inician el PIMA sin la presencia física de las mercancías, con el levantamiento del oficio de hechos y/u omisiones, con base en la resolución recaída en el PVO, fundando y motivando que el contribuyente (importador) aplicó la asistencia de un trato preferencial arancelario nulo o inválido, y es a partir de dicha circunstancia que las autoridades cuantifican contribuciones omitidas, entre ellas, Impuesto General de Importación, Impuesto al Valor Agregado, Derecho de trámite aduanero, multas, recargos, cuotas compensatorias, sin olvidar la actualización de las diversas contribuciones en comento.

Examinadas las disposiciones aplicables al PVO, se puede concluir que las reglas contenidas en la RCGMATLCAN complementan algunos aspectos referentes a los plazos que otorga el TLCAN para su tramitación: modalidades en que la autoridad investigadora deberá de tramitar el procedimiento; formas en las que se realizarán las notificaciones; medidas de apremio y naturaleza jurídica de la resolución recaída en el PVO. Sin embargo, en la práctica, muchos aspectos toman una especial relevancia en el estudio del PVO, motivo de diversas controversias, entre ellas: la inconstitucionalidad e ilegalidad de las modalidades de notificación y las notificaciones mismas de los cuestionarios o avisos de intención de visita; así también, la legalidad de las resoluciones recaídas en el PVO. Otras controversias versan sobre la necesidad y obligatoriedad de notificar al importador de la resolución dictada en el PVO, conforme a una interpretación extensiva del artículo 506, párrafo 9 del TLCAN. De la misma forma, se han ventilado múltiples controversias referentes a las diversas posturas que se sostienen con motivo de los efectos de la resolución del PVO en cuanto al importador, una vez que se fincan créditos fiscales a su cargo por las autoridades fiscalizadoras.

2.2. Legitimación procedimental del importador en el PVO.

Del análisis de los criterios jurisprudenciales en materia procesal que actualmente abundan con relación al tema de interés jurídico e interés legítimo, debe observarse que en materia administrativa y fiscal, la procedencia de los recursos y medios de defensa tienen como fundamental requisito la existencia de un interés

que le atribuya al accionante la facultad necesaria para poder controvertir cuestiones dentro de los procesos y procedimientos legales previstos en diversos ordenamientos como el CFF y la LFPCA.

Un tema relevante para el presente estudio es aquél referente a la legitimación procesal dentro de los medios de defensa a favor de los contribuyentes, y en lo particular, con el importador respecto al PVO.

Se entiende por legitimación, término de carácter procesal: como aquella capacidad de actuar dentro de un proceso por atribución de un cuerpo legal, que le posibilita intentar una acción sin tomar en consideración el resultado del fallo desde un inicio del proceso como requisito de procedencia.⁵⁴

2.2.1. Definición de legitimación.

Ahora bien, la siguiente tesis de jurisprudencia conceptualiza el término “legitimación”:

“LEGITIMACIÓN PROCESAL ACTIVA. CONCEPTO.

Por legitimación procesal activa se entiende la potestad legal para acudir al órgano jurisdiccional con la petición de que se inicie la tramitación del juicio o de una instancia. A esta legitimación se le conoce con el nombre de ad procesum y se produce cuando el derecho que se cuestionará en el juicio es ejercitado en el proceso por quien tiene aptitud para hacerlo valer, a diferencia de la legitimación ad causam que implica tener la titularidad de ese derecho cuestionado en el juicio. La legitimación en el proceso se produce cuando la acción es ejercitada en el juicio por aquel que tiene aptitud para hacer valer el derecho que se cuestionará, bien porque se ostente como titular de ese derecho o bien porque cuente con la representación legal de dicho titular. La legitimación ad procesum es requisito para la procedencia del juicio, mientras que la ad causam, lo es

⁵⁴ Cfr. Segunda Sala de la SCJN, 2a./J.142/2002, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, Diciembre de 2002, p. 242

para que se pronuncie sentencia favorable.⁵⁵

Asimismo, la siguiente tesis aislada conceptualiza “legitimación” de la siguiente forma:

“LEGITIMACION PROCESAL ACTIVA, DERIVA DE LA CAPACIDAD DE ACTUAR EN JUICIO Y NO DE LA CIRCUNSTANCIA DE FIRMAR LAS COPIAS DE TRASLADO.

Si la legitimación procesal deriva de las normas que establecen quiénes pueden ser partes en un proceso mercantil, por lo mismo, los sujetos legitimados activamente son aquellos que en dicho proceso pueden asumir la figura de actores, como titulares del derecho de contradicción. Legitimación activa que no emana del hecho de firmar las copias de traslado, dado que, dicho requisito no se dispone en el artículo 1061 del Código de Comercio, sino, en todo caso, de la capacidad de actuar en un juicio, tanto por quien tiene el derecho sustantivo invocado, como por su legítimo representante o por quien puede hacerlo como substituto procesal (...)⁵⁶

Es evidente que el trámite del PVO atiende a una relación jurídico-procedimental entre la autoridad aduanera y el emisor del certificado de origen. Como puede desprenderse de la lectura del Capítulo V del TLCAN, el procedimiento se concentra entre autoridad y el emisor, involucrando únicamente al importador en los casos de excepción que prevé expresamente el párrafo 9 del artículo 506 de dicho instrumento internacional; en el que se dispone la existencia de una doble notificación, una para el exportador y una para el importador, con la finalidad de que la resolución de origen surta sus efectos nugatorios; atendiendo a la literalidad

⁵⁵ Cfr. Segunda Sala de la SCJN, 2a./J.75/97, Materia: Común, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VII, enero de 1998, p. 351.

⁵⁶ Cfr. Tribunal Colegiado del Vigésimo Segundo Circuito, XXII.15 C, Materia: Civil, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, abril de 1996, p. 413.

de dicho precepto, únicamente será necesaria la notificación de la resolución cuando las mercancías objeto de importación sean clasificadas en diversa fracción arancelaria prevista por la normatividad nacional y exista diferencia con la fracción arancelaria del país exportador.⁵⁷

Siendo entonces el concepto de legitimación, una figura jurídico procesal cuya característica fundamental es la de posibilitar que una acción se ejerza en un proceso por el hecho de que la norma atribuye dicha facultad al gobernado, de ahí que los medios de defensa como el recurso de revocación o el juicio de nulidad comprendidos en el CFF y la LFPCA, no posibilitan de manera expresa que el importador controvierta los efectos de la negación del trato preferencial arancelario y la invalidez del certificado de origen.

En ese orden de ideas, es de observarse que el importador no cuenta con legitimación procesal o *procedimental* derivada de un cuerpo legal sustantivo o adjetivo que lo reconozca, consecuentemente, se entiende que no puede impugnar las actuaciones y la resolución recaída en el PVO.

Anteriormente a la emisión de la jurisprudencia 2a./J.23/2013, se consideraba que el importador únicamente podía recurrir las actuaciones, notificaciones y resoluciones recaídas que determinaban créditos fiscales a su cargo, como en el caso de una resolución derivada del PIMA o del PAMA, sin poder esgrimir agravios o conceptos de impugnación respecto al PVO en los medios de defensa interpuestos por los importadores, toda vez que dichos razonamientos se calificaban como inoperantes.⁵⁸

Así las cosas, en aplicación estricta de lo previsto en el artículo 124 del CFF y, 14 fracciones I., IV. y XII. de la LOTFJA, con relación al artículo 8, fracción I de la LFPCA, el importador carecía de interés jurídico para impugnar todas aquellas cuestiones relacionadas con el trámite y resolución recaída en el PVO.

⁵⁷ Véase el artículo 506, párrafo 9 del TLCAN vigente.

⁵⁸ Cfr. Cisneros García, Juan Rabindrana, op. cit., nota 9, p. 237.

Por otro lado, conforme a diversos criterios emanados por la SCJN, entre ellos la jurisprudencia 2a./J.23/2013, siendo que la resolución dictada en el PVO es la base y sustento probatorio por el que se emiten las resoluciones determinantes de créditos fiscales a cargo del importador, la procedencia de algún medio de defensa queda supeditada a que se actualice una afectación en la esfera jurídica de éste último, y hasta entonces, podrá controvertir cuestiones referentes a afectaciones en la propia esfera jurídica del exportador durante la tramitación del PVO, situación que ha puesto en duda la eficacia del TLCAN en cuanto a que los procedimientos para verificar el origen se encuentran viciados por cuestiones formales y procesales que impiden al exportador controvertirlas, con motivo de una deficiente legislación que garantice el debido proceso al emisor de los certificados de origen y por ende, certeza jurídica al importador.

2.2.2. Interés jurídico del importador en el PVO.

El interés jurídico es un término de carácter procesal que debe considerarse como aquella atribución otorgada por las normas de carácter sustancial, es decir; aquellas que reconocen la existencia de un derecho de manera explícita para situarse en la calidad de actor, recurrente o quejoso que reciente una afectación real y directa en su esfera jurídica.⁵⁹

2.2.3. Definición de interés jurídico.

El interés jurídico debe entenderse como aquella situación jurídica que atribuye una norma sustantiva a un sujeto para hacer exigible el respeto a un derecho de forma inmediata y directa, por una vía de acción.

Conforme a las definiciones ya expuestas, debe mencionarse que el concepto de interés jurídico radica en la naturaleza de un derecho subjetivo que se encuentra plenamente reconocido por una norma, sea sustantiva o procesal; de ahí, se hace

⁵⁹ Cfr. Segunda Sala de la SCJN, 2a./J.141/2002, Novena Época, Seminario Judicial de la Federación su Gaceta, Tomo XVI, Diciembre de 2002, p. 241. *"INTERÉS LEGÍTIMO E INTERÉS JURÍDICO. AMBOS TÉRMINOS TIENEN DIFERENTE CONNOTACIÓN EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO"*.

la observación a la incongruente apreciación de la Segunda Sala de la SCJN al atribuir, mediante jurisprudencia, interés jurídico al importador para controvertir cuestiones relacionadas con el PVO.

Lo anterior, en razón de que el concepto generado por el mismo Tribunal Supremo, y de conformidad con el texto del TLCAN, de la RCGMATLCAN y/o cualquier otro dispositivo jurídico referente al tratamiento del PVO, no se reconoce la existencia de un derecho subjetivo propio del importador para poder defender la validez de los certificados de origen expedidos por el exportador y/o productor.⁶⁰

El concepto referido en el párrafo que antecede, queda debidamente acotado por lo que respecta la función del interés jurídico en la práctica jurídica del país, tomando como referencia las siguientes tesis aisladas:

“INTERÉS JURÍDICO O INTERÉS LEGÍTIMO PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO. REQUISITOS PARA ACREDITARLO A PARTIR DE LA REFORMA AL ARTÍCULO 107, FRACCIÓN I, CONSTITUCIONAL DE 6 DE JUNIO DE 2011.

*Del artículo 107, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su texto vigente a partir de la entrada en vigor de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 6 de junio de 2011, se advierte que el juicio de amparo se seguirá siempre a instancia de parte agraviada, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho o de un interés legítimo. Luego, a partir de la indicada reforma, como requisito de procedencia del amparo se requiere que: a) El quejoso acredite tener interés jurídico o interés legítimo y, b) Ese interés se vea agraviado. Así, tratándose del **interés jurídico, el agravio debe ser personal y directo; en cambio, para el***

⁶⁰ Cfr. Tribunales Colegiados de Circuito, XXVII.1o. (VIII Región) 4 K, Tesis aislada-registro: 2002326, Materia(s): (Común), Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XV, Tomo 2, diciembre de 2012, p. 1391. ***“INTERÉS JURÍDICO O INTERÉS LEGÍTIMO COMO REQUISITO DE PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO. SUS CARACTERÍSTICAS.”***

legítimo no se requieren dichas exigencias, pues la afectación a la esfera jurídica puede ser directa o en virtud de la especial situación del gobernado frente al orden jurídico (indirecta) y, además, provenir de un interés individual o colectivo.

(...)⁶¹

Así también, la siguiente tesis menciona:

“LEGITIMACION PROCESAL E INTERES JURIDICO, EN MATERIA CIVIL. DISTINCION ENTRE UNA Y OTRO.

*La distinción entre lo que es la legitimación procesal y el interés jurídico en materia civil, es la siguiente: por la primera, se ha de entender de manera general, como la circunstancia en que se encuentra una persona con respecto a determinado acto o situación jurídica, para el efecto de poder ejecutar legalmente aquél o de intervenir en ésta. **La legitimación para obrar, a su vez, consiste en que precisamente, debe actuar en un proceso, quien conforme a la ley, le compete hacerlo y, por interés jurídico, debe estimarse aquel que tienen las partes, respecto de los derechos o de las cosas, materia del juicio.**⁶²*

Es claro que el interés jurídico se diferencia del interés legítimo por cuanto hace al reconocimiento de un derecho por parte de una norma que de manera explícita otorga un beneficio exclusivo y un mecanismo de defensa expreso, mediante el cual pueda exigir su respeto o reposición ante una autoridad.

⁶¹ Cfr. Primer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Octava Región, XXVII.10. (VIII Región) J/4 (10a.), Materia: Común, Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIX, Tomo 3, abril de 2013, p. 1807.

⁶² Cfr. Sexto Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, I.6o.C.55 C, Materia: Civil, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, junio de 1996, p. 865.

2.3. Criterio y jurisprudencia de la SCJN⁶³ con relación a los conceptos de legitimación procesal e interés jurídico.

Definidos los conceptos de legitimación, interés jurídico e interés legítimo, debe realizarse un análisis del criterio emanado por la SCJN, en cuanto a la acotación del tipo de interés que le asiste al importador frente a los actos y resoluciones recaídas en el PVO.

Para el caso que no ocupa, debe decirse que el presentante considera que es errónea la denominación utilizada por el Tribunal Supremo por cuanto al tipo de interés que le asiste al importador, toda vez que ninguna disposición del TLCAN reconoce un derecho expresamente que faculte la defensa de la validez del certificado de origen. Por otro lado, la nugatoria del trato preferencial tiene la finalidad de sancionar directamente al exportador y/o productor a consecuencia de realizar operaciones con mercancías no originarias de la región.

Por otro lado, es de cuestionarse que de atribuir interés jurídico al importador, su defensa se ve reducida al condicionar la interposición de los medios de defensa que tenga a su disposición, únicamente cuando le sea fincado un crédito fiscal para que pueda impugnar lo actuado en el PVO.

En razón de lo anterior, es que se cuestiona el alcance del término “interés jurídico” otorgado por la Segunda Sala de la SCJN, puesto que, como se ha mencionado, de atribuir un interés jurídico al importador, éste tendría expresamente una facultad que le sea reconocida por una norma procesal o sustantiva; así también, estaría facultado en cualquier momento para controvertir las actuaciones del PVO, sin estar sujeto a una condición para exigir su derecho y ejercer su defensa.

Siendo entonces, que el verdadero interés que le asiste al importador es un interés de carácter “legítimo”, tomando en consideración que no existe un derecho subjetivo plenamente reconocido en alguna norma, sino que existe una afectación

⁶³ Cfr. Segunda Sala, 2a./J.23/2013 (10a.), Materia: Común, Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVIII, Tomo 2, marzo de 2013, p. 1342.

real y, aunque sea indirecta, con motivo de la resolución de origen; condicionada a la existencia de un daño en su esfera jurídica por un acto de autoridad, “*resultando intrascendente, para este propósito, que sea, o no, titular del respectivo derecho subjetivo, pues el interés que debe justificar el accionante no es el relativo a acreditar su pretensión, sino el que le asiste para iniciar la acción. Sin necesidad de que el actor acredite el derecho que alegue que le asiste, pues esto último es una cuestión que atañe al fondo del asunto,*”⁶⁴ en virtud de la especial situación del gobernado frente al orden jurídico <<*afectación indirecta.* >>⁶⁵

Conforme a lo ya expuesto, bajo la óptica del criterio de la SCJN, se puede decir que el importador impugna el contenido del PVO como sustituto del accionante y titular del derecho subjetivo de defensa otorgado por el TLCAN, aunque en realidad lo que se controvierte, ciertamente, es el material probatorio en cuanto su alcance y contenido, es decir; se controvierte el material probatorio base de la presunción de validez de las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales (para precisar, un medio de convicción generado por la Ley).⁶⁶

De lo anterior, debe realizarse el cuestionamiento siguiente: ¿El importador controvierte el PVO o impugna el contenido y alcance de un medio de convicción aportado por las autoridades revisoras en los medios de defensa?

En síntesis, es de cuestionarse que de atribuir interés jurídico al importador, éste último quede condicionado a que únicamente podrá ostentarse como titular de un derecho subjetivo cuando le sea fincado un crédito fiscal para poder impugnar lo actuado y resuelto en el PVO, quedando en controversia el alcance de la terminología empleada por la SCJN, pues de ser como tal un interés reconocido por una norma procesal o sustantiva para el importador, éste último debería de

⁶⁴ Segunda Sala de la SCJN, 2a./J.142/2002, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, diciembre de 2002, p. 242.

⁶⁵ Cfr. Primer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Octava Región, op. cit., nota 61, p. 1807.

⁶⁶ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela, “*Derecho fiscal aplicado. Estudio específico de los impuestos*”, México, McGraw-Hill interamericana, 2008, pp. 91-92.

tener la posibilidad, en cualquier momento, de controvertir las actuaciones del PVO en los mismos alcances del emisor de los certificados de origen.

2.3.1. Observaciones.

Una vez estudiado el alcance de la terminología empleada por la SCJN al emitir la jurisprudencia 2a./J.23/2013, se arriban a las siguientes observaciones respecto al concepto de interés jurídico y su alcance procesal en los medios de defensa:

- ✓ Es errónea la denominación del tipo de interés por la cual se le atribuye la capacidad de controvertir el contenido del PVO al importador, puesto que no existe disposición expresa en algún cuerpo normativo que le posibilite su intervención en el procedimiento referido.
- ✓ Al atribuir interés jurídico al importador, se puede arribar a la conclusión de que hay una sustitución de actuantes en un proceso, puesto que el exportador generalmente no interviene en el mismo ni en los subsecuentes medios de defensa, de ahí que se cuestiona la eficacia de dicho procedimiento de verificación.
- ✓ Al crearse una sustitución de actuantes, todos aquellos actos realizados por la autoridad verificadora quedarían plenamente invalidados y por lo tanto, la resolución por la que se niega el trato preferencial arancelario quedaría sin efectos, de ahí que la SCJN no señaló cuáles serían los alcances de una resolución de nulidad respecto a las actuaciones y resoluciones recaídas en el PVO en cuanto al emisor de certificados.
- ✓ Si de las sentencias de nulidad, al resolver que lo actuado en el PVO es la base o fuente de la que emanan los actos viciados⁶⁷ (resoluciones determinantes), ¿Qué efectos trae consigo la sentencia de nulidad de la

⁶⁷ Cfr. Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, *Jurisprudencia con registro 252103*, Materia(s): Común, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Volumen 121-126, Sexta Parte, p. 280. “ACTOS VICIADOS, FRUTOS DE.”

resolución impugnada en la negativa del trato preferencial arancelario y el uso de certificados de origen por parte del emisor para posteriores operaciones?

- ✓ Propiamente, el interés del importador es un “interés legítimo”, para así poder atribuirle la existencia de una posible afectación que le permita acreditar su *pretensión* dentro de un procedimiento como en el caso del recurso de revocación o dentro del juicio contencioso administrativo.
- ✓ La SCJN no especifica los efectos que tendrá la declaración de nulidad de las resoluciones impugnadas para el exportador al estimarse que el PVO tuvo deficiencias o ilegalidades, entonces, cabe preguntarse: ¿Qué efectos tendrán dichas resoluciones para con los emisores y en la determinación de la negativa del trato preferencial arancelario?

Lo anterior, se resume en el tema principal que ocupa al presentante, puesto que la SCJN con la emisión de dicho criterio, posibilita que las actuaciones del PVO, así como la negativa del trato preferencial arancelario queden sin efectos; en consecuencia, se entiende que las mercancías de dicho exportador podrán seguir importándose al país, bajo el riesgo de que realmente se hayan importado mercancías no originarias, contraviniendo los objetivos contenidos en el preámbulo del TLCAN: “Crear un mercado más extenso y seguro para los bienes y los servicios producidos en sus territorios; reducir las distorsiones en el comercio.”⁶⁸

⁶⁸ Véase en el preámbulo del TLCAN vigente.

CAPÍTULO III.

MECANISMOS DE DEFENSA DEL IMPORTADOR EN CONTRA DE RESOLUCIONES DETERMINANTES Y DEL PVO.

3.1. Medios de defensa.

Una vez que habían sido determinados los créditos fiscales a cargo del importador mediante los diversos procedimientos de carácter administrativo mencionados en el capítulo I de la presente tesis, éste cuenta con un medio ordinario de defensa en sede administrativa, así como el juicio contencioso administrativo ante el TFJFA.⁶⁹ Como última instancia el juicio de amparo directo ante TCC; medio idóneo de defensa, previo a la emisión de la jurisprudencia 2ª./J.23/2013, para que fuera reconocido el *interés jurídico* del importador para controvertir lo actuado en el PVO; aún cuando el exportador no haya realizado gestión alguna durante el trámite del procedimiento; o recurrir, en su caso, la resolución recaída en el mismo.

Actualmente, en juicio contencioso administrativo, el importador puede esgrimir conceptos de impugnación para controvertir la supuesta legalidad de lo actuado en el PVO, considerando principalmente las irregularidades de las notificaciones realizadas por la autoridad verificadora y, a su vez, revirtiendo la carga probatoria, para efectos de que ésta última demuestre que efectivamente se notificó al exportador y recibió de manera personal la diversa documentación que emane con motivo del PVO: cuestionarios, requerimientos, avisos y la resolución recaída al mismo.

3.2. Recurso administrativo de revocación.

“Medio de defensa a través del cual los particulares pueden (optativamente) impugnar ante la autoridad fiscal federal actos o resoluciones definitivas,

⁶⁹ Cfr. Cisneros García, Juan Rabindrana, op. cit., nota 9, p. 194.

provenientes de autoridades fiscales federales, que lesionen o menoscaben sus derechos, teniendo por objeto invalidar o modificar dicha actuación administrativo fiscal, emitiendo una resolución administrativa que restablezca (si así procede) la legalidad de la actividad administrativa fiscal, mejorando su propia actuación.”⁷⁰

Procedimiento regulado conforme a lo previsto en el artículo 117 a 135 del CFF, es el medio de autocontrol de legalidad de las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales⁷¹ y que se realiza en sede administrativa, con la finalidad de ejercer un control interno sobre los actos administrativos.⁷²

Este procedimiento se interpone contra las resoluciones que determinan créditos fiscales o resoluciones dictadas en materia aduanera, conforme a la fracción I, incisos a) y d) del artículo 117 del CFF.

El plazo para interponerse es de treinta días siguientes⁷³ a aquél día en que surten efectos las notificaciones de las resoluciones recurridas; salvo los casos previstos en los artículos 127 del CFF. Debe precisarse que la autoridad que dicta el acto administrativo debe señalar los plazos para la interposición del medio de defensa, así como los medios de defensa que optativamente tiene a disposición el contribuyente. En caso de no señalarse por la autoridad el plazo para la interposición del medio de defensa, éste se duplicará en beneficio del contribuyente.⁷⁴

El recurso de revocación es un medio de defensa que tiene cuatro particularidades: el contribuyente no se encuentra obligado a garantizar el crédito

⁷⁰ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit., nota 13, p. 625.

⁷¹ Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, “*La defensa de los particulares ante la aplicación del Tratado de Libre Comercio de América del Norte*”, en Witker, Jorge (Coord.), “*El Tratado de Libre Comercio de América del Norte: Análisis, diagnóstico y propuestas jurídicas*”, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1993, Tomo II., Serie I. Estudios de Derecho Económico, núm. 22, pp. 468-471.

⁷² Cfr. Cisneros García, Juan Rabindrana, op. cit., nota 9, p. 109.

⁷³ Véase el artículo 131 del CFF, reforma publicada en el DOF el 9 de diciembre de 2013.

⁷⁴ Véase el artículo 50, penúltimo párrafo del CFF vigente.

fiscal en tanto no se resuelva el recurso; otorga plazos prorrogables para la exhibición de medios de convicción a diferencia de los plazos estrictamente determinados en el juicio contencioso administrativo; es un medio ideal de impugnación para efectos de buscar la nulidad de una resolución, cuando ha transcurrido el plazo para la interposición del juicio de nulidad en la vía sumaria; posibilita al contribuyente la recopilación de medios de convicción para preparar su defensa en el juicio contencioso administrativo, bajo la premisa de *litis abierta*.⁷⁵

Dichas diferencias establecidas por la Tesis aislada, cuyo rubro y texto es el siguiente:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y JUICIO DE NULIDAD. SUS DIFERENCIAS.

Existen distintos medios de protección administrativos y jurisdiccionales, establecidos a efecto de lograr la extinción de actos administrativos contrarios a derecho.

(...)

Algunas diferencias entre los recursos administrativos y el juicio de nulidad, son: a) La autoridad que conoce de los recursos administrativos, generalmente es la misma que emitió el acto o su superior jerárquico. En cambio la autoridad que resuelve el juicio de nulidad, es una autoridad ajena a la autoridad que emitió el acto impugnado, autónoma e independiente del poder al que pertenece. b) Los efectos de los recursos administrativos pueden ser de simple anulación, de reforma del acto impugnado, o de reconocimiento de un derecho. Los efectos del juicio de nulidad son de mera anulación y de plena jurisdicción, en este último caso, sólo a efecto de reconocer y reparar un derecho subjetivo del actor, lesionado por el acto impugnado, teniendo el alcance no sólo de anular el acto, sino

⁷⁵ Cfr. Cisneros García, Juan Rabindrana, op. cit., nota 9, pp. 206-210.

también de fijar los derechos del recurrente y condenar a la administración a restablecer y a hacer efectivos tales derechos. c) En los recursos administrativos, la autoridad que conoce de los mismos se sujeta a los agravios y cuando es el superior jerárquico, en algunos casos, al examen de la oportunidad del acto impugnado. En el juicio contencioso administrativo, el tribunal se sujeta a los agravios y en algunos casos está facultado para analizar oficiosamente algunas cuestiones, como la incompetencia de la autoridad que emitió la resolución impugnada y la ausencia total de fundamentación y motivación. d) La función del recurso administrativo es el control en la administración, con el objeto de lograr la eficacia de su actuación, que es de orden público, y no a la tutela de intereses particulares, no obstante que el particular resulte beneficiado, puesto que cuando éste interpone el recurso, existe colaboración de su parte para lograr la eficiencia administrativa. En cambio en el juicio de nulidad, la función del tribunal es dirimir conflictos que se susciten entre la administración pública y los particulares. e) Por tanto, los recursos administrativos no implican una función jurisdiccional, sino simplemente administrativa, a diferencia del juicio de nulidad, en el que sí existe una verdadera controversia entre el particular afectado y la administración pública, por lo que realiza una función jurisdiccional...”⁷⁶

Coincidimos con el Maestro Juan Rabindrana Cisneros García, en el sentido de que el recurso de revocación no es una actividad de carácter jurisdiccional, toda vez que la resolución pronunciada en el mismo no implica una tarea interpretativa.⁷⁷

⁷⁶ Cfr. Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, IV.2o.A.146 A, materia Administrativa, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, julio de 2005, p. 1512.

⁷⁷ Cfr. Cisneros García, Juan Rabindrana, op. cit., nota 9, p.196.

3.2.1. Requisitos.

Dicho recurso se interpone mediante escrito libre que formule el recurrente, señalando nombre de la persona física o denominación o razón social de la persona jurídica, designación y autorización de personal para oír e imponerse de autos, domicilio señalado para efectos del Registro Fiscal de Contribuyentes y domicilio para recibir notificaciones, se señalará cuál es la resolución recurrida y fecha de emisión, asimismo se hará señalamiento expreso de la fecha de notificación en caso de que manifieste el recurrente que se haya realizado y conozca de ella.

Posteriormente, se realiza la expresión de agravios de carácter formal, procesales o de fondo de los actos y resoluciones impugnadas, acompañando los documentos que contengan la notificación, la resolución impugnada, la documental que acredita la personalidad del recurrente y las pruebas que ofrezca para desvirtuar el contenido del acto recurrido.

3.2.3. Procedencia.

La procedencia del recurso se rige conforme a lo dispuesto en el artículo 124 y 124 Bis del CFF. La procedencia depende de la inexistencia de alguna o varias causales, entre ellas:

- ✓ Sean resoluciones consentidas por el recurrente, en los casos de haber interpuesto el medio de impugnación de manera extemporánea.
- ✓ Sean resoluciones dictadas en cumplimiento de una sentencia formulada en juicio de nulidad.
- ✓ Se haya interpuesto medio de defensa en contra de la resolución que se pretende recurrir.
- ✓ Se haya interpuesto medio de defensa en contra de un acto que es antecedente de la resolución que se pretende recurrir o que es conexo.

Así también, debe señalarse que como consecuencia inmediata de la actualización de alguna de las causales de improcedencia durante la tramitación del recurso, éste se sobreseerá. Aunque la anterior situación es sólo una de las causales que originan el sobreseimiento. Éste opera cuando:

- ✓ Cesen los efectos del acto recurrido.

- ✓ Cuando fallece el recurrente y la resolución lo afecta inmediata y directamente (en los casos de cancelación de patentes aduanales o cancelación de la autorización de contador público dictaminador).

Así las cosas, el recurso de revocación procede en contra de resoluciones definitivas que determinen contribuciones y sus accesorios, nieguen la devolución de cantidades pagadas (pago indebido), las que dicten las autoridades aduaneras y las que determinan aprovechamientos.

De la misma forma, el recurso de revocación procede en contra de actos administrativos dictados por autoridades fiscales que exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que se han extinguido o su monto real es inferior al exigido; así también en contra de los actos que se dicten dentro de los procedimientos administrativos de ejecución, los que afecten el interés jurídico de terceros y los que determinen el valor de bienes embargados dentro de los procedimientos de cobro coactivo, entre otros.⁷⁸

Debe mencionarse que mediante Reforma al CFF, publicada en el DOF el 9 de diciembre de 2013, se derogó el artículo 129 del ordenamiento citado, el cuál preveía que para los casos en que el contribuyente desconociera la resolución impugnada, debía de señalar en su escrito de recurso de revocación que se desconocía la fecha de notificación y señalaría la fecha en que conoció de la resolución o de aquél acto vinculado con la misma y por el que conoció de su

⁷⁸ Cfr. Dioisio J., Kaye, *“Nuevo derecho procesal fiscal y administrativo”*, 3a. ed., México, Themis, agosto de 2009, p. 217.

existencia. Con motivo de lo anterior, dichas violaciones únicamente podrán hacerse valer mediante conceptos de impugnación, como medio de defensa idóneo, al interponer el juicio contencioso administrativo ante las Salas del TFJFA.

3.2.4. Tramitación del recurso de revocación.

El recurso de revocación se interpone ante la autoridad que dictó el acto o ante la Administración Local Jurídica competente en razón del domicilio señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes.⁷⁹

Llegado el escrito del recurso, la autoridad tendrá un plazo de tres meses⁸⁰ para dictar la resolución al recurso interpuesto; en caso de haber transcurrido el plazo de tres meses para su resolución, el contribuyente podrá esperar a que se emita la resolución o impugnar a través de la figura jurídico-procedimental de la negativa ficta de conformidad con el artículo 131 del CFF, la resolución recurrida y el silencio de la autoridad respecto al pronunciamiento del recurso de revocación.⁸¹

Debe mencionarse que de omitirse alguno de los requisitos del escrito del recurso de revocación, se prevendrá al contribuyente para efectos de que subsane las omisiones dentro del plazo de cinco días posteriores que surta efectos la notificación. Ya sea para efectos de que señale el acto recurrido, los hechos controvertidos y los agravios que cause el mismo, así como presentar las pruebas necesarias para su defensa.⁸²

No existiendo omisión de requisitos en el escrito por el que se interpone el recurso o falta de documentos que deban acompañarse con el escrito de interposición, la autoridad se pronunciará respecto a los agravios hechos valer por el recurrente, realizado el estudio de los diversos y pronunciándose respecto a cuestiones de forma, procedimiento y de fondo.

⁷⁹ Véase el artículo 24, fracción III, con relación al artículo 22, fracción IX del RISAT vigente.

⁸⁰ Véase el artículo 131 del CFF, reforma publicada en el DOF el 9 de diciembre de 2013.

⁸¹ Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo, *"Derecho fiscal II"*, cuarta reimpresión, México, IURE, 2011, p. 309.

⁸² Cfr. Dioisio J., Kaye, Op. cita, nota 78, p. 217.

La valoración de las pruebas se realiza en observancia del artículo 123 y 130 del CFF. Es admisible todo tipo de pruebas, excepto la confesional mediante posiciones de las autoridades. Así también, bajo el principio de “oficialidad”, las autoridades están facultadas para requerir informes a quienes hayan intervenido dentro del acto recurrido.

No obstante, si de las pruebas y las presunciones generadas durante el dictado de la resolución, la autoridad adquiere diversa convicción sobre los hechos, valorará las pruebas de diversa forma, siempre y cuando funde debidamente ésta parte de la resolución.⁸³

Pronunciándose la resolución, se deberá notificar al contribuyente, señalando los efectos y alcance de la resolución; así como los plazos para impugnar su contenido; y en su caso, otorgar los lineamientos bajo los cuales la autoridad autora del acto recurrido deberá de emitir la resolución en cumplimiento.

Los efectos de las resoluciones dictadas al recurso de revocación dependerán del tipo de ilegalidades detectadas durante el estudio y tramitación del procedimiento.

Las resoluciones recaídas al recurso de revocación podrán ser las siguientes:

- ✓ Declarando la nulidad lisa y llana de la resolución recurrida (casos de incompetencia).

- ✓ Declarando la nulidad de la resolución, dictando una nueva cuando favorezca total o parcialmente al recurrente.

- ✓ Declarando la nulidad por vicios de forma, precisando los alcances del acto dictado en cumplimiento del recurso, ordenando subsanar la ilegalidad.

⁸³ Véase artículo 130, penúltimo párrafo del CFF vigente.

- ✓ Declarando la nulidad por vicios de procedimiento, en estos casos mandará a reponer el procedimiento, como lo puede ser: la admisión, desahogo y valoración de pruebas.
- ✓ Confirmando la legalidad del acto administrativo o resolución recurrida.
- ✓ Desechando el recurso en los casos de que el recurrente no atienda a los requerimientos de la autoridad con respecto a la ausencia de agravios.
- ✓ Tenerlo por no interpuesto en los casos de que el contribuyente no atienda a los requerimientos de la autoridad por lo que hace a la manifestación del acto recurrido.

Aunque el CFF no lo mencione expresamente dentro de los supuestos contenidos en el artículo 133, existe otro tipo de efectos que surgen con motivo de la tramitación del recurso de revocación, como lo es negar la asistencia de un derecho al recurrente y confirmando la legalidad de la resolución recurrida a través de la figura jurídico-procedimental de la negativa ficta.⁸⁴

La negativa ficta se configura una vez que transcurre el plazo tres meses posteriores a la interposición del recurso, es decir; se entenderá que se ha confirmado la legalidad del acto recurrido por el silencio de la autoridad.⁸⁵

En caso de que el recurso tenga como efectos ordenar la realización de algún acto o reponer el procedimiento, la autoridad fiscal tendrá un plazo de cuatro meses para dar cumplimiento al mismo, incluyendo en dicho plazo la realización de la notificación de dicha determinación dictada en cumplimiento.⁸⁶

Debe mencionarse que el recurrente podrá anunciar la exhibición de pruebas adicionales, mediante el escrito de interposición del recurso o dentro del plazo de quince días siguientes a la presentación del mismo, teniendo un término máximo

⁸⁴ Cfr. Trejo Vargas, Pedro, op. cit., nota 1, p. 356.

⁸⁵ Véase artículo 123 y 131, último párrafo del CFF vigente.

⁸⁶ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, op. cit., nota 14, p. 623.

procedimental para su exhibición de quince días. Las pruebas deberán ser desahogadas y valoradas dentro del procedimiento, de conformidad con el último párrafo del artículo 123 y tercer párrafo del artículo 130 del CFF.

Así también, el recurrente podrá exhibir pruebas supervenientes en tanto no se haya dictado la resolución que ponga fin al recurso de revocación.

Siendo el recurso de revocación un medio de impugnación que se caracteriza por la legalidad, oficialidad, exhaustividad y el debido proceso,⁸⁷ en el que la autoridad fiscal debe de revisar debidamente los agravios vertidos por el recurrente, sin olvidar que puede considerar alguno de los expuestos como suficiente para determinar la ilegalidad de la resolución, cerciorándose de especificar el por qué de la resolución y la omisión del estudio por lo que respecta al resto de los agravios.⁸⁸

Torna especial relevancia el aspecto probatorio en dicho procedimiento, ya que únicamente serán admitidas la pruebas documentales relacionadas con la resolución recurrida, las presunciones (en donde pueda o no existir prueba al contrario), testimoniales y la confesión contenida en las resoluciones recurridas (espontáneas). No serán admisibles las pruebas confesionales a cargo de las autoridades que se desahoguen mediante posiciones, no se entenderán como tales aquéllas que se rindan mediante informe u oficio girado por las autoridades revisoras del acto. Cabe precisar que el material probatorio tendiente a desvirtuar el contenido de la resolución recurrida es valorado por la autoridad revisora bajo el principio de libre apreciación, salvo las resoluciones de la autoridad determinante, mismas que tendrán la presunción de legalidad.⁸⁹

Asimismo, es relevante mencionar que la autoridad tiene la facultad de allegarse de diversas probanzas o realizar cualquier otra diligencia con el objeto de determinar la veracidad de los hechos; ésta última facultad parece ser de

⁸⁷ Cfr. *Ibíd.*, pp. 626-627.

⁸⁸ Cfr. Dionisio J. Kaye, *op. cit.*, nota 78, p. 424.

⁸⁹ Véase el artículo 130, párrafo quinto del CFF vigente.

trascendencia fundamental, aunque no siempre es ejercida, en consecuencia, diversas de las resoluciones recaídas en el recurso de revocación terminan por impugnarse ante el TFJFA, o sólo aquellas cuestiones de la resolución recurrida que le siguen afectando al contribuyente.⁹⁰

Debe mencionarse que si del material probatorio y las presunciones generadas, la autoridad podrá adquirir diversa convicción de los hechos y valorar las pruebas de diversa forma. Ésta facultad pierde su fundamental relevancia en la práctica, puesto que las resoluciones determinantes de créditos fiscales relacionadas con la invalidez de certificados de origen, tienen como antecedente inmediato las resoluciones recaídas en el PVO; formándose la base decisoria en una presunción que la autoridad verificadora genera con motivo de aplicar la sanción prevista en el artículo 609 del TLCAN, como consecuencia de que el exportador no atendió el trámite del procedimiento de verificación.

En razón de lo anterior, como técnica de defensa del contribuyente, se debe hacer mención que si este medio de defensa fuera eficaz y eficiente en la práctica, con la exhibición de pruebas como la pericial, se podría obtener una resolución favorable en el recurso al acreditar el contenido de origen real de las mercancías objeto de importación, y por ende, la procedencia de los materiales que integran la mercancía objeto de importación; con ello se desvirtuaría la presunción generada por la autoridad fiscal; aunque la mayoría de ocasiones, el importador ya no cuenta con las mercancías; sin olvidar los altos costos que significa el deshago de dicho medio de convicción. De forma singular, muchos de los recurrentes ofrecen diversas pruebas como: declaraciones contenidas en documentos públicos de otros Estados parte, manifestaciones de los representantes legales de las productoras o exportadoras en cuanto al desconocimiento de algún trámite o procedimiento iniciado por las autoridades verificadoras en su territorio, documentos certificados por notarios o corredores de los Estados parte, y finalmente las constancias procesales en las que obren las diligencias de notificación realizadas en la secuela procedimental del PVO.

⁹⁰ Véase el artículo 1º, párrafo segundo de la LFPCA vigente.

Así también, es de cuestionarse la eficacia del citado medio de defensa, puesto que la autoridad dota de mayor valor probatorio a la resolución de invalidez de los certificados de origen, reiterando el problema que se suscita una vez que las mercancías ya han sido despachadas y distribuidas; en el entendido de la falta de interés jurídico del importador como requisito de procedencia del mecanismo de defensa en comento.

Una vez analizado en forma general el recurso de revocación previsto en el artículo 117 del CFF, más que un medio de defensa, se podría decir que conforme a su naturaleza es un medio de control interno de legalidad de las actuaciones de las autoridades fiscales. Dicho recurso se interpone, en el caso que nos ocupa, por el importador de las mercancías o el agente aduanal responsable de la operación aduanera.

La instauración de dicho mecanismo de defensa en sede administrativa tiene la finalidad de impugnar la ilegalidad de las resoluciones por las que se determinan contribuciones y accesorios por parte de las autoridades aduaneras y fiscales, errores aritméticos, así como la indebida valoración de pruebas durante los procedimientos que anteceden a las resoluciones determinantes; irregularidades que se desprendan de la cuantificación del crédito fiscal, omisiones de la autoridad al valorar ciertas pruebas tendientes a demostrar que las mercancías son originarias de la región, o por cuestiones que atienden a la notificación y caducidad de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras.

Por otro lado, también se hacen valer agravios en sustitución del exportador, tomando su lugar procedimental para controvertir la resolución del PVO; tales como falta de notificación de la resolución del PVO, falta de notificación de los cuestionarios o avisos de intención de visita y los avisos de intención (apercibimientos) de negar el trato preferencial arancelario.

Este medio de defensa, en lo particular se caracteriza porque el importador controvierte la presunción generada por la autoridad respecto a la resolución recaída en el PVO; es decir, tiende a aportar medios de convicción para

contrarrestar el contenido de la resolución que determina que los certificados de origen son inválidos por cuestiones de índole procedimental o de forma.

Singularmente el importador controvierte cuestiones meramente procedimentales que surgen con motivo de la incoación y conclusión del PVO; siendo menores las controversias de fondo, como aquellas que surgen propiamente de la investigación o de la aplicación del apercibimiento⁹¹ consistente en negar el trato arancelario preferencial por las reiteradas omisiones del exportador y/o productor de atender el trámite del procedimiento.

En otros casos, tomando su calidad de importador, controvierte la falta de notificación de la resolución del PVO conforme a lo dispuesto en el párrafo 11 del artículo 506 del TLCAN, así como lo establecido por la tesis 2a. CLXXVIII/2000.⁹²

Uno de los aspectos sobresalientes, atendiendo a la interposición de un medio de defensa como éste para efectos de controvertir la resolución que determina créditos fiscales con base en la resolución del PVO, es el aspecto de los medios de convicción tendientes a desvirtuar la presunción generada por la autoridad con base a la determinación de invalidez de los certificados de origen. Lo anterior, en razón de que se tiene plena convicción de que la mercancía efectivamente no es originaria o en su caso, como generalmente sucede, se haya hecho efectivo el apercibimiento a consecuencia de la omisión del exportador a la atención del procedimiento.

Aunque sin mayor éxito, en la actualidad, es viable obtener una resolución favorable si se aportan los medios de convicción ideales para contrarrestar el efecto de la resolución del PVO dictada por las autoridades verificadoras, exhibiendo las pruebas documentales emitidas por entes públicos que acrediten a las empresas o autentifiquen que las mercancías de los emisores son originarias, situación que ya no es muy común en el derecho de los Convenios de Comercio

⁹¹ Véase el artículo 506, párrafo 4 del TLCAN vigente.

⁹² Cfr. Segunda Sala de la SCJN, 2a. CLXXVIII/2000, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, diciembre de 2000, p. 450.

Exterior, puesto que la emisión de los certificados se ha dejado a cargo de las propias exportadoras o productoras.⁹³

Por lo anterior, dicho recurso de revocación no genera regularmente éxito para el importador, toda vez que no es viable contar con un medio de convicción idóneo para contrarrestar la presunción generada por la autoridad, derivada de la resolución del PVO; en la práctica, la mayoría de las ocasiones se aportan documentales privadas, como cartas o informes remitidos por las emisoras en las que manifiestan desconocer las notificaciones del PVO o cualquier otra cuestión referente al procedimiento.

El fracaso de dicho medio de defensa se verificaba al declararse como inoperantes los agravios vertidos por el importador respecto a las cuestiones referentes a la tramitación del PVO, al situarse en las hipótesis de improcedencia del artículo 122 del CFF.

3.3. Juicio Contencioso Administrativo.

También conocido como juicio de nulidad, es un medio de defensa de carácter jurisdiccional que se promueve a instancia de parte, con la finalidad de nulificar las resoluciones o actos de las autoridades administrativas concernientes al tema de legalidad.

Bajo el sistema de justicia delegada,⁹⁴ el juicio contencioso administrativo, de estricto derecho y plena jurisdicción (verificación de legalidad, existencia de derechos subjetivos y cuantificación de obligaciones), es un medio de revisión de legalidad de las resoluciones a las que procesalmente se les denomina como: resoluciones impugnadas.

De lo anterior, se constituye un medio de defensa viable para controvertir la ilegalidad de actos y resoluciones fiscales, así como aquellas resoluciones

⁹³ Cfr. Witker, Jorge, op. cit., nota 31, pp. 268-270.

⁹⁴ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, op. cit., nota 14, p. 661.

derivadas de recursos de revocación en sede administrativa; e incluso, en contra de las resoluciones o actos en la parte que sigan afectando al contribuyente.

El juicio contencioso administrativo se interpone ante las Salas Regionales que por razón de territorio correspondan conocer de conformidad al domicilio fiscal del actor, salvo los casos en que el actor sea persona moral que forme parte del sistema financiero; personas morales controladoras o controladas; asimismo, cuando el demandante resida en el extranjero; también en los casos que las resoluciones que se pretendan impugnar sean dictadas por la Administración General de Grandes Contribuyentes o de alguna de sus unidades que la conforman. En dichos supuestos será competente la Sala Regional en razón de la sede de la autoridad demandada.⁹⁵

En caso de interposición de juicio de lesividad, la competencia de la Sala será en razón de la sede de la autoridad actora.

Debe hacerse mención que las resoluciones impugnadas en materia de comercio exterior, como las referentes a actos relacionados con las resoluciones dictadas en el PVO, son del conocimiento de las Secciones de la Sala Superior del TFJFA,⁹⁶ al fundarse las resoluciones o actos impugnados en Tratados o Acuerdos Internacionales para evitar la doble tributación o en materia de comercio exterior suscritos por el Estado mexicano; así también, en los casos en que los conceptos de impugnación se esgriman argumentos referentes a la no aplicación o incorrecta aplicación de los Tratados o Acuerdos de referencia.⁹⁷

Su interposición en la vía ordinaria será dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél día en que haya surtido sus efectos la resolución o acto de autoridad. Para los casos del juicio de nulidad en la vía sumaria, se interpondrá

⁹⁵ Cfr. Dionisio J., Kaye, op. cit., nota. 78, p.p. 446-467.

⁹⁶ Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo, op. cit., nota 81, pp. 351-352.

⁹⁷ Cfr. Cisneros García, Juan Rabindrana, op. cit., nota 9, pág. 199.

dentro del plazo de quince días posteriores al día en que haya surtido efectos la notificación del acto impugnado.⁹⁸

El juicio contencioso administrativo será tramitado en la vía sumaria cuando el importe de las resoluciones impugnadas no excedan cinco salarios mínimos generales vigentes en el Distrito Federal elevados al año al momento de la emisión del acto administrativo, siempre y cuando se traten de resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales u organismos autónomos; que impongan una sanción pecuniaria o multa o el pago de créditos fiscales; las que exijan el pago de fianzas otorgadas a favor de la Federación por el monto de la cuantía ya señalada; así también en contra de las resoluciones recaídas al recurso de revocación interpuestos en contra de las resoluciones anteriormente mencionadas y en función del monto señalado.

Para efectos de lo anteriormente mencionado, en la cuantificación del monto del asunto no se deberá de considerar los accesorios y actualizaciones del crédito principal.⁹⁹

3.3.1. Requisitos.

El juicio contencioso administrativo se instaura mediante formulación de una demanda de nulidad en la que se expresan conceptos de impugnación.

La demanda deberá de contener: nombre, denominación o razón social del demandante, domicilio fiscal y R.F.C., domicilio para efectos de notificaciones, nombre del representante legal en caso de personas morales, o del actor en caso de personas físicas, las personas que se autorizan para actuar en el juicio y el personal autorizado para efectos de recibir notificaciones.

Se señalará la vía en que se tramitará el juicio de nulidad, y en su caso, la modalidad; señalando el correo electrónico en el que se impondrá de autos y en el que se llevará a cabo la tramitación del juicio en el supuesto de señalar la

⁹⁸ Cfr. *Ibidem*, p. 229.

⁹⁹ Véase el artículo 58.2, penúltimo párrafo de la LFPCA vigente.

modalidad de juicio en línea ante la Sala especializada que ostenta el mismo nombre de la modalidad referida.

Se señalará la existencia de algún tercero interesado y se acompañarán los documentos con copia para traslado: los que acrediten la personalidad del actor; el que contiene la resolución impugnada o el que contenga el sello de recepción que acredite la actualización de negativa ficta; la constancia de notificación de la resolución impugnada; los cuestionarios dirigidos a los peritos cuando se ofrezca dicha probanza; el interrogatorio de la prueba testimonial; las pruebas documentales y sus respectivos traslados.

Debe mencionarse que para el caso de impugnar las notificaciones de las resoluciones impugnadas; cuando se demande la falta o irregularidad de alguna notificación y no se conozca la resolución impugnada, la autoridad demandada tendrá la oportunidad de acreditar en la contestación de demanda su realización y en su caso, solicitar el sobreseimiento del juicio; en caso contrario, tiene la obligación de hacerle saber el acto o resolución al actor para que, de estimarlo conveniente, la impugne vía ampliación de demanda dentro de los veinte o cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acuerdo por el que se tiene contestada la demanda y se da a conocer el acto o resolución que se pretende impugnar.¹⁰⁰ Este mismo supuesto opera para los casos en que se actualiza la figura de la negativa ficta del artículo 133 del CFF.¹⁰¹

En caso de que se conozca la resolución, pero no la fecha de su notificación o la notificación en sí misma, el actor podrá señalar conceptos de impugnación referentes a la irregularidad de la notificación y señalará la fecha en que tuvo conocimiento del acto o resolución. Lo anterior, en caso de acreditarse la ilegalidad de la notificación, se entenderá por señalada la fecha de conocimiento de la resolución o acto señalado por el actor en su demanda de nulidad y se continuará con el proceso; singularmente con esta estrategia se busca un

¹⁰⁰ Véase el artículo 17 y 58-6 de la LFPCA vigente.

¹⁰¹ Véase el artículo 17 de la LFPCA vigente.

pronunciamiento que declare la nulidad de los actos o resoluciones por prescripción o por caducidad de las facultades de las autoridades fiscales y administrativas.

Enseguida se señalarán cuáles son las resoluciones que se impugnan, la (s) autoridad (es) demanda (s) y los hechos que constituyen los actos o resoluciones impugnadas.

Una vez que se cumplen con dichos requisitos, se esgrimen conceptos de impugnación, se ofrecen las pruebas necesarias para efecto de desvirtuar la legalidad que sustentan los actos de las autoridades fiscales, bajo la premisa del artículo 67 del CFF. Asimismo, se podrá solicitar la remisión del expediente administrativo en el que se haya actuado y del que emane el acto o resolución impugnada.

Debe hacerse énfasis de que este proceso tiene la particularidad de admitir el mismo tipo de pruebas que en el recurso de revocación, pero además, podrán ofrecerse diversos medios de convicción que incluso no se hayan ofrecido en los procedimientos administrativos, sea en el ejercicio de facultades de comprobación o en el recurso de revocación, siempre observando las acotaciones que la SCJN ha expuesto por jurisprudencia.¹⁰²

3.3.2. Procedencia del Juicio Contencioso Administrativo.

La procedencia del juicio de nulidad, con respecto a cuestiones de índole fiscal, encuentra fundamento en el artículo 1, 2, 8 de la LFCPCA y 14 de la LOTFJA.

¹⁰² Cfr. Segunda Sala de la SCJN, 2a./J.73/2013, Materia(s): Administrativa, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXII, Tomo I, julio de 2013, p. 917: “*JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (*)]*”.

Siendo un medio de defensa optativo que se interpone en contra de resoluciones dictadas por las autoridades fiscales y aduaneras.¹⁰³

Debe hacerse alusión a los actos y procedimientos de los que conoce el TFJFA dentro de los juicios de nulidad: contra de las resoluciones y actos dictados por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos que determinen la existencia de una obligación fiscal, se fije una cantidad líquida o se den las bases para su liquidación; las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales; las que decidan los recursos administrativos; las que se funden en un tratado o acuerdo comercial para evitar la doble tributación o en materia comercial; aquellas de las que se desprendan conceptos de impugnación referentes a la falta de aplicación de una norma contenida en acuerdos o tratados internacionales en materia comercial o para evitar doble tributación y; las que configuren la figura procesal de la negativa ficta.¹⁰⁴

Así también, para el caso que nos ocupa, en materia de resoluciones y actos dictados por autoridades aduaneras, es procedente el juicio de nulidad de conformidad con el artículo 203 de la LA.¹⁰⁵

3.3.3. Trámite del Juicio Contencioso Administrativo.

Una vez que sea admitida la demanda de nulidad, se ordenará emplazar a las autoridades demandadas y al tercero interesado, en su caso. Realizada la notificación, la autoridad tiene la oportunidad procesal de cuarenta y cinco días o quince días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de la demanda de nulidad para efectos de formular contestación a la misma, y en su caso, dé cumplimiento a los requerimientos que el Tribunal ordene, como la exhibición del expediente administrativo del que se derive la resolución impugnada o de aquellos documentos ofrecidos por la actora como medios de convicción.

¹⁰³ Véase artículo 50, párrafo quinto del CFF vigente.

¹⁰⁴ Cfr. Carrasco, Iriarte Hugo, op. cit., nota 81, pp. 348-349.

¹⁰⁵ Véase el artículo 203 de la LA vigente.

En caso de que se controviertan cuestiones de legalidad referentes a los actos de notificación, sea ilegalidad o inexistencia de la misma; así como en los casos en que se impugne una negativa ficta, se le otorgará al actor un plazo de veinte días o cinco días (según la vía en que se impugne) para ampliar su demanda respecto a lo manifestado en la contestación de demanda. Una vez desahogada dicha ampliación, se le dará a la parte demandada los mismos plazos para realizar contestación a la ampliación de la demandada.

La demandada deberá de formular contestación de demanda; refiriéndose a cada uno de los hechos; afirmándolos o negándolos, expresando los que ignore o exponiendo aquellos cómo ocurrieron. Así también, expresará y planteará aquellos incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar, en su caso las consideraciones previas, la exposición de argumentos para demostrar la ineficacia de los conceptos de impugnación y ofrecerá los medios de convicción que crea conveniente; en los mismos términos que el actor.

La ampliación de demanda procederá en los siguientes supuestos: cuando se impugne la figura procedimental de negativa ficta; en los casos en que la actora señale el conocimiento de la resolución pero anuncie defectos de un notificación, impugnando esta última en conjunto con la resolución impugnada y señalando la fecha en que conoció de aquélla; cuando desconozca la resolución principal y señale la fecha en que conoció de ella por un acto de ejecución o una notificación irregular; cuando en la contestación de demanda se adviertan cuestiones novedosas desconocidas por el actor y; cuando la demandada pretenda se dicte el sobreseimiento del juicio de nulidad.¹⁰⁶

En el juicio de nulidad se admiten las mismas pruebas que en el recurso de revocación, salvo aquellas que, conforme a la jurisprudencia dictada por la Segunda Sala de la SCJN 2a./J.73/2013, la parte actora tenía la oportunidad procedimental de exhibir durante el recurso de revocación o en el procedimiento de origen. Las pruebas documentales, en caso de no contar con ellas el actor o

¹⁰⁶ Véase el artículo 16 y 17 de la LFPCA vigente.

de no haber podido obtenerlas a pesar de ser documentos que legalmente se encuentran a su disposición; deberá señalar el lugar en que se encuentran, precisando los documentos y solicitará copia de los mismos para su remisión al proceso. Así también, en caso de que sean documentos de los cuales pueda obtenerse copia de los mismos, bastará con que exhiba el acuse mediante el que ingresó la solicitud con una antelación de cinco días a la fecha de la interposición de la demanda.¹⁰⁷

En caso de ofrecer el expediente administrativo, lo solicitará a la Sala respectiva para que en el oficio de notificación de la demandada requiera su exhibición. El actor deberá señalar y precisar las probanzas documentales de carácter privado que obren en el expediente referido, puesto que, en caso contrario, no se exhibirán por la demandada.

La prueba pericial y testimonial se ofrecerá en el mismo escrito de demanda, contestación, ampliación o contestación a la ampliación de demanda; precisando los hechos sobre los que versará la prueba, señalando nombre y domicilios del perito y/o testigos, anexando copias de los cuestionarios o interrogatorios firmados por el actor.¹⁰⁸ El acuerdo que recaiga a la contestación o ampliación de demanda, se requerirá a las partes para que en el plazo de diez días presenten a sus peritos a fin de acreditar los requisitos referentes al conocimiento de la materia pericial, aceptando y protestando su cargo. Se señalará el día y hora para el desahogo de la probanza, otorgando un plazo de quince días para que exhiban y ratifiquen el dictamen encomendado.

En el caso de la prueba testimonial, se señalará día y hora para su desahogo, mediante interrogatorios exhibidos por las partes en los escritos de demanda y ampliación de demanda y, por el magistrado, en su caso, en la misma audiencia, quedando constancia de la diligencia. Las autoridades deberán de rendir su testimonio mediante oficio.

¹⁰⁷ Véase el artículo 15, tercer párrafo de la LFPCA vigente.

¹⁰⁸ Cfr. Carrasco Iriarte Hugo, op cit., nota 81, p. 370.

Debe decirse que aplican las mismas reglas de valoración de pruebas aplicables al recurso de revocación en sede administrativa. De la misma forma, el Magistrado instructor podrá valorar las pruebas de diversa forma, si de los hechos, pruebas rendidas y presunciones formadas, adquiere diversa convicción acerca de los hechos materia de la litis, debiendo fundar debidamente el razonamiento vertido en su fallo,¹⁰⁹ constituyendo un sistema de valoración de pruebas de carácter mixto.¹¹⁰

Podrán ser admitidas las pruebas supervenientes, otorgando un plazo de cinco días a las partes para que manifiesten lo que su derecho convenga.

En caso de no exhibir las copias de traslado o los documentos ofrecidos por la actora, se le prevendrá para que en un plazo de cinco días las exhiba. En caso de no ofrecerlas en el plazo concedido, se tendrá por no interpuesta la demanda o su ampliación, según sea el caso, o; se tendrán por no ofrecidas las pruebas en caso de omisión de presentar los interrogatorios y/o cuestionarios correspondientes.¹¹¹

Cerrado el periodo probatorio, diez días después de que haya concluido la sustentación del proceso, no existiendo alguna cuestión pendiente que impida el dictado de la resolución; el Magistrado instructor notificará por listas el otorgamiento del plazo de cinco días para que las partes esgriman alegatos.¹¹²

Presentándose o no los alegatos, se acordará el cierre de instrucción, iniciándose el plazo de sesenta días, posteriores a aquél en que se notificó el cierre de instrucción, para emitir la sentencia; teniendo el magistrado instructor un plazo de cuarenta y cinco días para realizar y presentar su proyecto para efectos de votación en el Pleno de la Sala.¹¹³

¹⁰⁹ Véase el artículo 46 de la LFPCA vigente.

¹¹⁰ Cfr. Cisneros García, Juan Rabindrana, op. cit., nota 8, p. 276.

¹¹¹ Véase el artículo 14, antepenúltimo párrafo, 15, 17, 18, último párrafo, y 21 de la LFPCA vigente.

¹¹² Cfr. Carrasco Iriarte Hugo, op cit., nota 81, página 408.

¹¹³ Véase el artículo 49 de la LFPCA vigente.

La sentencia de nulidad pronunciada en el juicio de nulidad puede ser dictada de la siguiente manera: declarando la validez de la resolución impugnada o declarando la nulidad de la resolución impugnada, ya sea para efectos o de manera lisa y llana.

La sentencia recaída en el juicio de nulidad podrá ser recurrida mediante juicio de amparo interpuesto por el actor y/o recurso de revisión fiscal interpuesto por las autoridades demandadas ante el Tribunal responsable, éste último remitirá los autos al Tribunal Colegiado competente para efecto de pronunciarse y emitir la ejecutoria correspondiente. Asimismo, en caso de interposición de juicio de amparo, la autoridad demandada o señalada como tercera interesada¹¹⁴ podrá promover amparo en adhesión.

En el juicio de nulidad, a diferencia del recurso de revocación, las cuestiones de previo y especial pronunciamiento se resuelven vía incidental, entre ellas: incompetencia en razón de materia o territorio; acumulación de procesos, reposición de autos, interrupción por causa de muerte, disolución, incapacidad y ausencia.¹¹⁵

Así también, se puede solicitar la suspensión de la ejecución de los actos derivados de la resolución impugnada, ya sea comprobando que se encuentra garantizado el crédito ante la autoridad exactora o solicitando las medidas cautelares ante el Magistrado instructor, mediante escrito libre por el que se solicitará el otorgamiento de la medida provisional. Llegado dicho escrito ante el Magistrado instructor, resolverá en el plazo de veinticuatro horas respecto a la suspensión provisional, ordenando correr traslado a la demandada, realizando su informe previo y señalando lo que a su derecho corresponda dentro del plazo de tres días.¹¹⁶

¹¹⁴ Véase la Ley de Amparo, reforma 3 de abril de 2013, vigente.

¹¹⁵ Cfr. Carrasco Iriarte Hugo, op cit., nota 81, página 406.

¹¹⁶ Cfr. Cisneros García, Juan Rabindrana, op. cit., nota 9, p.258-259.

Fenecido el plazo otorgado para realizar sus manifestaciones, el Magistrado instructor deberá resolver sobre la definitiva en el plazo de cinco días siguientes al día en que surte efectos el acuerdo por el que se señale el vencimiento del plazo para la demandada. Asimismo, se deberá resolver sobre la admisión de la garantía ofrecida,¹¹⁷ misma que deberá otorgarse dentro del plazo de tres días siguientes al día en que surta efectos la notificación de la sentencia interlocutoria que resuelva sobre la procedencia de las medidas cautelares y la admisión de la garantía. Estas reglas son aplicables de la misma forma a los juicios instaurados en la vía sumaria, salvo los términos.

Porque respecto al juicio de nulidad en la vía sumaria, se reducen los plazos de su tramitación; veinte días para la interposición de la demanda y contestación de demanda y; cinco días para los supuestos de ampliación y contestación a la ampliación de demanda.

Por lo que hace al periodo probatorio, la prueba testimonial se admitirá siempre que sean presentados los testigos por propia cuenta de la oferente. Con relación a la prueba pericial, únicamente se reducen los periodos para su desahogo: se tendrán tres días para que comparezcan los peritos a tomar protesta, acreditar su calidad y ratificar su cargo, teniendo cinco días para rendir su dictamen. Finalmente, respecto al dictado de la resolución, será dentro del plazo de sesenta días posteriores al auto de admisión de demanda, sin dejar de mencionar que proveerá para efectos de que con diez días de antelación al cierre de instrucción prevista, se tendrán por desahogar las diligencias probatorias.¹¹⁸ Los alegatos se recibirán antes de la fecha señalada para el cierre de instrucción.¹¹⁹

En los juicios instaurados en la vía sumaria, sean en la modalidad en línea o tradicional, el dictado de la sentencia será a cargo del Magistrado instructor sin requerirse de una decisión colegiada; la sentencia deberá pronunciarse dentro del

¹¹⁷ Véase el artículo 24, 24 BIS y 25 de la LFPCA vigente.

¹¹⁸ Véase el artículo 58.5 de la LFPCA vigente.

¹¹⁹ Cfr. Cisneros García, Juan Rabindrana, op. cit., nota 9, p. 280.

plazo de diez días posteriores a la fecha por la que se tuvo cerrada la instrucción.¹²⁰

Con respecto al tema central que nos ocupa, siendo las determinantes de créditos fiscales, así como las resoluciones derivadas del recurso de revocación que tienen como antecedente inmediato una resolución administrativa como lo es el PVO, el juicio contencioso administrativo es procedente en contra de un acto de carácter eminentemente administrativo y fiscal, dicho medio de defensa se interpone en contra de las irregularidades derivadas del contenido del procedimiento de glosa o de algún otro procedimiento en materia aduanera, el crédito fiscal derivado, así como las irregularidades derivadas del recurso de revocación en caso de no satisfacer al recurrente.

Conforme a la literalidad del artículo 9 de la LFPCA, el importador, previamente a la jurisprudencia 2a./J.23/2013, debía de acreditar la asistencia del interés jurídico para controvertir las actuaciones y la resolución recaída dentro del PVO; lo anterior, hoy ha sido reconsiderado bajo un nuevo modelo de interpretación normativa, puesto que la procedencia del juicio de nulidad atiende a que se acredite el interés que asiste al actor respecto a ejercer una acción y no respecto a su pretensión a dilucidar en el juicio contencioso administrativo.¹²¹

Sin embargo, muchas de las ocasiones, previamente a la emisión de la jurisprudencia 2a./J.23/2013, los conceptos de impugnación que invocaba el actor con motivo del trámite del PVO se declaraban inoperantes¹²² por las Secciones de la Sala Superior, toda vez que no se acreditaba el requisito de procedencia del juicio de nulidad. La razón de lo anterior, es porque el actor no se consideraba parte de la relación procedimental del PVO; por lo que los créditos fiscales

¹²⁰ Véase el artículo 58-13 de la LFPCA vigente.

¹²¹ Cfr. Segunda Sala de la SCJN, 2a./J.141/2002, Materia: Administrativa, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, diciembre de 2002, p. 241. *"INTERÉS LEGÍTIMO E INTERÉS JURÍDICO. AMBOS TÉRMINOS TIENEN DIFERENTE CONNOTACIÓN EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO."*

¹²² Cfr. Cisneros García, Juan Rabindrana, op. cit., nota 9, pp. 237- 241.

derivados de las resoluciones de liquidación determinadas con base en los resultados del PVO, se confirmaban en cuanto a su validez, considerando la omisión del pago de Impuestos al Comercio Exterior, Impuesto al Valor Agregado, Derechos de trámite aduanero, multas, el pago del valor de mercancía de ser procedente, el pago de cuotas compensatorias bajo la presunción de que el origen de la mercancías es de territorios orientales, como de la República Popular de China,¹²³ y la correspondiente actualización de los conceptos mencionados.

Debe hacerse mención de cuáles son los efectos principales de una sentencia de nulidad con relación al tema que nos ocupa. Así las cosas, el artículo 50 con relación al artículo 51, ambos de la LFPCA,¹²⁴ especifican que la nulidad resuelta con motivo de la omisión de formalidades previstas en la norma, así como la ausencia de fundamentación y motivación; o en su caso, la actualización de vicios en el procedimiento y que trasciendan al resultado de la resolución impugnada, se procederá a dictar sentencia para efectos de que se reponga el procedimiento o se emita una nueva resolución en la que se subsanen los vicios de forma.¹²⁵

De lo anterior, cobra especial relevancia que las Secciones de la Sala Superior del TFJFA declaren la nulidad lisa y llana de las resoluciones determinantes que se motiven con base en la ilegalidad de las actuaciones del PVO, puesto que, de ser prácticamente el importador un sustituto procesal a consecuencia de un PVO <<conforme a los actuales criterios interpretativos>>, se cuenta con un medio de defensa idóneo para obtener la nulidad lisa y llana, con motivo de que las autoridades demandadas no acreditan que notificaron debidamente al exportador de mercancías; siendo que la resolución de determinación de origen se conoce hasta la determinación de los créditos fiscales; se entenderá que han caducado

¹²³ Cfr. Witker, Jorge, op. cit., nota 42, p. 189.

¹²⁴ Véase el artículo 50 y 51 de la LFPCA vigente.

¹²⁵ Cfr. Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, *VIII.2o. J/24*, Materia(s): Administrativa, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IX, Febrero de 1999, p. 455. "SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CUANDO LA VIOLACIÓN ADUCIDA IMPLICA UN ESTUDIO DE FONDO, LA NULIDAD SERÁ LISA Y LLANA, EN CAMBIO, CUANDO SE TRATA DE VICIOS FORMALES, LA NULIDAD SERÁ PARA EFECTOS."

las facultades de comprobación de las autoridades y por ende, los demás actos derivados de las mismas, incluyendo las liquidatorias.

Por otro lado, bajo la óptica de la SCJN de atribuir interés jurídico al importador; como ya se ha mencionado previamente, éste último debería estar facultado para recurrir la determinación dictada en el PVO de manera directa e inmediata en cuanto se pronuncie la resolución; sin embargo, la sentencia de nulidad tendría efectos de reponer los vicios del procedimiento o que le sean notificados los diversos actos del PVO al exportador. Lo anterior, de conformidad con lo dispuesto en las fracciones II y III del artículo 51 de la LFPCA, siguiendo la lógica procesal y naturaleza del juicio de nulidad.

La estrategia citada no se conceptualiza como un medio idóneo de defensa para el importador, toda vez que se busca un pronunciamiento liso y llano que imposibilite a la autoridad demandada a revisar nuevamente los mismos hechos por las mismas contribuciones.¹²⁶

Finalmente, el pronunciamiento de las sentencias dictadas en el juicio contencioso administrativo será en el sentido de confirmar la validez del acto impugnado; declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada; declarar la nulidad de la resolución impugnada para efectos de subsanar violaciones formales o del procedimiento.¹²⁷

3.4. Juicio de Amparo.

Medio de defensa extraordinario, mediante el cual el gobernado ejerce una acción reconocida constitucionalmente¹²⁸ en contra de actos de autoridad que vulneran las garantías constitucionales y los derechos humanos reconocidos por la propia Ley Suprema y los cuerpos normativos internacionales signados y ratificados por

¹²⁶ Cfr. Cisneros García, Juan Rabindrana, op. cit., nota 9, p. 293.

¹²⁷ Cfr. Martínez Bazavilvazo, Alejandro, *“Defensa fiscal: Nuevas reglas que regulan el juicio de nulidad y los derechos del contribuyente”*, 2a.ed., México, Tax, 2006, pp. 60-65.

¹²⁸ Véase el artículo 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

el Estado mexicano, con la finalidad de obtener la restitución de sus derechos fundamentales a través de la declaratoria de inconstitucionalidad del acto reclamado.

Debe acotarse que el juicio de amparo para efectos del presente estudio, y en función de buscar la nulidad lisa y llana de la resolución determinante, será el que corresponde en la vía directa, puesto que, conforme a la jurisprudencia 2a./J.23/2013, el importador acreditará su interés jurídico¹²⁹ cuando con motivo de la resolución del PVO se determine un crédito fiscal a su cargo.

Así las cosas, el juicio de amparo indirecto queda excluido dentro de los medios de defensa idóneos que el importador puede promover con motivo de una resolución en materia de verificación de origen y de la que derive un crédito fiscal, toda vez que de conformidad con la jurisprudencia en cita, únicamente los efectos de la sentencia de amparo en esta vía serán restitutorios; ya sea de los actos realizados en el trámite del PVO; o violaciones de carácter formal que afecten los derechos fundamentales del quejoso; toda vez que sólo podrán hacerse valer cuestiones de carácter formal o procedimental como la falta de notificación de los medios de investigación o de la propia resolución recaída dentro del PVO.

En caso de controvertirse la resolución determinante, sólo podrán impugnarse en la vía de amparo indirecto cuestiones que violenten las garantías constitucionales y/o derechos humanos del importador; algo que en la práctica no es conveniente por los efectos restitutorios de la sentencia protectora que sea otorgada.

Por otro lado, el juicio de amparo indirecto podrá promoverse en los casos en que el importador o el exportador impugne algún acto que violente sus derechos fundamentales; como en el caso de impugnarse una norma internacional,

¹²⁹ Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo, *“Amparo en materia fiscal”*, 2a. ed., México, Oxford, 2009, p. 53.

señalándose como autoridades responsables a aquellas que emitieron la norma aplicable, así como las que la realizaron el primer acto de aplicación.¹³⁰

Es importante mencionar que la procedencia y concesión del amparo en la vía indirecta serán viables sólo por cuanto hace a la impugnación de la resolución dictada en el PVO o de las violaciones realizadas dentro del procedimiento, estando condicionada a que, siguiendo las reglas procesales y la naturaleza jurídica del medio de defensa, su dictado tendría efectos para reponer alguna diligencia del PVO o se dicte una nueva resolución que subsane las irregularidades por vicios de forma. Cuestiones que válidamente podría invocar el exportador.

Por cuanto hace al importador, los conceptos de violación que le son permisibles de esgrimir, son aquellos referentes a violaciones inconstitucionales de carácter formal o del procedimiento, como la ausencia de notificación del exportador como concepto de violación, en observancia de artículo 16 Constitucional.

Lo anterior, es reiterado por el criterio contenido en la siguiente tesis aislada, en la que se reconoce el interés jurídico del importador para promover el juicio de amparo indirecto en contra de la resolución por la que se niega el trato preferencial arancelario:

“TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE. TIENE INTERÉS JURÍDICO EL IMPORTADOR PARA RECLAMAR EN AMPARO EL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DEL ORIGEN DE LOS BIENES IMPORTADOS REGULADO EN SU ARTÍCULO 506, CUANDO CON BASE EN ÉSTE SE HAYA DETERMINADO LA INVALIDEZ DEL CERTIFICADO RESPECTIVO.

Al ser el certificado de origen un requisito necesario para la importación

¹³⁰ Cfr. Terrazas Salgado, Roberto y Nateras Corona, Arturo Daniel, en Patiño Manfer, Ruperto y Ríos Ruiz, Alma de los Ángeles, *“Régimen de comercio exterior, temas de actualidad”*, México, Porrúa, 2009, p. 237.

de bienes con trato arancelario preferente al territorio de una de las partes del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, salvo las excepciones que contempla el artículo 503 de dicho tratado en que no se requiere de tal certificado para gozar del trato arancelario privilegiado, el cual será expedido por el exportador de los bienes y tomando en cuenta que el procedimiento de verificación del origen de los bienes importados se realizará por conducto de la autoridad aduanera de los países que son parte en dicho tratado

(...)

Consecuentemente, debe considerarse que el importador tiene interés jurídico para reclamar en juicio de amparo el artículo 506 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte cuando se ha emitido con base en dicho precepto, una resolución que determina la invalidez del certificado de origen de los bienes que importó, pues tal resolución entraña una afectación a un derecho legítimamente tutelado al importador, consistente en realizar la importación de determinados bienes al amparo del trato preferencial que otorga el propio tratado.»¹³¹

En ese orden de ideas, la concesión de la Protección de la Justicia Federal será para efectos repositivos de las violaciones del PVO, atendiendo al interés otorgado mediante la citada jurisprudencia que antecede.

Finalmente, la concesión del amparo en la vía indirecta, posibilitaría a las autoridades a reponer el procedimiento por cuanto hace a las violaciones suscitadas contra el exportador dentro del PVO, y por ello, cabe señalar que éste medio de defensa no es idóneo para buscar la extinción de facultades de las autoridades fiscales por cuanto a las contribuciones y ejercicios revisados.

¹³¹ Segunda Sala de la SCJN, 2a. CLXXX/2000, Materia: Administrativa, Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Diciembre de 2000, p. 452.

3.4.1. Juicio de amparo directo.

El juicio de amparo directo procede en contra de las sentencias definitivas que pongan fin a un juicio, en este caso las dictadas por Tribunales Administrativos; haciendo efectivos conceptos de violación en contra de actos ilegales dentro del proceso, así como irregularidades contenidas en la sentencia definitiva.¹³²

También procede en contra de resoluciones que pongan fin al juicio, las que sin decidir en los principal lo den por concluido.¹³³

Por otro lado, el juicio de amparo directo procede también en contra de normas contenidas en cuerpos normativos como los Tratados Internacionales, encontrándonos en oportunidad de cuestionar la inconstitucionalidad de una norma sin necesidad de llamar a juicio a las autoridades emisoras del Tratado ni a quienes la aplicaron como primer acto. En este supuesto, la materia de la *litis* será la sentencia definitiva y el proceso realizado para llegar a ella, siendo la autoridad responsable quien dicto la sentencia de validez o nulidad, señalando como acto reclamado la aplicación de una norma que se tilde como inconstitucionalidad por el gobernado.¹³⁴

Será procedente el juicio de amparo directo contra sentencias definitivas dictadas a favor del impetrante de garantías con la única finalidad de controvertir normas de carácter general; lo anterior, bajo la condición de que se haya interpuesto y se admita el Recurso de Revisión previsto en el artículo 104 de la Constitución.

El juicio de amparo directo procede en contra de sentencias que sean dictadas de forma contraria a la Ley aplicable al caso; las que se dicten integrando material de acciones y excepciones ajenos a la *litis*; las que omitan el estudio de acciones y excepciones vertidos en la *litis*; las que apliquen una norma declarada inconstitucional mediante jurisprudencia de la SCJN; aquellas que se dicten y que tengan como antecedente violaciones procesales; sin olvidar aquellas en las que

¹³² Cfr. Carrasco Iriarte Hugo, op. cit., nota 129, p.122.

¹³³ Véase el artículo 170, fracción I de la Ley de Amparo vigente.

¹³⁴ Cfr. Terrazas Salgado, Roberto y Nateras Corona, Arturo Daniel, op. cit., nota 130, pp. 247-248.

se apliquen disposiciones contenidas en Leyes, reglamentos y Tratados internacionales que considere el gobernado como inconstitucionales, sin importar su fecha de emisión, publicación y entrada en vigor de la norma.¹³⁵

3.4.1.1. Requisitos.

La demanda consta de los siguientes elementos: nombre y domicilio del impetrante de garantías; domicilio procesal; nombre y domicilio del tercero interesado; autoridad responsable; sentencia, acto o resolución que se impugna; fecha de notificación del acto reclamado; preceptos constitucionales que se consideren violentados; mención de la Ley aplicada de manera inexacta; los hechos constitutivos del posible o posibles actos reclamados; la formulación de conceptos de violación;¹³⁶ el ofrecimiento de pruebas, en su caso, y; firma del gobernado, como acto por el que externa su voluntad de interponer el medio de defensa.

Desde la perspectiva del presente estudio, el juicio de amparo directo tiene como finalidad que el Tribunal Colegiado de Circuito, competente en materia Administrativa, revoque la sentencia por la que se declaran inoperantes los conceptos de impugnación del demandante en juicio de nulidad respecto a los vicios contenidos en el desarrollo del PVO.

Previamente a la emisión de la multicitada jurisprudencia (2a./J.23/2013), se tuvo como antecedente inmediato la interposición de diversos juicios de amparo y recursos de revisión fiscal contra las sentencias dictadas en juicio de nulidad por las Secciones de la Sala Superior del TFJFA; en las que finalmente tomaron postura a favor de los contribuyentes importadores respecto a la posibilidad de generar y controvertir mediante conceptos de impugnación, cuestiones propiamente del exportador; como último medio de defensa ante la ilegalidad del material probatorio recopilado y resultante del PVO.

¹³⁵ Cfr. *Ibidem*, pp. 253-256.

¹³⁶ Cfr. Carrasco Iriarte Hugo, *op. cit.*, nota 129, p.124.

La demanda de amparo se interpone ante la Sala responsable dentro de los quince días siguientes a aquél en que surte efectos la notificación de la sentencia de validez que se pretende impugnar.¹³⁷ Mediante escrito libre, firmado por el gobernado o su representante legal, en el que vierte sus datos generales, expone los hechos que constituyen el o los actos reclamados, formula conceptos de violación referentes a controvertir la inconstitucionalidad de la sentencia dictada en juicio de nulidad, y ofrece pruebas para acreditar la inconstitucionalidad del acto.

Recibida la demanda de amparo por la responsable, notificará de su interposición a los señalados como terceros interesados, certificará el plazo procesal que acredite la interposición del medio de defensa¹³⁸ y mandará a integrar el expediente relativo con las pruebas que obren en los autos del juicio de nulidad. Acto posterior, remitirá los autos al Tribunal Colegiado competente que por razones del domicilio de la Sala Superior del TFJFA corresponde a la jurisdicción del Primer Circuito en Materia Administrativa.

Llegada la demanda al Tribunal Colegiado en turno, calificará su procedencia y resolverá sobre su admisión dentro del plazo de tres días, el auto de admisión se notificará a las partes, a efecto de que en el plazo de quince días presenten sus alegatos o promuevan amparo adhesivo.¹³⁹

Debe mencionarse que la Responsable resolverá respecto a la cuestiones de la suspensión del acto reclamado dentro del plazo de veinticuatro horas,¹⁴⁰ así como aquellas cuestiones referentes a prevenir a la quejosa por falta de copias para emplazar a juicio. A diferencia, el Tribunal Colegiado, únicamente prevendrá al impetrante respecto a la satisfacción de los requisitos de la demanda conforme a lo establecido en el artículo 175 de la Ley de Amparo, otorgando el plazo de cinco

¹³⁷ Cfr. Carrasco Iriarte Hugo, op cit., nota 81, p. 435.

¹³⁸ Cfr. Carrasco Iriarte Hugo, op. cit., nota 129, p. 122.

¹³⁹ Véase el artículo 181 de la Ley de Amparo vigente.

¹⁴⁰ Véase el artículo 190 de la Ley de Amparo vigente.

días para subsanar las observaciones, en caso de no subsanar el error, se tendrá por no interpuesta la demanda.¹⁴¹

En caso de no existir motivos de improcedencia o defecto en la demanda, mandará notificar dicho proveído a las partes.

No se resolverán cuestiones relativas a la suspensión del acto reclamado, puesto que esta cuestión ya es efectiva, en virtud del ofrecimiento y admisión de la garantía del crédito fiscal ante la autoridad fiscal, o en su caso, mediante sentencia interlocutoria que resuelva sobre medidas cautelares otorgadas en el juicio de origen.¹⁴²

Finalizado el plazo otorgado para la exhibición de alegatos, dentro de los tres días siguientes, el Presidente del Tribunal Colegiado turnará el expediente al Magistrado ponente a efecto de que formule el proyecto de sentencia dentro del plazo de noventa días siguientes a la fecha en que tenga a su disposición el expediente; el dictado de la sentencia se hará de forma colegiada; por unanimidad o mayoría de votos, privilegiando el estudio de violaciones de fondo sobre las de forma y procesales.¹⁴³

En el proyecto de resolución se estudiarán las causales de improcedencia, los conceptos de violación y los alegatos de las partes; se desahogarán las pruebas y se relacionarán para efecto de resolver sobre el acreditación del acto reclamado. Acto seguido, se vierte el análisis y argumentos relativos a la inconstitucionalidad del acto reclamado.

3.4.1.2. Procedencia del juicio de amparo.

Previamente a la emisión de la jurisprudencia 2a./J.23/2013, la mayoría de los juicios de nulidad en los que se controvertían resoluciones impugnadas que determinaban créditos fiscales derivados, en especial, del procedimiento de glosa

¹⁴¹ Véase el artículo 180 de la Ley de Amparo vigente.

¹⁴² Véase el Título II “*De la sustentación y resolución del juicio*”, Capítulo III de la LFPCA vigente.

¹⁴³ Véase el artículo 183 y 186 de la Ley de Amparo vigente.

con base en la resolución dictada en el PVO, concluían por resolverse en Tribunales Colegiados, para que éstos últimos atendieran el estudio de las cuestiones referentes al *interés jurídico* del importador, a efecto de facultarle para controvertir lo actuado en el procedimiento de verificación en materia de comercio exterior.

Aunque muchas ocasiones, por citarse las sentencias de nulidad 57/11-16-01-1/1224/11-S1-02-03, 524/11-03-01-3/345/12-S1-04-03 y 289/11-03-01-5/599/12-S1-03-03,¹⁴⁴ se resolvía que el importador carecía de interés jurídico para impugnar cuestiones del PVO, por lo que en la práctica se pudo advertir que el importador no obtenía una resolución favorable; criterio que sostuvo durante un largo periodo la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA.

La SCJN, tras reiteradas contradicciones que surgieron con motivo del referido tema, dotaron de una solución al problema de los agravios hechos valer por el importador respecto a lo actuado en el PVO, otorgándole interés jurídico a fin de poder legitimarse en el proceso de corte jurisdiccional ante el TFJFA, y en el procedimiento del recurso de revocación en sede administrativa.

Así las cosas, el juicio de amparo directo es el último medio de defensa del gobernado para buscar el reconocimiento del interés que tiene frente a la resolución del PVO; lógicamente, los conceptos de violación esgrimidos se realizan en contra de la sentencia dictada en el Juicio Contencioso Administrativo, buscando la declaratoria de inconstitucionalidad del acto que constituye la sentencia, con la intención de que se dicte una nueva en la que se consideren los conceptos de impugnación vertidos por el importador en contra de la ilegalidad del PVO, y, a partir de ello, resolver que previa a la emisión de la documentación

¹⁴⁴ Cfr. Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA, al resolver en sesión pública del 12 de diciembre de 2012, 27 de diciembre de 2012 y 5 de febrero de 2013, los juicios de nulidad 57/11-16-01-1/1224/11-S1-02-03, 524/11-03-01-3/345/12-S1-04-03 y 289/11-03-01-5/599/12-S1-03-03, respectivamente.

determinante de créditos fiscales, existe un acto viciado de origen que no cumple con los requisitos legales para su eficacia jurídica.¹⁴⁵

Finalmente, los efectos de la sentencia dictada dentro del proceso de amparo directo serán:

Destruir el acto reclamado, restituyendo las cosas al estado en que se encontraban previamente a la violación de garantías; obligar a la autoridad a actuar en el sentido de respetar el derecho fundamental violentado,¹⁴⁶ dejando plena jurisdicción a las Secciones de la Sala Superior del TFJFA para que dicten un fallo en el que sean considerados los conceptos de impugnación que versen sobre la ilegalidad del PVO.

Se hace mención de que el juicio de amparo directo tiene como motivo de su interposición una sentencia que reponga el proceso, así como la exigencia de dictar nueva sentencia en el juicio de origen en la que se estudien los conceptos vertidos por el contribuyente, quien busca la nulidad de la resolución determinante, con la finalidad de que no sea nuevamente emitido un acto de autoridad que sea motive sobre los mismos hechos.

3.5. Medios alternativos de defensa previstos en el TLCAN.

El TLCAN prevé en el artículo 509 la existencia de resoluciones anticipadas; obligando a los Estados a mantener una descripción detallada de la información que requiera al importador para efectos de su trámite, realizando un procedimiento en el que se pronunciará finalmente la autoridad en cuanto al cumplimiento de los requisitos de las operaciones comerciales del exportador: métodos y criterios empleados para la valoración en aduana del contenido regional de las mercancías.

¹⁴⁵ Cfr. Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, *Jurisprudencia con registro 252103*, Materia(s): Común, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, volumen 121-126, Sexta Parte, p. 280 “ACTOS VICIADOS, FRUTOS DE.”

¹⁴⁶ Cfr. Terrazas Salgado, Roberto y Nateras Corona, Arturo Daniel, op. cit., nota 130, pp. 254-255.

La resolución anticipada es un pronunciamiento previo a la importación en el que la autoridad aduanera realiza la calificación del método y aplicación del mismo para efectuar el cálculo del valor de contenido regional de las mercancías objeto de operaciones de comercio exterior, encaminado a resolver sobre las siguientes cuestiones: contenido regional de los materiales utilizados en la producción de un bien; contenido de materiales e insumos de países terceros en la elaboración de un producto de la región; cambio de clasificación arancelaria de los productos, materiales e insumos de países terceros utilizados para producir un producto de la región del TLCAN. Lo anterior, con base en los métodos de valoración como valor de transacción o valor de costo neto que prevé el tratado comercial.¹⁴⁷

La resolución anticipada es una determinación dictada por las autoridades aduaneras del territorio importador de mercancías, en virtud de la cual, se califica una petición del importador o del emisor de certificados, mediante la que resuelve si las mercancías objeto de importación cuentan con el contenido regional suficiente para ser objeto de beneficios arancelarios.

Así también, este procedimiento es procedente para determinar si fueron debidamente empleados los criterios y cálculos referentes al empleo de materiales no originarios que se integran a los procesos de producción de mercancías, con la finalidad de acreditar el contenido regional conforme al TLCAN.

La resolución anticipada se asemeja a una solicitud o consulta¹⁴⁸ y se refiere al estudio en conjunto de los requisitos relacionados con el cálculo del valor regional de la mercancía que será objeto de importación.¹⁴⁹

3.5.1. Requisitos.

El solicitante deberá señalar los datos de su identificación, describirá las mercancías objeto de estudio, y proporcionará una lista de todos los materiales utilizados en la producción del bien, señalando si cada uno de ellos es originario,

¹⁴⁷ Cfr. Witker, Jorge, op. cit., nota 31, p.117.

¹⁴⁸ Véase el artículo 34 del CFF vigente.

¹⁴⁹ Cfr. Witker, Jorge, op. cit., nota 42, p. 260.

no originario o de origen desconocido, incluyendo la clasificación arancelaria de los mismos, en caso de conocerse.

Realizará una descripción de los procesos de producción empleados en la producción del bien, el lugar en que se lleva a cabo cada proceso, y la secuencia en que dichos procesos se realizan. También señalará el método empleado para el cálculo del contenido regional.

Durante el procedimiento, la autoridad podrá requerir al importador que aporte las pruebas y documentos necesarios para pronunciarse respecto al cálculo del contenido regional¹⁵⁰ teniendo este último un plazo de treinta días para cumplir con el requerimiento.

Finalmente, el dictado de la resolución deberá realizarse dentro del plazo de ciento veinte días a partir de la fecha en que haya sido debidamente integrado el expediente; resolución que deberá estar debidamente fundada y motivada, en atención a los hechos y circunstancias de la situación de la mercancía.

Debe mencionarse que la RCGMATLCAN prevé una facultad a favor de las autoridades para efecto de revocar la resolución anticipada en los supuestos en que la autoridad detecte que la resolución se dictó indebidamente por incurrir en un error con motivo de la apreciación de hechos; en la inexacta aplicación de la clasificación arancelaria; en la indebida aplicación de las reglas de origen para calcular el valor de contenido regional; en los cambios de las circunstancias mercantiles o hechos que sustentaron la resolución, y finalmente; por el dictado de una resolución judicial o administrativa.

La resolución dictada con motivo de un procedimiento anticipado o su revocación, podrá ser controvertida mediante los diversos medios de impugnación ya expuestos en el presente capítulo.¹⁵¹

¹⁵⁰ Véase la regla 82 de la RCGMATLCAN vigente.

¹⁵¹ Reglas 89 y 90 de la RCGMATLCAN vigente.

Debe decirse que las mercancías sujetas al PVO no podrán someterse a estudio de una resolución anticipada, de conformidad con el artículo 509, párrafo 12 del TLCAN.

Así también, los países parte tienen la obligación de poner a disposición los exportadores o productores los mismos medios de defensa que se proveen al importador para efectos de impugnar una resolución anticipada.

Hecho el análisis introductorio del procedimiento de resolución anticipada, debe estudiarse cuál es su naturaleza y objeto de conformidad con el TLCAN, puesto que, siendo un pronunciamiento previo a la operación de importación, es que su promoción tiene como principal objeto crear una situación jurídica que proporcione seguridad al importador respecto a un pronunciamiento posterior por el que pueda negarse el trato preferencial arancelario; dejando, de conformidad al TLCAN, la defensa de la validez del certificado de origen exclusivamente al exportador.

De lo anterior, se llega a la conclusión de que previamente a la emisión del criterio jurídico contemplado en la jurisprudencia 2a./J.33/2013, la resolución anticipada conservaba su naturaleza como un procedimiento previo, que, además de garantizar certidumbre jurídica y derecho de audiencia al importador,¹⁵² implícitamente obligaba a que éste último, bajo el principio de buena fe, a manifestar que los datos del exportador y de las mercancías cumplieran con las disposiciones del TLCAN y que además eran verídicos y existentes; es decir, proteger al importador de una resolución dictada en el PVO; por otro lado, obligar a que el importador no manifestara datos incorrectos o falsos, actuando con responsabilidad de conformidad con los principios del TLCAN.¹⁵³

Para concluir el tema relativo a las resoluciones anticipadas, se hace mención que la instauración de dicho mecanismo era objeto de estudio de muchos de los

¹⁵² Cfr. Mejía Rodríguez, Gregorio, *“Aspectos fiscales del Tratado de Libre Comercio de América del Norte y el Tratado constitutivo de la C.E.E.”*, México, Instituto de investigaciones jurídicas, UNAM, 1994, Serie de estudios de derecho económico, núm. 25, p.60.

¹⁵³ Véase el artículo 509, párrafo 11 y 12 del TLCAN vigente.

argumentos vertidos por las autoridades aduaneras dentro de los medios de defensa interpuestos por los contribuyentes- importadores, sin embargo; conforme a lo ya expuesto en este trabajo, la resolución anticipada ha quedado reducida a ser un medio alternativo de defensa del importador, mismo que no es tramitado comúnmente, y que ha perdido su naturaleza preventiva en cuanto a las obligaciones de los sujetos de la relación comercial: el importador y exportador.

No se omite decir que para el presentante, este procedimiento debe ser calificado como obligatorio por cuanto hace al importador, debido a que regularmente se ha detectado la comercialización de productos que no son originarios o productos que simplemente no derivan de un proceso de producción cualificado como originario, inclusive ante la inexistencia jurídica o de hecho del exportador.

De lo anterior, previamente a la emisión del multicitado criterio y jurisprudencia, el presentante sostiene la postura de que el importador tuvo un momento procesal oportuno de previa audiencia, por lo que las cuestiones de fondo derivadas del PVO no podían ser invocadas posteriormente a la importación, sin perder de vista que ello no exime la obligación de las autoridades aduaneras de notificarle respecto al inicio y finalización del trámite del procedimiento de verificación, con la misma finalidad que caracteriza las facultades de comprobación de la autoridad fiscalizadora conforme a la legislación nacional: otorgándole un plazo procesal para preparar y aportar medios de convicción con motivo de coadyuvar o desvirtuar el contenido de la resolución de origen; por otro lado, corregir su situación fiscal y pagar las contribuciones y accesorios omitidos.

3.6. Medios de convicción idóneos para hacer efectivos los beneficios arancelarios, previa y posteriormente a la operación aduanera y con motivo de desvirtuar el contenido del PVO.

Una vez agotado el estudio de los mecanismos de impugnación que tiene a su alcance el importador y el exportador con motivo de la resolución dictada en el PVO, a manera concreta se expondrán los medios de convicción que en la actualidad pueden hacerse efectivos por los importadores para efectos de

proveerse de los beneficios arancelarios otorgados por el TLCAN, así como aquellos que sirvan de prueba para desvirtuar el contenido de las resoluciones determinantes y de verificación de origen, entre ellos los siguientes:

Por lo que respecta a los medios de impugnación, el importador cuenta con las constancias procesales que sean exhibidas por la autoridad determinante en juicio contencioso administrativo, consistentes en los documentos que integren la tramitación y resolución recaída en el PVO, con la finalidad de observar los vicios formales respecto a su tramitación, y de manera relevante, los aspectos referentes a los actos de notificación que serán sometidos a estudio de las Secciones de la Sala Superior, en observancia de lo dispuesto en el artículo 506, párrafos 1, 2, 3, 9, 10, 11, y artículo 511 del TLCAN con relación a la regla 43 y 46 de la RCGMATLCAN. Aunado a lo anterior, serán procedentes los conceptos de impugnación hechos valer en contra de las irregularidades de la notificación del PVO, en el cual se determina que los bienes no califican como originarios; resolución que no podrá surtir efectos jurídicos si la autoridad demandada no demuestra mediante constancias la notificación al exportador, lo cual válidamente puede ser planteado por el importador en la actualidad.¹⁵⁴

Por otro lado, podría ser idóneo ofrecer la prueba pericial para efectos de desvirtuar el contenido de la resolución de un PVO si se efectuó un pronunciamiento en cuanto al fondo; siempre y cuando se tenga a disposición las mercancías importadas, algo en que se ve imposibilitado el importador, quien generalmente las comercializa posteriormente a su importación. Lo anterior, a condición de que sea integrado a la relación procedimental al importador, haciendo énfasis en que la regla 52 de la RCGMATLCAN posibilita su participación en el procedimiento de verificación.

En forma concreta se hace mención de algunas técnicas de defensa regularmente empleadas en los medios de impugnación ya estudiados, jurisprudencialmente se

¹⁵⁴ Cfr. Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA al resolver el juicio 2133/09-04-01-6/896/10-S2-06-03, en sesión pública del 30 de agosto de 2011.

ha posibilitado al contribuyente para que pueda realizar la exhibición del certificado a pesar de que lo haga hasta la interposición del recurso de revocación, sin que por ello la autoridad aduanera lo considere como un medio de convicción extemporáneo para resolver la instancia.¹⁵⁵

Por otro lado, de realizarse exhaustivamente el PVO y cumpliéndose las formalidades del TLCAN y de la resolución, se obtendría como resultado inmediato la negación del trato preferencial arancelario y con ello la inevitable imposición de un crédito fiscal,¹⁵⁶ por lo que únicamente se posibilitaría al importador para esgrimir conceptos de impugnación o agravios (en recurso de revocación), tendientes a impugnar cuestiones formales y no de fondo, pues estas ya fueron estudiadas con motivo de la revisión al exportador.¹⁵⁷

Retomando el estudio de las resoluciones anticipadas, el importador en el recurso de revocación o en el juicio contencioso administrativo podrá protegerse de los efectos de la negación del trato preferencial arancelario dictado en el PVO, mediante la exhibición de las constancias que acrediten una resolución favorable de manera previa o anticipada.

Así también, podrá ser considerado como medio de convicción el pedimento de importación que contenga en el campo de observaciones: el número de referencia y de fecha de la resolución anticipada que respalde la aplicación del arancel preferencial.¹⁵⁸

Otro dato relevante, es aquél referente a la posibilidad de que el importador pueda gozar del beneficio de la exención del pago de contribuciones en materia de comercio exterior, aunque las haga exigibles posteriormente a la importación, siempre y cuando exhiba el certificado de origen y este haya sido expedido

¹⁵⁵ Cfr. Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA, *V-P-1aS-54*, Quinta Época, revista del TFJFA, Año I, no. 12, diciembre de 2001, p.90.

¹⁵⁶ Cfr. Witker, Jorge, op. cit., nota 31, p. 260.

¹⁵⁷ Cfr. *Ibidem*, >>Remitirse al caso expuesto por el Dr. Jorge Witker al citar el caso "*Importadora de artículos de piel, SA de CV*"<<, p.p. 118-122.

¹⁵⁸ Véase la regla 25, fracción I. de la RCGMATLCAN vigente.

previamente a la fecha el pedimento de importación; aunado a la observancia de una segunda condición, la cual exige que su solicitud se encuentre dentro del periodo de vigencia de 4 años del certificado de origen.¹⁵⁹ Lo anterior se materializa mediante la solicitud de devolución o compensación de contribuciones ante las autoridades recaudadoras.

¹⁵⁹ Cfr. Witker, Jorge, op. cit. nota 31, pp. 127-128

CAPÍTULO IV.

CONSECUENCIAS JURÍDICO-TRIBUTARIAS CON MOTIVO DE LA RESOLUCIÓN QUE NIEGA EL TRATO PREFERENCIAL ARANCELARIO EN EL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE ORIGEN.

Partimos de la idea que los beneficios arancelarios establecidos con motivo de la celebración de acuerdos comerciales de corte internacional tienen la finalidad de reducir y programar a corto plazo la eliminación de barreras comerciales; en función de los principios previstos en el Acuerdo del GATT: Trato Nacional y Cláusula de nación más favorecida.

El beneficio arancelario incorporado a un cuerpo normativo y expuesto en un conjunto de listas de desgravación,¹⁶⁰ son utilizadas por los exportadores e importadores, sujetos, adicionalmente, al cumplimiento de diversas disposiciones internas de los Estados parte, con la finalidad de hacer efectivos los beneficios arancelarios.

Es precisamente las regulaciones internas que causan una concurrente problemática para la aplicación y eficacia de un acuerdo comercial como lo es el TLCAN, en el presente caso, la RCGMATLCAN.

Nuestra legislación, como la de los diversos Estados firmantes, carecen de armonía con lo previsto en los acuerdos comerciales; siendo el principal medio de depuración normativa el contenido del artículo 511 del TLCAN: fundamento jurídico que faculta ampliamente a las partes a determinar las normas como una *extensión propia del Tratado* para desarrollar y adecuar su aplicación en los territorios de la región.¹⁶¹

Así las cosas, más allá de los beneficios que puede traer consigo un Tratado internacional en materia comercial, debe pensarse en los procedimientos que se

¹⁶⁰ Cfr. Trejo Vargas Pedro, op. cit., nota 1, p. 108.

¹⁶¹ Véase el artículo 511 del TLCAN vigente.

implementen para su plena y eficaz aplicación, debiéndose cumplir con los requisitos necesarios que garanticen la legalidad de los actos de las autoridades aduaneras, en función de la corriente proteccionista de los derechos humanos.

De ésta guisa, los beneficios inmediatos de la aplicación de un Tratado Internacional encuentra como primer punto de su aplicación a nivel nacional, el momento en que el importador consigna en un pedimento de importación la clave del país al que corresponda la tasa preferencial arancelaria;¹⁶² es decir, para efectos de TLCAN: la clave D9 o G8, acompañando consigo el certificado de origen al momento de realizar la operación de importación al territorio mexicano.¹⁶³

En lo particular, es el artículo 36-A, primer párrafo, fracción I, artículo 46, 144, fracción II, XV, XVI y XVII, y 152 de la LA, que fundan la instauración del procedimiento de glosa: cuya función es la revisión documental acompañada al pedimento de importación, mediante la que se comprueba el origen regional de las mercancías importadas a la luz de un Tratado comercial, y que constituye un mecanismo de imposición de sanciones y de contribuciones a cargo de los importadores, procedimiento que se ha constituido como el principal medio de investigación de las autoridades aduaneras del país en el año 2012 y 2013.

Como se ha comentado, previamente a la instauración de un procedimiento aduanero con el importador, tramitado y concluido el PVO, encuentra como consecuencias inmediatas: la negación del trato preferencial como precisa y directa afectación para el exportador; por otro lado, la invalidez del certificado o certificados de origen expedidos por ese exportador o productor, aunado a la consecuencia necesaria e inmediata: la presunción referente a la omisión del pago de contribuciones de comercio exterior por parte del importador; de ahí la afectación indirecta en la que se ve involucrado éste último con motivo de la resolución del PVO.

¹⁶² Véase la Regla 25, fracción I de la RCGMATLCAN vigente.

¹⁶³ Regla 16.2, fracción II y III, con relación a la regla 25 de la RCGMATLCAN vigente.

Siendo entonces que el PVO surge con independencia de un procedimiento en materia aduanera o del ejercicio de facultades de comprobación previstos por la Ley de la materia, es que las autoridades fiscales determinan las siguientes resoluciones:

- ✓ La negación del trato preferencial arancelario, de conformidad con el artículo 506, párrafo 4, 9 y 10 del TLCAN;
- ✓ Determinación de contribuciones omitidas por concepto de impuestos al comercio exterior, impuesto al valor agregado, derechos de trámite aduanero, multas y;
- ✓ En reiteradas ocasiones, la imposición de cuotas compensatorias a cargo del importador como responsable del incumplimiento a las medidas de índole no arancelaria.
- ✓ Dependiendo el supuesto que se actualice, de conformidad con las fracciones del artículo 183-A de la LA, la transferencia de las mercancías a favor del fisco federal; o en su caso, el pago del valor de la mercancía de conformidad con el último párrafo del mismo artículo.

Como es de notarse, la principal consecuencia tributaria atiende a la declaratoria de invalidez de los certificados de origen con motivo del resultado del PVO, de este modo; el contribuyente al ser revisado conforme a un procedimiento aduanero, como lo es el PIMA bajo su modalidad de glosa, le es impuesto un crédito fiscal por conceptos de omisión del pago de impuestos al comercio exterior; el pago de impuesto al valor agregado; el pago del derecho de trámite aduanero; el pago de multas de carácter formal y de fondo; en algunas ocasiones, al pago del valor de la mercancías por actualizarse alguno de los supuestos del artículo 183-A de la LA y; finalmente, el pago de cuotas compensatorias¹⁶⁴ con

¹⁶⁴ Véase el artículo 63, 64 y 65 de la Ley de Comercio Exterior, con relación al artículo 3º del CFF, vigentes.

motivo de la presunción referida a que el origen de las mercancías es de algún país sancionado a consecuencia de realizar practicas desleales en materia de comercio exterior.

4.1. Consecuencias jurídico-tributarias con motivo de la resolución de invalidez de origen para el exportador.

Como principal consecuencia de la resolución del PVO, como ya se ha mencionado durante la presente investigación, es la negación del trato arancelario preferencial.

Cabe señalar que en lo particular se actualiza un fenómeno de manera regular; pues de la investigación de diversos documentos y sentencias, la negación del trato preferencial surge con motivo de una presunción generada por parte de la autoridad aduanera en razón de la omisión por parte del exportador a dar seguimiento con la secuela procedimental del PVO; la mayoría de esas supuestas omisiones tienen lugar con motivo de las concurrentes violaciones procedimentales cometidas por la autoridad verificadora, tales como la falta o ilegal notificación.

La negación del trato preferencial arancelario dará pauta a que las autoridades aduaneras podrán aplicar dicha sanción en las posteriores operaciones del exportador; sin embargo, el único problema a cargo del exportador se refleja en las relaciones comerciales con el importador; al verse imposibilitado para comercializar sus productos en razón de su encarecimiento por el pago de contribuciones y aprovechamientos con motivo de su importación.

No obstante, parece ser un problema totalmente irrelevante para el exportador, puesto que la mayoría de operaciones son únicas y en ocasiones, de ser reiteradas, ante la imprecisión de los criterios jurídicos que prevalecen respecto al tema, se tiene la posibilidad de impugnar la ilegalidad del procedimiento de verificación con base en lo resuelto y pronunciado en los medios de defensa que favorezcan al importador.

Se hace mención de que la legislación nacional carece de regulaciones de carácter sancionador que permitan la eficaz aplicación del Tratado en función de la cultura de prevención; a pesar de que los Estados parte pueden proveer de normas a su derecho interno de índole penal y administrativo para efectos de sancionar a los exportadores; adicionales a la negativa del trato preferencial.¹⁶⁵

Finalmente, se hace mención de que el emisor tendrá la posibilidad de impugnar la resolución recaída en el PVO mediante la interposición de alguno de los medios de defensa expuestos en el anterior Capítulo número III, algo que regularmente no se suscita.

4.2. Consecuencias jurídico-tributarias con motivo de la resolución de invalidez de origen para el importador.

Es evidente que la consecuencia de la resolución negativa dictada en la resolución de origen es inmediata y de afectación directa al interés económico del importador de mercancías como sujeto de la relación jurídico-tributaria con el país en el que se internan las mismas y se hacen beneficiarias de un trato preferencial arancelario.

Visto en el aspecto interno (Nacional), una vez que se ejercen las facultades de comprobación por parte de las autoridades aduaneras, como lo es el ya citado procedimiento de glosa, el importador se ve afectado ante una resolución determinante, en razón de haber aplicado un beneficio al que no tuvo derecho de adquirir en el momento de la operación aduanera; adicionando la actualización de contribuciones, derechos, la aplicación de multas y sanciones como: el pago del valor de mercancías ante su imposibilidad de que pasen al beneficio del fisco federal;¹⁶⁶ sin dejar de mencionar el pago de cuotas compensatorias, ante la presunción generada por las autoridades fiscalizadoras en cuanto a que las mercancías son de origen diverso a los países de la región del TLCAN y que comercializan en las mínimas condiciones de competencia.

¹⁶⁵ Véase el artículo 508 del TLCAN vigente.

¹⁶⁶ Véase el artículo 183-A de la LA vigente.

Siendo entonces que la constitución de un crédito fiscal se integrará por los siguientes conceptos: impuestos al comercio exterior, de conformidad con el artículo 51, fracción I, con relación al artículo 56 y 64, todos de la LA, el pago de IVA de conformidad con el 1º, fracción IV, con relación a los artículos 24, 26 y 27, todos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; el pago del derecho de trámite aduanero de conformidad con el artículo 49 de la Ley Federal de Derechos; el pago de multas de conformidad con los artículos 176, fracción I, 178, fracción I, 184 fracción III y 185, todos de la Ley Aduanera; el pago del valor de la mercancías en los supuestos del artículo 183-A de la LA; finalmente, en su caso, al pago de cuotas compensatorias.¹⁶⁷

Ahora, desde la perspectiva fiscal, de conformidad con la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2014, entre otros conceptos, los ingresos del Gobierno Federal con motivo del otorgamiento de beneficios arancelarios impactan en su recaudación al dejar de percibir las siguientes contribuciones:

- ✓ Impuesto general de importación con relación al tipo de tasa aplicable según el tipo de mercancía objeto de importación.
- ✓ Impuesto al valor agregado, tomando en consideración el valor de la mercancía y la suma del impuesto al comercio exterior de conformidad con el tipo de operaciones;¹⁶⁸
- ✓ Derecho de trámite aduanero, generalmente se ve exento por la aplicación del TLCAN,¹⁶⁹ y;
- ✓ Cuotas compensatorias, en su caso.

Dichos conceptos representan los siguientes porcentajes en el numerario que integra la recaudación a nivel Federal:

¹⁶⁷ Véase el artículo 3º, fracción III de la Ley de Comercio Exterior vigente.

¹⁶⁸ Véase el artículo 51, fracción I de la LA vigente.

¹⁶⁹ Rodríguez Mejía, Gregorio, op.cit., nota 152, p. 36.

Ingresos del Gobierno Federal mediante impuestos, de conformidad con el artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación para el 2014:¹⁷⁰

- Total de ingresos para el ejercicio 2014 = **\$4, 467,225.80 mdp** (cifras en millones de pesos).

Ingresos por rubros para el Gobierno Federal (excluyendo cuotas y aportaciones de seguridad social; venta de bienes y servicios; participaciones y aportaciones; transferencias, asignaciones y otras ayudas e; ingresos derivados de financiamiento) = **\$2, 709,961.10 mdp**

- Por concepto de **impuestos: \$1, 770,163.00 mdp**

Impuesto al valor agregado: \$609,392.50 mdp, que representa el 13.64% del total de ingresos para el ejercicio fiscal de 2014; 22.49 % de los ingresos del Gobierno Federal, y; 34.43 % de los ingresos por concepto de impuestos.

Impuestos al comercio exterior: \$26,758.60 mdp, que representa el 0.60% del total de ingresos para el ejercicio fiscal de 2014; 0.99 % de los ingresos del Gobierno Federal, y; 1.51% de los ingresos por concepto de impuestos.

- Por concepto de Aprovechamientos: **\$112,081.20 mdp**

Cuotas Compensatorias: \$98.50mdp, que representa el 0.0022% del total de ingresos para el ejercicio fiscal de 2014; 0.0036 de los ingresos del Gobierno Federal, y; 0.088% por concepto de Aprovechamientos.

- No se omite mencionar el concepto de derechos de trámite aduanero, del que están exentas las mercancías originarias de la región.¹⁷¹

Como es de notarse, desde una óptica recaudatoria, el problema que trae consigo las deficiencias de los procedimientos de verificación de origen impacta de manera poco relevante una vez que se hace una suma aproximada de las posibles

¹⁷⁰ Véase el artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014.

¹⁷¹ Véase el artículo 310 del TLCAN vigente, con relación a la regla 5.1.3., fracción I de la RCGMCE para el ejercicio fiscal 2013 vigente.

contribuciones que deje de percibir el Estado, basta con realizar la suma de los conceptos por impuesto al comercio exterior y de las cuotas compensatorias, arrojando un resultado de 0.6022 % de los ingresos totales para el ejercicio fiscal de 2014 y casi el 1% de las contribuciones del Gobierno Federal; aunque cabe precisar que el mayor y posible impacto podría reflejarse por cuanto hace el impuesto al valor agregado¹⁷² y del impacto proporcional que se refleje en el pago de derechos de trámite aduanero, ya que de conformidad con la aplicación de los beneficios arancelarios del TLCAN; una vez que se exime total o parcialmente del pago de aranceles, se pierde un concepto del cálculo de la base gravable para efectos del impuesto al valor agregado, el que requiere de la suma del pago del impuesto al comercio exterior.

Otro aspecto que debe sumarse a este estudio, una vez evaluado el impacto que posiblemente se vea reflejado en cifras; de aspecto propiamente jurídico y procedimental por cuanto hace a que la SCJN y las Salas del TFJFA no han acotado el alcance de las sentencias de nulidad respecto al tema de negación del trato preferencial arancelario.

Lo anterior, en razón que de dictarse la nulidad de las resoluciones determinantes, lleva consigo la validación de las operaciones realizadas bajo el amparo de los certificados de origen expedidos con el objeto de hacer efectivos beneficios arancelarios. Sin embargo, resulta indispensable acotar cuáles serán los alcances de la resolución de nulidad por cuanto hace a los exportadores y las subsecuentes operaciones de comercialización de mercancías al país bajo el amparo de los certificados de origen expedidos.

Así también es conveniente mencionar que las autoridades jurisdiccionales no han diferenciado en sus criterios los aspectos referentes a la invalidez de los certificados de origen y la negativa del trato preferencial arancelario, llevándonos a la problemática por cuanto hace a las actuaciones realizadas dentro del PVO se entiendan también como nulas con motivo de una sentencia de nulidad: como una

¹⁷² Véase el artículo 27 de la LIVA, vigente.

protección extensiva para el exportador; sin embargo, la invalidez de los certificados de origen es una consecuencia de la negación del trato preferencial arancelario.

Mas allá de una perspectiva meramente recaudatoria, cualificando al PVO como un medio de percepción de contribuciones por incumplimiento de las disposiciones internas por parte de los productores y exportadores de los Estados Unidos de América y Canadá, no debe olvidarse tocar el tema desde una óptica *proteccionista* de la industria nacional; en atención a ciertos sectores productivos sensibles de los que depende activamente la economía nacional.¹⁷³

Finalmente, no obstante de la diversa regulación aduanera, fiscal y de comercio exterior, es de notarse que existen claras deficiencias en el sistema jurídico mexicano de normas de índole sancionatorio, en razón de que los contribuyentes obtienen beneficios fiscales que impactan directamente en el erario Federal, constituyéndose conductas tipificadas conforme al orden penal, entre ellos: la defraudación fiscal y el uso de documentos falsos; conductas que no son objeto de estudio por parte de las autoridades fiscales y aduaneras.¹⁷⁴

4.3. Incidencia del PVO en la industria nacional.

Cierto es que la importación y exportación no constituyen para los Estados celebrantes del TLCAN la fuente de ingresos más importante para sus respectivos erarios.¹⁷⁵

Actualmente, el establecimiento de aranceles constituyen mecanismos impositivos de carácter extra-fiscal con efectos indirectos: controlar los flujos de internación y extracción de mercancías, el control de la balanza comercial.

¹⁷³ Cfr. Campos Vargas, José Alberto, *“Reglas de origen, barrera o medida proteccionista en el TLCAN”*, *Estrategia Aduanera, la revista mexicana de comercio exterior*, México, año 7, núm. 58, agosto-septiembre de 2013, pp. 63-66.

¹⁷⁴ Véase el artículo 92, 108 y 109 del CFF vigente.

¹⁷⁵ Véase el artículo 1, apartado A, fracción I y IV de la Ley de Ingresos de la Federación.

No obstante, la supresión de aranceles y derechos de trámite aduanero constituyen un sacrificio para la recaudación nacional,¹⁷⁶ como mencionamos en con anterioridad, situados por importancia: el impuesto al valor agregado, que depende de manera relevante del impuesto al comercio exterior; así también de forma considerable el pago de derechos de trámite aduanero; y finalmente una cifra nada despreciable de 98.50 millones de pesos por concepto de aprovechamientos de tipo corriente, en un 0.0022% del total de los ingresos para el ejercicio fiscal de 2014 por concepto de cuotas compensatorias impuestas por el Estado mexicano. Cifra que arroja un foco rojo respecto a la política comercial del país, ya que representa uno de los principales indicadores del daño a la industria nacional, así como un instrumento jurídico que posibilita la compensación a los precios que afrontan diversos productos nacionales frente a los precios de venta de mercancías importadas.¹⁷⁷

De lo anterior, resulta necesario hacer una evaluación de las situaciones que afronta el Estado mexicano por cuanto a su política comercial vigente; refiriéndonos a las problemáticas que ha afrontado la industria nacional con relación al otorgamiento de beneficios arancelarios, la cual versa singularmente en los aspectos de clasificación arancelaria; en la complejidad de realizar la tipificación o adecuación de las mercancías de conformidad con las reglas de origen establecidas en los instrumentos internacionales; así también por cuanto hace al establecimiento de la base gravable y los múltiples comportamientos degenerativos del mercado: siendo el objetivo fundamental de los sistemas preferenciales el abatir la triangulación de mercancías con fines perjudiciales para la competencia.¹⁷⁸

¹⁷⁶ Cfr. Dionisio J., Kaye, *“Aspectos fiscales en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte”*, en Witker Jorge (Coord.), *“El Tratado de Libre comercio de América del Norte: Análisis, diagnóstico y propuestas jurídicas”*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1993, Tomo II., Serie I. Estudios de Derecho Económico, núm. 22, pp. 445-446.

¹⁷⁷ Cfr. Witker, Jorge, op. cit., nota 42, pp. 212-214.

¹⁷⁸ Cfr. Aquino Cruz, Daniel, *“Las practicas desleales del comercio internacional (Ley de comercio exterior comentada)”*, México, Editorial Pac, 1997, pp.51-53.

Así las cosas, se puede decir que una de las principales funciones del TLCAN respecto a cuestiones comerciales *internas*, es la supresión de las restricciones al comercio exterior en función de preservar el equilibrio de las economías nacionales por cuanto hace al impacto en la industria nacional con motivo de la apertura comercial con los socios de la región dentro de los principales sectores productivos, regularmente el sector automotriz, textil, calzado y del vestido.¹⁷⁹

De manera adicional debe considerarse el origen de los principales problemas de la industria nacional que se han desencadenado a partir de las nuevas políticas comerciales del Estado mexicano, entre ellos: La evidente y notoria asimetría de la industria nacional frente a las industrias de los socios comerciales de la región y de los diversos Estados con los que se han establecido acuerdos económicos y comerciales; como los países asiáticos y europeos.

Un claro ejemplo de estas desventajas se reflejan estadísticamente por cuanto hacen las operaciones registradas en la balanza comercial que se reportan éste año: mostrando serios desequilibrios con relación a los países asiáticos; tomando como referencia a la República Popular de China, cuyo volumen de importaciones es notoriamente superior al número de exportaciones que realizan los Estados Unidos Mexicanos: 28, 672,939 contra 3, 255,155.¹⁸⁰

Como es de notarse existe una evidente desventaja comercial, puesto que a la luz del TLCAN, México reporta un mayor número de exportaciones con referencia a sus socios comerciales de Estados Unidos de América y Canadá: en un 36.27% y 1.89%, respectivamente, con relación a las importaciones efectuadas en este año.¹⁸¹

Por otro lado, a pesar del constante desequilibrio en la balanza comercial que se ha reportado desde la década de 1990 con respecto al ahora socio comercial de

¹⁷⁹ Cfr. Witker, Jorge, op. cita., nota 31, p. 185.

¹⁸⁰ *Valores en miles de dólares.

¹⁸¹ http://200.77.231.38/sic_php/pages/estadisticas/mexicojun2011/Z3bc_e.html, fecha de consulta: 25 de noviembre de 2013.

China (fenómeno que se ha reflejado sin resultados neutrales o positivo a favor en la balanza comercial del Estado mexicano) es de llamar la atención una diversa agravante que se suscita para la industria nacional, refiriéndonos a la práctica constante por parte de este país de la triangulación de mercancías,¹⁸² fenómeno que constituye uno de los principales indicadores que reflejan la elusión de cuotas compensatorias.¹⁸³

Otro de los usos irregulares de los beneficios arancelarios y con ello, la elusión de cuotas compensatorias, surge con motivo del mecanismo de la suma de los valores agregados a mercancías producidas en la región del TLCAN, mismos que acomplejan el tema de especificación y cálculo del valor del contenido regional, de conformidad con las reglas de origen negociadas a la luz de los tratados comerciales.

Como consecuencia de lo anterior, es que se han concretado diversas peticiones de apoyo a organismos internacionales, en los que particularmente se expresan las inconformidades que se tiene con países como China: como principal país monitoreado y sancionado por el Estado mexicano, ya que constituye uno de los principales proveedores de productos como: zapatos, vestidos, textiles, fibras, electrodomésticos, maquinaria, diversos químicos, cauchos y plásticos, así como de metales básicos; dichas mercancías, de manera regular, son objeto en múltiples denuncias por comercializarse bajo un modelo de competencia desleal con respecto a las mercancías nacionales: constituyéndose el principal mercado objeto de concurrentes investigaciones, revisiones y motivo de la instauración de

¹⁸² Cfr. Othón Ramírez, José, “Las reglas de origen”, en Witker, Jorge (coord.), “El Tratado de Libre Comercio de América del Norte. Evaluación jurídica: Diez años después”, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2005, p. 120.

¹⁸³ Véase el artículo 89-B de la Ley de Comercio Exterior vigente.

procedimientos sancionatorios ante la unidad de prácticas comerciales internacionales, UPCI.¹⁸⁴

En resumen, surgen tres problemas auténticos para la industria nacional con relación al fenómeno de elusión de cuotas compensatorias: Triangulación de mercancías, subfacturación y discrepancia en la clasificación arancelaria con motivo de la manipulación del cálculo del valor de contenido regional.

Desde una óptica procesalista; aunado a las problemáticas tanto fiscales como de índole comercial que se arribaron a estudio anteriormente, debe enfatizarse la actual ineficacia de los procedimientos de verificación de origen, mismos que se tornan como el mecanismo específico y directo, para vigilar, imponer y garantizar la recaudación de cuotas compensatorias como principal instrumento de equilibrio comercial y para contrarrestar los efectos de las prácticas desleales del comercio exterior.¹⁸⁵

Siendo entonces que las cuotas compensatorias, para efectos fiscales, se consideran como aprovechamientos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene la obligación de controlar, requerir y exigir su pago;¹⁸⁶ de ahí que este aspecto comercial también se considera como un tema de índole e importancia fiscal que debe ser atendido conforme a las políticas recaudatorias y aduaneras.

Lo anterior cobra mayor relevancia, puesto que más allá de una cuestión impositiva, las cuotas compensatorias, como ya se ha mencionado, tienen la

¹⁸⁴Cfr. http://www.ccpci.economia.gob.mx/swb/work/models/ccpci/Resource/16/documentos/2010/sexta/DOCUMENTACION/elusionIMPCuotasCompens_151210.pdf, fecha de consulta 20 de noviembre de 2013.

¹⁸⁵Cfr. http://www.aduanas.gob.mx/aduana_mexico/A_Preguntas_Frecuentes_Contribuciones_Aprovechamientos.htm, fecha de consulta: 06 de noviembre de 2013.

¹⁸⁶ Cfr. De Lamadrid Malpica, Luis, *“El sistema mexicano contra prácticas desleales de comercio internacional y el Tratado de Libre Comercio de América del Norte”*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1996, [citado 03/11/2013], formato html., disponible en internet: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/880/6.pdf>, ISBN 968-36-4901-7, Serie H: Estudios de Derecho Internacional Público, núm. 23, p. 172.

finalidad de sancionar las operaciones comerciales que se realizan con productos no originarios o; en su caso, con el uso excedente de productos, insumos y materiales no originarios en la producción de otros diversos en la región del TLCAN, que no cumplen debidamente con el cálculo del valor de contenido regional para beneficiarse de una exención arancelaria.¹⁸⁷

Finalmente, se hace mención que las reglas de origen están diseñadas para proveer de las ventajas arancelarias de los acuerdos comerciales sólo a bienes zonales,¹⁸⁸ por lo que las principales industrias del país son susceptibles a ser desplazadas mediante el fenómeno de la triangulación de mercancías, y a mayor exposición, ante la múltiple y diversificada compilación fiscal y aduanera que constituye un obstáculo para la facilitación comercial,¹⁸⁹ que regula de manera adicional el cálculo de insumos y materiales, piezas y valores agregados de funcionalidad de las mercancías adicionadas a los procesos productivos de las mercancías que finalmente son importadas al país.

Como pudimos notar durante la realización de mi servicio social, la mayoría de PVO instaurados a productores y exportadores, atendían principalmente a la industria del vestido, detectándose dicha anomalía a partir del incremento notable de las exportaciones de los Estados Unidos de América por cuanto hace a este sector, a partir de las múltiples imposiciones de cuotas compensatorias al país Asiático de China.

¹⁸⁷ Cfr. *Ibíd.*, p. 275.

¹⁸⁸ Cfr. Witker, Jorge, *op. cit.*, nota 42, p. 275.

¹⁸⁹ Cfr. Organización para el Desarrollo y la Cooperación Económica (OCDE). La Organización Mundial de Comercio (OMC) y el Banco Mundial (BM) han acuñado el término **facilitación comercial (FC)**, cuyo objetivo es lograr “la simplificación y armonización de procedimientos de comercio internacional” y en la que confluyen aspectos relacionados con la estructura arancelaria, regulaciones y restricciones no arancelarias (RRNA’s), aspectos de infraestructura y logísticos, la mejora regulatoria, y los procedimientos aduaneros.

4.4. Principales problemáticas del PVO con relación a la legislación nacional

Para culminar con el presente trabajo, se aborda el estudio de las principales problemáticas concernientes a la legislación y reglamentación que han surgido con motivo del mecanismo del PVO.

Dichas problemáticas fueron advertidas durante la realización de mi servicio social y que he identificado al formar parte del grupo de trabajo que representa a la Autoridad Administrativa, Servicio de Administración Tributaria.

En específico, me refiero a la problemática que se actualiza ante la resolución de los procedimientos de verificación de origen y sus efectos, como lo son, el fincamiento de créditos fiscales a cargo de los contribuyentes (importadores) a través del procedimiento regulado en el artículo 152, singularmente en su modalidad de glosa, pues es de recalcar que la resolución que recae en éste último, es consecuencia de la declaratoria de invalidez de los certificados de origen, bajo los cuales el importador realizó operaciones comerciales con la aplicación de los beneficios de trato preferencial arancelario previstos por el TLCAN.

Surgieron entonces múltiples interpretaciones en nuestros Tribunales de la Poder Judicial, Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como en la propia sede administrativa, referente a resolver si el importador de mercancías era el principal afectado en su esfera jurídica ante el PVO; así como de la resolución que recaiga en el mismo.

Principalmente, ha sido objeto de discusión el aspecto de los medios de notificación desde una perspectiva nacional, toda vez que no han sido debidamente regulados el uso del correo certificado como principal canal de notificación empleado por las autoridades aduaneras. Acto de relevante importancia, puesto que las reglas de la RCGMATLTCAN y el propio TLCAN dejan un amplio margen de discrecionalidad para el empleo de diversos métodos por los que la autoridad puede notificar al importador del inicio del PVO, de los

requerimientos y de la propia resolución recaída en el procedimiento.¹⁹⁰ De las constancias procesales que fueron objeto de análisis del presentante, se observó que con regularidad se hacía uso de dicho mecanismo de notificación, que por razones prácticas y de distancia, las autoridades verificadoras implementaron.

Contrario a lo señalado por la SCJN mediante jurisprudencia,¹⁹¹ el presentante sostiene que el PVO, al igual que en su momento la toma de muestras de mercancías de difícil identificación presentaba la problemática de no proveer el plazo en el que la autoridad aduanera realizara la presentación del dictamen pericial, pone en evidencia un problema de seguridad jurídica para el importador; siendo el principal afectado del PVO y de las constantes actuaciones discrecionales de las autoridades aduaneras al tramitar dicho procedimiento, previamente a realizar un procedimiento aduanero o el ejercicio de facultades de comprobación con el importador.

De lo anterior, es que en todo momento debe conocer el importador de la tramitación y resolución del PVO; tema que retomaremos más adelante.

Singularmente los aspectos procesales de notificación son actualmente objeto de controversia en los medios de defensa interpuestos por los contribuyentes, constituyendo uno de los principales conceptos de impugnación que revierten la carga probatoria a las autoridades fiscales; en virtud de que el contribuyente impugna las violaciones procesales que como consecuencia, trascienden en el fincamiento de créditos fiscales a su cargo; toda vez que los motivos de la instauración de un procedimiento aduanero o el inicio de facultades de comprobación tiene origen en el resultado del PVO como un procedimiento viciado, ante la incertidumbre de que el mismo haya sido tramitado negligentemente.

¹⁹⁰ Véase la Regla 39, fracción I y II, y 46 de la RCGMATLCAN vigente.

¹⁹¹ Cfr. Segunda Sala de la SCJN, *2a./J.132/2013 (10a.)*, Materia(s): Administrativa, Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXIV, Tomo 2, septiembre de 2013, p. 1085: “*ACTA DE IRREGULARIDADES DERIVADAS DE LA INVALIDEZ DE UN CERTIFICADO DE ORIGEN. INAPLICABILIDAD DE LA JURISPRUDENCIA PLENARIA P./J. 4/2010 (*)*.”

Cabe destacar que las notificaciones realizadas por las autoridades revisoras, encuentran un problema de eficacia por cuanto a que quienes las realizan, y como consecuencia la ausencia de requisitos mínimos de legalidad para la eficacia del acto administrativo, es decir; la realización de notificaciones por empresas de mensajería constituidas bajo normas de índole mercantil, y que de manera inconstitucional, las reglas de la RCGMATLCAN facultan al personal en mención para realizar funciones propias de las autoridades aduaneras, aunado a que dichas notificaciones encuentran una deficiente regulación bajo la normatividad de la Ley General del Servicio Postal Mexicano.

De lo anterior, se han obtenido como consecuencia dos aspectos trascendentes para nuestro tema de investigación: el primero por cuanto a la inconstitucionalidad de las notificaciones por correo certificado en cuanto a su deficiencia en la cumplimentación de los requisitos de todo acto de autoridad; por otro lado, la infundada exigencia de los Tribunales con relación a que el personal de los servicios de mensajería deban realizar actos de notificación de conformidad con normas de carácter fiscal, primero; careciendo de facultades que lo envistan para ello; segundo, exijan el cumplimiento de una normatividad que le es ajena para el ejercicio de sus funciones.¹⁹²

De las constancias procesales que fueron objeto de análisis del presentante, se observó que con regularidad se hacía uso de dicho mecanismo de notificación, que por razones prácticas y de distancia, las autoridades verificadoras implementaron.

Otro aspecto problemático, es aquél referente a que el TLCAN y el modelo del PVO contenido en dicho instrumento internacional ha sido tomado como modelo

¹⁹² Cfr. Tribunales Colegiados de Circuito Novena Época, *XIII.3o.3 A*, Materia(s): Administrativa, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Enero de 2006, p. 2421.

“NOTIFICACIONES POR CORREO CERTIFICADO CON ACUSE DE RECIBO. LAS QUE SE REALIZAN EN EL JUICIO FISCAL DEBEN CUMPLIR LAS EXIGENCIAS DE LA LEY DEL SERVICIO POSTAL MEXICANO Y DEL REGLAMENTO PARA LA OPERACIÓN DE ESE ORGANISMO.”

para la negociación de diversos tratados de libre comercio celebrados por el Estado mexicano.¹⁹³

Siendo de relevante trascendencia, citar los siguientes tratados comerciales¹⁹⁴ que prevén un sistema de carácter procedimental idéntico respecto al procedimiento de verificación de origen del TLCAN:

- Tratado de Libre Comercio celebrado entre el Estado de Israel y México:
“Procedimientos para verificar origen.” (Artículo 4-07, párrafo 1 y 2.)
- Acuerdo para el fortalecimiento de la asociación económica entre los Estados Unidos Mexicanos y el Japón:
“Verificación de origen.” (Artículo 44, párrafo 1 y 4.)
- Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos, la República de Colombia y la República de Venezuela:
“Procedimientos para verificar el origen.” (Artículo 7-07.)
- Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos, la República de Colombia y la República de Costa Rica:
“Procedimientos para verificar el origen” (Artículo 6-07.)
- Tratado de Libre Comercio entre la República de Chile y los Estados Unidos Mexicanos:
“Procedimientos para verificar el origen” (Artículo 5-07.)

¹⁹³ Cfr. Witker, Jorge, op. cit., nota 31, pp. 134-135.

¹⁹⁴ Cfr. <http://www.economia.gob.mx/comunidad-negocios/comercio-xterior/tlcacuerdos>, fecha de consulta 01 de noviembre de 2013.

- Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y las Repúblicas de El Salvador, Guatemala y Honduras:

“Procedimientos para verificar el origen”, (Artículo 7-07.)

- Acuerdo de integración comercial entre la república del Perú y los Estados Unidos Mexicanos:

“Procedimientos para verificar el origen” (Artículo 4-07.)

- Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Oriental del Uruguay:

“Procedimientos para verificar el origen” (Artículo 5.08.)

Siendo entonces que los certificados de origen tienen una función de carácter eminentemente cualitativo, es de fundamental importancia que la verificación de origen tenga por principal objetivo sancionar aquellas prácticas comerciales que se beneficien indebidamente del trato preferencial arancelario, observando más allá del aspecto fiscal, la defensa de la industria interna de los países.¹⁹⁵

No obstante que la constitución de zonas de libre comercio, tiene como principal objetivo fomentar el crecimiento comercial y competitivo de la región del TLCAN, es de vital importancia preservar y proteger los sectores más sensibles de la industria nacional. Así, el propio TLCAN y los diversos convenios y acuerdos comerciales prevén estrictamente la regulación de prácticas desleales del comercio exterior como el *dumping* y las *subvenciones*.

¹⁹⁵ Cfr. Ramírez Othón, José, op. cit., nota 182, pp. 122-123.

Lo anterior es notorio de observarse, en virtud de que el TLCAN dispone regulaciones estrictas y enfatizadas en cuanto a los procedimientos de solución de controversias entre los negociantes por cuanto hace a los sectores más importantes de intercambio comercial: automotriz, textil y del vestido.¹⁹⁶

Así también, debe pensarse en la problemática que se enfrenta con motivo de la informalidad de los sistemas jurídicos de los países que integran el bloque de Norteamérica, puesto que muestran diversa tradición, cultura y sistemas jurídicos; de ahí la principal problemática que afecta el cumplimiento del TLCAN ante la falta de un sistema jurídico compartido y uniforme.

Por otro lado, debe advertirse que la problemática también parte del derecho interno, puesto que el referente a seguir, de conformidad con la contradicción de tesis 431/2012,¹⁹⁷ es el tema central de certidumbre jurídica del importador frente a las actuaciones discrecionales de las autoridades administrativas con motivo del amplio margen de actuación que permite la RCGMATLTCAN como extensión de aplicación normativa del TLCAN, de ahí que la función de la tesis de jurisprudencia 2a./J.23/2013 tuvo como principal objeto: otorgar al importador un medio eficaz que le permitiera cuestionar la actuación de la autoridad aduanera con respecto al exportador en la tramitación del PVO, no obstante de que el exportador pase en la lista de agraviados a un segundo plano.

Es por ello que en función de limitar la discrecionalidad de las autoridades revisoras, ante los múltiples procedimientos que pueden ser instaurados en contra de los agentes comerciales distintos al importador, por lo menos, debe hacerse

¹⁹⁶ Véase el artículo 512, párrafo 2, inciso b) del TLCAN, vigente.

¹⁹⁷ Cfr. Contradicción de tesis 431/2012, sustentada por los Tribunales Colegiados Segundo, Séptimo, Décimo Segundo y Décimo Quinto, todos en Materia Administrativa del Primer Circuito, el Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en el Distrito Federal y el Sexto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Tercera Región, con residencia en Morelia, Michoacán. 16 de enero de 2013. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Juan Pablo Gómez Fierro.

conocedor de su trámite a éste último, tomándose como referencia el contenido de la siguiente tesis:

“AUDIENCIA, GARANTIA DE. DEBE RESPETARSE AUN TRATANDOSE DE MATERIA TRIBUTARIA, SINO ESTA DETERMINADO EL CREDITO FISCAL.

Aun cuando sea cierto que en materia tributaria no es necesario que las autoridades cumplan con la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, esa circunstancia no opera en todos los casos, pues es importante señalar que cuando por disposición legal no esté precisado un crédito fiscal, por ser necesario que la autoridad determine la base gravable sobre la cual se debe causar, para lo cual necesita realizar un procedimiento tendiente a dicho fin, se debe dar la intervención correspondiente a quien pudiese ser el afectado por la misma, para que se encuentre en posibilidad de hacer las objeciones durante ese procedimiento alegando lo que a sus derechos conviniese. En consecuencia, cuando la autoridad de la materia no concede la garantía de previa audiencia, viola ese derecho consagrado en el precepto constitucional aludido.”¹⁹⁸

Obedeciendo el contenido de la tesis anteriormente en cita, la actuación de las autoridades aduaneras debe ser regulada y acotada en función del interés “jurídico” del principal agraviado de la relación jurídico tributaria: el importador.

Desde la perspectiva del modelo normativo protector de los derechos humanos, debe mencionarse que la implementación de un modelo jurídico que proteja los intereses del importador debe ser plasmado dentro de normas de corte legislativo; trasladando la figura jurídica a la Ley Aduanera, en lo particular, el contenido del artículo 46-A, apartado B del CFF; mismo que posibilita y acota la actuación de las autoridades fiscales en función del previo conocimiento del importador respecto al

¹⁹⁸ Cfr. Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, *Tesis aislada con número de registro ius 249709*, Materia: Administrativa, Séptima Época, México, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 169-174, Sexta Parte, 1983, p. 34.

inicio de sus facultades de comprobación con terceros relacionados o responsables, o con motivo de un procedimiento para verificar el origen.

Sin embargo; en el aspecto aduanero, se carece de la figura de la revisión de gabinete como acto de autoridad posterior al despacho aduanero y a la causación de contribuciones; en el que existe un requerimiento de documentos por parte de la autoridad fiscal y que necesariamente implica la certeza del contribuyente que se está realizando el debido uso de los documentos que la autoridad tiene a su disposición y de los plazos de su actuación fiscalizadora. Bajo ese aspecto, el artículo 152 de la LA deja a la arbitrariedad el término procesal en el que la autoridad aduanera pueda realizar y concluir el PVO; violando la garantía de seguridad jurídica del importador.

Conforme a la legislación aduanera y las múltiples interpretaciones que constan dentro de las resoluciones y reglas generales en materia de comercio exterior, a pesar de no ser objeto de estudio: se hace crítica del uso de la modalidad de glosa del PIMA, puesto que carece completamente de los lineamientos básicos que se toman del modelo del CFF y de la CPEUM; en el que la autoridad ejerce facultades de comprobación con base en las declaraciones del contribuyente y la información que le requiera al mismo en un momento procesal debidamente acotado; aunado a que éste acto de requerimiento marca el inicio del cómputo de los plazos para la tramitación y resolución de los procedimiento de fiscalización, de conformidad con el artículo 48 del CFF.

De lo anterior, consideramos que además del PVO como acto previo al ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad aduanera con el importador, el procedimiento de glosa debe tildarse de inconstitucional en razón de que genera incertidumbre jurídica en el importador si es practicado sin la previa intervención y conocimiento de su tramitación, pues la documentación íntegra y original la tiene éste último (el importador) y es quien principalmente conoce de la operación de comercio exterior: el domicilio del exportador o productor; su situación jurídica actual del emisor; cambio de residencia del productor o exportador; cambio de giro comercial del emisor; calidad y cantidad de producción con la que fabrica el

exportador o productor. Lo anterior, aunado a que la regla 25, fracción IV de la RCGMATLCAN, marca un parámetro para la presente investigación, toda vez que dicho dispositivo establece la directriz bajo la cual se marca específicamente el inicio del PVO.

A pesar de que no exista explícitamente un derecho debidamente reconocido en la diversa legislación aduanera que regule la participación del importador, a efectos de que controvierta las deficiencias dentro de un PVO en el que es ajeno en cuanto a las cuestiones de fondo; debe tomarse en consideración que la garantía de audiencia del importador no sólo implica proveer de normas procedimentales a un cuerpo normativo; sino que además, se legisle para que obligatoriamente las autoridades administrativas, previamente a la realización de cualquier acto que implique la privación de un derecho o un acto de molestia, otorguen al gobernado la oportunidad de realizar manifestaciones que conforme a su derecho convenga.

Tomando el anterior comparativo por cuanto hace al PVO, el importador es quien, incluso, puede conocer verdaderamente el domicilio o cambios de domicilio de su socio comercial para efectos de la notificación del inicio del PVO o; en su caso, para aportar documentación adicional o ausente de los requerimientos hechos al exportador, ante su posible no localización u omisión a los requerimientos de información solicitados por la autoridad, de conformidad con las reglas 39 a 43, con relación a la regla 52 de la RCGMATLCAN.

En atención a lo hasta aquí expuesto, el PVO exige ser instaurado de conformidad con un orden sistemático, tomando como referencia el CFF, es decir; previo a la instauración del PVO se debe requerir a los importadores la documentación relacionada a la operación aduanera bajo la cual se aplicó un beneficio arancelario conforme a un convenio internacional: pedimento de importación; certificado de origen; factura comercial, guía de embarque, aérea o porte; así como la manifestación del valor de aduana.

Siendo así, debe aplicarse un procedimiento similar a la revisión de gabinete¹⁹⁹ y no instaurar el PVO de manera previa y sin concomitamiento del importador que violente la garantía de seguridad jurídica y de audiencia al importador; guardando con ello, una perfecta relación con la revisión de gabinete que cumple con los requisitos mínimos de constitucionalidad.²⁰⁰

Otro tema a dilucidar es el referente a la facultad constitucionalmente reconocida al titular del Poder Ejecutivo para celebrar acuerdos internacionales, otorgando amplias facultades de negociación; sumándose a la falta de previsión y discusión de los diversos acuerdos negociados en materia comercial que resultan contradictorios a los lineamientos sustantivos y procesales nacionales previstos en la CPEUM y en los diversos cuerpos jurídicos componentes del sistema jurídico nacional,²⁰¹ correspondiendo al Senado de la República su estudio, modificación o derogación, previamente a la ratificación de dichos instrumentos comerciales.

Sin embargo; no es suficiente una discusión a nivel unicameral, por lo que resulta indispensable y necesario que aquellos acuerdos concernientes a la aplicación de dispositivos comerciales con severo impacto fiscal, como lo es en la aprobación de Leyes en la materia, deben ser objeto de estudio por la totalidad del Congreso de la Unión.

¹⁹⁹ Véase el artículo 48, fracción V del CFF vigente.

²⁰⁰ Cfr. Segunda Sala de la SCJN, *2a./J. 68/2000*, Materia(s): Constitucional-Administrativa, Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Agosto de 2000, p. 261. *“REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN RELATIVA, QUE SE RIGE POR EL ARTÍCULO 16, PÁRRAFO PRIMERO, CONSTITUCIONAL, DEBE SEÑALAR NO SÓLO LA DOCUMENTACIÓN QUE REQUIERE, SINO TAMBIÉN LA CATEGORÍA DEL SUJETO (CONTRIBUYENTE, SOLIDARIO O TERCERO), LA CAUSA DEL REQUERIMIENTO Y, EN SU CASO, LOS TRIBUTOS A VERIFICAR.”*

²⁰¹ Cfr. Patiño Manfer, Ruperto, *“Aspectos jurídicos del Acuerdo de Libre Comercio”*, en Witker, Jorge (Coord.), *“Aspectos jurídicos del Tratado de Libre comercio de América del Norte”*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1992, [citado 03/11/2013], formato html, disponible en internet: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1034/10.pdf>, ISBN 968-36-2612-2, p.162.

Lo anterior, siguiendo la línea del impacto procedimental-fiscal, que como es de verse, es un aspecto que no debe dejarse sin un estudio exhaustivo, siendo que es el principal medio por el que se busca la eficacia de la aplicación de los tratados comerciales, algo que las reglamentaciones uniformes, como las contenidas en la RCGMATLCAN, deben ser estudiadas e integradas a la luz de nuestras Leyes y principios procedimentales de la CPEUM; todo esto, de conformidad con el compromiso del Estado Mexicano concertado con base el artículo 511 del TLCAN.

El Doctor Ruperto Patiño Manfer hace mención que desde una perspectiva del derecho comparado²⁰², las Constituciones de Estados Unidos de América y de Canadá; obligan al Parlamento o Congreso a intervenir en la negociación de los acuerdos internacionales, siendo el titular del Ejecutivo Federal, únicamente un negociante autorizado por el Congreso; autorizaciones que están expresamente realizadas no sólo por el Senado, sino por el Congreso en general. La finalidad de dicho control es que se celebren compromisos que no contraríen su legislación nacional, observándose que los Estados Unidos de América traslada disposiciones de su legislación interna a los tratados internacionales que concierne en el exterior.

Finalmente, se hace énfasis que regularmente la legislación mexicana otorga facultades discrecionales a las autoridades administrativas, mismas que se ejercen de manera potestativa: motivo por el cual se deja un amplio margen de actuación a las autoridades fiscales respecto al ejercicio de sus facultades de comprobación; como claro ejemplo, basta hacer la lectura de la regla 52 de la RCGMATLCAN vigente.

4.5. Origen y sentido del PVO.

El uso de certificados de origen implica hacer efectivo un derecho contenido en un instrumento internacional de carácter económico que tiene como función principal incentivar el comercio y la industria de la región del TLCAN, permitiendo el

²⁰² Cfr. *Ibíd.*, p.p. 162-164.

beneficio “exclusivo” a las mercancías de la región a través de la implementación de reglas de origen flexibles y objetivas.²⁰³

El TLCAN prevé la implementación de un documento único, libre de toda certificación o reconocimiento legal administrativo, así como la creación de procedimientos eficaces y eficientes para verificar el origen de las mercancías de la región, con la finalidad de proveer la liberación del comercio exterior de sus negociantes.

De lo anterior, se observa que el principio rector de libre comercio debe también considerarse partícipe en la formulación de los procedimientos implementados para efectos de la verificación de origen de las mercancías: llámese procedimiento de verificación de origen y resoluciones anticipadas.

De conformidad con el TLCAN, las reglas de origen son la llave o el pasaporte para que los entes económicos puedan aprovecharse de los beneficios arancelarios negociados a la luz de un acuerdo comercial internacional.

No obstante, surge otro elemento problemático pero de índole formal, en función de la agilización del comercio exterior; refiriéndome a que el certificado de origen previsto en el TLCAN es meramente una declaratoria de origen formalizada por el exportador, puesto que no media la intervención de un ente Estatal que determine su validez y vigile el cumplimiento de las disposiciones de origen en el país productor previstas en el Capítulo IV del TLCAN.

El certificado de origen tiene un modelo único establecido por el mismo TLCAN, y puede amparar una sola operación de comercio o varias operaciones, siempre y cuando no excedan el periodo de doce meses. La vigencia del certificado de origen es de cuatro años a partir de la fecha de su emisión o firma.²⁰⁴

Como puede notarse, la naturaleza de un certificado de origen de conformidad con el TLCAN, es una simple declaración contenida en un documento que ampara la

²⁰³ Cfr. Othón Ramírez, José, op. cit., nota 182, p.108.

²⁰⁴ Cfr. Witker Jorge, op. cit., nota 31, pp. 126-127.

región de origen de una mercancía con referencia al país en que fue obtenido y/o procesado en un periodo anual.

Las principales mercancías afectas al cumplimiento de disposiciones en materia de origen, singularmente son las siguientes: textiles, confección y la obtención y procesamiento de otras fibras; zapatos, plásticos y químicos básicos que son altamente restrictivos en cuanto su comercialización.

Acotado lo anterior y en el sentido estrictamente señalado por el TLCAN, el respeto de las preferencias arancelarias reconocidas a la luz del acuerdo internacional tiene como principal objetivo:

- ✓ Permitir la libre circulación de mercancías dentro de la región del TLCAN, con la finalidad de incentivar la competencia y el desarrollo.

- ✓ Integrar un régimen jurídico que regule y permita que una mercancía, que cumpla debidamente con los requisitos necesarios del método y cálculo del contenido del valor regional, se presuma no estar afectada de una medida proteccionista y discriminatoria.

- ✓ Incentivar la regionalización del comercio a través de la consolidación de un bloque económico.

- ✓ Proveer a los Estados parte de mercancías que no afecten su mercado interno y por lo tanto, la industria nacional.

- ✓ Reconocer como únicos beneficiarios a los productores de mercancías regionales, excluyendo a los mercados externos que actúan bajo un esquema de afectación o de mínimas condiciones de competencia, sea por el uso de *dumping*, o en su caso, ser directos beneficiarios de subvenciones por parte de los Estados en los que se produce la mercancía.

- ✓ Incentivar el comercio mediante la eliminación de barreras arancelarias y con ello, la significativa pérdida de los conceptos tributarios con motivo de operaciones de comercio exterior.

Como es de notarse, la liberación del intercambio comercial implica la regulación e instrumentación de acuerdos comerciales que implementen procedimientos eficaces y eficientes que invariablemente están destinados a la colisión de “*sistemas y culturas jurídicas*,”²⁰⁵ jugando un papel primordial el cumplimiento del artículo 511 del TLCAN con relación a los principios constitucionales del Estado mexicano; en aras de la eficacia en la aplicación de los acuerdos comerciales, así como el establecimiento de canales de comunicación entre las autoridades aduaneras como principales vigilantes del cumplimiento de las disposiciones del TLCAN.

Siendo que los procedimientos deben de recibirse a través de un largo trayecto de adaptación y armonización de la legislación interna de cada país; implicando constantes controversias generadas entre los cuerpos normativos de las legislaciones internas a lo largo de medianos plazos, y finalmente su modificación como se pretende proponer en el capítulo de conclusiones del presente trabajo.

A pesar de que el resultado más próximo de la interacción con acuerdos internacionales es la modificación de las legislaciones internas de los países celebrantes de convenios comerciales, lo mismo es para sus prácticas jurídicas, exigiendo la disminución del uso de facultades discrecionales.

Debe reiterarse que la preocupación es extensiva en cuanto al uso del PVO previsto en el TLCAN como modelo a seguir en la creación y negociación de diversos acuerdos comerciales realizados por el Estado mexicano; y que en un

²⁰⁵ Cfr. López Ayllón, Sergio (coord.), “*El futuro del Libre Comercio de América del Norte en los sistemas jurídicos del continente americano*”, en “*El futuro del libre comercio en el continente americano: Análisis y perspectivas*”, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1997, [citado 03/11/2013], formato html., disponible en internet: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/143/24.pdf>, ISBN 968-36-6276-5, Serie I: Estudios de Derecho Económico, núm. 29, p. 219.

futuro podrían generar un conflicto de aplicación bajo incertidumbre jurídica en los intercambios comerciales.²⁰⁶

Parte de los procesos de adaptación de los instrumentos normativos internacionales, más allá de que sea analizado y evaluado el TLCAN en función de sus procedimientos aduaneros; se debe promover y estructurar debidamente los modelos a seguir en cuanto a cuestiones procedimentales internas que aún muestran un déficit de certeza jurídica con un gran impacto en las operaciones de comercio exterior.

A razón del estudio del PVO, se debe decir que su implementación, de conformidad con el artículo 511 del TLCAN, no debe regirse bajo un modelo procedimental incoado mediante facultades discrecionales de las autoridades administrativas; sino que, por lo contrario, debe tramitarse a la luz de los principios de certidumbre jurídica, legalidad y garantía de audiencia, implementándose el uso y comparativo de los procedimientos internos debidamente estudiados y diseñados que limiten totalmente la discrecionalidad de las autoridades aduaneras.

En éste orden de ideas, el objetivo de posibilitar la eficacia de la aplicación del TLCAN y los diversos acuerdos comerciales celebrados por el Estado mexicano, se logrará mediante la participación íntegra del Congreso de la Unión en la aprobación de Tratados que impacten en la política fiscal y en el comercio exterior del país, aunado a la creación de una normatividad específica contenida en una Ley o un cuerpo normativo ya existente, que de manera generalizada rija la tramitación del PVO en razón de los diversos acuerdos comerciales celebrados por el Estado mexicano, tomando en consideración que múltiples de ellos son copia fiel del modelo procedimental del PVO contenido en el TLCAN; facilitando con ello el intercambio comercial en función del respeto a los derechos humanos y garantías individuales reconocidos constitucionalmente y a nivel internacional por los Tratados y Acuerdos internacionales en materia de derechos humanos

²⁰⁶ Cfr. *Ibíd.*, pp. 231-232.

celebrados por el Estado mexicano. Creando un procedimiento referente por cuanto hace a la suspensión de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y aduaneras, con motivo de la incoación del PVO, durante un acto de revisión y fiscalización al principal beneficiario del trato preferencial arancelario negociado al tenor de los acuerdos comerciales internacionales; es decir, el importador.

Conclusiones.

1. El interés que le asiste al importador frente al PVO es un interés de carácter legítimo, toda vez que el PVO se instaura únicamente con la intervención de la autoridad verificadora y el exportador, de conformidad con el artículo 509 del TLCAN y la Sección VII del Título III de la RCGMATLCAN, en razón de que las cuestiones de fondo no pueden ser impugnadas por el importador en algún medio de defensa.

2. Conforme a los principios procesales, previstos para los procedimientos fiscales y juicio de nulidad, así como las disposiciones aplicables supletoriamente a dichos medios de defensa: los conceptos de impugnación, guardando la congruencia con los conceptos de interés jurídico e interés legítimo, se realizan en contra del contenido y alcance del material probatorio que respalda la tramitación del PVO; que se encuentra en una prueba documental aportada por la autoridad aduanera.

3. Los efectos de las resoluciones por las que se declara la ilegalidad o se nulifican las resoluciones determinantes de créditos fiscales, no establecen los lineamientos necesarios que procuren de manera precisa la aplicación eficaz de las disposiciones del TLCAN; toda vez que el criterio contenido en jurisprudencia 2a./J.23/2013 no acota cuáles son los efectos de la nulidad o ilegalidad, declarada en sede administrativa, con respecto al exportador y la negación del trato preferencial arancelario.

4. Resulta necesario regular la actividad discrecional de las autoridades aduaneras, se propone la adición de una norma, como la contenida en el artículo 46-A, apartado B del Código Fiscal de la Federación en la Ley Aduanera: para efectos de regular los procedimientos aduaneros con motivo

de la instauración del PVO, en cumplimiento de regulaciones internacionales y en función de proveer certidumbre jurídica al contribuyente-importador.

5. Resulta indispensable, ante las constantes violaciones en materia de notificación en el PVO, fomentar el uso de convenios de cooperación aduanera entre los países que integran las regiones de los Acuerdos comerciales celebrados por el Estado Mexicano, con la finalidad de dotar mayor certeza los actos de autoridad, en virtud de ser realizados por las propias autoridades del país en donde se encuentra el exportador, de conformidad con su legislación y estructura procedimental, sin crear con ello un obstáculo al comercio internacional, puesto que se trata de un procedimiento realizado posteriormente a las operaciones comerciales.

6. Es necesario la revisión de instrumentos internacionales, en razón de que diversos de ellos son celebrados bajo las mismas premisas y modelos del TLCAN. Como se expuso en el capítulo IV de esta investigación, nos parece ideal arribar a la conclusión de que se incentive la participación de la Cámara de Diputados en la aprobación de los Tratados Internacionales, sobre todo, aquellos relacionados con la materia fiscal, puesto que es una cuestión que atañe a la representación ciudadana: como lo es la aprobación de cualquier otra norma tributaria. Lo anterior, con la finalidad de realizar una revisión exhaustiva de las disposiciones a convenir en los acuerdos comerciales, con mayor énfasis las referentes a los procedimientos que requieren de una armonización con la normatividad interna, toda vez que en ellos se puntualizan las principales controversias en los diversos medios de defensa de los contribuyentes.

7. En caso de la imposibilidad de reformar un Tratado Internacional y al estar plenamente facultado el Estado Mexicano para expedir la regulación necesaria con motivo de la aplicación del TLCAN, deben emitirse las normas necesarias adecuadas a los preceptos fundamentales del acto administrativo en función

del artículo 14 y 16 Constitucional, con el objetivo de disminuir el margen de discreción de las actuaciones de las autoridades aduaneras. Llegando a la conclusión de que el PVO, de una manera generalizada, sea regulado en la LA.

8. Parte de la reforma y adición a la LA, debe considerar la homologación de criterios aplicables a los actos de notificación y tramitación del PVO, toda vez que no se cumplen con las condiciones mínimas garantes del debido proceso. Por lo que se propone la eliminación de las notificaciones mediante correo certificado e incentivar el uso de convenios contenidos en instrumentos internacionales de colaboración entre las autoridades aduaneras, cuyo propósito sea la debida notificación de los exportadores, de manera personal y mediante los requisitos legales de su país que garanticen su realización y otorguen la oportuna defensa del trato preferencial arancelario, sin que ello conlleve una violación a la soberanía de los Estados parte.

9. Se propone hacer parte al importador en el PVO, con la finalidad de que, aunque no tenga una intervención inmediata y directa en su tramitación, pueda tener la certeza del inicio y conclusión del trámite en función de los plazos con los que cuentan las autoridades aduaneras para realizar la gestión de un procedimiento de investigación en comercio exterior derivado del inicio de sus facultades de comprobación y de esta forma, obligar a la autoridad a que realice una investigación en materia de origen en observancia y función de un procedimiento aduanero instaurado previamente con el importador; y que éste sea el motivo de la realización del PVO y no una consecuencia de aquél.

10. Se propone incentivar y hacer obligatorio el trámite de solicitud de la resolución anticipada por el importador, de conformidad con el artículo 509 del TLCAN, con la finalidad de que el contribuyente cuente con los elementos necesarios para su defensa y además, se obligue a manifestar datos correctos y existentes ante la autoridad aduanera. Sin dejar de observar que se

requiere legislar en materia de aplicación de sanciones de carácter penal, conforme a lo dispuesto en el artículo 508 y 511 del TLCAN, en materia de prácticas irregulares de comercio exterior que conllevan a la defraudación fiscal.

11. Se llega a la conclusión de que todo acto o procedimiento que verse sobre la validación documental de los anexos de los pedimentos de importación, realizados previamente a la notificación del inicio de facultades de comprobación de las autoridades fiscales y aduaneras son inconstitucionales. Lo anterior, en razón de que constituye un acto de molestia sobre la documentación de los contribuyentes que prescinde de las formalidades fundamentales previstas por los artículos 14 y 16 de la CPEUM. Aunado a que dichos actos dejan en total estado de incertidumbre jurídica al gobernado, toda vez que las autoridades fiscales y aduaneras, pueden realizarlos en cualquier momento y sin que medie algún plazo que proporcione los elementos de expedites y pronta justicia, ya que la principal afectación se materializa en los conceptos accesorios de actualización y recargos de las contribuciones posiblemente omitidas por el importador.

12. Finalmente, resulta necesario que una vez que la actividad de validación documental sea regulada como un acto más dentro del ejercicio de facultades de comprobación iniciadas por las autoridades fiscales y aduaneras con los importadores, deben de acotarse los plazos de dichos actos de validación, regulando de manera expresa en la normatividad aduanera que únicamente serán válidos, siempre y cuando haya de por medio un mandamiento por escrito que faculte a la autoridad para su realización como cualquier otro acto de molestia; y, en segundo término, ante un posible error en los informes que rindan las autoridades o particulares que expidan permisos, certificados u otros documentos relacionados con las mercancías objeto de importación y en cumplimiento de las funciones secundarias de las aduanas, se faculte al importador para manifestar oportunamente lo que a su derecho convenga, o en su caso, de manera voluntaria, ejerza su derecho a regularizar su situación

fiscal. Por lo que se reitera la importancia de adicionar en la LA una disposición normativa similar a la prevista en el artículo 46-A, apartado B del CFF vigente y aplicable.

Propuesta.-

Bajo el criterio y jurisprudencia de la SCJN 2a./J.33/2013 y haciendo uso del artículo 46-A apartado B. del CFF, se arriba a la propuesta adicionar un precepto idéntico en la LA, con la finalidad de establecer que de forma obligatoria se notifique a los contribuyentes por lo que respecta al inicio del procedimiento instaurado en materia de verificación de origen durante el ejercicio de facultades de comprobación (visita domiciliaria, revisión de gabinete, PAMA o PIMA), proveyendo de plazos de suspensión para concluir el ejercicio de las facultades de comprobación, generando con ello certidumbre jurídica para el contribuyente-importador, haciéndolo partícipe del PVO por cuanto hace a la preparación de su defensa o la corrección de su situación fiscal, así como en la búsqueda del exportador con relación a las diligencias de notificación realizadas por parte de la autoridad aduanera, en aras de la protección del principio de confidencialidad del TLCAN.

Asimismo, se propone obligar a que al importador y exportador se sujeten a las disposiciones contenidas en el TLCAN u optar por la corrección de su situación fiscal: incentivando a los importadores ha realizar operaciones con socios comerciales que cumplan con las disposiciones en materia de trato preferencial arancelario y que en caso de duda, coadyuven con las autoridades aduaneras en su detección, haciendo obligatoria la tramitación de resoluciones anticipadas de conformidad con el artículo 509 del TLCAN, y en cumplimiento de los artículos 502 y 504 del mismo ordenamiento.

Finalmente, se propone que se adicione en la LA, el uso obligatorio, por parte de las autoridades aduaneras, de convenios de cooperación y asistencia internacional entre sus similares, con el objeto de que las diligencias de notificación <<*principal motivo de causales de nulidad en los medios de defensa del contribuyente*>> sean realizadas por una autoridad que dote al acto administrativo de eficacia y seguridad jurídica en su diligencia conforme a las disposiciones legales de su país, suprimiendo, por ende, toda normatividad interna que permita el uso de notificaciones por correo certificado en un plano internacional.

Bibliografía.

1. **Aquino Cruz, Daniel**, *“Las practicas desleales del comercio internacional (Ley de comercio exterior comentada)”*, México, Pac, 1997.
2. **Campos Vargas, José Alberto**, *“Reglas de origen, barrera o medida proteccionista en el TLCAN”*, *Estrategia Aduanera, la revista mexicana de comercio exterior*, México, año 7, núm. 58, agosto-septiembre de 2013.
3. **Carrasco Iriarte, Hugo**, *“Amparo en materia fiscal”*, 2a. ed., México, Oxford, 2009.
4. **Carrasco Iriarte, Hugo**, *“Derecho fiscal II”*, cuarta reimpresión, México, IURE, 2011.
5. **Carrasco Iriarte Hugo**, *“Lecciones de práctica contenciosa en materia fiscal”*, 10a. ed., México, Themis, 2011.
6. **Carvajal Contreras, Máximo**, *“Tratados y convenios aduaneros y de comercio exterior”*, México, Porrúa, 2009.
7. **Cisneros García, Juan Rabindrana**, *“Procesos y procedimientos fiscales y aduaneros”*, México, Escuela de estudios jurídicos y fiscales Cisneros Rico, S.C., 2011.
8. **Cisneros García, Juan Rabindrana**, *“Derecho aduanero mexicano”*, México, Porrúa, 2013.
9. **Cruz Barney Oscar**, *“Las reformas a la Ley de Comercio exterior en materia de prácticas desleales de comercio. Antidumping: un primer acercamiento”*, México, Instituto de investigaciones jurídicas, UNAM, 2003, Serie de ensayos jurídicos, número 15.
10. **Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto**, *“La defensa de los particulares ante la aplicación del Tratado de Libre Comercio de América del Norte”*, en Witker, Jorge (Coord.), *“El Tratado de Libre Comercio de América del Norte: Análisis, diagnóstico y propuestas jurídicas”*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1993, Tomo II., Serie I. Estudios de Derecho Económico, núm. 22.

11. **Dionisio J., Kaye**, “Aspectos fiscales en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte”, en Witker Jorge (Coord.), “El Tratado de Libre comercio de América del Norte: Análisis, diagnóstico y propuestas jurídicos”, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1993, Tomo II., Serie I. Estudios de Derecho Económico núm. 22.
12. **Dioisio J., Kaye**, “Nuevo derecho procesal fiscal y administrativo”, 3a. ed., México, Themis, agosto de 2009.
13. **Estrada Lara Juan M.**, “Derecho aduanero: concepto, procedimientos y recursos”, 2a. ed., México, Publicaciones administrativas contables jurídicas, 2011.
14. **De Lamadrid Malpica, Luis**, “El sistema mexicano contra prácticas desleales de comercio internacional y el Tratado de Libre Comercio de América del Norte”, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1996, [citado 03/11/2013], formato html., disponible en internet: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/880/6.pdf>, ISBN 968-36-4901-7, Serie H: Estudios de Derecho Internacional Público, núm. 23.
15. **López Ayllón, Sergio** (coord.), “El futuro del Libre Comercio de América del Norte en los sistemas jurídicos del continente americano”, en “El futuro del libre comercio en el continente americano: Análisis y perspectivas”, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1997, [citado 03/11/2013], formato html., disponible en internet: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/143/24.pdf>, ISBN 968-36-6276-5, Serie I: Estudios de Derecho Económico, núm. 29.
16. **Mabarak Cerecedo, Doricela**, “Derecho fiscal aplicado. Estudio específico de los impuestos”, México, McGraw-Hill interamericana, 2008.
17. **Martínez Bazavilvazo, Alejandro**, “Defensa fiscal: Nuevas reglas que regulan el juicio de nulidad y los derechos del contribuyente”, 2a. ed., México, Tax, 2006.
18. **Martínez Becerril, Mario**, “Facultades de comprobación, procedimiento administrativo en materia aduanera y medios de impugnación”, México, Tax, 2010.

19. **Mejía Rodríguez, Gregorio**, *“Aspectos fiscales del Tratado de Libre Comercio de América del Norte y el Tratado constitutivo de la C.E.E.”*, México, Instituto de investigaciones jurídicas, UNAM, 1994, Serie de estudios de derecho económico, núm. 25.
20. **Méndez Castro, Ricardo**, *“Manual práctico- técnico para la elaboración del pedimento aduanal, análisis y comentarios del pedimento y otros documentos”*, México, Tax, 2009.
21. **Othón Ramírez, José**, *“Las reglas de origen”*, en Witker, Jorge (coord.), *“El Tratado de Libre Comercio de América del Norte. Evaluación jurídica: Diez años después”*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2005.
22. **Patiño Manfer, Ruperto**, *“Aspectos jurídicos del Acuerdo de Libre Comercio”*, en Witker, Jorge (Coord.), *“Aspectos jurídicos del Tratado de Libre comercio de América del Norte”*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1992, [citado 03/11/2013], formato html, disponible en internet: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1034/10.pdf>, ISBN 968-36-2612-2.
23. **Terrazas Salgado, Roberto y Nateras Corona, Arturo Daniel**, en Patiño Manfer, Ruperto y Ríos Ruiz, Alma de los Ángeles, *“Régimen de comercio exterior, temas de actualidad”*, México, Porrúa, 2009.
24. **Trejo Vargas, Pedro**, *“El sistema aduanero de México, práctica de las importaciones y exportaciones”*, 2a. ed., México, Editorial Tax, 2006.
25. **Venegas Álvarez Sonia**, *“Derecho fiscal”*, 2a. ed., México, Oxford, 2010.
26. **Witker, Jorge** (coord.), *“El Tratado de Libre Comercio de América del Norte: Análisis, diagnóstico, propuestas jurídicas”*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1993, Tomo I, Serie I. Estudios de Derecho Económico núm. 22.
27. **Witker, Jorge**, *“Derecho Tributario Aduanero”*, Segunda edición, [en línea], México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1999, [citado 02/10/2013], formato html., disponible en internet: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=218>, ISBN 968-36-7094-6, Serie I: Estudios de Derecho Económico, núm.27.

28. **Witker, Jorge**, “*Las Reglas de origen en el comercio internacional contemporáneo*”, [en línea] México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2005, [citado 02/10/2013], formato html., disponible en internet: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1597>, ISBN 970-32-2412-1.

29. **Witker, Jorge y Bello, Nohemí**, “*La valoración aduanera en el comercio exterior de México*”, México, Porrúa, 2010.

30. **Witker, Jorge y Piña Mondragón, José Joaquín**, “*Régimen jurídico de comercio exterior*”, México, Producción editorial MPC editores S.C., Instituto de Investigaciones Jurídicas - UNAM, 2010.

Normatividad:

- Código Fiscal de la Federación vigente.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.
- Ley Aduanera vigente.
- Ley de Comercio vigente.
- Ley del Servicio de Administración Tributaria vigente.
- Ley Federal de Derechos del Contribuyente vigente.
- Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo vigente.
- Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa vigente.
- Manual de operación de las Administraciones Jurídicas vigente.
- Reglamento de la Ley Aduanera vigente.
- Reglamento de la Ley de Comercio vigente.
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente.
- Reglamento interior del Servicio de Administración Tributaria vigente.

- Reglas de carácter general en materia de comercio exterior vigente.

- Resolución miscelánea Fiscal 2014.
 - 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 vigente..

- Tratado de Libre Comercio de América del Norte vigente.

- Diversos Tratados Internacionales en materia de comercio vigentes:
 - Tratado de Libre Comercio celebrado entre el Estado de Israel y México.

 - Acuerdo para el fortalecimiento de la asociación económica entre los Estados Unidos Mexicanos y el Japón.

 - Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos, la República de Colombia y la República de Venezuela.

 - Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos, la República de Colombia y la República de Costa Rica.

 - Tratado de Libre Comercio entre la República de Chile y los Estados Unidos Mexicanos.

 - Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y las Repúblicas de El Salvador, Guatemala y Honduras.

- Acuerdo de integración comercial entre la república del Perú y los Estados Unidos Mexicanos.
- Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Oriental del Uruguay.