



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

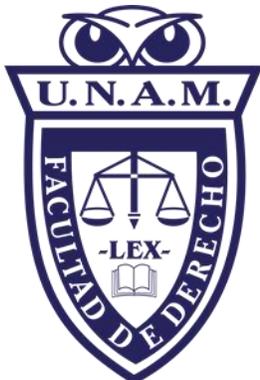
**“DEMORA EN LA NOTIFICACIÓN DEL DICTAMEN
DEL MUESTREO DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL
IDENTIFICACIÓN VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE
INMEDIATEZ”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA
EDGARDO RODRÍGUEZ ESPINOSA

ASESORA DE TESIS
DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO



CIUDAD UNIVERSITARIA, CD. MX., 2022.



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.



**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, Cd. Mx., a 22 de junio de 2022

MTRA. IVONNE RAMÍREZ WENCE
DIRECTORA GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el alumno **EDGARDO RODRÍGUEZ ESPINOSA**, con número de cuenta **311235928**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **DEMORA EN LA NOTIFICACIÓN DEL DICTÁMEN DEL MUESTREO DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE INMEDIATEZ**, bajo la asesoría de la que **SUSCRIBE**.

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

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

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.

A mis padres, porque sin importar lo complicada que a veces resultaba la vida, siempre se esforzaron para que a mi hermana y a mí nada nos faltara y no nos detuviéramos en la búsqueda de nuestros sueños. ¡Los amo!

A mi hermana, por ser mi compañía desde hace ya más de veinticuatro años y comprenderme como solo los hermanos lo hacen.

A mi abue y tía, quienes de manera incondicional, siempre buscaron y hallaron el modo de apoyarme en lo que necesitara.

A Alessandra, por motivarme a seguir adelante y contagiarme de sus ganas de crecer tanto personal como profesionalmente. ¡Sigamos adelante para hacer de ésta la vida que queremos!

A mi amigo Efi, por esta amistad que se ha estrechado en años recientes. Gracias por escuchar mis ideas en días y horas que normalmente serían de descanso para cualquiera.

A mi asesora de tesis, quien a pesar de las complicaciones de los años recientes, estuvo siempre disponible para ayudarme a concluir este trabajo. ¡Gracias!

A mi Universidad, que desde la Escuela Nacional Preparatoria 2, acogió a aquel adolescente con ganas de superarse y contribuyó a su formación, no solo académica, sino también humana.

ÍNDICE

Introducción.....	13
CAPÍTULO I. Breve introducción al Derecho Aduanero Mexicano.	17
1. Definiciones Generales.	17
1.1. Aduana.....	17
1.2. Derecho Aduanero.....	20
1.3. Definiciones conforme a la Ley Aduanera.....	21
2. Marco Jurídico del Derecho Aduanero Mexicano.....	22
2.1. Base constitucional del Derecho Aduanero.....	22
2.2. Leyes Federales.....	34
2.2.1. Ley Aduanera.....	34
2.2.2. Código Fiscal de la Federación.....	35
2.2.3. Ley de Comercio Exterior.....	38
2.2.4. Ley de Infraestructura de la Calidad (antes Ley Federal sobre Metrología y Normalización).....	39
2.2.5. Ley de Ingresos de la Federación.....	42
2.2.6. Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación.....	43
2.2.7. Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	45
2.2.8. Ley Federal de Derechos.....	46
2.3. Reglamentos.....	46
2.3.1. Reglamento de la Ley Aduanera.....	48
2.4. Reglas de Carácter General.....	48
2.4.1. Reglas Generales de Comercio Exterior.....	49

2.4.2. Acuerdo por el que la Secretaría de Economía emite reglas y criterios de carácter general en materia de Comercio Exterior.....	51
2.5. Manuales y Lineamientos.....	53
3. Función de las Aduanas.....	55
4. Sujetos del Derecho Aduanero.....	56
4.1. Importadores y exportadores.....	58
4.1.1. Obligaciones de los importadores y exportadores.....	60
4.2. Autoridades Aduaneras y sus atribuciones.....	61
4.2.1. Servicio de Administración Tributaria y sus unidades administrativas (RISAT).	62
4.2.2. Agencia Nacional de Aduanas de México y sus unidades administrativas (ANAM).....	68
4.2.3. Entidades federativas (Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal).	72
5. Mercancías y su clasificación arancelaria.....	75
6. Impuestos al Comercio Exterior.....	76
7. Despacho aduanero de mercancías.....	78
7.1. Actos previos al despacho aduanero.....	79
7.2. El despacho aduanero en sí mismo.	80
8. Reconocimiento aduanero.....	81
CAPÍTULO II. El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera y las mercancías de difícil identificación.....	83
1. El procedimiento administrativo.....	83
2. El acto administrativo.....	84
2.1. El acto administrativo aplicado en materia aduanera.....	85

3. Derechos fundamentales de los importadores en su actuación frente a autoridades aduaneras.....	86
3.1. Derecho a la seguridad jurídica.	87
3.2. Derecho al debido proceso.	88
3.3. Derecho a una justicia pronta y expedita.....	90
4. Procedimientos administrativos en materia aduanera.....	91
4.1. Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA).	92
4.2. Procedimiento Administrativo previsto en el artículo 155 de la Ley Aduanera.....	99
4.3. Procedimiento Administrativo previsto en el artículo 158 de la Ley Aduanera.....	100
4.4. Procedimiento Administrativo previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera (PACCO).	101
4.4.1. Procedimiento de toma de muestras de mercancías de difícil identificación.	103
CAPÍTULO III. El principio de inmediatez.	107
1. El principio de inmediatez en la legislación aduanera.....	107
1.1. ¿Qué es el principio de inmediatez?.....	113
2. Reformas al artículo 152 de la Ley Aduanera.	116
2.1. Procedimiento de toma de muestras previo a la reforma de 27 de enero de 2012.	116
2.2. Criterios de Tribunales Federales en torno al principio de inmediatez.....	122
2.3. Circunstancias que dieron origen a la propuesta de reforma.....	134
3. Procedimiento de toma de muestras vigente.	143

4.	Aplicación del principio de inmediatez en el procedimiento administrativo previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera.....	151
4.1.	Levantamiento del acta de muestreo de mercancías de difícil identificación.....	151
4.2.	Notificación del resultado del análisis mediante escrito o acta circunstanciada de hechos u omisiones.	152
4.3.	Notificación de la resolución determinante del crédito fiscal.	155
4.4.	Actualizaciones y recargos.....	156
5.	Análisis del procedimiento iniciado por la Aduana de Ciudad Reynosa dentro del expediente número D-053/2018.	159
CAPÍTULO IV. Inconstitucionalidad del plazo de 6 meses previsto en el tercer párrafo del artículo 152 de la Ley Aduanera.		173
1.	El plazo previsto en el párrafo tercero del artículo 152 de la Ley Aduanera, no es razonable ni objetivo.	174
2.	Problemas que se generan con la demora en la notificación del dictamen de mercancías de difícil identificación.....	182
2.1.	Aumento del total del crédito fiscal determinado (actualizaciones y recargos).	185
2.2.	Dificultad para el importador para acreditar la exactitud de lo declarado en su pedimento.	186
3.	Propuesta de reforma al artículo 152 de la Ley Aduanera y al artículo 75 de su Reglamento.	188
Conclusiones.....		197
Bibliografía.....		201
Documentos de internet.		203
Páginas web.....		205
Anexos.		207

Anexo 1. Respuesta a solicitud de información pública con folio 0610100001220.....	209
Anexo 2. Respuesta a solicitud de información pública con folio 0610100039020.....	211
Anexo 3. Respuesta a solicitud de información pública con folio 0610100135320.....	213
Anexo 4. Estrategia para el cumplimiento, eficiencia y mejora de los tiempos de respuesta en el proceso de emisión del dictamen técnico de mercancías de difícil identificación.....	217

Introducción.

México es un país que cuenta con 50 Aduanas, de las cuales 21 son terrestres, 17 marítimas y 12 interiores, incluyendo la Aduana de reciente creación del Aeropuerto Internacional Felipe Ángeles, con sede en el Estado de México, en donde convergen sujetos particulares y autoridades aduaneras, realizando de manera anual, millones de operaciones de comercio exterior. Así, por ejemplo, encontramos que la Aduana fronteriza de Nuevo Laredo, durante el primer semestre del año de 2021, se consolidó como la Aduana número 1, atendiendo al número de operaciones realizadas, con más de un millón de importaciones (1,138,271) y una cifra similar de exportaciones (1,198,369)¹.

Si bien, esta cifra resulta contrastante con la Aduana marítima de Acapulco, la cual se ubicó en la posición 49 por número de operaciones durante el mismo periodo, con tan solo 5 operaciones de importación y 17 de exportación², lo cierto es que en cualquiera de éstas o de las otras 48 Aduanas, el mecanismo de selección automatizado puede ordenar el reconocimiento aduanero de las mercancías que se presentan a despacho y, en caso de detectarse alguna irregularidad, la autoridad aduanera podrá iniciar alguno de los procedimientos administrativos previstos en la ley de la materia.

A pesar de encontrar en la Ley Aduanera los diversos procedimientos que puede iniciar la autoridad aduanera con motivo de irregularidades detectadas durante el reconocimiento aduanero o durante cualquier otro acto de verificación, ello no impide la actuación arbitraria de aquellas en perjuicio de importadores y otros actores del derecho aduanero, ya sea por desconocimiento, desapego a los procedimientos establecidos en el referido ordenamiento, porque los procedimientos no se encuentran lo suficientemente desarrollados o ya no resultan acordes con la realidad, dando lugar a que los vacíos legales, sean subsanados a

¹ Información por Aduana. *Análisis Estratégico. Aduana de Nuevo Laredo*. Disponible en https://anam.gob.mx/wp-content/uploads/2022/02/analisis_nuevo_laredo_jun21.pdf [consultado: 14 de junio de 2022].

² Información por Aduana. *Análisis Estratégico. Aduana de Acapulco*. Disponible en https://anam.gob.mx/wp-content/uploads/2022/02/analisis_acapulco_jun21.pdf [consultado: 14 de junio de 2022].

criterio de las autoridades encargadas de aplicarlos o a una sumisión a los procedimientos anticuados sin ánimo de velar por el respeto a los derechos fundamentales de los usuarios de las Aduanas.

En el presente trabajo de investigación, se analizará el procedimiento aduanero establecido en el artículo 152 del ordenamiento antes mencionado, específicamente por cuanto hace a la toma de muestras de mercancías de difícil identificación, pues resulta ser un procedimiento bastante común en las Aduanas del país, al haberse efectuado entre los años de 2017 y 2019, más de 36,000 diligencias de muestreo de mercancías de difícil identificación³, con el propósito de corroborar si el procedimiento seguido por las Aduanas les permite cumplir con sus funciones de verificar el cumplimiento de los requisitos para la importación de mercancías de procedencia extranjera, mientras se respetan los derechos de los importadores que se ven sujetos a este ejercicio de facultades.

Así, en el primer capítulo de este trabajo, se hace una breve introducción del Derecho Aduanero Mexicano, a fin de comprender qué se entiende por Aduana, cuál es el marco jurídico de esa rama del Derecho, quiénes son los sujetos del Derecho Aduanero, brindando además un primer acercamiento a la importación de mercancías de procedencia extranjera, estableciendo de manera puntual cuáles son los impuestos al comercio exterior, y el procedimiento al que se sujetan para su importación.

En el segundo capítulo, nos adentramos a los procedimientos administrativos en materia aduanera regulados en la Ley de la materia, analizando los supuestos de su iniciación y la sustanciación de los mismos, pasando por el PAMA, las visitas domiciliarias en materia de comercio exterior, el procedimiento de retención de mercancías y hasta llegar al llamado Procedimiento de Irregularidades en Materia Aduanera (PIMA por sus iniciales), Procedimiento Administrativo de Contribuciones

³ Según se desprende de la respuesta a la solicitud de información pública con número de folio 0610100135320, proporcionada por el Administrador de Apoyo Jurídico de Aduanas y del Administrador de Planeación Aduanera "2", ambos adscritos a la entonces Administración General de Aduanas del Servicio de Administración Tributaria, se tiene que durante 2017, se levantaron 11,662 actas de muestreo; para 2018, se levantaron 10,504 actas de muestreo; mientras que para 2019 se levantaron 15,801 actas de muestreo.

y Cuotas Compensatorias Omitidas (PACCO), o solamente de incidencias simples, y la toma de muestras de mercancías de difícil identificación, deteniéndonos a identificar los derechos fundamentales de los importadores que revisten mayor importancia durante la tramitación de aquellos.

Posteriormente, se analiza el principio de inmediatez, conforme a su aparición en la Ley Aduanera y a la interpretación que del mismo realiza el Tribunal Federal de Justicia Administrativa o los Tribunales del Poder Judicial de la Federación, ya sean Tribunales Colegiados o la Suprema Corte de Justicia de la Nación, todo ello con el propósito de identificar si el referido principio debe de observarse durante la tramitación del PACCO, a fin de comprender los beneficios o perjuicios que se causan a los importadores con motivo de su (in)observancia. Todo ello se ejemplifica con un caso práctico de la Aduana de Ciudad Reynosa (séptima posición por número de operaciones en primer semestre del año 2021)⁴.

Finalmente, y a partir de todo lo expuesto en los capítulos previos, se abordará la cuestión principal del presente trabajo de investigación, es decir, la inconstitucionalidad del procedimiento de toma de muestras de mercancías de difícil identificación, para proponer una reforma al artículo 152 de la Ley Aduanera y al diverso 75 de su Reglamento, con el fin de respetar los derechos fundamentales de los importadores que se ven sujetos al procedimiento ahí descrito.

Es por todo lo anterior, que con el presente trabajo de investigación se busca evidenciar las deficiencias del procedimiento de toma de muestras de mercancías de difícil identificación, las cuales causan un perjuicio principalmente económico a los importadores, con el propósito de sugerir los cambios al ordenamiento aduanero que permitan poner fin a las prácticas de las autoridades aduaneras que encuentran sustento en la Ley y su Reglamento, pero que no por ello, garantizan el respeto a los derechos fundamentales de los importadores como son el de seguridad jurídica,

⁴ Información por Aduana. *Análisis Estratégico. Aduana de Ciudad Reynosa*. Disponible en https://anam.gob.mx/wp-content/uploads/2022/02/analisis_cd_reynosa_jun21.pdf [consultado: 14 de junio de 2022].

justicia pronta y expedita y derecho al debido proceso en su vertiente del derecho a probar.

CAPÍTULO I. Breve introducción al Derecho Aduanero Mexicano.

1. Definiciones Generales.

Para comenzar con el desarrollo de la presente tesis, resulta necesario establecer algunas definiciones que permitan un mejor entendimiento del tema, y a las cuales se estará haciendo mención a lo largo del presente trabajo.

1.1. Aduana.

Diversos autores han buscado aproximarse al concepto de aduana a partir de su origen etimológico, como es el caso de Joaquín Escriche, quien señala que su origen es arábigo y proviene de '*divanum*' que significa '*la casa donde se recogen los derechos*'⁵.

El autor José Othón Ramírez Gutiérrez, en el *Diccionario Jurídico Mexicano*, da cuenta de dos corrientes en cuanto al origen etimológico de la palabra aduana: una, apuntada en el párrafo que antecede, es decir, sitúa su origen en la palabra arábigo '*divanum*'; y la otra, en que proviene del vocablo persa '*diván*', que significaba el lugar de reunión de los administradores de finanzas⁶.

El Diccionario de la Real Academia Española, sitúa los orígenes de la palabra en el árabe hispánico *addiwán*, derivado a su vez del árabe clásico *dīwān*, y este del pelvi *dēwān* 'archivo'. En ese sentido, una de las definiciones apuntadas por el Diccionario es la de "*oficina pública, establecida generalmente en las costas y fronteras, donde se controla el movimiento de mercancías sujetas a arancel, y se cobran los derechos que estas adeudan*"⁷.

Filiberto Pacheco Martínez, define a las aduanas como

⁵ Joaquín Escriche. *Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia*, citado por Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho aduanero*, 17^{a.}, México, Porrúa, 2014, p. 51

⁶ Cfr. José Othón Ramírez Gutiérrez, en el *Diccionario jurídico mexicano*, citado por Cisneros García, Juan Rabindrana, *Derecho aduanero mexicano*, 3^{a.}, México, Porrúa, 2019, p. 3

⁷ Diccionario de la Real Academia Española <https://dle.rae.es/aduana> [consultado: 21 de septiembre de 2020].

*oficinas públicas administrativas establecidas en los lugares de acceso o salida del país, dependientes del Servicio de Administración Tributaria perteneciente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con facultades para recaudar impuestos y demás derechos que se hallen a su cargo, fiscalizar la entrada y salida de mercancías y hacer cumplir las leyes que a este ramo se refieren, y las que le son conexas, como las de salubridad, comunicaciones, migratorias, etcétera.*⁸

Andrés Rohde Ponce, reconoce a la aduana como “lugar autorizado, recinto o instalación fiscal y también la de autoridad aduanera”⁹, postura con la que coincidimos para efectos del presente trabajo.

Así las cosas, la aduana como lugar autorizado se refiere precisamente a los lugares de entrada al territorio nacional o salida de éste. Incluso, el Reglamento de la Ley Aduanera, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de abril de 2015, dispone de manera expresa, en su artículo 9, que las aduanas, secciones aduaneras, aeropuertos internacionales, cruces fronterizos autorizados, puertos y terminales ferroviarias que cuenten con servicios aduanales, serán los lugares autorizados para efectuar la entrada o salida de mercancías al/del territorio nacional¹⁰.

En relación con la definición de aduana como recinto fiscal, este autor manifiesta que, en diversos preceptos de la Ley Aduanera, se entiende a ésta como “el recinto fiscal o las instalaciones de la autoridad aduanera en el lugar de entrada”¹¹.

Por cuanto hace a la aduana como autoridad, el autor en cuestión sostiene que si bien, en la Ley respectiva se ha buscado suprimir esa connotación de ‘aduana

⁸ Pacheco Martínez, Filiberto. *Derecho de Comercio Exterior*, 2a. ed., México. Editorial Porrúa, 2013, p. 20.

⁹ Rohde Ponce, Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano, Tomo I. Fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*, México, Editorial ISEF, 2005, p. 93.

¹⁰ Cfr. *Ibidem*, p. 94.

¹¹ Cfr. *Ídem*.

igual a autoridad', lo cierto es que varios preceptos del ordenamiento en la materia siguen haciendo esta equiparación entre aduana y autoridad¹².

Al respecto, el Reglamento Interior de la Agencia Nacional de Aduanas de México, con vigencia a partir del 01 de enero de 2022, en su artículo 2, fracción I, define a la Aduana como la oficina de la Administración Pública Federal ubicada en un puerto, aeropuerto o recinto de tránsito, encargada de aplicar la legislación relativa a los regímenes aduaneros; verificar el cumplimiento de las regulaciones y restricciones sobre las mercancías de comercio exterior; aplicar las políticas gubernamentales que regulan la entrada y salida de mercancías en el territorio nacional, así como de asegurar el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias correspondientes a dichas mercancías.

Si bien, la define como una oficina, por las atribuciones que dicha oficina tiene, es evidente que se trata de una autoridad, situación que incluso se corrobora cuando en el artículo 4 de ese mismo Reglamento, se establece que la Agencia Nacional de Aduanas de México, para el despacho de los asuntos a su cargo, cuenta, entre otras, con las Aduanas como unidades administrativas.

Del mismo modo, y previo a la entrada en vigor de dicho Reglamento, las Aduanas eran consideradas unidades administrativas, pero del Servicio de Administración Tributaria, tal y como se establecía en su respectivo Reglamento Interior¹³, previo a la reforma de 21 de diciembre de 2021:

*“**Artículo 2.-** El Servicio de Administración Tributaria, para el despacho de los asuntos de su competencia, contará con las unidades administrativas siguientes:*

A. – C. ...

D. Aduanas.

¹² Cfr. Ídem.

¹³ Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015

...”

De las consideraciones anteriores, es evidente que ‘aduana’ es un término equívoco, ya que puede referirse al lugar autorizado para la entrada o salida de mercancías del/al territorio nacional, o bien, puede entenderse como las instalaciones de la autoridad aduanera en los puntos de entrada o salida, o también puede comprenderse como autoridad pues de la legislación aplicable resulta evidente que las Aduanas son unidades administrativas, es decir, son autoridades aduaneras con que cuenta la Agencia Nacional de Aduanas de México, siendo que dicha Agencia y, en consecuencia, sus unidades administrativas, se constituyen como auténticas autoridades fiscales y aduaneras, teniendo a su cargo, de manera exclusiva, la dirección, organización y funcionamiento de los servicios aduanales y de inspección, para aplicar y asegurar el cumplimiento de las normas jurídicas que regulan la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, así como la recaudación de los ingresos federales aduaneros.

1.2. Derecho Aduanero.

Uno de los autores que ha estudiado al Derecho Aduanero es el Dr. Máximo Carvajal, quien lo define como

el conjunto de normas jurídicas que regulan, por medio de un ente administrativo, las actividades o funciones del Estado, en relación con el comercio exterior de mercancías, que entren o salgan en sus diferentes regímenes, al o del territorio aduanero, así como de los medios y tráficos en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas¹⁴.

En el mismo sentido, se encuentra la definición de Juan Rabindrana Cisneros García, quien adiciona elementos de gran importancia como lo son los aranceles,

¹⁴ Carvajal Contreras, Máximo, *op. cit.*, p. 4.

las regulaciones y restricciones no arancelarias, las infracciones, sanciones y medios de defensa en contra de estas últimas¹⁵.

Así, partiendo de las definiciones anteriores, podemos construir una definición propia que resulte útil, estableciendo que el Derecho Aduanero es el conjunto de normas que regula lo relativo a las relaciones entre la Autoridad Aduanera y los particulares con motivo de la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías, además del pago de contribuciones y cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias a que se encuentran sujetas aquellas; el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías, así como las infracciones a las normas en cuestión, los procedimientos para sancionar éstas y los medios de defensa con que cuentan los particulares contra los actos de las autoridades.

Es importante señalar que lo anterior es coincidente en parte con el artículo 1° de la Ley Aduanera vigente.

1.3. Definiciones conforme a la Ley Aduanera.

En relación con los conceptos propios del Derecho Aduanero, es la Ley de la materia, la que en su artículo 2°, establece la interpretación auténtica de los mismos:

“ARTICULO 2o. *Para los efectos de esta Ley se considera:*

I. ...

II. Autoridad o autoridades aduaneras, las que de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría y demás disposiciones aplicables, tienen competencia para ejercer las facultades que esta Ley establece.

¹⁵ Cfr. Cisneros García, Juan Rabindrana, *op. cit.*, p. 2.

III. Mercancías, los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

IV. - VII...

VIII. Mecanismo de selección automatizado, el mecanismo que determinará si las mercancías se someterán a reconocimiento aduanero.”

Es importante hacer la aclaración que, el referido artículo, no es el único que contempla definiciones ya que, a lo largo de dicho ordenamiento, encontramos preceptos que establecen lo que, para efectos de la Ley, debe entenderse por una u otra palabra o frase; por ejemplo, el artículo 35 hace referencia al despacho aduanero; el artículo 64 establece qué se entiende por valor en aduana de las mercancías; el diverso 152 hace alusión al momento en que un expediente se encuentra debidamente integrado para efectos de emitir la resolución dentro del procedimiento ahí contemplado, o bien, la definición de mercancías de difícil identificación, la cual se encuentra estrechamente relacionada con el objeto de la presente tesis. Por lo que debemos estar atentos a la definición que el propio legislador nos establece.

2. Marco Jurídico del Derecho Aduanero Mexicano.

2.1. Base constitucional del Derecho Aduanero.

Desde este punto, podemos anticipar que el procedimiento administrativo previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera, se encuentra inmerso en el Derecho Aduanero Mexicano; sin embargo, resulta necesario identificar los fundamentos del Derecho Aduanero, para lo cual se partirá de su base constitucional, ya que en este ordenamiento encontraremos no solo las facultades del Ejecutivo y Legislativo en torno al Comercio Exterior y Derecho Aduanero, sino que además, se establecen los derechos humanos de las personas (físicas y morales), los cuales deberán ser promovidos, respetados, protegidos y garantizados por todas las autoridades,

según lo dispuesto por el artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Así, en nuestra Constitución Política podemos identificar las bases del Derecho Aduanero, las cuales se encuentran previstas en los artículos 49; 73, fracciones VII, XXIX, numeral 1° (relacionada con la fracción IV del artículo 31) y XXXI; 89, fracción XIII; 117, fracciones IV, V, VI y VII; 118, fracción I; 131; y 133.

CPEUM – De las facultades del Congreso	Consideraciones
<p>Artículo 73. <i>El Congreso tiene facultad:</i></p> <p>I. – VI. ...</p> <p>VII. <i>Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.</i></p> <p>VIII. – XXVIII. ...</p>	<p>Fracción que guarda relación con el Derecho Aduanero y da lugar a la Ley de Ingresos de la Federación, la cual prevé lo que percibirá la Federación, entre otros, por concepto de contribuciones al comercio exterior.</p>
<p>XXIX. <i>Para establecer contribuciones:</i></p> <p>1o. <i>Sobre el comercio exterior;</i></p> <p>...</p> <p>XXX. ...</p>	<p>El texto original de la Constitución establecía en el propio artículo 73, pero en su fracción IX, la facultad del Congreso de la Unión para expedir aranceles sobre el comercio extranjero y para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establecieran restricciones. Sin embargo, y en aras de dotar al texto constitucional de mayor claridad por cuanto hace a las contribuciones que pueden ser establecidas por el Congreso y, por ende, delimitar la competencia tributaria de la Federación y de los Estados,</p>

	<p>mediante una reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de octubre de 1942 y que se encuentra vigente a partir del 1° de enero de 1943, se adicionó la fracción XXIX, en la que en la que se agruparon todas las disposiciones sobre impuestos federales¹⁶.</p>
<p><i>XXXI. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.</i></p>	<p>Esta fracción se trata quizá de la más genérica de las facultades enlistadas en el artículo en comento, no obstante, es dicho precepto el que permite al Congreso la expedición de diversas leyes, como lo son la propia Ley Aduanera, la Ley de Comercio Exterior y la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, y otras más que, en su conjunto, y en palabras de Óscar Bernardo Reyes Leal, constituyen el “marco jurídico general que regula la materia aduanera en México”¹⁷.</p>

¹⁶ Sistema de Consulta de Ordenamientos / CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS 24/10/1942 / VIGENTE / Fecha de publicación: 24/10/1942 / Categoría: DECRETO / PROCESOS LEGISLATIVOS / DICTAMEN/ORIGEN / DICTAMEN / México D.F., a 9 de Agosto de 1940. Disponible en: <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=b/EcoMjefuFeB6DOaNOimNPZPsNLFqe0s7fey1FqricqmJNj78d+J1YU+FngA/PTcKXtJu26dE5WX61MZX1LOG==> [consultado: 29 de agosto de 2020].

¹⁷ Reyes Leal, Óscar Bernardo, *Manual de derecho aduanero*, México, Oxford University Press, 2016, s.p.

Por otra parte, es pertinente señalar que la propia Constitución establece una serie de prohibiciones y/o limitaciones a las entidades federativas en relación con el establecimiento de impuestos arancelarios. Veamos:

<p align="center">CPEUM – De los Estados de la Federación y de la Ciudad de México</p>	<p align="center">Consideraciones</p>
<p>Artículo 117. <i>Los Estados no pueden, en ningún caso:</i></p> <p>I. – III. ...</p> <p>IV. <i>Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.</i></p> <p>V. <i>Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.</i></p> <p>VI. <i>Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.”</i></p> <p>VII. <i>Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impues (sic Diario Oficial de la Federación 05-02-1917) o requisitos por razón de la procedencia</i></p>	<p>Del texto del artículo en comento, se refuerza la idea de que la facultad para legislar sobre comercio exterior y el establecimiento de impuestos en esta materia, es de carácter Federal, prohibiendo tajantemente a las entidades federativas el ejercicio de tales facultades.</p>

<p><i>de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.</i></p>	
---	--

En adición a las prohibiciones anteriores, el artículo 118 constitucional, en su fracción I, señala que las entidades federativas tampoco podrán, sin consentimiento del Congreso de la Unión, establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones. Sin embargo, esto viene a contrastar con lo hasta aquí expuesto, ya que de lo prescrito por los diversos artículos 73, fracción XXIX, numeral 1º; y 117 constitucionales, quedó establecido de manera expresa que la facultad para expedir leyes y establecer impuestos al comercio exterior de mercancías es privativa de la Federación y, sin embargo, el artículo 118, dejando de lado lo anterior, señala que las entidades federativas sí podrán establecer derechos de tonelaje, de puertos, así como imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones siempre y cuando cuenten con el consentimiento del Congreso de la Unión.

Incluso, el Dr. Máximo Carvajal no solo considera que rompe con la facultad privativa de la Federación consignada en los artículos 73 y 131 constitucionales, sino que, además, contraría lo dispuesto por el artículo 124 de la Constitución (facultades reservadas a los Estados o a la Ciudad de México)¹⁸ pues al estar expresamente reservadas dichas facultades a los funcionarios federales, no podrían estar reservadas a los Estados, situación que resulta cuestionable.

Una vez analizadas las prohibiciones a las entidades federativas en materia impositiva sobre el comercio exterior o interior, así como la relativa a no gravar el

¹⁸ Cfr. Carvajal Contreras, Máximo, *op. cit.*, p. 18.

tránsito de personas o cosas que atravesasen su territorio, se continuará con las facultades del Ejecutivo Federal:

CPEUM – Del Poder Ejecutivo	Consideraciones
<p>Artículo 89. <i>Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:</i></p> <p><i>I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.</i></p> <p>II. – XII. ...</p>	<p>Diversos autores, como Juan Rabindrana Cisneros, al abordar el tema del marco jurídico del Derecho Aduanero, aluden a la facultad del Congreso de la Unión, prevista en el artículo 73, fracción XXXI, sin embargo, no hacen mención de la fracción I del artículo 89 (al menos no en el apartado correspondiente a la base constitucional), la cual, si bien resulta un tanto genérica, lo cierto es que es de gran importancia, pues permite proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de las Leyes emitidas por el Congreso de la Unión; en ese sentido, encontramos el Reglamento de la Ley Aduanera, o el Reglamento de la Ley de Comercio Exterior, entre otros más¹⁹.</p>
<p>XIII. <i>Habilitar toda clase de puertos, establecer aduanas marítimas y fronterizas, y designar su ubicación.</i></p> <p>XIV. – XX. ...</p>	<p>Como bien apunta Máximo Carvajal, el texto de la fracción transcrita corresponde al original de la publicación del 05 de febrero de 1917, momento histórico en el que los únicos tráficos existentes eran el marítimo y el</p>

¹⁹ Cfr. Cisneros García, Juan Rabindrana, *op. cit.*, pp. 91-96.

	<p>terrestre, motivo por el cual, solo se contempla la facultad de establecer dichas aduanas. Sin embargo, en la actualidad encontramos, además de aduanas marítimas y fronterizas, a las aduanas interiores, siendo que, conforme al Reglamento Interior de la Agencia Nacional de Aduanas de México, se comprenden 21 Aduanas Fronterizas, 17 Aduanas Marítimas y 12 Aduanas Interiores, para un total de 50 Aduanas a lo largo de todo el territorio nacional²⁰.</p>
--	--

Por otra parte, el artículo 49 de la Constitución comprende el principio de división de poderes, siendo la regla general que dos o más de los tres Poderes de la Federación no podrán reunirse en una sola persona o corporación. Sin embargo, la regla general tiene una excepción, cuando el propio precepto establece que sí podrá reunirse más de un Poder en el Ejecutivo de la Unión. Veamos:

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

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

²⁰ Cfr. Carvajal Contreras, Máximo, *op. cit.*, p. 22.

De la transcripción anterior, se desprende que el Ejecutivo, además de las facultades enlistadas en el artículo 89 de la Constitución, tendrá facultades extraordinarias para legislar, conforme a lo dispuesto en el diverso 29 (suspensión de derechos humanos) y, el 131, el cual se relaciona con la materia del presente trabajo, en tanto hace referencia a la facultad de gravar las mercancías de comercio exterior y, además, alude a la facultad extraordinaria del Ejecutivo para legislar en materia de comercio exterior para aumentar o disminuir aranceles tal y como se muestra a continuación:

“Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia.

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

Por si no fuera suficientemente claro el texto de los artículos 73, fracción XXIX, numeral 1º, y 117, fracciones IV, V, VI y VII, en relación con el diverso 124 de la Constitución, el artículo 131 del mismo ordenamiento, de manera tajante dispone que es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar e incluso prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior

de la República de toda clase de artículos de comercio, independientemente del lugar de procedencia.

Asimismo, se establece la facultad extraordinaria del Ejecutivo para legislar, en específico, comprendiendo la facultad de aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, las cuales encontramos en la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. Para efectos de lo anterior, el Ejecutivo deberá enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, sometiendo a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

Además, si bien no se encuentra en el artículo 89 Constitucional, referente a las facultades y obligaciones del Presidente de la República, el diverso 71 establece el derecho, entre otros, del Presidente, de iniciar leyes o decretos; siendo que, en uso precisamente de esta facultad, en noviembre de 1995, el Ejecutivo Federal dio inicio al proceso de creación de la Ley Aduanera vigente hasta nuestros días²¹.

Finalmente, resulta conveniente tener presente el artículo 31, fracción IV de la Constitución, la cual, si bien no hace referencia a las facultades del Ejecutivo o Legislativo, resulta completamente aplicable a la materia aduanera por cuanto hace a las contribuciones que se causan con la entrada de mercancías, su tránsito y/o su salida al/del país, como lo es el Derecho de Trámite Aduanero, el Impuesto General de Importación, Impuesto al Valor Agregado y, dependiendo el caso, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, entre otros, pues dichas contribuciones deben de observar los principios de justicia tributaria que, además, se constituyen en auténticos derechos de los contribuyentes:

²¹ La iniciativa enviada por el Ejecutivo Federal era la *“Iniciativa de decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras”*. Entre dichas leyes se contemplaba la Ley Aduanera.

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I. – III. ...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Como se puede apreciar, el precepto en cuestión establece la obligación a cargo de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la Federación, así como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Así, queda en claro que contribuir a los gastos públicos es una obligación constitucional, sin embargo, el artículo en comento no solo establece obligaciones a los mexicanos, sino que, además, sirve para fijar los principios bajo los cuales los mexicanos deben de contribuir a efecto de garantizar sus derechos fundamentales²².

Del precepto constitucional analizado, se desprenden los siguientes principios:

- De destino.
- De proporcionalidad.
- De equidad.
- De legalidad.

El gasto público “comprende todas aquellas erogaciones destinadas tanto a la prestación de los servicios públicos, como al desarrollo de la función pública del Estado”²³. En ese sentido, el principio de destino hace referencia a la finalidad de las contribuciones, las cuales, según se desprende del propio artículo 31, fracción IV, serán destinadas a cubrir los gastos públicos²⁴, es decir, para cubrir todas

²² Cfr. Ortega Maldonado, Juan Manuel. *Derecho Fiscal*, México. Editorial Porrúa, 2017, pp. 217 y 218.

²³ Venegas Álvarez, Sonia. *Derecho Fiscal*, México. Oxford University Press, 2010, p. 61.

²⁴ Cfr. Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, pp. 48-51. Si bien, esta concepción hace alusión a un fin fiscal de las contribuciones, no se debe pasar por alto que también existen fines extrafiscales, sin que tal fin sea contrario a lo dispuesto por la fracción IV, del artículo 31 constitucional.

aquellas erogaciones destinadas a la prestación de servicios públicos, así como al desarrollo de la función pública de la Federación, de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan.

Además, se encuentra el principio de proporcionalidad, el cual, según ha sido establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, “radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada”²⁵. En ese sentido, se tiene que el principio de proporcionalidad implica que los sujetos pasivos de las contribuciones tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos en función de su propia capacidad contributiva, para lo cual, “el gravamen que se entere deberá ser acorde con su real capacidad económica”²⁶, por lo cual, según los estableció la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su tesis de jurisprudencia P./J. 10/2003, deberá existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Por otra parte, el principio de equidad tributaria no implica que todas las personas sean iguales, más bien implica que a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas, lo que incluso supone que el legislador, al momento de establecer una contribución, está facultado para contemplar una desigualdad de trato, a efecto de preservar precisamente la equidad tributaria²⁷.

Finalmente, el principio de legalidad se desprende de la última parte de la fracción IV, del artículo revisado, al disponer que los mexicanos deberán contribuir

²⁵ Semanario Judicial de la Federación, novena época, Pleno, t. X, tesis: P./J. 109/99, noviembre de 1999, p. 22 [consultado: 10 de octubre de 2020], y Semanario judicial de la Federación, novena época, Pleno, t. XVII, tesis: P./J. 10/2003, mayo de 2003, p. 144 [consultado: 10 de octubre de 2020].

²⁶ Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 64.

²⁷ *Cfr.* Semanario Judicial de la Federación, novena época, Pleno, t. V, tesis: P./J. 41/97, junio de 1997, p. 43 [consultado: 10 de octubre de 2020].

a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que “conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad”²⁸.

Así las cosas, del referido principio de legalidad tributaria se desprenden, en palabras de la Dra. Sonia Venegas, “tres grandes enunciados”, los cuales son:

- Que se trate de una ley formalmente emanada del Congreso la que establezca la contribución.
- Que la disposición que la establezca reúna las características materiales a toda creación normativa.
- Que la ley entendida en su aspecto formal como material, determine con toda exactitud los caracteres esenciales de la contribución²⁹.

Si bien, del criterio sustentado por nuestro Máximo Tribunal y conforme a la doctrina citada, se desprende que es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, no debemos olvidar que, conforme al artículo 131 constitucional, el Presidente de la República tiene facultades extraordinarias para legislar, lo que le permite aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país.

En conclusión, se tiene que el precepto en cuestión resulta una base importante para el Derecho Aduanero, pues como se desprende de las facultades

²⁸ Semanario Judicial de la Federación, novena época, Pleno, t. VI, tesis: P. C CXLVIII/97, noviembre de 1997, p. 78 [consultado: 11 de octubre de 2020].

²⁹ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 64.

del Congreso y del Presidente, y como se verá más adelante, hay leyes específicas (Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, Ley Federal de Derechos) que prevén la existencia de contribuciones que inciden en la entrada de mercancías o su salida del territorio nacional, por lo cual, las referidas contribuciones deberán de respetar los principios de justicia tributaria.

2.2. Leyes Federales.

Como se estableció en el apartado anterior, es facultad del Congreso de la Unión imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto, establecer contribuciones sobre el comercio exterior y expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por la Constitución a los Poderes de la Unión.

En este sentido, el marco jurídico del Derecho Aduanero se encuentra constituido por diversas Leyes Federales, encontrando en la doctrina nacional, autores que hacen alusión a más de 40 leyes, como las más importantes³⁰, mientras otros autores señalan cerca de 80 ordenamientos como parte del marco jurídico nacional del comercio exterior en México³¹.

Si bien se reconoce la importancia de la diversidad de ordenamientos que forman parte del marco jurídico del Sistema Aduanero Mexicano, como pudieran ser la Ley General de Salud, Ley de Sanidad Animal, Ley de Sanidad Vegetal, entre muchas otras más, lo cierto es que para efectos del presente trabajo se mencionarán unas cuantas, que son las que guardan estrecha relación con el objeto de esta tesis.

2.2.1. Ley Aduanera.

La Ley Aduanera fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995 y entró en vigor el 1° de julio de 1997 manteniéndose vigente hoy en día. Tal y como se establece en su artículo primero, tiene por objeto regular

³⁰ Cfr. Rohde Ponce, Andrés, op. cit., pp. 61-63.

³¹ Cfr. Pacheco Martínez, Filiberto, op. cit., pp. 16-18.

la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías.

Además, en el párrafo segundo del mismo precepto, se establece que la referida Ley le será aplicable a quienes introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo, ya sean propietarios, poseedores, tenedores, consignatarios, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes o agencias aduanales o cualesquiera personas que tengan intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías.

Asimismo, se logra identificar a los sujetos, objeto, base gravable y época de pago de los impuestos al comercio exterior; además, se establecen cuestiones relacionadas con el despacho aduanero de mercancías, los regímenes aduaneros, tráficos de mercancías, las facultades de las autoridades aduaneras, las infracciones y sanciones en materia aduanera, así como los procedimientos para su determinación, los medios de defensa, entre otras cuestiones.

Para los fines del presente trabajo se considera de gran importancia este ordenamiento, toda vez que el mismo contempla el procedimiento objeto de investigación, es decir, aquel que siguen las autoridades aduaneras en los casos en que, con motivo del reconocimiento aduanero de mercancías, entre otros actos de comprobación, proceda la determinación de contribuciones omitidas, aprovechamientos y, en su caso, la imposición de sanciones sin que sea procedente el embargo precautorio de mercancías y, en especial, en aquellos casos en que se presentan a despacho aduanero mercancías de difícil identificación.

2.2.2. Código Fiscal de la Federación.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, el Código Fiscal de la Federación guarda estrecha relación con la materia aduanera, toda vez que las autoridades aduaneras tienen la facultad de recaudar las contribuciones que se generen con motivo de la importación y exportación de

mercancías, además de que, como ya se indicó, la Ley Aduanera identifica a los sujetos, objeto, base gravable y época de pago de los impuestos al comercio exterior.

Por si fuera poco lo anterior, el artículo primero de la Ley Aduanera, en la parte final del primer párrafo, establece que el Código Fiscal de la Federación se aplicará supletoriamente a lo dispuesto en esa Ley, además de que, en múltiples casos, la propia Ley hace una remisión expresa a lo establecido por el Código, como es el caso del ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas aportadas dentro de los procedimientos previstos en los artículos 152, 153 y 155 de la Ley Aduanera, en donde se establece que se realizará de conformidad con los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación; o el caso del artículo 203 de la Ley Aduanera, el cual contempla el recurso de revocación establecido en el Código en contra de todas las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras.

Por otra parte, no podemos pasar por alto que el artículo segundo del Código referido establece la clasificación de las contribuciones; sin embargo, antes de entrar en ésta, es necesario precisar el concepto de contribución, ya que el artículo 31, fracción IV de la Constitución establece la obligación a cargo de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos del Estado, sin embargo, no se establece qué debe entenderse por contribución.

En ese sentido, resulta conveniente acudir a la doctrina, a efecto de definir a las contribuciones. Así, encontramos que la Dra. Sonia Venegas la define como “el instrumento legal para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos federales, estatales y municipales”³². Sin embargo, y como bien reconoce la autora, la definición no puede limitarse al sostenimiento de gastos públicos federales, pues en la actualidad, las contribuciones no solo tienen fines fiscales, sino que, de igual manera buscan desincentivar determinadas actividades o áreas de la economía, con lo que se hace alusión a los fines extrafiscales de las contribuciones³³.

³² Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p.5.

³³ *Cfr. ídem.*

Una vez teniendo presente la definición de contribuciones, pasemos a la clasificación que de éstas hace el Código Fiscal de la Federación:

- **Impuestos:** Contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.
- **Aportaciones de seguridad social:** Contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
- **Contribuciones de mejoras:** Las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.
- **Derechos:** Contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Si bien, el Código Fiscal de la Federación no establece una definición de impuestos (ya que solo refiere a estos por exclusión), diversos autores se han dado a la tarea de proporcionar una definición. Así, tenemos que el autor Juan Manuel Ortega define a los impuestos como aquellas “contribuciones requeridas a los contribuyentes por la autoridad a título definitivo y sin referencia a una actividad

administrativa, con el fin de cumplir los postulados constitucionales³⁴, definición que guarda cierta relación con las ideas plasmadas por el autor Emilio Margáin Manautou, al asentar que los impuestos son los tributos a cargo de los contribuyentes, sin que estos perciban algo a cambio de su pago³⁵.

2.2.3. Ley de Comercio Exterior.

Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de julio de 1993, entrando en vigor al día siguiente, la Ley de Comercio Exterior es reglamentaria del artículo 131 constitucional y, según se desprende de su artículo primero, tiene por objeto regular y promover el comercio exterior, incrementar la competitividad de la economía nacional, propiciar el uso eficiente de los recursos productivos del país, integrar adecuadamente la economía mexicana con la internacional, defender la planta productiva de prácticas desleales del comercio internacional y contribuir a la elevación del bienestar de la población.

El Dr. Jorge Witker indica que este ordenamiento “se refiere a los aranceles, su tipología, las restricciones y regulaciones no arancelarias, las prácticas desleales de comercio internacional, las cuotas compensatorias, salvaguardas y otros procedimientos que se realizan ante la Secretaría de Economía”³⁶.

Este ordenamiento resulta de gran importancia, toda vez que el cumplimiento de las restricciones y regulaciones no arancelarias, el pago de cuotas compensatorias, entre otras obligaciones que emanan del mismo, será vigilado y verificado por las autoridades aduaneras en el punto de entrada o salida al/del país, conforme a lo dispuesto por la Ley Aduanera y otros ordenamientos.

³⁴ Ortega Maldonado, Juan Manuel, op. cit., p. 131.

³⁵ Cfr. Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 22a. ed., México, Porrúa, 2014, p. 70.

³⁶ Witker Velázquez, Jorge Alberto. *Comercio Exterior. Régimen Jurídico de Comercio Exterior Mexicano*. México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2017, pp. 44 y 45.

2.2.4. Ley de Infraestructura de la Calidad (antes Ley Federal sobre Metrología y Normalización).

La Ley Federal sobre Metrología y Normalización fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 01 de julio de 1992 y abrogada a partir del 30 de agosto de 2020, mediante el Decreto publicado el 01 de julio de 2020 por el que se expide la Ley de Infraestructura de la Calidad y se abroga aquella Ley.

La Ley abrogada, según se desprende de su artículo segundo, tenía por objeto, entre otros, los siguientes:

- En materia de metrología: establecer el Sistema General de Unidades de Medida; y establecer los requisitos para la fabricación, importación, reparación, venta, verificación y uso de los instrumentos para medir y los patrones de medida.
- En materia de normalización, certificación, acreditamiento y verificación: fomentar la transparencia y eficiencia en la elaboración y observancia de normas oficiales mexicanas y normas mexicanas; establecer un procedimiento uniforme para la elaboración de normas oficiales mexicanas por las dependencias de la administración pública federal; promover la concurrencia de los sectores público, privado, científico y de consumidores en la elaboración y observancia de normas oficiales mexicanas y normas mexicanas; y, en general, divulgar las acciones de normalización y demás actividades relacionadas con la materia.

Por su parte, la Ley de Infraestructura de la Calidad, en su artículo primero, establece que tiene por objeto fijar y desarrollar las bases de la política industrial en el ámbito del Sistema Nacional de Infraestructura de la Calidad, a través de las actividades de normalización, estandarización, acreditación, evaluación de la Conformidad y metrología, promoviendo el desarrollo económico y la calidad en la producción de bienes y servicios, a fin de ampliar la capacidad productiva y el mejoramiento continuo en las cadenas de valor, fomentar el comercio internacional

y proteger los objetivos legítimos de interés público previstos en dicho ordenamiento.

Asimismo, la nueva Ley retoma algunos de los objetivos de la abrogada, pues establece como finalidades, entre otras:

- Promover la concurrencia de los sectores público, social y privado en la elaboración y observancia de las Normas Oficiales Mexicanas y los Estándares.
- Establecer mecanismos de coordinación y colaboración en materia de normalización, Evaluación de la Conformidad y metrología entre las Autoridades Normalizadoras, el Centro Nacional de Metrología, los Institutos Designados de Metrología, los organismos de acreditación y organismos de evaluación de la conformidad, las entidades locales y municipales, así como los sectores social y privado.
- Fomentar y difundir las actividades de normalización, estandarización, acreditación, Evaluación de la Conformidad y metrología.

Según refiere el Dr. Witker en relación con los objetivos de la Ley Federal sobre Metrología y Normalización por cuanto hace al comercio exterior, lo cual sin duda también resulta aplicable para la Ley de Infraestructura de la Calidad, es que éstos “consisten en establecer los requisitos para la fabricación e importación de instrumentos para medir y patrones de medida, así como para fomentar la observancia de las Normas Oficiales Mexicanas aplicables a productos de importación”³⁷.

En ese sentido, las Normas Oficiales Mexicanas o NOMs, conforme a la definición contemplada en la fracción XVI, del artículo 4, de la Ley de Infraestructura de la Calidad, son las regulaciones técnicas de observancia obligatoria expedidas por las Autoridades Normalizadoras competentes cuyo fin esencial es el fomento de la calidad para el desarrollo económico y la protección de los objetivos legítimos de

³⁷ Ibidem, p. 47.

interés público previstos en ese ordenamiento, mediante el establecimiento de reglas, denominación, especificaciones o características aplicables a un bien, producto, proceso o servicio, así como aquéllas relativas a terminología, marcado o etiquetado y de información. Las NOMs se considerarán como Reglamentos Técnicos o Medidas Sanitarias o Fitosanitarias, según sea el caso.

Es por lo anterior que, “cuando un producto o servicio deba satisfacer una determinada NOM, sus similares a importarse también deberán cumplir las especificaciones establecidas en dicha norma”³⁸.

Además, la Ley de Comercio Exterior, en su artículo 26, establece lo siguiente:

“Artículo 26.- En todo caso, la importación, circulación o tránsito de mercancías estarán sujetos a las normas oficiales mexicanas de conformidad con la ley de la materia. No podrán establecerse disposiciones de normalización a la importación, circulación o tránsito de mercancías diferentes a las normas oficiales mexicanas. Las mercancías sujetas a normas oficiales mexicanas se identificarán en términos de sus fracciones arancelarias y de la nomenclatura que les corresponda conforme a la tarifa respectiva.

La Secretaría determinará las normas oficiales mexicanas que las autoridades aduaneras deban hacer cumplir en el punto de entrada de la mercancía al país. Esta determinación se someterá previamente a la opinión de la Comisión y se publicará en el Diario Oficial de la Federación.”

Como se puede observar, existe una estrecha vinculación entre las Leyes Federales que se hasta ahora se han señalado como parte del marco jurídico del Derecho Aduanero, pues la Ley abrogada sobre Metrología y Normalización, y la que vino a sustituirla, establecen la forma de creación de las NOMs y sus objetivos,

³⁸ Ídem.

mientras que la Ley de Comercio Exterior dispone la obligatoriedad de éstas en la importación, circulación o tránsito de mercancías, mientras que, a las autoridades aduaneras, les corresponde hacer cumplir las referidas NOMs en el punto de entrada de las mercancías al país, para lo cual se debe estar a las facultades y procedimientos previstos en la Ley Aduanera.

Asimismo, el referido artículo 26 sirve de fundamento al anexo 2.4.1 del Acuerdo por el que la Secretaría de Economía emite reglas y criterios de carácter general en materia de Comercio Exterior, al cual se hará mención más adelante, pero desde este momento se precisa que el anexo en comento es también conocido como 'Anexo de NOMs' y contiene las fracciones arancelarias de la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación en las que se clasifican las mercancías sujetas al cumplimiento de las NOMs en el punto de entrada al país.

2.2.5. Ley de Ingresos de la Federación.

La Ley de Ingresos de la Federación se expide para cada ejercicio fiscal y enlista los ingresos que percibirá la Federación y las cantidades estimadas por diversos conceptos. Así, por ejemplo, en el artículo primero de la Ley para el ejercicio fiscal de 2022, se prevé la percepción de \$1,213,777.9 millones de pesos por concepto de Impuesto al Valor Agregado; \$72,939.5 millones de pesos por concepto de impuestos al comercio exterior y, dentro del apartado de aprovechamientos, se estima una cantidad de \$158.5 millones de pesos por concepto de cuotas compensatorias, entre otros rubros que guardan estrecha relación con el comercio exterior y Derecho Aduanero.

Al respecto, resulta importante señalar algunas de las características de esta Ley:

- “Anualidad: vigencia durante un año fiscal.
- Precisión: en virtud de que cualquier impuesto y recaudación que no esté claramente establecida en dicha ley no podrá ser recaudado.

- Previsibilidad: establece las cantidades estimadas que por cada concepto habrá de obtener la Secretaría de Hacienda y Crédito Público³⁹.

2.2.6. Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación.

La Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación (LIGIE) fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2007 y, abrogada a partir del 05 de enero de 2021, a consecuencia del Decreto por el que se expide la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, y se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Aduanera, publicado en el mismo medio de difusión oficial el 01 de julio de 2020.

Tanto la Ley de 2007, como la de 2020, están integradas solamente por dos artículos, estableciendo el primero de ellos las cuotas que, atendiendo a la clasificación de la mercancía, servirán para determinar los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, de conformidad con la Tarifa que le sigue (Tarifa de los Impuestos Generales de Importación y Exportación). A través de dicha Tarifa, se “clasifica mediante un código numérico las mercancías y, a su vez, determina los impuestos al comercio exterior a pagar o sus exenciones, tanto a la importación como a la exportación”⁴⁰.

Por su parte, el artículo segundo contiene las Reglas Generales y las Complementarias para la aplicación e interpretación de la propia Ley, lo que permite la correcta clasificación de las mercancías.

No se omite mencionar que la Ley en comento está próxima a abrogarse, ya que el 07 de junio de 2022, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se expide la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, la cual entrará en vigor en un plazo no mayor a los diez días hábiles

³⁹ Cisneros García, Juan Rabindrana, *op. cit.*, p. 97.

⁴⁰ Trejo Vargas, Pedro. *Tratado de Derecho Aduanero*, México. Tax Editores Unidos, 2012, p. 223.

siguientes a aquél en el que el Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general, determine que los sistemas utilizados en las operaciones de comercio exterior se encuentran listos para operar conforme a la Ley que se emite, lo cual deberá suceder dentro de los 180 días siguientes a su publicación.

Con la nueva Ley, se busca instrumentar la “Séptima Recomendación de Enmienda a los textos de la Nomenclatura del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías”, aprobado por el Comité del Sistema Armonizado de la Organización Mundial de Aduanas, creando, modificando o eliminando fracciones arancelarias con el propósito de adaptar la tarifa a los nuevos flujos de productos y a los avances tecnológicos, así como establecer una clasificación arancelaria específica para la resolución de problemas ambientales y sociales.

Como se indicó en líneas más arriba, tanto la Ley Aduanera como esta Ley, en conjunto con otras leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías. Además, de aquella se logra identificar a los sujetos, objeto, base gravable y época de pago de los impuestos al comercio exterior, mientras que la LIGIE establece la clasificación de las mercancías, su unidad de medida, el impuesto de importación y exportación. Es decir, a la base gravable prevista en la Ley Aduanera, se le aplicarán las cuotas que se establecen en la LIGIE.

En ese sentido, la LIGIE nos permite efectuar una correcta clasificación arancelaria de las mercancías que serán importadas o exportadas, por lo que, en conjunto con la Ley Aduanera, permitirán la correcta determinación de los impuestos que se causarán con la importación y/o exportación de mercancías al del territorio nacional.

Asimismo, la LIGIE resulta de vital importancia para el Anexo de NOMs a que se hizo mención en el apartado que precede, toda vez que este último identifica a

las mercancías sujetas al cumplimiento de las NOMs en el punto de entrada al país, a partir de su clasificación arancelaria.

Finalmente, es de decirse que, precisamente, la inexacta clasificación arancelaria es una de las incidencias más frecuentes detectadas por las autoridades aduaneras cuando, derivado del reconocimiento aduanero, se observan mercancías de difícil identificación, lo cual cobra gran relevancia para efectos del presente trabajo de investigación.

2.2.7. Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, entrando en vigor hasta el 01 de enero de 1980, la Ley del Impuesto al Valor Agregado obliga al pago del referido impuesto a las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen entre otros actos o actividades, la importación de bienes o servicios. Así, el primer párrafo, del artículo 27 de dicho ordenamiento, establece la forma en que se calculará el impuesto tratándose de la importación de bienes tangibles. Veamos:

“Artículo 27. Para calcular el impuesto al valor agregado tratándose de importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y del monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación.”

De lo anterior, queda clara la relación que tiene esta Ley con la materia aduanera, pues es evidente la obligación a cargo de las personas físicas y morales de pagar el impuesto por la importación de bienes, por lo que, salvo las propias excepciones establecidas en la Ley Aduanera (importaciones temporales) y en este ordenamiento (artículo 25), en todos los casos en que se importen bienes a territorio nacional deberá de calcularse y enterarse en el impuesto al valor agregado (IVA).

Si bien, otras leyes como la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) o la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN), también contemplan la obligación de pagar los impuestos en ellas establecidos, a cargo de las personas físicas y morales que, entre otras actividades, efectúen la importación de los bienes ahí precisados, lo cierto es que, dada su especificidad, no serán considerados para efectos del presente trabajo, pues no en todas las importaciones se causan éstos, mientras que, en la gran mayoría de importaciones, sí se causa el Impuesto al Valor Agregado.

2.2.8. Ley Federal de Derechos.

Como quedó asentado, los derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público. Así, la Ley Federal de Derechos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, retoma la definición proporcionada por el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación en relación con su objeto.

Se afirma la inclusión de la presente Ley dentro del marco jurídico del Derecho Aduanero, toda vez que, en su sección tercera, comprende aquellos derechos que se originan por “servicios aduaneros”, encontrando en el artículo 49, al derecho de trámite aduanero (DTA). Así, se contempla el pago de ese derecho por las operaciones aduaneras que se efectúen utilizando un pedimento o el documento aduanero correspondiente en los términos de la Ley Aduanera, conforme a las tasas o cuotas ahí señaladas, estableciendo en la fracción I de ese artículo, la tasa de 8 al millar, sobre el valor que tengan los bienes para los efectos del impuesto general de importación.

2.3. Reglamentos.

Como se vio en líneas anteriores, es facultad y obligación del Presidente de la República promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia. Así, la facultad

reglamentaria del Presidente de la República consiste precisamente en emitir reglamentos que faciliten y permitan el cumplimiento de las leyes emitidas por el Congreso, logrando con ello, satisfacer el postulado constitucional de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia⁴¹.

El Reglamento, al ser emitido por el titular del poder ejecutivo, se “identifica con el acto administrativo, atendiendo al órgano que lo emite, y por su contenido se identifica con el acto legislativo; en consecuencia, tenemos que formalmente es administrativo y materialmente legislativo”⁴².

En ese sentido, se pueden precisar algunos puntos distintivos de los Reglamentos en relación con las Leyes, en los cuales, autores como Luis Humberto Delgadillo y Manuel Lucero⁴³, así como Juan Álvarez Villagómez⁴⁴ coinciden. Veamos:

- Por cuanto hace a la vigencia de las Leyes y los Reglamentos, se indica que éstos, no pueden abrogar a aquellas; sin embargo, si una Ley es abrogada, el Reglamento respectivo seguirá su suerte.
- En relación con su materia, los temas abordados por el Reglamento derivan de la Ley; en otras palabras, el Reglamento no puede ir más allá del contenido de la Ley que reglamenta.

Ahora bien, la gran mayoría de las Leyes señaladas en el apartado anterior cuentan con su Reglamento para facilitar y permitir el cumplimiento y la exacta observancia de aquellas; sin embargo, para efectos del presente trabajo, solo se hará mención del Reglamento de la Ley Aduanera.

⁴¹ Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Lucero Espinosa, Manuel. *Compendio de Derecho Administrativo. Primer curso*, 10a. ed., México, Porrúa, 2017, pp. 77-78.

⁴² *Ibidem*, p. 77.

⁴³ *Cfr. Ibidem*, p. 81.

⁴⁴ *Cfr. Álvarez Villagómez, Juan. Reglamento de la Ley Aduanera comentado 2015*. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 2015. s.p.

2.3.1. Reglamento de la Ley Aduanera.

Publicado el 20 de abril de 2015 en el Diario Oficial de la Federación, el Reglamento de la Ley Aduanera busca facilitar y permitir el cumplimiento de la Ley Aduanera, para lo cual, es indispensable recordar que el Reglamento no puede ir más allá del contenido de la Ley que reglamenta.

Así, el Reglamento viene a regular cuestiones referentes a la transmisión electrónica de información, el control de la aduana en el despacho aduanero, el despacho de mercancías y el reconocimiento aduanero, regímenes aduaneros, además de contemplar un capítulo destinado a procedimientos administrativos, entre otros.

El Reglamento en cuestión resulta de importancia pues, en su artículo 75, mismo que se analizará a detalle más adelante, establece el procedimiento de toma de muestras de mercancías a fin de identificar su composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas.

2.4. Reglas de Carácter General.

Las Reglas de Carácter General, según lo ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, “son disposiciones de observancia general y, por tanto, actos materialmente legislativos que tienen su fundamento en una cláusula habilitante prevista en una ley o en un reglamento al tenor del cual se faculta a la autoridad administrativa para emitir las”⁴⁵.

El autor Pedro Trejo Vargas, se apoya en lo señalado por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito, al precisar que las referidas Reglas de Carácter General “constituyen cuerpos normativos sobre aspectos técnicos y

⁴⁵ Véase Semanario Judicial de la Federación, décima época, Segunda Sala, Libro XXIII, tomo 2, tesis: 2a./J. 85/2013 (10a.), agosto de 2013, p. 1051 [consultado: 17 de octubre de 2020].

operativos para materias específicas, cuya existencia obedece a los constantes avances de la tecnología y al acelerado crecimiento de la administración pública”⁴⁶.

En ese sentido, existen Reglas de Carácter General que regulan aspectos técnicos y operativos que permiten aplicar, de manera eficiente, la legislación fiscal y aduanera, las cuales son las Reglas Generales de Comercio Exterior, expedidas por el Servicio de Administración Tributaria, y el Acuerdo de reglas y criterios de carácter general en materia de comercio exterior, emitido por la Secretaría de Economía.

2.4.1. Reglas Generales de Comercio Exterior.

Andrés Rohde Ponce nos proporciona breves antecedentes sobre las Reglas Generales de Comercio Exterior (RGCE), indicando que, a partir del año de 1982 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público comenzó con la expedición anual de reglas generales, que establecían disposiciones reglamentarias de los ordenamientos fiscales y de la Ley Aduanera, precisando que, a partir de 1994, se publican de manera separada las reglas generales relacionadas con impuestos, excepto aquellos en materia de comercio exterior, y reglas generales relacionadas con los impuestos al comercio exterior⁴⁷.

Así, la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior (hasta 2002), Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior (hasta 2014) o las Reglas Generales de Comercio Exterior (a partir de 2015 y hasta la fecha), son disposiciones de observancia general, que tienen su fundamento en una cláusula habilitante prevista en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley Aduanera. Veamos:

Ordenamiento	Artículo	Consideraciones
---------------------	-----------------	------------------------

⁴⁶ Trejo Vargas, Pedro, *op. cit.*, p.46 y Semanario judicial de la Federación, décima época, Primer Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito, t. XXV, tesis: XIX.1o.18 A, marzo de 2007, p. 1759 [consultado: 17 de octubre de 2020].

⁴⁷ Rohde Ponce, Andrés, *op. cit.*, pp. 66-67.

<p>Código Fiscal de la Federación</p>	<p>Artículo 33.- <i>Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:</i></p> <p><i>I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:</i></p> <p>a) – f) ...</p> <p>g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.</p>	<p>La propia ley es la que faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a publicar anualmente las RGCE, a través de las cuales se regulan aspectos técnicos y operativos, además de que se dan a conocer criterios sustentados por las autoridades aduaneras, trámites y formatos relacionados con la materia, pudiendo incluso llegar a imponer obligaciones a los particulares, siempre y cuando no incidan en una materia sujeta a reserva de ley y no rebasen el contexto legal y reglamentario que rige su emisión⁴⁸; es decir, dichas reglas no podrán incidir sobre los elementos esenciales de las contribuciones.</p>
<p>Ley Aduanera</p>	<p>ARTICULO 144. <i>La Secretaría tendrá, además de las conferidas por el Código Fiscal de la Federación y</i></p>	

⁴⁸ Cfr. Trejo Vargas, Pedro, op. cit., pp. 47-52.

	<p><i>por otras leyes, las siguientes facultades:</i></p> <p><i>I. Señalar la circunscripción territorial de las aduanas y de las secciones aduaneras.</i></p> <p><i>La propia Secretaría señalará, dentro de los recintos fiscales, el lugar donde se encuentren las oficinas administrativas de la aduana y sus instalaciones complementarias y establecerá la coordinación con otras dependencias y organismos que lleven a cabo sus funciones en los aeropuertos, puertos marítimos y cruces fronterizos autorizados para el tráfico internacional, en relación a las medidas de seguridad y control que deben aplicarse en los mismos, y señalará, en su caso, las aduanas por las cuales se deberá practicar el despacho de determinado tipo de mercancías que al efecto determine la citada dependencia mediante reglas.</i></p>	
--	---	--

2.4.2. Acuerdo por el que la Secretaría de Economía emite reglas y criterios de carácter general en materia de Comercio Exterior.

La cláusula habilitante que permite a la Secretaría de Economía emitir las reglas de carácter general en el ámbito de su competencia, así como los criterios

necesarios para el cumplimiento de leyes, acuerdos o tratados comerciales internacionales, decretos, reglamentos, acuerdos y demás ordenamientos generales de su competencia, la encontramos en el artículo 5o., fracción XII de la Ley de Comercio Exterior, que señala como facultad de la Secretaría la de emitir reglas que establezcan disposiciones de carácter general en el ámbito de su competencia, así como los criterios necesarios para el cumplimiento de las leyes, acuerdos o tratados comerciales internacionales, decretos, reglamentos, acuerdos y demás ordenamientos generales de su competencia.

Inicialmente, el referido Acuerdo había sido publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2012, siendo modificado en 45 ocasiones, por lo cual, la Secretaría de Economía, en ejercicio de sus atribuciones, y a fin de compilar, simplificar y eliminar requisitos redundantes o innecesarios, el pasado 09 de mayo de 2022, divulgó en el mismo medio de difusión oficial, una publicación integral del Acuerdo de Reglas, incorporando todas aquellas modificaciones realizadas al Acuerdo original, a fin de brindar certeza jurídica.

Como se dejaba ver en párrafos anteriores, este Acuerdo resulta de importancia, toda vez que, en su Anexo 2.4.1, también conocido como 'Anexo de NOMs', se contiene un listado de las fracciones arancelarias de la Tarifa de la LIGIE en las que se clasifican las mercancías sujetas al cumplimiento de las normas oficiales mexicanas en el punto de entrada al país. En ese sentido, cuando del reconocimiento aduanero se detectan mercancías de difícil identificación, éstas son enviadas a uno de los cuatro laboratorios con que contaba la Administración General de Aduanas del Servicio de Administración Tributaria, ahora de la Agencia Nacional de Aduanas de México, con la finalidad de identificar su composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas, siendo que, en algunos casos, se detecta una incorrecta clasificación arancelaria, por lo cual, al momento de que la Aduana procede informarlo al importador, se podría estar en presencia de un presunto incumplimiento de NOMs, para lo cual, las autoridades aduaneras se basan precisamente en el Anexo de referencia.

2.5. Manuales y Lineamientos.

Los manuales de organización, de procedimientos y de servicios al público necesarios para su funcionamiento, deberán contener información sobre la estructura orgánica de la dependencia y las funciones de sus unidades administrativas, así como sobre los sistemas de comunicación y coordinación y los principales procedimientos administrativos que se establezcan.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en su artículo 19, encomienda su emisión a los titulares de cada Secretaría de Estado, imponiéndose, además, la obligación de publicar en el Diario Oficial de la Federación, los manuales de organización general. En ese sentido, los referidos manuales se tratan de cuerpos normativos que determinan el funcionamiento específico de cada una de las dependencias y entidades de la administración pública federal para el cumplimiento de sus objetivos y finalidades. Además, se considera que los referidos manuales “participan de la naturaleza jurídica de las reglas generales administrativas, pues abarcan aspectos técnicos y operativos en materias específicas, su existencia obedece al acelerado crecimiento de la administración pública, [...], de manera que en su ámbito de aplicación son actos administrativos internos que se expiden, dirigen y surten efectos al interior de las citadas dependencias y entidades”⁴⁹.

Así las cosas, los referidos manuales y comunicaciones internas (como acuerdos, circulares, entre otros), no son susceptibles de crear obligaciones a cargo de los particulares, pues estos, con la salvedad de los manuales generales de organización, no son publicados en el Diario Oficial de la Federación, requisito sin el cual, no producen efectos jurídicos, tal y como se desprende de los artículos 3º. del Código Civil Federal y 4º. de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo⁵⁰.

⁴⁹ Semanario judicial de la Federación, novena época, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, t. XXVII, tesis: I.4o.A.630 A, marzo de 2008, p. 1781 [consultado: 18 de octubre de 2020].

⁵⁰ Código Civil Federal – **Artículo 3o.**- Las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el Periódico Oficial.

No obstante, resultan ser instrumentos normativos importantes pues regulan, al interior de las dependencias y entidades de la administración pública, el funcionamiento específico de cada una de ellas para el cumplimiento de sus objetivos y finalidades.

En ese sentido, en la materia aduanera, se encuentra el Manual de Operación Aduanera (MOA), el cual “es aplicado por personal de las aduanas, estando obligado a observarlo en virtud de que los procedimientos y normas operativas que en él se contienen se establecen en el marco jurídico de la Ley Aduanera, su Reglamento, y las RCGMCE, así como los demás preceptos legales derivados de las leyes correspondientes en la materia aduanera, apoyando así la operación cotidiana de las aduanas”⁵¹.

En este apartado, resulta conveniente señalar que el Servicio de Administración Tributaria cuenta con un protocolo denominado “*Estrategia para el cumplimiento, eficiencia y mejora de los tiempos de respuesta en el proceso de emisión del dictamen técnico de mercancías de difícil identificación*”, el cual fue emitido en agosto de 2014, por los Administradores de Normatividad Aduanera “6”, “7” y “8”. El referido protocolo, si bien, es de aplicación interna en los Laboratorios de las Aduanas, lo cierto es que establece los plazos ideales y máximos para las diferentes etapas en el proceso de emisión del dictamen técnico de mercancías de difícil identificación, indicándose que dichos plazos serán de carácter obligatorio, lo que resulta de gran relevancia para los fines de la presente tesis.

En los lugares distintos del en que se publique el Periódico Oficial, para que las leyes, reglamentos, etc., se reputen publicados y sean obligatorios, se necesita que además del plazo que fija el párrafo anterior, transcurra un día más por cada cuarenta kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad.

Ley Federal de Procedimiento Administrativo – **Artículo 4.**- Los actos administrativos de carácter general, tales como reglamentos, decretos, acuerdos, normas oficiales mexicanas, circulares y formatos, así como los lineamientos, criterios, metodologías, instructivos, directivas, reglas, manuales, disposiciones que tengan por objeto establecer obligaciones específicas cuando no existan condiciones de competencia y cualesquiera de naturaleza análoga a los actos anteriores, que expidan las dependencias y organismos descentralizados de la administración pública federal, deberán publicarse en el Diario Oficial de la Federación para que produzcan efectos jurídicos.

⁵¹ Trejo Vargas, Pedro, *op. cit.*, p. 60.

No se omite mencionar que si bien, dicho protocolo fue emitido de manera previa a la entrada en vigor del Reglamento Interior de la Agencia Nacional de Aduanas de México, atendiendo a lo dispuesto en el artículo Octavo transitorio de ese Reglamento, las referencias que se hagan en disposiciones administrativas, a la Administración General de Aduanas y a las Aduanas del Servicio de Administración Tributaria se entenderán hechas o conferidas a la Agencia Nacional, por lo que se estima que la “*Estrategia para el cumplimiento, eficiencia y mejora de los tiempos de respuesta en el proceso de emisión del dictamen técnico de mercancías de difícil identificación*” sigue siendo aplicable, ahora para el personal de la Agencia y sus laboratorios.

3. Función de las Aduanas.

El artículo tercero de la Ley Aduanera establece que las funciones relativas a la entrada de mercancías al territorio nacional o a la salida del mismo son facultades exclusivas de las autoridades aduaneras. Sin embargo, su función no se limita a los meros trámites relacionados con la entrada o salida de mercancías al/del territorio nacional, sino que, además, tienen encomendadas otras funciones que resultan de gran importancia y que pudieran ser agrupadas en tres grandes rubros: funciones de facilitación, de fiscalización y de seguridad⁵².

Así, dentro de las funciones de facilitación, se realizaron innovaciones tecnológicas en las aduanas, con el propósito de agilizar las operaciones de importación y exportación, reduciendo así los gastos en que incurren los sujetos participantes en las referidas operaciones de comercio exterior⁵³.

La función de fiscalización, por su parte, hace referencia a la recaudación de impuestos al comercio exterior, así como de las diversas contribuciones que se causen, como lo son el IVA, IEPS, DTA, cuotas compensatorias, entre otras⁵⁴.

⁵² Cfr. ibidem, pp. 128-133.

⁵³ Cfr. ibidem, pp. 128-129.

⁵⁴ Cfr. Cisneros García, Juan Rabindrana, op. cit., p. 11.

Del mismo modo, dentro de este rubro, podríamos identificar la actividad relativa al cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias en el punto de entrada al país de las mercancías, así como la diversa relacionada con la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras, misma que podríamos identificar como actividad de inspección y vigilancia⁵⁵.

Finalmente, dentro de las funciones de seguridad, podemos identificar la actividad de higiene pública⁵⁶, consistente en impedir la entrada de mercancías que puedan representar un riesgo para la salud pública o afectación a la flora y fauna. Asimismo, encontramos la actividad de seguridad nacional⁵⁷, que consiste en la prevención de infracciones y delitos aduaneros, con el “fin de evitar la entrada o salida al o del país, de mercancías prohibidas, dinero, armas, drogas o cualquier otra mercancía, que pueda causar daño a la seguridad del país”⁵⁸.

Es importante precisar que, si bien se identificaron tres rubros de las funciones de las aduanas, éstos se encuentran comprendidos por varias actividades, incluso más de las aquí señaladas, sin embargo, se estima que éstas son las más relevantes para los fines del presente trabajo.

Además, es de indicarse que, los tres rubros se encuentran estrechamente relacionados, a tal punto que la distinción de diversas actividades es únicamente para fines explicativos, ya que, en la función diaria, las autoridades aduaneras se encuentran realizando todas las actividades precisadas como si fuera una sola.

4. Sujetos del Derecho Aduanero.

El Dr. Pedro Trejo indica que, hablar de los sujetos del Derecho Aduanero, implica hablar tanto de los usuarios de las aduanas como de las autoridades

⁵⁵ Cfr. *ibidem*, p. 12.

⁵⁶ Cfr. *ídem*.

⁵⁷ Cfr. *ibidem*, p. 13.

⁵⁸ *Ídem*.

aduaneras⁵⁹. Así, el artículo primero de la Ley Aduanera, en su párrafo segundo, nos da una aproximación de los sujetos del Derecho Aduanero. Veamos:

Ley Aduanera	Consideraciones
<p>ARTICULO 1o.- <i>Esta Ley, las de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías. El Código Fiscal de la Federación se aplicará supletoriamente a lo dispuesto en esta Ley.</i></p> <p><i>Están obligados al cumplimiento de las citadas disposiciones quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios, poseedores, tenedores, consignatarios, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales, agencias aduanales o cualesquiera personas que tengan intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías o</i></p>	<p>Como se puede observar, son sujetos del Derecho Aduanero, quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios, poseedores, tenedores, consignatarios, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales, agencias aduanales o cualesquiera personas que tengan intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías o en los hechos o actos mencionados en el primer párrafo del referido artículo, es decir, aquellos que tengan intervención en la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías.</p>

⁵⁹ Véase Trejo Vargas, Pedro, op. cit., p. 163.

<i>en los hechos o actos mencionados en el párrafo anterior.</i>	
--	--

Si bien existe una pluralidad de sujetos del derecho aduanero, como lo son agentes y agencias aduanales, entre otros, para fines del presente trabajo, solo se mencionarán, de manera general, a los importadores y exportadores, así como a las autoridades aduaneras, ya que en tratándose del procedimiento previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera, en relación con las mercancías de difícil identificación, y el diverso artículo 54, segundo párrafo, fracción I del mismo ordenamiento, prevé una excluyente de responsabilidad de los agentes y agencias aduanales, al disponer que no serán responsables por el pago de las diferencias de contribuciones, cuotas compensatorias, multas y recargos que se determinen, así como por el incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, si éstos provienen de la inexactitud o falsedad de los datos y documentos que el contribuyente le hubiera proporcionado, siempre que no hubieran podido conocer dicha inexactitud o falsedad al examinar las mercancías, por requerir para su identificación de análisis químico o de laboratorio.

Así las cosas, es evidente que, aún y cuando se lleguen a detectar infracciones dentro del procedimiento instaurado al amparo del artículo 152, si la infracción fue detectada derivado de un análisis practicado a muestras de mercancías de difícil identificación, las sanciones únicamente serán aplicables al contribuyente, pues la propia ley exime de responsabilidad al agente o agencia aduanal, por lo que sería ocioso detenernos a analizar a estos sujetos.

4.1. Importadores y exportadores.

Óscar Bernardo Reyes Leal indica que si bien, en la legislación aduanera no se prevé una definición expresa de importador y exportador, existen ciertos indicios a partir de su articulado, que podrían llevar a establecer que “un importador o un exportador es una persona física o una persona jurídica o moral que efectúa, por sí mismo o mediante el encargo jurídico que corresponda, la introducción o extracción

de mercaderías desde territorio extranjero hasta territorio nacional o de territorio nacional hacia territorio extranjero”⁶⁰.

En ese sentido, el autor de referencia reconoce cuatro facetas bajo las cuales se pueden importar o exportar mercancías, ya sea como:

- Propietarios.
- Poseedores.
- Destinatarios.
- Remitentes⁶¹.

Incluso, esto es reconocido por la Ley Aduanera, cuando en el último párrafo del artículo 52 establece:

“ARTICULO 52. ...

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

I. El propietario, poseedor o el tenedor de las mercancías.

II. El remitente en exportación o el destinatario en importación.

III. ...”

Asimismo, dicho artículo, pero en su párrafo primero, dispone que están obligadas al pago de los impuestos al comercio exterior y al cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias y otras medidas de regulación, las personas que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo, convirtiéndolos con ello, no solo en sujetos pasivos de las contribuciones que se causen, sino también, en responsables directos del cumplimiento de las

⁶⁰ Reyes Leal, Óscar Bernardo, *op. cit.*, s.p.

⁶¹ Ídem.

regulaciones y restricciones no arancelarias a que se encuentren sujetas las mercancías que introducen o extraen al/del territorio nacional.

4.1.1. Obligaciones de los importadores y exportadores.

Como ya se indicó, las personas que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo están obligadas al pago de los impuestos al comercio exterior y al cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias y otras medidas de regulación al comercio exterior. Sin embargo, de la Ley Aduanera se desprenden más obligaciones a cargo de estos sujetos, encontrando algunas de ellas en el artículo 59 de la Ley de la materia, el cual, en síntesis, establece las siguientes:

- Llevar los sistemas de control de inventarios en forma automatizada, que mantengan en todo momento el registro actualizado de los datos de control de las mercancías de comercio exterior.
- Obtener la información, documentación y otros medios de prueba necesarios para comprobar el país de origen y de procedencia de las mercancías.
- Entregar al Agente o Agencia Aduanal que promueva el despacho de las mercancías y proporcionar a las autoridades aduaneras una manifestación, bajo protesta de decir verdad, con los elementos que permitan determinar el valor en aduana de las mercancías.
- Estar inscritos en el Padrón de Importadores y, en su caso, en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos o en el Padrón de Exportadores Sectorial.
- Formar un expediente electrónico de cada uno de los pedimentos, avisos consolidados o documento aduanero de que se trate, el cual deberá contener el propio pedimento, así como sus anexos, junto con sus acuses electrónicos, y deberá conservarse como parte de la contabilidad por al menos 5 años.

Asimismo, el principio de autodeterminación, previsto en el artículo 6º. del Código Fiscal de la Federación, consistente en que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, es retomado por el artículo 81 de la Ley Aduanera, al establecer que los importadores y exportadores o sus agentes o agencias aduanales determinarán las contribuciones a su cargo, para lo cual, además, deberán declarar bajo protesta de decir verdad, en el pedimento respectivo, información relativa a las mercancías, como lo es:

- Descripción, estado y origen.
- Valor en aduana y el método de valoración empleado.
- Clasificación arancelaria y número de identificación comercial.
- El monto de las contribuciones causadas con motivo de su importación o exportación y, en su caso, las cuotas compensatorias.

Éstas son solo algunas de las obligaciones a cargo de las personas que introduzcan al territorio nacional o extraigan del mismo mercancías, sin embargo, las mismas son de la mayor relevancia, toda vez que, como se verá más adelante, una determinación incorrecta de la clasificación arancelaria, podría dar lugar a una inexacta determinación de las contribuciones causadas e, incluso, se podría incurrir en un incumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias a que se encuentran afectas las mercancías, lo cual, muchas veces es determinado a partir del procedimiento previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera.

4.2. Autoridades Aduaneras y sus atribuciones.

Como se señaló en el apartado de definiciones, la Ley Aduanera identifica como autoridad o autoridades a las que, de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y demás disposiciones aplicables, tienen competencia para ejercer las facultades que dicha Ley establece; sin embargo, es muy abierta la definición pues, mientras algún ordenamiento le conceda facultades para ejercer las contenidas en la Ley Aduanera, cualquier autoridad podrá considerarse como una autoridad aduanera.

4.2.1. Servicio de Administración Tributaria y sus unidades administrativas (RISAT).

Conforme a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, le corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la organización y dirección de los servicios aduanales y de inspección y, en ese sentido, es la propia Ley Aduanera la que contempla las facultades de la Secretaría en la materia; no obstante ello, y a pesar de que señala expresamente a la Secretaría, es el Servicio de Administración Tributaria quien ejerce esas facultades, por disposición del artículo tercero transitorio de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, en el que se establece:

“Tercero. Las referencias que se hacen y atribuciones que se otorgan en otras leyes, reglamentos y demás disposiciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus unidades administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la presente Ley, su reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.”

En ese sentido, y teniendo en cuenta que, de conformidad con el artículo segundo del referido ordenamiento, es el Servicio de Administración Tributaria quien tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria, es evidente que, aunque la Ley Aduanera haga referencia a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como autoridad en la materia, por disposición del artículo tercero transitorio de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en relación con el artículo segundo de ese mismo

ordenamiento, corresponden a este órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las facultades previstas en la Ley Aduanera.

En ese sentido, el artículo 144 de la Ley Aduanera, al conferir las facultades ahí enlistadas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, realmente, le están conferidas al Servicio de Administración Tributaria, siendo algunas de éstas, las que se enuncian a continuación:

- Señalar la circunscripción territorial de las aduanas y de las secciones aduaneras.
- Comprobar que la importación y exportación de mercancías, la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos, declaraciones o manifestaciones, el pago correcto de contribuciones y aprovechamientos y el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, se realicen conforme a lo establecido en esa Ley.
- Requerir de los contribuyentes, responsables solidarios y terceros, la información y documentación relacionada con las obligaciones y requisitos que establecen las disposiciones fiscales y aduaneras.
- Practicar el reconocimiento aduanero de mercancías en los recintos fiscales y fiscalizados, así como conocer del dictamen aduanero a que se refiere el artículo 43 de esta Ley.
- Establecer la naturaleza, características, clasificación arancelaria y clasificación de número de identificación comercial, origen y valor de las mercancías de importación y exportación.
- Determinar las contribuciones y aprovechamientos omitidos.
- Comprobar la comisión de infracciones e imponer sanciones.

No obstante, el 21 de diciembre de 2021, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el *Decreto por el que reforman y adicionan diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, y por el que se expide el Reglamento Interior de la Agencia Nacional de Aduanas de México*, lo que

representó un cambio respecto de las autoridades encargadas de la dirección, organización y funcionamiento de los servicios aduanales y de inspección, que hasta el 31 de diciembre de 2021, se encontraban a cargo del Servicio de Administración Tributaria y sus unidades administrativas, entre ellas, la extinta Administración General de Aduanas.

Así las cosas, gran parte de las facultades arriba enlistadas, que por Ley correspondía ejercer al Servicio de Administración Tributaria, ahora, por el Decreto aludido, a partir del 01 de enero de 2022, son ejercidas por dicha Agencia.

Sin embargo, y dado que se trata de un cambio reciente, por lo que diversos procedimientos iniciados con anterioridad a la publicación del Decreto siguen substanciándose o en espera de ser revisados por la propia Administración Pública Federal o de pronunciamiento por parte de algún Órgano Jurisdiccional, se puntualiza que, hasta el 31 de diciembre de 2021, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT) comprendía como unidades administrativas para el despacho de los asuntos de su competencia, a la Administración General de Aduanas y a las Aduanas propiamente, como unidades administrativas adscritas a la Administración General de Aduanas⁶².

Así, entre algunas de las facultades de la Administración General de Aduanas, además de las que, de manera concurrente les correspondían a todos los administradores generales del Servicio de Administración Tributaria, el artículo 19 del RISAT⁶³ establecía las siguientes:

RISAT	Consideraciones
<i>Practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de comercio exterior</i>	A fin a cerciorarse de la veracidad de lo declarado, así como del cumplimiento

⁶² Cfr. Becerril Hernández, Mario. *Facultades de comprobación, procedimiento administrativo en materia aduanera y medios de impugnación*, 3a. ed., México, Tax Editores Unidos, 2013, p. 14.

⁶³ Con la entrada en vigor del Reglamento Interior de la Agencia Nacional de Aduanas de México, se derogaron los artículos 19, 20 y 21 del RISAT, los cuales comprendían las facultades de la Administración General de Aduanas, y sus unidades administrativas, entre ellas, las Aduanas.

<p><i>en los recintos fiscales y fiscalizados o llevarlo a cabo a petición del contribuyente, en su domicilio, en dependencias, bodegas, instalaciones o establecimientos que señale, cuando se satisfagan los requisitos correspondientes, así como conocer y revisar el dictamen aduanero que formulen los dictaminadores aduaneros, conforme a la Ley Aduanera (fracción XLVI).</i></p>	<p>de las disposiciones que gravan y regulan la entrada o salida de mercancías del territorio nacional, las autoridades aduaneras podrán practicar el examen de las mercancías, así como de sus muestras.</p>
<p><i>Dar a conocer a los contribuyentes, responsables solidarios, productores, importadores, exportadores y demás obligados en materia aduanera, los hechos u omisiones imputables a éstos, conocidos con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación y hacer constar dichos hechos y omisiones en las actas u oficios que para tal efecto se levanten, en términos de la Ley Aduanera y demás disposiciones jurídicas aplicables (fracción LI).</i></p>	<p>Con esta facultad, se pone de manifiesto que correspondía a la Administración General de Aduanas así como a las Aduanas la facultad de iniciar los procedimientos previstos en la Ley Aduanera, pues luego del reconocimiento aduanero y, en general, del ejercicio de facultades de comprobación, en caso de detectar alguna irregularidad, debían dar a conocer los hechos u omisiones a los contribuyentes, responsables solidarios, productores, importadores, exportadores y demás obligados en materia aduanera a través de las actas u oficios que se levanten.</p>
<p><i>Dictaminar, conforme a los lineamientos y normas científicas aplicables y a los instrumentos</i></p>	<p>En relación con las mercancías de difícil identificación, se establece la facultad de dictaminar las mismas a fin de</p>

<p><i>metodológicos y técnicos, las características, naturaleza, usos, origen y funciones de las mercancías de comercio exterior; efectuar ensayos con relación a minerales, metales y compuestos metálicos sujetos al pago de contribuciones o aprovechamientos; practicar el examen pericial de otros productos y materias primas, así como proporcionar servicios de asistencia técnica en materia de muestreo, de análisis y de ingeniería a los entes del sector público conforme a los convenios respectivos y a los particulares mediante el pago de derechos correspondiente (fracción LVIII).</i></p>	<p>determinar sus características, naturaleza, usos, origen y funciones, entre otras facultades que se vinculan con efectuar exámenes a las mercancías de comercio exterior.</p>
<p><i>Establecer la naturaleza, estado, origen y demás características de las mercancías de comercio exterior, así como sugerir su clasificación arancelaria y solicitar el dictamen que se requiera al agente aduanal, mandatario aduanal, dictaminador aduanero o cualquier otro perito para ejercer las atribuciones a que se refiere esta fracción (fracción LIX).</i></p>	<p>Facultad de gran relevancia para el presente trabajo, pues en tratándose de mercancías de difícil identificación, resulta necesario que la autoridad aduanera se cerciore y, en su caso, establezca la naturaleza, estado, origen y demás características de las mercancías de comercio exterior, lo cual le permitirá determinar una probable inexacta clasificación arancelaria y proceder a determinar las contribuciones omitidas y demás sanciones aplicables.</p>

<p><i>Determinar los impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros y aprovechamientos; aplicar cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente a cargo de contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, así como determinar otras contribuciones que se causen por la entrada o salida del territorio nacional de mercancías y medios de transporte, cuando ello sea consecuencia del ejercicio de las atribuciones a que se refiere este artículo y determinar los accesorios que correspondan (fracción LXII).</i></p>	<p>El ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Administración General de Aduanas y de sus unidades adscritas, se vería frustrado si no pudiera llevar a cabo la determinación de la situación fiscal en materia de comercio exterior de los sujetos revisados, de ahí la importancia de que el RISAT establezca esta facultad en favor de la Administración General de Aduanas.</p>
--	--

Las facultades de la Administración General de Aduanas arriba enunciadas son solo algunas de las que le fueron conferidas; no obstante, solo se identificaron aquellas que incidían propiamente en la materia del presente trabajo.

Asimismo, es de indicarse que, conforme al artículo en cuestión, la Administración General de Aduanas se encontraba a cargo de un Administrador General, auxiliado en el ejercicio de sus facultades, entre otros, por los servidores públicos siguientes:

- Administrador Central de Operación Aduanera.
- Administrador Central de Apoyo Jurídico de Aduanas.
- Administrador Central de Investigación Aduanera.
- Administradores de las Aduanas.
 - Subadministradores de las Aduanas.

Sin embargo, la Administración General de Aduanas únicamente podía apoyarse en los Administradores y Subadministradores de las Aduanas, así como de los verificadores adscritos a éstas, para practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de comercio exterior en los recintos fiscales y fiscalizados pues así lo disponía el propio RISAT en su artículo 21, apartado A, fracción I, y apartado B, fracciones I y II. Por ello, el Dr. Pedro Trejo se refiere a las Aduanas “como entidades insustituibles en el punto de entrada o de salida del territorio nacional”⁶⁴.

Así, queda acreditada, además, la definición de aduana como autoridad, pues el propio RISAT las definía como unidades administrativas adscritas a la Administración General de Aduanas, las cuales, ejercían “el control, la fiscalización y demás funciones que le otorgue de manera delegada la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por medio del Servicio de Administración Tributaria y de la Administración General de Aduanas, sobre mercancías que pretendan extraer o ingresar a territorio mexicano ubicadas en las fronteras, puertos, aeropuertos y zonas limítrofes a la región y franja fronteriza norte”⁶⁵.

4.2.2. Agencia Nacional de Aduanas de México y sus unidades administrativas (ANAM).

Como ya se indicó en líneas que anteceden, el 21 de diciembre de 2021, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que, entre otras cuestiones, se expide el Reglamento Interior de la Agencia Nacional de Aduanas de México, con el propósito de fortalecer la seguridad nacional, principalmente en los puntos de acceso al país, al considerar preferentemente la contratación de personal que pertenezca o haya pertenecido a las Fuerzas Armadas de México (pues se estima que son garantes de la transparencia, honestos y que están al servicio del pueblo de México); además de fortalecer el sistema aduanero mexicano hacia una visión de servicio, atención y apoyo expeditos a los importadores y exportadores, armonizando los procesos que involucran los servicios aduanales y de inspección

⁶⁴Trejo Vargas, Pedro, *op. cit.*, p. 146.

⁶⁵ Reyes Leal, Óscar Bernardo, *op. cit.*, s.p.

con los acuerdos internacionales que México ha suscrito para eliminar barreras comerciales y propiciar el libre comercio; elevando sustancialmente la calidad, eficiencia y eficacia de los múltiples procesos que generan la organización y la dirección de los servicios aduanales y de inspección, con apego a las normas jurídicas que regulan la entrada, tránsito o salida de mercancías de o en el territorio nacional.

Así las cosas, se establece que la Agencia Nacional de Aduanas de México es un órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dotado de autonomía técnica, operativa, administrativa y de gestión, con carácter de autoridad aduanera y fiscal respecto de los ingresos federales aduaneros que, en auxilio del Servicio de Administración Tributaria, tiene a su cargo, de manera exclusiva, la dirección, organización y funcionamiento de los servicios aduanales y de inspección, para aplicar y asegurar el cumplimiento de las normas jurídicas que regulan la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, así como la recaudación de los ingresos federales aduaneros, así como de aquellas que le sean expresamente instruidas por la persona titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Para el despacho de sus asuntos, la Agencia cuenta, entre otras, con las unidades administrativas siguientes:

- Unidades Administrativas Centrales:
 - Dirección General de Operación Aduanera.
 - Dirección General de Investigación Aduanera.
 - Dirección General Jurídica de Aduanas.
- Aduanas

De manera concurrente, las unidades administrativas mencionadas pueden ejercer diversas facultades relacionadas con la entrada y/o salida de mercancías al/del territorio nacional, tales como:

- Ordenar y practicar, actos de revisión, reconocimiento, verificación, inspección y vigilancia, para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones jurídicas que regulan la entrada y salida del territorio nacional de mercancías y medios de transporte, el despacho aduanero y los hechos y actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida, en el ámbito de su competencia, así como del cumplimiento de los requisitos y las obligaciones inherentes a las autorizaciones, concesiones y patentes a que se refiere la Ley Aduanera.
- Verificar el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias en las mercancías de comercio exterior, inclusive las normas oficiales mexicanas; declarar que las mercancías, vehículos, embarcaciones o aeronaves pasan a propiedad del Fisco Federal. Salvo por la Dirección General Jurídica de Aduanas, las otras tres unidades administrativas que mencionamos sí cuentan con esta facultad.
- Dar a conocer a los contribuyentes, responsables solidarios, productores, importadores, exportadores y demás obligados en materia aduanera, los hechos u omisiones imputables a éstos, conocidos con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación en el despacho aduanero y hacer constar dichos hechos y omisiones en las actas u oficios que para tal efecto se levanten, en términos de la Ley Aduanera y demás disposiciones jurídicas aplicables.
- Determinar los ingresos federales aduaneros; aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente a cargo de contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, y determinar los accesorios que correspondan en los supuestos antes señalados.

Por cuanto hace a la Dirección General de Investigación Aduanera y las Aduanas, esta facultad se enuncia de manera específica, señalando que determinarán los impuestos generales de importación y de exportación y los derechos por servicios aduaneros.

Una vez más, la Dirección General Jurídica de Aduanas no cuenta con esta atribución.

- Tramitar y resolver los procedimientos administrativos en materia aduanera que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación en el despacho aduanero; sustanciar y resolver el procedimiento relacionado con la determinación en cantidad líquida de los ingresos federales aduaneros omitidos, así como de las sanciones y accesorios de los mismos, en los términos que establezcan las disposiciones aplicables.

Como se puede observar, en principio, diversas unidades administrativas de la Agencia están facultadas para ordenar y practicar actos de 'reconocimiento', sin embargo, solo para las Aduanas y los verificadores y técnicos adscritos a éstas, se especifica que podrán practicar el "reconocimiento aduanero de las mercancías" (artículo 40, fracción X y 41, fracción II, del Reglamento Interior de la ANAM respectivamente), situación que genera dudas de si los actos de reconocimiento, que son facultad de las demás unidades administrativas, se refieren al reconocimiento aduanero, o simplemente se trata de un término equívoco, con el que se pretende englobar diversos actos de comprobación.

Dejando de lado lo anterior, es de señalarse que, tanto a los titulares y subdirecciones de las Aduanas, como a la Dirección General Jurídica de Aduanas, compete dictaminar las características, naturaleza, usos, origen y funciones de las mercancías de comercio exterior; así como practicar el examen pericial de otros productos y materias primas, a fin de establecer la naturaleza, estado, origen y demás características de las mercancías de comercio exterior, sugerir su clasificación arancelaria y solicitar el dictamen que se requiera al agente aduanal, mandatario aduanal, dictaminador aduanero o cualquier otro perito para estos fines.

Aunado a ello, la Agencia Nacional de Aduanas de México, y con ello, sus diversas unidades administrativas, al establecerse en su Reglamento Interior respectivo que tienen competencia para ejercer las facultades que establece la Ley

Aduanera, son consideradas autoridades aduaneras y, es precisamente ante las Aduanas, que se identifica una posible violación al principio de inmediatez, cuando, derivado del reconocimiento aduanero de mercancías de difícil identificación, ordenan la toma de muestras y demoran en notificar los resultados de los análisis de laboratorio practicados.

Si bien, se podría señalar que ello ocurría cuando las Aduanas eran unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, lo cierto es que los cambios anotados se tratan de meros cambios de autoridades, pues las facultades que anteriormente ejercía el Servicio de Administración Tributaria a través de la Administración General de Aduanas y sus Aduanas, ahora se ejercen a través de la Agencia y sus unidades administrativas, sin que exista una diferencia sustancial en la tramitación de los procedimientos aduaneros que se ventilan ante las Aduanas.

4.2.3. Entidades federativas (Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal).

La Ley de Coordinación Fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1978, tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la Federación con las entidades federativas, así como con los municipios y demarcaciones territoriales, para establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir organismos en materia de coordinación fiscal y dar bases de organización y funcionamiento.

Así, el propio ordenamiento en su artículo 13 establece que, el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los Gobiernos de las Entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las Entidades o de los Municipios cuando

así se pacte expresamente; en ese sentido, las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus Municipios, en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales.

Los autores Hadar Moreno y Luis E. Navarro indican que los convenios de colaboración relacionados con la coordinación buscan fortalecer a las entidades federativas y a los municipios al asumir estas las funciones de administración de los ingresos federales señalados en los convenios, siendo principalmente los siguientes:

- Impuesto al Valor Agregado
- Impuesto sobre la Renta
- Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
- Multas impuestas por las autoridades administrativas no fiscales
- Verificación de la legal importación, estancia o tenencia, transporte o manejo de mercancías de procedencia extranjera⁶⁶.

De ese modo, tomando como ejemplo el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Distrito Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de agosto de 2015, y sus Anexos, se tiene que en la cláusula NOVENA, se establecen como facultades de comprobación de la Ciudad de México, en materia de los impuestos al valor agregado, sobre la renta y especial sobre producción y servicios y, en su caso, los derivados en materia de comercio exterior, referidos en el Anexo correspondiente, las atribuciones relativas a la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, incluyendo las de ordenar y practicar visitas e inspecciones en el domicilio fiscal o establecimiento de los contribuyentes, de los responsables solidarios y de los terceros relacionados con ellos; así como

⁶⁶ Moreno Valdez, Hadar y Navarro Chavarría Luis Enrique. *Materia Aduanera. Procedimientos administrativos y penales, infracciones, delitos y sus medios de defensa*. México, Porrúa, 2017, pp. 261-265.

practicar revisiones de gabinete en las oficinas de la autoridad competente y/o practicar revisiones a través de medios electrónicos.

Lo anterior, a fin de verificar, entre otros, el correcto cálculo y pago de las contribuciones que se causen con motivo de la importación y exportación de mercancías de comercio exterior, así como verificar el correcto cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, las normas oficiales mexicanas, la resolución de precios estimados, el pago de cuotas compensatorias, y medidas de transición.

Para lo anterior, la Entidad podrá iniciar, tramitar y resolver el procedimiento administrativo en materia aduanera o el procedimiento establecido en el artículo 152 de la Ley Aduanera; verificar y determinar, en su caso, la naturaleza, características, origen, el valor en aduana y el valor comercial de mercancías y vehículos, así como su correcta clasificación arancelaria, de conformidad con las disposiciones legales aplicables, pudiendo designar a los peritos que se requieran para la formulación de los dictámenes técnicos correspondientes, a fin de determinar la situación fiscal en materia de comercio exterior de los contribuyentes.

Así, es evidente que la Ciudad de México tiene facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras derivadas de la introducción al territorio nacional de las mercancías, por lo que, retomando la definición proporcionada por la fracción II, del artículo 2º. de la Ley Aduanera, serán autoridades aduaneras las que, de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría y demás disposiciones aplicables, tengan competencia para ejercer las facultades que la propia Ley establece, por lo que es indudable que, si en virtud de un Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal se confieren a las entidades federativas las facultades previstas en la Ley Aduanera, las entidades serán consideradas autoridades aduaneras en tanto ejerzan dichas facultades.

No obstante lo anterior, el presente trabajo se enfoca en el muestreo de mercancías de difícil identificación detectadas con motivo del reconocimiento

aduanero, por lo que, al no estar conferida a las entidades federativas la facultad de efectuar el reconocimiento aduanero, no se entrará en mayor detalle respecto de estos Convenios y de la actuación de las entidades federativas en ejercicio de facultades coordinadas para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras derivadas de la introducción al territorio nacional de las mercancías, así como de los vehículos de procedencia extranjera.

5. Mercancías y su clasificación arancelaria.

De conformidad con la Ley Aduanera, las mercancías son los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular, por lo que, las mercancías son todos aquellos bienes, sin importar si están o no dentro del comercio⁶⁷. No obstante, nuestra legislación establece excepciones al concepto de mercancías, encontrando en la Séptima de las Reglas complementarias de la LIGIE (anteriormente, en la Novena de las complementarias de la LIGIE de 2007) que no se considerarán como mercancías y, en consecuencia, no se gravarán, los ataúdes y las urnas que contengan cadáveres o sus restos; las piezas postales obliteradas que los convenios postales internacionales comprenden bajo la denominación de correspondencia; efectos importados por vía postal que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, y las muestras y muestrarios que por sus condiciones carecen de valor comercial.

Ahora bien, la clasificación de las mercancías, en palabras del Dr. Trejo Vargas,

es un método lógico de catalogación basado en principios objetivos previamente establecidos y especialmente seleccionadas, cuyo propósito es individualizar universalmente en clases o categorías, que a su vez puede subdividirse en subclases homogéneas y más detalladas, a los bienes tangibles, creando un lenguaje armonizado y

⁶⁷ Cfr. Cortina Velarde, Francisco José, en Cisneros García, Juan Rabindrana, op. cit., p. 121.

sencillo, con utilidades arancelarias, estadísticas o de simple identificación, y que se le llama para efectos aduaneros el “lenguaje del comercio exterior” o la “nomenclatura”⁶⁸.

En ese tenor, el Sistema Armonizado “es la nomenclatura común a nivel internacional actualmente vigente [y] su principal finalidad es la utilización como base de los aranceles de aduanas y para la expresión de las estadísticas de comercio internacional”⁶⁹, mismo que fue adoptado por nuestro país en la LIGIE, la cual, como ya se mencionó, contiene una Tarifa en la cual se clasifican, mediante un código numérico a ocho posiciones, las mercancías, lo cual permite determinar los impuestos al comercio exterior y/o sus exenciones, así como las regulaciones y restricciones no arancelarias a que se encuentran afectas las mercancías, “por tal razón, de la naturaleza y características de las mercancías depende la clasificación arancelaria y de ahí el cumplimiento de obligaciones fiscales y restricciones y regulaciones no arancelarias en la importación [y exportación] de mercancías, obligaciones que deberán declararse y cumplirse a través del pedimento que se presente ante la autoridad aduanera”⁷⁰, por lo que, de la correcta clasificación arancelaria de las mercancías de comercio exterior, dependerá el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras a que se encuentran sujetos los importadores y exportadores principalmente.

6. Impuestos al Comercio Exterior.

El Título Tercero de la Ley Aduanera, denominado “Contribuciones, cuotas compensatorias y demás regulaciones y restricciones no arancelarias al comercio exterior” nos indica cuáles son los impuestos al comercio exterior, siendo estos los generales de importación y exportación, conforme a la Tarifa de los Impuestos Generales de Importación y Exportación.

⁶⁸ Trejo Vargas, Pedro, op. cit., p. 217.

⁶⁹ Cisneros García, Juan Rabindrana, op. cit., pp. 63-64.

⁷⁰ Becerril Hernández, Mario, op. cit., p. 22.

Además, se establece el hecho gravado, el cual consiste en la introducción de mercancías al territorio nacional o la extracción de éstas del mismo, siendo los obligados al pago de los impuestos al comercio exterior y al cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias y otras medidas de regulación al comercio exterior, las personas que efectúen dichos actos.

En ese sentido, se tiene que el artículo 56 de la Ley Aduanera establece las fechas que se tomarán en cuenta para determinar las cuotas, bases gravables, tipos de cambio de moneda, cuotas compensatorias, demás regulaciones y restricciones no arancelarias, precios estimados y prohibiciones aplicables en la importación o exportación de mercancías.

Así, por ejemplo, se tiene que, para determinar los elementos anteriores, en el caso de importación temporal o definitiva, se estará a la fecha de fondeo, y cuando éste no se realice, la de amarre o atraque de la embarcación que transporte las mercancías al puerto al que vengán destinadas, la fecha en que las mercancías crucen la línea divisoria internacional, o la fecha de arribo de la aeronave que las transporte, al primer aeropuerto nacional.

Si bien, los impuestos al comercio exterior son los generales de importación y exportación, según sea el caso, lo cierto es que, con la introducción de mercancías al territorio nacional o la extracción de éstas del mismo, se causan diversas contribuciones, identificando de manera general, las siguientes:

- Impuestos.
 - Generales de Importación o Exportación.
 - al Valor Agregado.
- Derechos.
 - De Trámite Aduanero.
- Aprovechamientos.
 - Prevalidación.

- Cuotas compensatorias⁷¹.

Si bien es cierto que se pueden causar diversas contribuciones a las listadas, como lo son el IEPS o ISAN, o que no todas las anteriores siempre son causadas, como es el caso de las cuotas compensatorias, consideramos que las aquí señaladas son las más comunes y que en la gran mayoría de operaciones de comercio exterior son declaradas.

Así, resulta de especial relevancia establecer que las contribuciones a la importación se causarán conforme a lo dispuesto por el artículo 56, fracción I, de la Ley Aduanera, por lo que, en caso de existir una omisión total o parcial en el pago de contribuciones, derivado de una inexacta clasificación arancelaria de las mercancías, las autoridades determinarán el monto adeudado actualizado, adicionado con los recargos respectivos conforme a las cuotas, bases gravables, tipos de cambio de moneda, cuotas compensatorias que rijan en las fechas ahí indicadas. Asimismo, se podría efectuar la determinación del incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, precios estimados y otro tipo de prohibiciones aplicables.

Para efectos del presente trabajo, no se profundizará en los elementos de cada una de dichas contribuciones, por no ser objeto del mismo, sin embargo, es importante destacar que, para la determinación de las contribuciones que se causen con motivo de la introducción de mercancías al territorio nacional o de su extracción de éste, resulta aplicable el principio de autodeterminación y, además, corresponde a éstos el cumplimiento de las diversas regulaciones y restricciones no arancelarias según corresponda, lo cual se declara a través del pedimento.

7. Despacho aduanero de mercancías.

El despacho aduanero de mercancías encuentra su fundamento en el artículo 35 de la Ley Aduanera, donde se define como el conjunto de actos y formalidades

⁷¹ El tratamiento fiscal que se le da a las cuotas compensatorias es el de aprovechamientos, de conformidad con el artículo 63 de la Ley de Comercio Exterior, en relación con el diverso 3o. del Código Fiscal de la Federación.

relativos a la entrada de mercancías al territorio nacional y a su salida del mismo, que deben realizar ante la aduana, las autoridades aduaneras y quienes introducen o extraen mercancías del territorio nacional, empleando el sistema electrónico aduanero. Algunos autores estiman que el despacho aduanero se conforma por cinco etapas⁷², mientras que otros se limitan a señalar dos, como es el caso de Juan Rabindrana Cisneros, quien identifica los actos previos al despacho aduanero y al despacho aduanero en sí mismo⁷³, clasificación que adoptaremos para fines del presente trabajo.

7.1. Actos previos al despacho aduanero.

Dentro de los actos previos al despacho aduanero se identifican aquellos “mediante los cuales, el agente aduanal, agencia aduanal o representante legal, se cerciora de la documentación y el estado de la mercancía de comercio exterior”⁷⁴.

Es decir, durante esta etapa, los sujetos interesados intervienen con el propósito de identificar y reunir toda la documentación que guarda relación con las mercancías de comercio exterior, pudiendo incluso el agente o agencia aduanal, efectuar un reconocimiento previo de las mercancías, con el propósito de corroborar la veracidad de la información que les fue suministrada por el importador o exportador, para después proceder a capturar los datos en la Ventanilla Única de Comercio Exterior Mexicano (VUCEM) y en el pedimento o documento aduanero de que se trate.

Aunado a lo anterior, y atendiendo al principio de autodeterminación, los importadores y exportadores, agencias o agentes aduanales, cuando actúen por cuenta de aquéllos, tendrán la obligación de determinar las contribuciones y, en su caso, las cuotas compensatorias, para lo cual manifestarán, bajo protesta de decir verdad, en el pedimento o documento aduanero de que se trate, respecto de las mercancías, lo siguiente:

⁷² Cfr. Trejo Vargas, Pedro, op. cit., pp. 420-451.

⁷³ Cfr. Cisneros García, Juan Rabindrana, op. cit., pp. 136-140.

⁷⁴ Ibidem, p. 138.

- I. Su descripción, estado y origen.
- II. Su valor en aduana, así como el método de valoración utilizado y, en su caso, o el valor comercial tratándose de exportación.
- III. Su clasificación arancelaria y el número de identificación comercial.
- IV. El monto de las contribuciones causadas con motivo de su importación o exportación y, en su caso, las cuotas compensatorias.

Además, deberá declararse el cumplimiento (o las excepciones a éste) de las regulaciones y restricciones no arancelarias a que se encuentren sujetas las mercancías objeto de la operación de comercio exterior.

En ese sentido, una vez que se ha elaborado el pedimento correspondiente, la información en él asentada deberá prevalidarse para descartar algún error en el llenado del documento, luego de lo cual, se procede a la validación del pedimento a través del Sistema Automatizado Aduanero Integral (SAAI), para después realizar y certificar el pago de las contribuciones que se causen.

Realizado lo anterior, de manera general, se cargará la mercancía en el medio de transporte correspondiente para su presentación, acompañadas del pedimento o documento aduanero respectivo, ante el módulo de selección automatizado.

7.2. El despacho aduanero en sí mismo.

Por otra parte, el despacho aduanero en sí mismo comprende “los actos y formalidades que presentan los importadores y exportadores de mercancías de comercio exterior, así como agentes o representantes aduaneros ante autoridades aduaneras”⁷⁵, es decir, el despacho en sí mismo son los actos

⁷⁵ Ibidem, p. 139.

realizados ante las propias autoridades aduaneras, con el propósito de que las mercancías sean puestas a disposición de los interesados.

De ese modo, el despacho aduanero en sí mismo comienza con la presentación de las mercancías y la modulación del pedimento ante el Mecanismo de Selección Automatizado de la aduana. Una vez activado dicho Mecanismo, éste determinará si a las mercancías les corresponderá desaduanamiento libre, con lo cual, la autoridad aduanera permitirá la salida de éstas del recinto fiscal o, en su caso, si le corresponde reconocimiento aduanero.

8. Reconocimiento aduanero.

El reconocimiento aduanero es el examen de las mercancías, así como de sus muestras, que llevan a cabo las autoridades aduaneras para allegarse de elementos que les permitan cerciorarse de la veracidad de lo declarado ante ellas, así como del cumplimiento de las disposiciones que gravan y regulan la entrada o salida de mercancías del territorio nacional.

Para el Dr. Máximo Carvajal, el reconocimiento aduanero (o aforo) “es el acto por el cual teniéndose las mercaderías a la vista se examinan para precisar sus características, procediendo a clasificarlas, determinándose el pago de los impuestos y demás requisitos que deben cumplirse y así considerarse legalmente importadas o exportadas”⁷⁶.

Mientras que para el Dr. Pedro Vargas, el reconocimiento aduanero “es el acto a través del cual la aduana practica el examen físico y/o documental de las mercancías de importación o exportación, a fin de determinar la correcta declaración de las mercancías y el pago de los tributos correspondientes, pudiendo realizarse la toma de muestras para allegarse de elementos objetivos que ayuden a confirmar la veracidad de lo declarado ante la propia autoridad aduanera”⁷⁷.

⁷⁶ Carvajal Contreras, Máximo, *op. cit.*, p. 381.

⁷⁷ Vargas Trejo, Pedro, *op. cit.*, pp. 442-443.

Es decir, en los casos en que, derivado de la activación del Mecanismo de Selección Automatizado corresponda semáforo rojo, esto es, reconocimiento aduanero, la autoridad aduanera practicará el examen físico y/o documental de las mercancías, designándose a un verificador adscrito a la Aduana para ello, con el propósito de determinar la correcta declaración de las mercancías, el pago correcto de las contribuciones causadas, así como el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias y demás disposiciones que regulan la entrada o salida de mercancías del territorio nacional, pudiendo realizarse incluso la toma de muestras, cuando se trate de mercancías de difícil identificación.

Si no se detectan irregularidades en el reconocimiento aduanero o éstas no dan lugar al embargo precautorio de las mercancías, se entregarán las mercancías de inmediato. Sin embargo, si se detecta alguna irregularidad, se podrá iniciar el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, o los diversos procedimientos contemplados en los artículos 152 o 158 de la Ley Aduanera ante los interesados.

CAPÍTULO II. El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera y las mercancías de difícil identificación.

Previo al análisis del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera y del diverso procedimiento de toma de muestras de mercancías de difícil identificación, es necesario tener en cuenta el concepto de procedimiento y acto administrativo, para después trasladar esa definición a la materia objeto del presente trabajo y analizarlo a la luz de los procedimientos contemplados en los artículos 151, 152, 155 y 158 de la Ley Aduanera.

1. El procedimiento administrativo.

El Estado, para lograr sus fines, realiza a través de sus diversos órganos, actos tendientes al cumplimiento de sus funciones, los cuales reflejan la voluntad estatal⁷⁸. Así, para el cumplimiento de la función administrativa, los órganos del Estado deberán de ajustar sus actos a un cauce formal⁷⁹, es decir, los actos de la administración pública derivan del llamado procedimiento administrativo, el cual se traduce en una garantía en favor de los gobernados, en tanto saben a qué atenerse y, a su vez, se constituye en un límite al ejercicio de la actuación de las autoridades administrativas, ya que, acorde con el principio de legalidad, éstas solo pueden hacer aquello que expresamente les facultan las leyes.

Una definición más aproximada de lo que debe entenderse por procedimiento administrativo la encontramos en el artículo 2, fracción XXIII de la Ley de Procedimiento Administrativo del Distrito Federal, el cual a la letra establece:

“Artículo 2º.- Para los efectos de la presente Ley, se entenderá por:

XXIII. Procedimiento Administrativo: Conjunto de trámites y formalidades jurídicas que preceden a todo acto administrativo, como su antecedente y fundamento, los cuales son necesarios para su

⁷⁸ Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Lucero Espinosa, Manuel, *op. cit.*, p. 233.

⁷⁹ Cfr. González Pérez, Jesús. *Procedimiento Administrativo Federal*. 4a. ed., México, Porrúa, 2006, p. 1.

perfeccionamiento, condicionan su validez y persiguen un interés general;

...”

En ese sentido, los autores Luis Humberto Delgadillo y Manuel Lucero estiman que el procedimiento administrativo

...constituye la forma de expresión de la función administrativa. A través de él se prepara, forma, produce o ejecuta el acto que contiene la voluntad administrativa.

En consecuencia, el procedimiento administrativo constituye un instrumento formal, necesario para la producción de los actos de la administración, puesto que él mismo es el que le va a dar la condición de validez a éstos, ya que de no seguirse el procedimiento previsto por el ordenamiento legal, el acto que se produzca estará afectado de ilegalidad por vicios de procedimiento⁸⁰.

2. El acto administrativo.

Atendiendo de nueva cuenta a lo establecido por la Ley de Procedimiento Administrativo del Distrito Federal, en el artículo 2, fracción I, el acto administrativo es la declaración unilateral de voluntad, externa, concreta y ejecutiva, emanada de la Administración Pública (de la Ciudad de México), en el ejercicio de las facultades que le son conferidas por los ordenamientos jurídicos, que tiene por objeto crear, transmitir, modificar, reconocer o extinguir una situación jurídica concreta, cuya finalidad es la satisfacción del interés general.

Por otra parte, autores como Luis Humberto Delgadillo y Manuel Lucero consideran al acto administrativo como la “declaración administrativa de voluntad,

⁸⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Lucero Espinosa, Manuel, op. cit., p. 237.

conocimiento o juicio, de un órgano administrativo, realizada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos concretos en forma directa”⁸¹.

2.1. El acto administrativo aplicado en materia aduanera.

Teniendo en cuenta lo expuesto, es evidente que, al encontrarnos frente a autoridades aduaneras, éstas deberán dar cumplimiento al fin estatal para el cual fueron concebidas, siendo necesario que dicha actividad se realice a través del cauce formal, que es el procedimiento administrativo.

Recordemos que, para efectos del presente trabajo, las funciones de la aduana se clasificaron en funciones de facilitación, de fiscalización y de seguridad; por ello, para dar cumplimiento a éstas, es necesario que las autoridades se apeguen al procedimiento administrativo contemplado en los ordenamientos aplicables para efectuar el reconocimiento aduanero de las mercancías que se introducen a territorio nacional, con el propósito de allegarse de elementos que ayuden a cerciorarse de la veracidad de lo declarado ante ellas, así como del cumplimiento de las disposiciones que gravan y regulan la entrada o salida de mercancías del territorio nacional, entre otros actos.

Así, en los actos enlistados, la voluntad de las autoridades aduaneras se traduce en la necesidad de que los importadores y/o exportadores, declaren correctamente la información que corresponde por la entrada o salida de mercancías del territorio nacional, así como el correcto pago de las contribuciones que se causen por la referida actividad, y que además se cumplan con las regulaciones y restricciones no arancelarias a que se encuentran sujetas las mercancías de comercio exterior, para lo cual, deberán seguir alguno de los procedimientos administrativos contemplados en la Ley Aduanera y su Reglamento, debiendo concluir necesariamente con un acto administrativo en el cual se reconozca el cumplimiento de las obligaciones en materia de comercio exterior, o

⁸¹ Ibidem, p. 277.

bien, se produzca una situación jurídica concreta como podría ser la determinación de un crédito fiscal o la imposición de diversas sanciones.

3. Derechos fundamentales de los importadores en su actuación frente a autoridades aduaneras.

El artículo 1o. de nuestra Constitución, además de prever que las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, también contempla el principio pro homine, al disponer en su párrafo segundo que las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con la Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, con lo cual sin duda se favorece a los sujetos del comercio exterior, es decir, a los propietarios, poseedores, tenedores, consignatarios, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales y/o agencias aduanales, pues las normas relativas a sus derechos fundamentales, deberán ser interpretadas, favoreciendo en todo momento la protección más amplia.

Asimismo, y de especial interés para el objeto del presente trabajo, el párrafo tercero del artículo constitucional en comento impone la obligación a cargo de todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, lo cual implica que las autoridades aduaneras, en sus relaciones con los particulares, deberán cumplir con dichas obligaciones.

Ahora bien, el catálogo de derechos humanos fundamentales reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano es parte, es amplísimo, por lo cual, enumerar cada uno de los referidos derechos implicaría extender en demasía el contenido de este trabajo, siendo que no todos los derechos fundamentales guardan relación con la materia de esta tesis. Así las cosas, a continuación, se señalarán solo algunos de los derechos fundamentales

que guardan estrecha relación con el muestreo de mercancías de difícil identificación.

3.1. Derecho a la seguridad jurídica.

La Constitución, en su artículo 16, reconoce el derecho a la seguridad jurídica, al disponer que:

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

De la lectura al precepto transcrito se desprenden los principios o garantías que componen el derecho fundamental a la seguridad jurídica, como lo es el principio de legalidad o de autoridad competente, de mandamiento escrito y el de fundamentación y motivación de los actos de molestia.

De ahí que todos los actos de molestia deben constar por escrito, respetándose el principio de legalidad o de autoridad competente, el cual implica que las autoridades sólo pueden hacer aquello que expresamente les facultan las leyes.

Además, dichos actos deberán estar fundados y motivados, “entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas”⁸².

⁸² Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, t. VI, tesis: 260, apéndice de 1995, p. 175 [consultado: 02 de enero de 2021].

En ese sentido, el derecho a la seguridad jurídica implica la “certeza que debe tener el gobernado de que su persona, su familia, sus posesiones o sus derechos serán respetados por la autoridad, pero si ésta debe producir una afectación en ellos, deberá ajustarse a los procedimientos previamente establecidos en la Constitución y en las Leyes secundarias”⁸³.

3.2. Derecho al debido proceso.

El artículo 14 de la Constitución, en su segundo párrafo, reconoce el derecho al debido proceso en los siguientes términos:

“Artículo 14. ...

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

...”

En ese sentido, el derecho al debido proceso puede ser definido como “la regulación jurídica que de manera previa limita los poderes del Estado y establece las garantías de protección a los derechos de los administrados, de modo que ninguna de las actuaciones de las autoridades dependa de su propio arbitrio, sino que se encuentren sujetas a los procedimientos señalados en la ley”⁸⁴.

Al respecto, resulta conveniente recordar que, el procedimiento administrativo, se traduce en una garantía en favor de los gobernados y, a su vez, se constituye en un límite al ejercicio de la actuación de las autoridades aduaneras

⁸³ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Las Garantías de Seguridad Jurídica, 2a. reimpresión, México, 2004, p. 11, citado en Cisneros García, Juan Rabindrana y Verduzco Reina, Carlos Javier. *Derecho Procesal Fiscal y Aduanero*, México, Tax Editores Unidos, 2018, p. 35.

⁸⁴ Bello Gallardo, Nohemí, *et al* (coords.) *Autoridades aduaneras en el marco de los Derechos Humanos*, México, Tirant lo blanch, 2016, p. 22.

ya que, en sus actos de molestia dirigidos a las personas, su familia, domicilio, papeles o posesiones, deberá ajustarse a los procedimientos previamente establecidos en la ley. Además, el derecho fundamental en comento es de vital importancia para el presente trabajo, pues implica que las autoridades aduaneras, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, y previo a la determinación de créditos fiscales o imposición de multas por infracciones a las disposiciones aduaneras, deberán ajustar su actuar al procedimiento previsto en la Ley Aduanera y su Reglamento, las Reglas Generales de Comercio Exterior y al protocolo denominado "*Estrategia para el cumplimiento, eficiencia y mejora de los tiempos de respuesta en el proceso de emisión del dictamen técnico de mercancías de difícil identificación*", lo que implica que los particulares tengan certeza de los procedimientos a seguir por parte de las autoridades aduaneras.

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha analizado el mencionado derecho desde dos vertientes, a saber:

1) la referida a las formalidades esenciales del procedimiento, la que a su vez, puede observarse a partir de dos perspectivas, esto es: a) desde quien es sujeto pasivo en el procedimiento y puede sufrir un acto privativo, en cuyo caso adquieren valor aplicativo las citadas formalidades referidas a la notificación del inicio del procedimiento y de sus consecuencias, el derecho a alegar y a ofrecer pruebas, así como la emisión de una resolución que dirima las cuestiones debatidas y, b) desde quien insta la función jurisdiccional para reivindicar un derecho como sujeto activo, desde la cual se protege que las partes tengan una posibilidad efectiva e igual de defender sus puntos de vista y ofrecer pruebas en apoyo de sus pretensiones, dimensión ligada estrechamente con el derecho de acceso a la justicia; y, 2) por la que se enlistan determinados bienes sustantivos constitucionalmente protegidos, mediante las

*formalidades esenciales del procedimiento, como son: la libertad, las propiedades, y las posesiones o los derechos*⁸⁵.

Como se observa de las transcripciones anteriores, el derecho fundamental al debido proceso, aplicado en la materia aduanera, implica que, previo a la privación de la libertad o propiedades, posesiones o derechos, las autoridades competentes deberán actuar conforme a los procedimientos señalados en la Ley Aduanera, su Reglamento, las RGCE o cualquier otra Ley aplicable, sin margen a la arbitrariedad, cumpliendo con las formalidades referidas a la notificación del inicio del procedimiento y de sus consecuencias, el derecho a alegar y a ofrecer pruebas, así como la emisión de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.

Es de hacerse notar que si bien, el precepto constitucional en comento se refiere juicios seguidos ante los tribunales previamente establecidos, lo cierto es que el derecho fundamental ahí reconocido, resulta igualmente aplicable a los procedimientos administrativos seguidos ante las autoridades aduaneras.

3.3. Derecho a una justicia pronta y expedita.

El artículo 17 constitucional, en su segundo párrafo, reconoce el derecho fundamental a una justicia pronta y expedita, según de aprecia a continuación:

“Artículo 17. ...

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

...”

⁸⁵ Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, libro. 2, t. II, tesis: 1a. IV/2014 (10a.), enero de 2014, p. 1112 [consultado: 03 de enero de 2021].

Así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la justicia pronta y expedita se refiere al derecho que toda persona tiene, dentro de los plazos y términos que fijen las leyes, para acceder de manera expedita a tribunales independientes e imparciales, a plantear una pretensión o defenderse de ella, con el fin de que mediante un proceso en el que se respeten ciertas formalidades, se decida sobre la pretensión o la defensa y, en su caso, se ejecute esa decisión⁸⁶. Asimismo, ha resuelto que la justicia pronta se garantiza cuando el legislador establece en las leyes plazos generales, razonables y objetivos, a los cuales tienen que sujetarse tanto la autoridad como las partes en los procesos jurisdiccionales.

Del mismo modo, es importante destacar que las obligaciones correlativas previstas en el artículo 17 constitucional, deben ser cumplidas por las autoridades que realizan actos materialmente jurisdiccionales, es decir, las que en su ámbito de competencia tienen la atribución necesaria para dirimir un conflicto suscitado entre diversos sujetos de derecho, independientemente de que se trate de órganos judiciales, o bien, sólo materialmente jurisdiccionales⁸⁷, de ahí que se estime que, las autoridades aduaneras, al tramitar y resolver los diversos procedimientos previstos en la Ley Aduanera, deberán observar y respetar el derecho fundamental a una justicia pronta y expedita.

4. Procedimientos administrativos en materia aduanera.

Una vez establecido qué es el procedimiento y acto administrativo, cómo se aplican en la materia aduanera, y relatados brevemente algunos de los derechos fundamentales de los importadores en su actuación frente a las autoridades aduaneras, se procede a analizar algunos de los procedimientos administrativos contemplados en la Ley Aduanera, entre los cuales encontramos:

- Procedimientos de suspensión de la libre circulación.

⁸⁶ Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, I. 54, t. III, tesis: IV.1o.A.83 A (10a.), mayo de 2018, p. 2405 [consultado: 03 de enero de 2021].

⁸⁷ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, t. XXVI, tesis: 2a./J. 192/2007, octubre de 2007, p. 209 [consultado: 03 de enero de 2021].

- Procedimientos de retención de mercancías.
- Procedimientos de contribuciones y cuotas compensatorias omitidas o de incidencia simple.
- Procedimientos en los que se surte alguna causal de embargo precautorio de mercancías⁸⁸.

Si bien existen más procedimientos previstos en la Ley Aduanera, como pueden ser los de suspensión, cancelación o extinción de patente aduanal, lo cierto es que, para los propósitos del presente trabajo, solo se analizarán aquellos previstos en los artículos 150, 152, 155 y 158 de la Ley Aduanera, los cuales corresponden a los procedimientos en los que se surte alguna causal de embargo precautorio de mercancías, de retención de mercancías, y de contribuciones y cuotas compensatorias omitidas o de incidencia simple, enfocándonos en este último, en los casos en que se trate de mercancías de difícil identificación.

Es importante precisar que todos los procedimientos que se abordaran en el presente trabajo se tratan de procedimientos administrativos seguidos en forma de juicio, pues en todos los casos estamos frente a procedimientos en los que la autoridad, frente al particular, prepara su resolución definitiva, concediendo a los interesados un plazo para ofrecer pruebas y alegatos.

4.1. Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA).

El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, o PAMA por sus iniciales, se encuentra regulado en los artículos 150, 151 y 153 de la Ley de la materia y, en palabras de los autores Juan Rabindrana Cisneros y Carlos Javier Verduzco, se trata precisamente de un procedimiento administrativo “el cual se sigue en forma de juicio, que inicia con el embargo precautorio de las mercancías de comercio exterior a fin de garantizar el interés fiscal o el cumplimiento de ciertos

⁸⁸ Cfr. Reyes Leal, Óscar Bernardo, op. cit., s.p.

requisitos a que se encuentra sujeta la mercancía para su importación o exportación”⁸⁹.

Como se observa de la definición anterior, el PAMA inicia con motivo del embargo precautorio de mercancías de comercio exterior, lo cual se corrobora de la simple lectura que se haga del artículo 150 de la Ley Aduanera, el cual señala que, cuando las autoridades competentes, con motivo del reconocimiento aduanero, de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, embarguen precautoriamente mercancías en los términos previstos por el mismo ordenamiento, deberán levantar el acta de inicio del PAMA.

Asimismo, el artículo en comento establece los requisitos mínimos que debe contener la referida acta, al establecer que se deberá hacer constar lo siguiente:

- La identificación de la autoridad que practica la diligencia.
- Los hechos y circunstancias que motivan el inicio del procedimiento.
- La descripción, naturaleza y demás características de las mercancías.
- La toma de muestras de las mercancías, en su caso, y otros elementos probatorios necesarios para dictar la resolución correspondiente.

Ahora bien, como se apuntaba en líneas anteriores, la autoridad aduanera dará inicio al PAMA, únicamente en aquellos casos en que se embarguen precautoriamente las mercancías de comercio exterior, para lo cual, el artículo 151 de la Ley Aduanera, identifica de manera puntual, los casos en que se podrán embargar de manera precautoria las mercancías e, inclusive, los medios en que se transportan éstas⁹⁰, siendo algunos de estos:

⁸⁹ Cisneros García, Juan Rabindrana y Verduzco Reina, Carlos Javier, *op. cit.*, p. 75.

⁹⁰ *Cfr.* Bello Gallardo, Nohemí, *et al.* (coords.), *op. cit.*, pp. 34-39. Las autoras consideran que hay más de veinte supuestos para que proceda el embargo precautorio de mercancías y de los medios en que se transportan

- Cuando las mercancías se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado.
- Cuando se trate de mercancías de importación o exportación prohibida o sujeta a las regulaciones y restricciones no arancelarias y no se acredite su cumplimiento o, en su caso, se omita el pago de cuotas compensatorias.
- Cuando no se acredite con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en Ley para su introducción al territorio nacional.
- Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, o de la verificación de mercancías en transporte, se detecte mercancía no declarada o excedente en más de un 10% del valor total declarado en la documentación aduanera que ampare las mercancías.
- Cuando el nombre, denominación o razón social o domicilio del proveedor en el extranjero o domicilio fiscal del importador, señalado en el pedimento, o bien, en la transmisión electrónica o en el aviso consolidado, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio señalado, no se pueda localizar al proveedor en el extranjero.
- Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares.

Así las cosas, si con motivo: i) del reconocimiento aduanero, ii) de la verificación de mercancías en transporte, o iii) por el ejercicio de las facultades de comprobación, las autoridades aduaneras detectan alguna de las causales de embargo precautorio de las mercancías de comercio exterior comprendidas en el artículo 151 de la ley, procederán a levantar el acta de inicio del PAMA, conforme a lo siguiente:

pues, al realizar el análisis del artículo 151 de la Ley Aduanera, fracción por fracción, concluyen que cada una de éstas contempla más de un supuesto de embargo precautorio de mercancías.

- Requerirán al interesado para que designe dos testigos y señale domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la circunscripción territorial de la autoridad competente para tramitar y resolver el procedimiento correspondiente (párrafo tercero del artículo 150 de la Ley Aduanera).
- La autoridad aduanera apercibirá al interesado de que si los testigos no son designados o los designados no aceptan fungir como tales, quien practique la diligencia los designará. Asimismo, se establece que, entre otros, en caso de no señalar domicilio, o desocuparlo sin aviso a la autoridad competente, de desaparecer después de iniciadas las facultades de comprobación o de oponerse a las diligencias de notificación de los actos relacionados con el procedimiento, negándose a firmar las actas que al efecto se levanten, las notificaciones personales se efectuarán por estrados, siempre que, en este último caso y tratándose del reconocimiento aduanero, se cuente con visto bueno del administrador de la aduana (párrafo cuarto del artículo 150 de la Ley Aduanera).
- Se le hará saber al interesado que cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga (párrafo quinto del artículo 150 de la Ley Aduanera).
- En el caso de que el embargo precautorio se genere con motivo de una inexacta clasificación arancelaria podrá ofrecerse, dentro del plazo de diez días hábiles, la celebración de una junta técnica consultiva para definir si es correcta o no la clasificación arancelaria manifestada en el pedimento (párrafo sexto del artículo 150 de la Ley Aduanera).
- La autoridad que levante el acta respectiva deberá entregar al interesado, copia del acta de inicio del procedimiento, momento en el cual se considerará notificado (último párrafo del artículo 150 de la Ley Aduanera).

A continuación, el artículo 153 de la Ley Aduanera dispone la forma en que se ofrecerán, desahogarán y valorarán las pruebas que se aporten dentro del plazo de diez días hábiles, así como lo relativo a la resolución del procedimiento, contemplando el supuesto en que se desvirtúen las irregularidades que dieron inicio al procedimiento y el diverso en que no se presenten pruebas o éstas no desvirtúen los supuestos por los cuales se embargó precautoriamente la mercancía. Veamos:

Actuación prevista en el artículo 153 de la Ley Aduanera	Consideraciones
Escrito de pruebas y alegatos	Conforme al primer párrafo del artículo analizado, se tiene que los interesados contarán con un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del acta de inicio de PAMA para ofrecer por escrito las pruebas y alegatos que a su derecho convengan.
Ofrecimiento, desahogo y valoración de pruebas	Por disposición expresa de la Ley de la materia, el ofrecimiento, desahogo y valoración de pruebas se hará conforme a lo previsto en los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación.
Devolución de mercancías embargadas	En aquellos casos en que el interesado aporte pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país; y/o en general desvirtúen los supuestos por los cuales fueron objeto de embargo

	<p>precautorio, la autoridad aduanera que levantó el acta de inicio de PAMA, dictará de inmediato la resolución, sin que en estos casos se impongan sanciones y, de existir mercancías embargadas, se ordenará su devolución.</p>
Resolución determinante de crédito	<p>Para el caso de que el interesado no presente pruebas o éstas no desvirtúen los supuestos por los cuales se embargó precautoriamente la mercancía, las autoridades aduaneras deberán de dictar resolución definitiva, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente.</p>
Integración del expediente	<p>El expediente se encuentra debidamente integrado cuando hayan vencido los plazos para la presentación de todos los escritos de pruebas y alegatos o, en su caso, la autoridad encargada de emitir la resolución haya llevado a cabo las diligencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes.</p>
Caducidad	<p>En caso de que no se emita la resolución definitiva en el término de cuatro meses, quedarán sin efectos las</p>

	actuaciones de la autoridad que dieron inicio al procedimiento.
--	---

Como se indicó en el primer capítulo del presente trabajo, al abordar el marco jurídico del Derecho Aduanero, se resaltó la importancia del Código Fiscal de la Federación, en tanto la Ley Aduanera hace una remisión expresa a lo establecido por el Código; así, en el párrafo primero del artículo 153 de esta Ley, encontramos un ejemplo de lo anterior, al preceptuarse que el ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con lo dispuesto por los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación.

Por su parte, la primera parte del segundo párrafo del artículo 153 revisado, además de señalar los casos en que no se sancionará a los interesados, deja ver al principio de inmediatez en materia aduanera, al disponer que, cuando se presenten pruebas documentales que desvirtúen los supuestos por los cuales fueron objeto de embargo precautorio, la autoridad aduanera que levantó el acta de inicio del PAMA, **dictará de inmediato la resolución**, sin que en estos casos se impongan sanciones; asimismo se indica que, de existir mercancías embargadas se ordenará su devolución.

Contrario a lo anterior, el mismo párrafo segundo contempla que, cuando los interesados no presenten las pruebas o éstas no desvirtúen los supuestos por los cuales se embargó precautoriamente la mercancía, las autoridades aduaneras deberán de dictar resolución definitiva, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente, precisándose que el expediente se encuentra debidamente integrado cuando hayan vencido los plazos para la presentación de todos los escritos de pruebas y alegatos o, en caso de resultar procedente, la autoridad encargada de emitir la resolución haya llevado a cabo las diligencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes.

Asimismo, la parte final del precepto analizado establece la consecuencia para el supuesto en que la autoridad no emita su resolución en el plazo de cuatro meses, siendo aquella que queden sin efectos las actuaciones de la autoridad que dieron inicio al procedimiento.

Si bien el artículo 153 está compuesto de cuatro párrafos, los últimos dos hacen referencia al supuesto de mercancías excedentes o no declaradas embargadas, situación que no reviste mayor interés para el tema que se estudia.

4.2. Procedimiento Administrativo previsto en el artículo 155 de la Ley Aduanera.

El artículo 155 de la Ley Aduanera prevé el desarrollo del procedimiento en ejercicio de la facultad de las autoridades aduaneras de efectuar visitas domiciliarias. Así, en el caso de que los visitadores encuentren mercancía extranjera cuya legal estancia en el país no se acredite, éstos procederán a efectuar el embargo precautorio en los casos previstos en el artículo 151, para lo cual deberán de cumplir con las formalidades a que se refiere el artículo 150 de la Ley Aduanera. Además, se dispone que el acta de embargo, en tratándose de visitas domiciliarias, hará las veces de acta final en la parte de la visita que se relaciona con los impuestos al comercio exterior y las cuotas compensatorias de las mercancías embargadas.

Por disposición expresa del propio artículo analizado, no resultan aplicables las disposiciones de los artículos 152 y 153 de la Ley Aduanera, empero, al igual que en aquellos, se concede al visitado un plazo de diez días para ofrecer por escrito, las pruebas y alegatos que permitan acreditar la legal estancia en el país de las mercancías embargadas, regulándose el ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas de conformidad con los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación. Desahogadas las pruebas se dictará, en un plazo que no excederá de cuatro meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente, la resolución que determine, en su caso, las

contribuciones y cuotas compensatorias omitidas e imponiendo las sanciones que procedan.

Del mismo modo que en el PAMA, se entiende que el expediente se encuentra debidamente integrado cuando hayan vencido los plazos para la presentación de todos los escritos de pruebas y alegatos o, en caso de resultar procedentes, la autoridad encargada de emitir la resolución haya llevado a cabo las diligencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes. Igualmente, de no emitirse la resolución definitiva en el plazo de cuatro meses, quedarán sin efectos las actuaciones de la autoridad que dieron inicio al procedimiento.

4.3. Procedimiento Administrativo previsto en el artículo 158 de la Ley Aduanera.

La principal característica de este procedimiento (y diferencia con el PAMA), es la retención de las mercancías o de los medios de transporte⁹¹, en los casos especificados en el artículo 158, a saber:

- Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, o verificación de mercancía en transporte, no se presente el documento en el que conste el depósito efectuado en la cuenta aduanera de garantía en el caso de que el valor declarado sea inferior al precio estimado.
- Cuando con motivo del reconocimiento aduanero no se acredite el cumplimiento de normas oficiales mexicanas de información comercial.
- Tratándose de mercancías que hubieran ocasionado daños en los recintos fiscales, solamente serán objeto de retención los medios de transporte de aquellas.

En estos casos, las autoridades aduaneras levantarán un acta de retención, en donde se hará constar la fundamentación y motivación que dan lugar a la retención de la mercancía o de los medios de transporte; además, concederán a los

⁹¹ Ibidem, p. 50.

interesados un plazo de quince días, para que se presente la garantía efectuada en la cuenta aduanera de garantía, o de treinta días para que se dé cumplimiento a las normas oficiales mexicanas de información comercial o se garanticen o paguen los daños causados al recinto fiscal por el medio de transporte. Se apercibirá a los interesados que, de no hacerlo, la mercancía o el medio de transporte, según corresponda, pasarán a propiedad del Fisco Federal.

4.4. Procedimiento Administrativo previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera (PACCO).

En oposición al PAMA, el procedimiento administrativo previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera, denominado por algunos autores como Procedimiento de Irregularidades en Materia Aduanera (PIMA por sus iniciales)⁹² o Procedimiento Administrativo de Contribuciones y Cuotas Compensatorias Omitidas (PACCO), o meramente de incidencias simple⁹³, “no implica inmovilizar las mercancías vía [...] embargo precautorio, en virtud de que no se afectan de manera esencial las formalidades para importar o exportar bienes o que por estos conceptos no exista la potencial afectación de situaciones atinentes a la seguridad nacional, salud pública, salubridad animal y vegetal”⁹⁴.

La autoridad aduanera dará inicio a este procedimiento en los casos en que, con motivo del reconocimiento aduanero, de la verificación de mercancías en transporte, de la revisión de los documentos presentados durante el despacho o del ejercicio de las facultades de comprobación, proceda la determinación de contribuciones omitidas, aprovechamientos y, en su caso, la imposición de sanciones y no sea aplicable el artículo 151 de la Ley Aduanera.

En el desarrollo de este procedimiento, la autoridad aduanera dará a conocer al interesado, mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso, la

⁹² Cfr. Moreno Valdez, Hadar y Navarro Chavarría Luis Enrique, *op. cit.*, p. 156.

⁹³ Cfr. Reyes Leal, Óscar Bernardo, *op. cit.*, s.p.

⁹⁴ Ídem.

imposición de sanciones, concediéndole un plazo de diez días hábiles, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga.

Al igual que en el PAMA, el ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con lo dispuesto en los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación, para que, posteriormente, las autoridades aduaneras emitan su resolución en un plazo que no exceda de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente.

En caso de no emitirla, deberá poner de inmediato a disposición del interesado la mercancía de su propiedad, mientras que, en los demás casos, la determinación del crédito fiscal se hará por la autoridad aduanera.

Así como en las formalidades necesarias para el levantamiento del acta de inicio del PAMA, en el escrito de hechos u omisiones se requerirá al interesado para que señale domicilio para oír y recibir notificaciones, apercibido que de no señalar el domicilio, de señalar uno que no le corresponda a él o a su representante, de desocuparlo sin aviso a la autoridad competente o señalando un nuevo domicilio que no le corresponda a él o a su representante, de desaparecer después de iniciadas las facultades de comprobación o de oponerse a las diligencias de notificación de los actos relacionados con el procedimiento, negándose a firmar las actas que al efecto se levanten, las notificaciones que fueren personales se efectuarán por estrados, siempre que, en este último caso y tratándose del reconocimiento aduanero, se cuente con visto bueno del administrador de la aduana.

Cuando proceda la imposición de sanciones sin la determinación de contribuciones o cuotas compensatorias omitidas ni el embargo precautorio de mercancías, la autoridad aduanera determinará el crédito fiscal sin necesidad de sustanciar el procedimiento establecido en el propio artículo 152 ni el previsto en el diverso 150 de la Ley, quedando a salvo los derechos del interesado para interponer

los medios de defensa. Al efecto, la autoridad aduanera emitirá y notificará el acto administrativo en el que se funde y motive la sanción aplicable.

Como se puede observar del PACCO, el procedimiento es, en esencia, el mismo al diverso identificado con el PAMA, con la única excepción de que el procedimiento del artículo 152 de la Ley, se iniciará con motivo del reconocimiento aduanero, de la verificación de mercancías en transporte, de la revisión de los documentos presentados durante el despacho o del ejercicio de las facultades de comprobación, en que proceda la determinación de contribuciones omitidas, aprovechamientos y, en su caso, la imposición de sanciones, siempre y cuando no se actualice alguno de los supuestos de embargo precautorio de mercancías, previstos en el artículo 151 del mismo ordenamiento.

4.4.1. Procedimiento de toma de muestras de mercancías de difícil identificación.

Es aquí donde llegamos al punto fundamental del presente trabajo, pues en los párrafos segundo a cuarto del referido artículo 152 de la Ley Aduanera, se contempla una variante del PACCO, en la cual es necesario realizar un procedimiento de toma de muestras de difícil identificación. Sin embargo, previo a analizar el procedimiento específico en estos casos, es necesario definir qué son las mercancías de difícil identificación.

Como se apuntó en el Capítulo I del presente trabajo, la Ley Aduanera, en su artículo 2º, establece definiciones que resultan útiles, no solo para la aplicación de dicho ordenamiento, sino para la mejor comprensión del Derecho Aduanero. Así, el artículo de marras, en su fracción III, establece lo que debe entenderse por mercancías, a saber, los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

Ahora bien, como se señaló con anterioridad, la LIGIE permite determinar los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, de conformidad con la Tarifa

prevista en su artículo 1º, atendiendo a la clasificación arancelaria de las mercancías de comercio exterior, determinándose ésta con base en la naturaleza y características de estas.

Sin embargo, la naturaleza y características de las mercancías de comercio exterior no siempre pueden establecerse a simple vista, lo cual puede dar lugar a una inexacta clasificación arancelaria⁹⁵, que de declararse en el pedimento de importación respectivo, provocará, de entrada una contingencia fiscal que, en el mejor de los casos, no pasará de un dato general inexacto, pero que podría derivar en una omisión total o parcial de impuestos, así como el incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, entre otras sanciones más.

Es posible derivar una definición de mercancías de difícil identificación a partir del artículo 152, de la Ley Aduanera, del cual, en su párrafo tercero, se desprende que las mercancías de difícil identificación son aquellas que requieren la toma de muestras a fin de identificar su composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas. Del mismo modo, las RGCE para 2022 complementan esta idea, al establecer en su regla 3.2.2, que son aquellas que por su presentación en forma de polvos, líquidos o gases requiere de análisis físicos y/o químicos para conocer su composición, naturaleza, origen y demás características necesarias para determinar su clasificación arancelaria.

Asimismo, de la diversa regla 3.1.2, se desprende que las mercancías de difícil identificación son aquellas, por su presentación en forma de polvos, líquidos o formas farmacéuticas, tales como: pastillas, trociscos, comprimidos, granulados, tabletas, cápsulas, grageas, requieren de análisis físicos o químicos o ambos, para conocer su composición, naturaleza, origen y demás características necesarias para determinar su clasificación arancelaria.

Una vez establecido lo anterior, se tiene que, cuando con motivo del reconocimiento aduanero, de la verificación de mercancías en transporte, de la

⁹⁵ Cfr. Becerril Hernández, Mario. *op. cit.*, p. 23.

revisión de los documentos presentados durante el despacho o del ejercicio de las facultades de comprobación, en que proceda la determinación de contribuciones omitidas, aprovechamientos y, en su caso, la imposición de sanciones y no se actualice ninguna hipótesis que dé lugar al embargo precautorio de mercancías, las autoridades aduaneras procederán a su determinación de conformidad con el procedimiento establecido en dicho precepto.

Si la autoridad aduanera efectúa el reconocimiento aduanero, o algún otro acto de comprobación, respecto de mercancías de difícil identificación, se deberá realizar la toma de muestras para su análisis y dictamen conducentes.

En caso de detectarse irregularidades, las autoridades aduaneras deberán notificarlas al importador, para seguir con el curso normal del procedimiento, es decir, levantar el escrito o acta de hechos u omisiones, concediendo un plazo de 10 días al interesado a fin de que ofrezca pruebas y formule los alegatos que estime convenientes para que, posteriormente, las autoridades aduaneras emitan su resolución en un plazo que no exceda de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente.

Teniendo en cuenta lo anterior, es evidente que la Ley Aduanera, al regular los diversos procedimientos que pueden iniciar las autoridades aduaneras, se traduce en una garantía en favor de los gobernados, en tanto saben a qué atenerse y, a su vez, se constituye en un límite al ejercicio de la actuación de las autoridades aduaneras, ya que, acorde con el principio de legalidad, éstas solo pueden hacer aquello que expresamente les facultan las leyes; no obstante, consideramos que el procedimiento de toma de muestras de difícil identificación previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera, no solo vulnera el principio de inmediatez que rige en materia aduanera, sino también sigue dando lugar a la arbitrariedad en la actuación de las autoridades, tal y como se demostrará en los siguientes capítulos.

CAPÍTULO III. El principio de inmediatez.

Los procedimientos administrativos en general, y los procedimientos aduaneros en específico (ya sea PAMA, PACCO u otro) se encuentran regidos por diversos principios.

Andrés Rohde Ponce, afirma que los principios generales del derecho son fuente formal del Derecho Aduanero y destaca los que se refieren a los derechos fundamentales de los particulares frente a la actuación de las autoridades, como lo es el principio de legalidad⁹⁶, mientras que Jesús González Pérez, reconoce que los principios generales del derecho, tienen observancia en los procedimientos administrativos, por lo que considera apropiado hablar de “principios generales del derecho en el procedimiento administrativo”⁹⁷. Así las cosas, es evidente que dichos principios generales del derecho “constituyen la base misma del ordenamiento –y, en consecuencia, del procedimiento administrativo”⁹⁸, sin embargo, no solo éstos constituyen la base del procedimiento, sino que, además, existen otro tipo de principios que atienden a la “eficacia administrativa”, tales como los principios de economía, celeridad, sencillez, entre otros⁹⁹.

1. El principio de inmediatez en la legislación aduanera.

Previo a establecer qué debemos entender por principio de inmediatez, resulta necesario tener a la vista el contenido de los artículos de la Ley Aduanera que lo reconocen como principio rector en las actuaciones de las autoridades frente a los particulares. Así, en este apartado estaremos analizando el contenido de las partes conducentes de los artículos 43, 46 y 152 de la Ley de la materia.

Ley Aduanera	Consideraciones
---------------------	------------------------

⁹⁶ Cfr. Rohde Ponce, Andrés, op. cit., p. 78.

⁹⁷ Cfr. González Pérez, Jesús, op. cit., p. 51.

⁹⁸ Ibidem, p. 52.

⁹⁹ Cfr. Ídem.

<p>“ARTICULO 43. <i>Elaborado el pedimento y efectuado el pago de las contribuciones y, en su caso, de las cuotas compensatorias determinadas por el interesado, se presentarán las mercancías ante la autoridad aduanera y se activará el mecanismo de selección automatizado que determinará si debe practicarse el reconocimiento aduanero de las mismas. En caso afirmativo, la autoridad aduanera efectuará el reconocimiento ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal, sin perjuicio de que dicho reconocimiento pueda llevarse a cabo de manera distinta conforme a lo dispuesto en los tratados internacionales de los que México sea parte o en los acuerdos interinstitucionales de los que la Secretaría sea parte.</i></p> <p>...</p> <p><i>Si no se detectan irregularidades en el reconocimiento aduanero o que den lugar al embargo precautorio de las mercancías, o el resultado del mecanismo de selección automatizado determina que no debe practicarse el reconocimiento</i></p>	<p>En caso de que deba efectuarse el reconocimiento aduanero de mercancías, la autoridad aduanera lo efectuará ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal, siendo precisamente esta frase, es decir ‘ante quien presente las mercancías’, la que deja ver que el reconocimiento debe efectuarse de manera inmediata.</p> <p>Del mismo modo, el precepto en cuestión dispone que, si no se detectan irregularidades en el reconocimiento aduanero o que éstas no den lugar al embargo precautorio de las mercancías, o que el resultado del mecanismo de selección automatizado determine que no debe practicarse el reconocimiento aduanero, las mercancías se entregarán de inmediato.</p>
---	--

<p>aduanero, se entregarán éstas de inmediato.</p> <p>...</p>	
<p>ARTICULO 46. Cuando las autoridades aduaneras con motivo de la revisión de las declaraciones electrónicas efectuadas y de los documentos electrónicos o digitales transmitidos, y presentados ante las mismas; del reconocimiento aduanero; de la inspección o de la verificación de mercancías en transporte, tengan conocimiento de cualquier irregularidad, la misma se hará constar en documento que para el efecto se levante, de conformidad con el procedimiento que corresponda, en los términos de los artículos 150 a 153 de esta Ley.</p>	<p>Cuando las autoridades aduaneras con motivo del reconocimiento aduanero (entro otros actos de revisión), tengan conocimiento de cualquier irregularidad, la misma se hará constar en documento que para el efecto se levante, de conformidad con el procedimiento que corresponda, en los términos de los artículos 150 a 153 de la Ley Aduanera.</p> <p>Siguiendo las consideraciones plasmadas en relación con el artículo 43 de la Ley Aduanera, si el reconocimiento aduanero se efectúa ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal, el acta o escrito de hechos u omisiones levantada con motivo de alguna irregularidad detectada durante el reconocimiento aduanero, deberá levantarse también ante quien presentó las mercancías, lo que implica que deba hacerse de manera inmediata, una vez que las autoridades aduaneras tengan conocimiento de la irregularidad.</p>

<p>“ARTICULO 152. <i>En los casos en que con motivo del reconocimiento aduanero, de la verificación de mercancías en transporte, de la revisión de los documentos presentados durante el despacho o del ejercicio de las facultades de comprobación, en que proceda la determinación de contribuciones omitidas, aprovechamientos y, en su caso, la imposición de sanciones y no sea aplicable el artículo 151 de esta Ley, las autoridades aduaneras procederán a su determinación, sin necesidad de sustanciar el procedimiento establecido en el artículo 150 de esta Ley.</i></p> <p>Tratándose de mercancías de difícil identificación, que requiera la toma de muestras a fin de identificar su composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas, se realizará dicha toma de acuerdo con el procedimiento que al efecto prevé el reglamento, para su análisis y dictamen conducentes.</p> <p><i>Una vez obtenido el dictamen correspondiente, resultado del análisis practicado a las muestras de mercancías de difícil identificación, se</i></p>	<p>En los casos en que con motivo del reconocimiento aduanero (entro otros actos de revisión), proceda la determinación de contribuciones omitidas, aprovechamientos y, en su caso, la imposición de sanciones y no existan causales de embargo precautorio de las mercancías, las autoridades aduaneras procederán a su determinación, sin necesidad de sustanciar el procedimiento establecido en el artículo 150 de la Ley.</p> <p>Además, se dispone que la autoridad aduanera dará a conocer mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones, señalando al interesado que cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del escrito o acta, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convengan.</p> <p>Así las cosas, y teniendo en cuenta las consideraciones plasmadas para los artículos 43 y 46 de la Ley Aduanera, el escrito o acta circunstanciada de</p>
---	---

<p><i>notificarán al interesado mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones advertidos, dentro del plazo de seis meses contados a partir del acta de toma de muestras correspondientes, y se continuará el procedimiento conforme a lo establecido en el presente artículo.</i></p> <p><i>Cuando no se requiera la toma de muestras para su identificación, la autoridad aduanera dará a conocer mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones.</i></p> <p><i>Dentro del escrito o acta circunstanciada levantada en los términos de los párrafos tercero y cuarto de este artículo, deberá señalarse que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del escrito o acta, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga.</i></p>	<p>hechos u omisiones se levantará de inmediato ante la persona que presentó las mercancías al recinto fiscal.</p> <p>No obstante, el propio artículo es muy claro al establecer que, solo en aquellos casos en que no se requiera la toma de muestras de mercancías de difícil identificación, el escrito o acta circunstanciada de hechos u omisiones se levantará de inmediato; en caso de que sí sea necesaria la toma de muestras, se estará al procedimiento respectivo.</p> <p>En el caso de que las autoridades no emitan su resolución en el plazo de 4 meses previsto por el artículo en análisis, deberán poner de inmediato a disposición del interesado la mercancía de su propiedad.</p> <p>Cuando proceda la imposición de sanciones sin la determinación de contribuciones o cuotas compensatorias omitidas ni el embargo precautorio de mercancías, la autoridad aduanera determinará el crédito fiscal sin necesidad de sustanciar el procedimiento establecido en el artículo 152, ni el</p>
---	--

El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con lo dispuesto en los Artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación.

Las autoridades aduaneras emitirán resolución en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente. En caso de no emitirla, deberá poner de inmediato a disposición del interesado la mercancía de su propiedad.

...

...

...

Cuando proceda la imposición de sanciones sin la determinación de contribuciones o cuotas compensatorias omitidas ni el embargo precautorio de mercancías, la autoridad aduanera determinará el crédito fiscal sin necesidad de sustanciar el procedimiento establecido en este artículo y en el artículo 150 de esta Ley, quedando a salvo sus derechos para interponer los medios de defensa. Al efecto, la autoridad aduanera emitirá y

diverso previsto en el artículo 150 de la Ley.

<i>notificará el acto administrativo en el que se funde y motive la sanción aplicable.”</i>	
---	--

Teniendo en cuenta lo anterior, resulta claro que en los preceptos analizados se emplean expresiones que de manera directa hacen referencia a la inmediatez, como en el caso de ‘entregarán éstas [las mercancías] de inmediato’ o ‘deberá poner de inmediato a disposición del interesado la mercancía de su propiedad’, mientras que, en otros casos, se emplean vocablos que si bien, no utilizan la palabra inmediato o inmediatez de manera gráfica, por la forma en que se encuentra redactado el precepto legal, transmite precisamente esa idea, como en el caso de ‘la autoridad aduanera efectuará el reconocimiento ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal’ o ‘la autoridad aduanera determinará el crédito fiscal sin necesidad de sustanciar el procedimiento establecido en este artículo y en el artículo 150 de esta Ley’.

Con los elementos anteriores, nos encontramos en posibilidad de establecer qué se entiende por principio de inmediatez.

1.1. ¿Qué es el principio de inmediatez?

El Diccionario de la Real Academia Española define el vocablo ‘inmediatez’ como ‘*cualidad de inmediato*’¹⁰⁰, sin embargo, ello no nos arroja suficiente claridad sobre el tema, por lo que resulta conveniente acudir a la definición del término ‘inmediato’. Veamos:

inmediato, ta

Del lat. immediātus.

1. adj. Contiguo o muy cercano a algo o alguien.

¹⁰⁰ Diccionario de la Real Academia Española <https://dle.rae.es/inmediatez> [consultado: 18 de junio de 2021].

2. adj. **Que sucede enseguida, sin tardanza.**¹⁰¹

La definición que guarda mayor relación con nuestro objeto de estudio es la del punto 2, esto es, que sucede enseguida, sin tardanza, por lo que, el principio de inmediatez hace referencia al modo en que deben actuar las autoridades aduaneras, lo que implica que deberán actuar enseguida, sin tardanza.

Del artículo 43, primer párrafo, de la Ley Aduanera, analizado líneas atrás, se observan dos escenarios distintos en los que resulta claro que rige el principio de inmediatez, el primero de ellos, y más obvio, lo encontramos en el tercer párrafo, donde de manera puntual establece que si no se practicó reconocimiento aduanero, o habiéndose practicado no se detectan irregularidades o no se detectan irregularidades que den lugar al embargo precautorio de las mercancías, las mercancías se entregarán de inmediato, dicho de otro modo, las mercancías se entregarán enseguida, sin tardanza.

El segundo escenario, que incluso ha sido objeto de análisis por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis 176/2005-SS, lo encontramos en la parte final del párrafo primero del multicitado artículo 43, que también hace alusión al principio de inmediatez, aunque no de manera expresa, sino que, de su interpretación, se desprende que éste rige la actuación de las autoridades aduaneras al establecer que, en aquellos casos en que deba practicarse el reconocimiento aduanero *“la autoridad aduanera efectuará el reconocimiento ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal”*.

Así las cosas, se tiene que la parte final del primer párrafo de artículo 43 de la Ley Aduanera, señala la manera en que deberán actuar las autoridades aduaneras en el caso en que deba de practicarse el reconocimiento aduanero de las mercancías: la autoridad aduanera se encuentra obligada a efectuar el reconocimiento ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal. Ello hace alusión, aunque no de manera expresa, al principio de inmediatez que debe regir la

¹⁰¹ Diccionario de la Real Academia Española <https://dle.rae.es/inmediato> [consultado: 18 de junio de 2021].

actuación de las autoridades aduaneras; lo anterior es así, ya que la única manera en que pueda practicarse el reconocimiento ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal, es haciéndolo enseguida, sin tardanza, además que, “de no haber querido establecer ese principio, el legislador hubiere omitido que el reconocimiento citado, se debía efectuar ante la persona que presente las mercancías”¹⁰².

Establecido lo anterior, y siguiendo el razonamiento de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, arribamos al procedimiento contemplado en el artículo 152 de la Ley Aduanera, que si bien, no establece el momento en que la autoridad aduanera dará a conocer mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones en los casos en que no se requiera la toma de muestras para la identificación de las mercancías, lo cierto es que también se desprende que debe levantarse el escrito o acta circunstanciada de manera inmediata, ya que de una lectura conjunta a los artículos antes transcritos, se tiene que, al haberse establecido dentro del artículo 43 de la Ley Aduanera que *‘la autoridad aduanera efectuará el reconocimiento ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal’*, implica que dicho reconocimiento deberá efectuarse enseguida y, en caso de que las autoridades aduaneras tengan conocimiento de cualquier irregularidad, la misma se hará constar en documento que para el efecto se levante, de conformidad con el procedimiento que corresponda, en los términos de los artículos 150 a 153 de la Ley (artículo 46 de la Ley Aduanera). Sin embargo, al detectarse dicha irregularidad dentro del acto del reconocimiento aduanero, que está siendo efectuado de inmediato y ante quien presentó las mercancías al recinto fiscal, el acta circunstanciada o escrito de hechos u omisiones que se levante, también deberá ser levantado, enseguida, ante quien presentó las mercancías en el recinto fiscal.

En efecto, el principio de inmediatez se refiere a la forma en que deberá actuar la autoridad aduanera, a fin de no dejar en estado de indefensión a los

¹⁰² Sentencia recaída a la Contradicción de tesis 176/2005-SS, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ponente: Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos, 03 de marzo de 2006.

particulares, siendo este modo, de inmediato o sin demora, por lo que, en actuaciones como el reconocimiento, el principio de inmediatez impondrá a la autoridad aduanera que advierta alguna irregularidad, la obligación de levantar en ese mismo momento, el acta circunstanciada ante la presencia de la persona que presenta la mercancía para su despacho aduanal.

Por ello es que el principio de inmediatez ha sido considerado como parte integrante del derecho a la seguridad jurídica, ya que los gobernados sabrán a qué atenerse, pues el referido principio implica un modo de actuar por parte de la autoridad aduanera en situaciones específicas, con el propósito de no colocar en estado de incertidumbre a los gobernados ni dejarlos en estado de indefensión, ya que éstos saben de antemano que la autoridad aduanera deberá actuar sin demora alguna, impidiendo con ello la actuación caprichosa o arbitraria de ésta.

2. Reformas al artículo 152 de la Ley Aduanera.

Como ya se adelantaba, la Ley Aduanera es un ordenamiento que tiene más de 25 años de haber sido publicada en el Diario Oficial de la Federación que si bien, ha sido objeto de diversas reformas, lo cierto es que, por cuanto hace al articulado objeto de estudio, han sido pocas, no obstante, de gran trascendencia a fin de salvaguardar los derechos fundamentales de los importadores en aquellos casos en que se requiere efectuar la toma de muestras de mercancías de difícil identificación, dando certeza de la forma en que actuarán las autoridades aduaneras.

2.1. Procedimiento de toma de muestras previo a la reforma de 27 de enero de 2012.

El texto original de la Ley Aduanera, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, preceptuaba en su artículo 152 lo siguiente:

Ley Aduanera (texto original)	Consideraciones
Artículo 152. <i>En los casos en que con motivo del reconocimiento aduanero, del</i>	En su génesis, se aprecia que el artículo 152 de la Ley Aduanera no contemplaba

segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte o del ejercicio de las facultades de comprobación, en que proceda la determinación de contribuciones o cuotas compensatorias omitidas y no sea aplicable el artículo 151 de esta Ley, las autoridades aduaneras procederán a su determinación, sin necesidad de sustanciar el procedimiento establecido en el artículo 150 de esta Ley.

En este caso las aduanas notificarán el acta en la que se harán constar en forma circunstanciada, los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones o cuotas compensatorias, y deberá señalarse que el interesado cuenta con un plazo de diez días para ofrecer las pruebas y alegatos que a su derecho convengan.

Las autoridades aduaneras efectuarán la determinación en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir de la notificación del acta a que se refiere el párrafo anterior.

En los demás casos la determinación del crédito fiscal se hará por la autoridad aduanera.

la forma en que debían proceder las autoridades aduaneras en aquellos casos en que, con motivo del ejercicio de sus facultades, se encontraran con mercancías de difícil identificación; sino que únicamente señalaba a grandes rasgos el procedimiento a seguir por parte de las autoridades aduaneras para efectuar la determinación de contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, siempre que no resultara aplicable el artículo 151 de la Ley (embargo precautorio de mercancías).

El texto original del artículo 152, si bien establece un procedimiento, lo cierto es que el mismo, en lugar de dar certeza sobre la forma en que actuará la autoridad, genera incertidumbre pues no señala la forma en que se hará el ofrecimiento y valoración de las pruebas que aporten los interesados, ni se contempla el modo en que procederá la autoridad en aquellos casos en que se esté en presencia de mercancías de difícil identificación, situaciones que evidentemente dan lugar a actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad, al no encontrarse reguladas esas cuestiones en la propia Ley.

	Además, se limita considerablemente el plazo con que cuenta la autoridad aduanera para estudiar el expediente administrativo que se abra, al establecer que éstas deberán emitir sus determinaciones en un plazo que no exceda de cuatro meses, contados a partir del acta circunstanciada de hechos u omisiones.
--	---

A pesar de las deficiencias del procedimiento establecido en el artículo 152 de la Ley, la esencia del mismo estuvo vigente por más de 10 años¹⁰³, pues fue hasta la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 02 de febrero de 2006, que se desarrolló a mayor detalle el procedimiento ahí previsto, para quedar como sigue:

Ley Aduanera (reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 02 de febrero de 2006)	Consideraciones
Artículo 152. <i>En los casos en que con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte, de la revisión de los documentos presentados durante el despacho o del ejercicio de las facultades de comprobación, en que proceda la determinación de contribuciones omitidas, cuotas</i>	La propuesta de reforma que dio origen a la modificación del artículo 152 de la Ley, habría comenzado como una iniciativa de la Diputada María Esther Scherman Leño, relacionada con las tiendas <i>duty free</i> o libres de impuestos; sin embargo, del análisis a la iniciativa en cuestión, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, no se limitó a dictaminarla

¹⁰³ Si bien existió una reforma al artículo 152 de la Ley Aduanera en el año de 1998, ésta no modificó la esencia del texto original.

compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones y no sea aplicable el Artículo 151 de esta Ley, las autoridades aduaneras procederán a su determinación, sin necesidad de sustanciar el procedimiento establecido en el Artículo 150 de esta Ley.

En este caso la autoridad aduanera dará a conocer mediante escrito o acta circunstanciada los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones, y deberá señalarse que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del escrito o acta, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga.

El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con lo dispuesto en los Artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación.

favorablemente, sino que, además, propuso modificar el contenido de la iniciativa “*teniendo en consideración la necesidad de dar transparencia y agilidad a los procedimientos a cargo de las autoridades aduaneras, cuidando en todo momento de otorgar a los contribuyentes seguridad y certeza jurídica*”¹⁰⁴, para lo cual propuso modificar, entre otros, el contenido del artículo 152 de la Ley.

Así las cosas, con la mencionada reforma se establece la forma en que se ofrecerán, desahogarán y valorarán las pruebas, todo lo cual se hará de conformidad con lo dispuesto en los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación; además, se precisa la forma en que se computarán los plazos para que las autoridades aduaneras emitan su resolución, contando para ello, al igual que en el texto original, con un plazo de 4 meses, pero definiendo que este plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente, entendiéndose que el expediente se encuentra debidamente

¹⁰⁴ Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, LIX Legislatura, año III, primer periodo, 08 de septiembre de 2005, pp. 99-109. Disponible en: <http://cronica.diputados.gob.mx/pdf/59/2005/sep/050908.pdf> [consultado: 22 de junio de 2021].

Las autoridades aduaneras emitirán resolución en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente.

Se entiende que el expediente se encuentra debidamente integrado cuando hayan vencido los plazos para la presentación de todos los escritos de pruebas y alegatos o, en caso de resultar procedente, la autoridad encargada de emitir la resolución haya llevado a cabo las diligencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes.

En los demás casos la determinación del crédito fiscal se hará por la autoridad aduanera.

En el escrito o acta de inicio del procedimiento se deberá requerir al interesado para que señale domicilio para oír y recibir notificaciones, apercibido que de no señalar el domicilio, de señalar uno que no le corresponda a él o a su representante, de desocupar el domicilio señalado sin aviso a la autoridad competente o

integrado cuando hayan vencido los plazos para la presentación de todos los escritos de pruebas y alegatos o, en caso de resultar procedente, la autoridad encargada de emitir la resolución haya llevado a cabo las diligencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes.

Aunado a lo anterior, se adicionó un último párrafo con el propósito de indicar la obligación que tendrán las autoridades aduaneras de requerir al interesado para que señale domicilio para oír y recibir notificaciones, con el propósito de salvaguardar las formalidades esenciales del procedimiento, informándole además de las consecuencias de no señalar un domicilio, de señalar uno que no le corresponda a él o a su representante, entre otros supuestos, casos en los que las notificaciones que fueren personales se efectuarían por estrados.

A pesar de que la reforma tenía por objeto dotar de mayor transparencia y agilidad a los procedimientos a cargo de las autoridades aduaneras, otorgando en todo momento a los contribuyentes seguridad y certeza jurídica, el texto

<p><i>señalando un nuevo domicilio que no le corresponda a él o a su representante, de desaparecer después de iniciadas las facultades de comprobación o de oponerse a las diligencias de notificación de los actos relacionados con el procedimiento, negándose a firmar las actas que al efecto se levanten, las notificaciones que fueren personales se efectuarán por estrados, siempre que, en este último caso y tratándose del reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, se cuente con visto bueno del administrador de la aduana.</i></p>	<p>reformado sigue sin contemplar un procedimiento específico a seguir por parte de las autoridades aduaneras en aquellos casos en que, con motivo del ejercicio de sus facultades, se encontraran con mercancías de difícil identificación, situación que cambiaría hasta la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de enero de 2012.</p>
---	---

Como se advierte de los textos analizados, se efectuaron reformas que clarificaron el procedimiento previsto en el precepto analizado, generando en los particulares un mayor grado de seguridad jurídica en cuanto al procedimiento que seguiría la autoridad aduanera, mientras que para ésta, si bien sigue existiendo un plazo de 4 meses para emitir su resolución, lo cierto es que ese plazo comenzará a correr a partir del día siguiente a aquel en que se encuentre debidamente integrado el expediente, sin que se comprenda dentro de este plazo, el diverso de 10 días con que cuentan los interesados para presentar pruebas y formular alegatos que a su derecho convengan; manteniéndose así íntegro el plazo de las autoridades aduaneras para analizar y valorar las pruebas y alegatos que se presenten en tiempo y forma, y emitir, en su caso, su resolución determinante de crédito.

No obstante, el procedimiento desarrollado en el artículo analizado seguía resultando un problema, sobre todo para los importadores, cuando se trataba de

mercancía de difícil identificación, situación que tuvo que ser llevada ante los Tribunales competentes.

2.2. Criterios de Tribunales Federales en torno al principio de inmediatez.

Como se apuntó en líneas más arriba, la clasificación arancelaria de las mercancías resulta indispensable para identificar de manera puntual los impuestos al comercio exterior y demás contribuciones que se causan con motivo de la introducción al territorio nacional de las mercancías, así como las regulaciones y restricciones arancelarias a que se encuentra sujeta la importación de aquellas. Por ello, en tratándose de mercancías de difícil identificación, su muestreo permitirá que las autoridades aduaneras conozcan la naturaleza, composición y demás características de las mercancías en cuestión, corroborando así la correcta clasificación arancelaria de las mismas y, en consecuencia, el correcto pago de las contribuciones generadas con motivo de la operación de comercio exterior, así como el exacto cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias a que se encuentren afectas las mercancías¹⁰⁵.

En caso de que existiera una inexacta clasificación arancelaria, ello podría acarrear para el importador una multa por dato general inexacto en el mejor de los casos, o bien, una determinación de impuestos omitidos, con actualizaciones y recargos, así como multas, ya fuera con motivo de esa omisión en el pago de impuestos, por incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, además de que, en algunas ocasiones, cuando existiere imposibilidad material para que las mercancías pasen a propiedad del Fisco Federal, el importador tendría que pagar el importe de su valor comercial.

Sin embargo, y derivado de las deficiencias que se apuntaban respecto del referido procedimiento de toma de muestras, se permitía que la autoridad aduanera actuara de manera arbitraria, generando incertidumbre en cuanto al momento en

¹⁰⁵ Cfr. Becerril Hernández, Mario, op. cit., p. 22.

que levantaría el acta o escrito de hechos u omisiones en caso de que, derivado de los análisis de laboratorio, se detectara una inexacta clasificación arancelaria, pudiendo transcurrir meses e inclusive años, antes de que se dieran a conocer al importador las irregularidades, quien, por el mero transcurso del tiempo, ya no se encontraba en posibilidad de aportar los elementos de prueba necesarios para desvirtuar los hechos u omisiones que le fueron dados a conocer, además de encontrarse sujeto a una determinación de un crédito fiscal bastante elevado, por el cálculo de actualizaciones y recargos a partir de la fecha de importación de las mercancías y no así desde la fecha en que se le notificó al importador el acta o el escrito de hechos u omisiones¹⁰⁶.

Así las cosas, las determinaciones efectuadas por las autoridades aduaneras, que se emitieron luego de seguir el procedimiento de toma de muestras previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera vigente hasta antes del 28 de enero de 2012, llevaron a los importadores a controvertir precisamente ese actuar arbitrario de las autoridades aduaneras, en algunos casos, interponiendo el recurso de revocación según lo dispuesto por el artículo 203 de la Ley de la materia, el cual se trata de un recurso de interposición optativa¹⁰⁷ o, en su caso, acudiendo directamente al entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa), por disposición expresa del mismo artículo.

Esta situación llevó al referido Tribunal en un primer momento, y posteriormente a los Tribunales Colegiados de Circuito e, inclusive, a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a emitir criterios en relación con la forma en que debían actuar las autoridades aduaneras en aquellos casos en que fuera necesario efectuar la toma de muestras de las mercancías presentadas a despacho aduanero, a fin de respetar los derechos fundamentales de los importadores.

¹⁰⁶ Cfr. *ibidem*, pp. 25-27.

¹⁰⁷ Cfr. Carvajal Contreras, Máximo, *op. cit.*, pp. 513-514.

Como ya se adelantaba, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció respecto del momento en que debía levantarse el acta o escrito de hechos u omisiones a que hace referencia el artículo 152 de la Ley Aduanera, determinando que, de una interpretación de lo establecido por los artículos 43 y 46 de la Ley Aduanera, en relación con el diverso 152 del mismo ordenamiento, se seguía que dicha acta o escrito debía levantarse de manera inmediata, una vez detectada la irregularidad, ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal.

Superado el tema anterior, surgió un nuevo conflicto ante los tribunales, consistente en determinar si, en tratándose del reconocimiento aduanero de mercancías de difícil identificación, debía levantarse en el mismo momento en que se efectuaba el reconocimiento aduanero el acta de irregularidades a que alude el artículo 46 de la Ley de la materia o, por el contrario, debía levantarse el acta de muestreo de mercancías a que se refiere el artículo 45 de la Ley Aduanera y el diverso 66 de su Reglamento. En una primera instancia, la Primera Sala Regional del Noreste del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al resolver el juicio de nulidad 6256/05-06-01-6, estimó que las autoridades aduaneras debían levantar el acta de irregularidades cuando se efectuara el reconocimiento aduanero de mercancías de difícil identificación; no obstante, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver la revisión fiscal 194/2006 derivada de dicho juicio de nulidad, emitió la tesis aislada IV.2o.A.192 A, en la que realizó un análisis de los artículos 44 a 46 de la Ley Aduanera y 65 y 66 de su Reglamento, concluyendo que las autoridades aduaneras no están en aptitud de levantar el acta de irregularidades en el momento en que las mercancías de difícil identificación se presentan para su reconocimiento en el recinto fiscal.

En ese sentido, el Tribunal Colegiado razona que las autoridades aduaneras deben levantar un acta de muestreo, a fin de corroborar la veracidad de lo declarado por los importadores, ya que al tratarse de mercancías que requieren de análisis de laboratorio para identificar la naturaleza, estado, origen y demás características de

las mercancías, resulta evidente que no se encuentran en aptitud de determinar si existe alguna irregularidad al momento de realizar el reconocimiento aduanero¹⁰⁸.

Sin embargo, el referido Tribunal Colegiado no siempre sostuvo ese criterio, ya que al resolver las revisiones fiscales 41/2006-I, 86/2006-III y 110/2006-II resolvió lo contrario, es decir, que el acta de irregularidades debía levantarse en el mismo momento en que se practicaba el reconocimiento aduanero, aún y cuando se tratase de mercancías de difícil identificación, ello en atención al principio de inmediatez. Inclusive, llegó a considerar que si la autoridad aduanera necesitaba allegarse de elementos que le permitieran corroborar la veracidad de lo declarado por el importador, bien podía realizarlo durante la tramitación del PACCO.

Por su parte, los Tribunales Colegiados Primero y Tercero de la misma materia y jurisdicción, al resolver las revisiones fiscales 108/2006 y 123/2006 respectivamente, estimaron que no es factible levantar el acta de irregularidades en el mismo momento en que se practica el reconocimiento aduanero de mercancías de difícil identificación, ya que resulta necesario seguir el procedimiento de toma de muestras previsto en la Ley Aduanera y su Reglamento, a fin de que sean analizadas y se determine si existen o no irregularidades.

La discrepancia entre criterios fue denunciada, y la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 36/2007-SS, fijó la jurisprudencia 2a./J. 102/2007, en la que establece que, de la interpretación de los artículos 43 a 46, 152 de la Ley Aduanera, vigentes hasta el dos de febrero de dos mil seis, así como 60 a 66 de su reglamento, se advierte que al realizarse el primer o segundo reconocimiento aduanero, las autoridades aduaneras, al levantar el acta de muestreo (que es distinta al acta de irregularidades), a fin de determinar la composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas de las mercancías de difícil identificación, atendiendo al principio de inmediatez, deben levantarla en ese

¹⁰⁸ Cfr. Semanario Judicial de la Federación, novena época, Tribunales Colegiados de Circuito, t. XXV, tesis: IV.2o.A.192 A, mayo de 2007, p. 2181 [consultado: 03 de octubre de 2021].

momento, es decir, cuando es realizado el reconocimiento y se toman las muestras correspondientes. Mientras que el acta de irregularidades deberá levantarse hasta que se hayan realizado los análisis correspondientes.

Es importante precisar que, en el criterio adoptado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no se fijó de manera precisa el momento en que debería notificarse el acta de irregularidades, pues solo se limitó a señalar que las autoridades aduaneras, en todo caso, debían observar las reglas de caducidad de sus facultades de comprobación¹⁰⁹.

Aclarado el punto anterior, y siguiendo con los criterios que surgieron con motivo de la deficiente redacción del artículo 152 de la Ley Aduanera, ahora los Tribunales tuvieron que pronunciarse respecto del momento en que la autoridad debía notificar al importador el escrito o acta circunstanciada los hechos u omisiones, luego de haber recibido los resultados de los análisis de laboratorio practicados a las muestras de las mercancías de difícil identificación.

La Sala Regional del Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al resolver el juicio contencioso administrativo 1202/07-09-01-6, emitió la tesis V-TASR-XXIII-3251, en la que, de una interpretación de los artículos 43 y 152 de la Ley Aduanera, la lleva a concluir que las autoridades aduaneras se encontraban obligadas a levantar el escrito o acta de irregularidades a partir de que tienen conocimiento del dictamen del laboratorio.

Lo anterior, toda vez que la Sala estimó que, atendiendo al principio de inmediatez que rige la actuación de las autoridades aduaneras, y según lo dispuesto por el 152 de la Ley de la materia que establece que el acta u oficio en cuestión deberá levantarse en el momento en que se conozca alguna irregularidad, es válido concluir que las autoridades aduaneras se encontraban obligadas a levantar el escrito o acta de irregularidades a partir de que tienen conocimiento del dictamen del laboratorio, ya que de lo contrario, se le permitiría, de manera discrecional,

¹⁰⁹ Cfr. Sentencia recaída a la Contradicción de tesis 36/2006-SS, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ponente: Ministro Mariano Azuela Güitrón, 23 de mayo de 2007.

levantar el escrito o acta en cuestión en el momento que le resultara más conveniente, colocando en estado de inseguridad jurídica al importador, por una violación al principio de inmediatez y garantía de seguridad jurídica¹¹⁰.

Por otra parte, y de manera similar al criterio anterior, la Primera Sección de la Sala Superior del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, emitió la tesis de jurisprudencia VII-J-1aS-24, en el cual también parte del momento en que las autoridades aduaneras reciben el dictamen pericial rendido por el Laboratorio Central. Para resolver la controversia sometida a su consideración, acude al Manual de Operación Aduanera, el cual, en su norma novena, establecía que la Administración de Laboratorio Central y Servicios Científicos analizaría y emitiría su opinión técnica respecto a la naturaleza y características de las mercancías de difícil identificación; fijando la obligación a cargo de las autoridades aduaneras de determinar si la clasificación arancelaria de las mercancías es correcta, en un plazo de cinco días, contado a partir de que reciba el dictamen pericial.

En ese sentido, la Primera Sección de la Sala Superior estimó que la autoridad aduanera tiene los elementos para determinar si existió o no una inexacta clasificación arancelaria o alguna otra irregularidad, a partir de que recibe el dictamen pericial, por lo que, en el plazo de cinco días, contados a partir de la recepción del dictamen, deberá levantar el escrito o acta de irregularidades. De no actuar de ese modo, se colocaría al importador en estado de incertidumbre, ante la discreción y/o arbitrariedad con que actuaría la autoridad aduanera para establecer el momento de la emisión del escrito o acta en comento, violando así los principios de celeridad, inmediatez y seguridad jurídica.

Es importante destacar, que la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal reconoce que con dicho actuar arbitrario por parte de las autoridades aduaneras, se causa un perjuicio económico a los importadores, ya que se les

¹¹⁰ *Cfr.* Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sexta época, año II, no. 21, tesis: V-TASR-XXIII-3251, septiembre de 2009, p. 341 [consultado: 05 de octubre de 2021].

podrían determinar créditos fiscales que aumentan con el mero transcurso del tiempo¹¹¹.

Los dos criterios en cuestión resultan similares entre sí, pues reconocen la necesidad de que la autoridad actúe de manera inmediata en cuanto se encuentre en posibilidad de ello, esto es, a partir de que reciba los resultados de los análisis de laboratorio practicados a las mercancías de difícil identificación; no obstante, se aprecia que no existe uniformidad en el plazo para levantar el escrito o acta de hechos u omisiones, pues mientras la Sala Regional estima que debe ser de enseguida, una vez que la autoridad aduanera recibió los resultados de laboratorio, la Primera Sección de la Sala Superior estima que debe mediar un plazo de cinco días, según lo dispuesto por el Manual de Operación Aduanera.

Por otra parte, y rompiendo con el criterio que se estaba formando en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el Tercer Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito, al resolver la revisión fiscal 177/2007, emitió la tesis XV.3o.42 A, en la cual considera que si bien, la Ley de la materia no contempla plazo alguno para que se levante el escrito de hechos u omisiones con motivo de los resultados de los análisis de laboratorio practicados a las mercancías de difícil identificación, las autoridades aduaneras deberán de actuar atendiendo a las reglas de caducidad previstas en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que, por regla general, las facultades de las autoridades para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años¹¹².

En diversa revisión fiscal 19/2008, ese Tribunal Colegiado sostuvo idéntico criterio, al resolver que la autoridad aduanera no estaba obligada a levantar el acta de irregularidades en el momento en que recibe los resultados de los análisis de

¹¹¹ *Cfr.* Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, séptima época, año II, no. 11, tesis: VII-J-1aS-24, junio de 2012, p. 7 [consultado: 05 de octubre de 2021].

¹¹² *Cfr.* Semanario Judicial de la Federación, novena época, Tribunales Colegiados de Circuito, t. XXVIII, tesis: XV.3o.42 A, septiembre de 2008, p. 1403 [consultado: 08 de octubre de 2021].

laboratorio, pues en tratándose de mercancías de difícil identificación, el principio de inmediatez únicamente rige para el levantamiento del acta de muestreo en el momento en que es realizado el reconocimiento aduanero y se toman las muestras correspondientes, pero no aplica para que se levante el escrito o acta de irregularidades en cuanto se reciban los resultados de laboratorio. Lo anterior, llevó al Tribunal Colegiado a concluir que el acta en cuestión debe levantarse hasta antes de que opere la caducidad de las facultades de comprobación de la autoridad aduanera.

En un sentido similar se pronunció el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito al resolver la revisión fiscal 100/2008.

Sin embargo, el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito, al resolver la revisión fiscal 137/2008-I, sostuvo un criterio distinto al analizado del Segundo y Tercer Tribunales Colegiados, estableciendo que las autoridades aduaneras, en observancia de los principios de legalidad y seguridad jurídica que rigen el procedimiento aduanero, tienen la obligación de levantar al momento del reconocimiento aduanero, el acta de muestreo y, desde el mismo momento en que cuente con los resultados de los análisis de laboratorio, levantar el escrito o acta de irregularidades, atendiendo a los principios de legalidad, seguridad jurídica e inmediatez, por lo que resulta incorrecto considerar que cuentan con el plazo de cinco años de plazo previsto en el artículo 67 del Código Fiscal, referente a la caducidad de sus facultades de comprobación.

Ante la evidente discrepancia entre lo resuelto por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito y lo resuelto por el Segundo y Tercer Tribunales Colegiados de la misma jurisdicción, la parte opositora en las revisiones fiscales números 137/2008-I del Primer Tribunal Colegiado y 100/2008 del Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito, denunció la contradicción de criterio, admitiéndose en la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con número de expediente 114/2008-SS.

Así las cosas, la contradicción de tesis sometida a la consideración de la Segunda Sala de la Suprema Corte consistiría *“en determinar si el acta de irregularidades que deriva de un reconocimiento aduanero de mercancía de difícil identificación, debe levantarse y notificarse en cuanto se reciba el dictamen pericial relativo al análisis de la mercancía en cuestión; o por el contrario, no existe un plazo inmediato para hacerlo, atento a las reglas de caducidad de las facultades de comprobación de la autoridad”*¹¹³.

Para resolver la contradicción de tesis, la Segunda Sala partió de un análisis a lo resuelto en la diversa 36/2007-SS a que se hizo mención en las líneas que preceden, ya que en los criterios contendientes se realizó una interpretación de la jurisprudencia 2a./J. 102/2007. En ese sentido, la Segunda Sala partió de la conclusión alcanzada en esa diversa ejecutoria, reiterando que las autoridades aduaneras estarán en aptitud de levantar el acta de irregularidades, una vez que se hayan practicado los análisis a las muestras de las mercancías de difícil identificación y hubieren recibido los resultados correspondientes.

Argumenta que las autoridades aduaneras sí deben de acatar el principio de inmediatez, por lo que, tan pronto como reciban el dictamen pericial rendido sobre las muestras de las mercancías de difícil identificación, deben levantar el acta de irregularidades y proceder a su inmediata notificación, a fin de no dejar en estado de indefensión al importador. Por ello, no debe considerarse que la referida acta de irregularidades pueda notificarse dentro del plazo genérico de cinco años para que opere la caducidad de las facultades de las autoridades aduaneras.

Conforme a lo anterior, pareciera que la Segunda Sala razona en el mismo sentido que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, o que el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito; sin embargo, al analizar el vocablo “tan pronto”, referido al momento en que se debía levantar y notificar el acta de irregularidades al importador, da la vuelta a aquellos criterios, para resolver que la

¹¹³ Sentencia recaída a la Contradicción de tesis 114/2008-SS, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ponente: Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos, 01 de octubre de 2008.

Ley Aduanera, al no contemplar un plazo específico para dicha actuación, debe considerarse un plazo razonable para levantar el acta de irregularidades y notificarla, para permitirle a las autoridades aduaneras, en un primer momento, enviar las muestras al laboratorio que tendrá que analizarlas, y posteriormente para revisar si lo declarado en el pedimento de importación coincide con lo que arrojaron los resultados de los análisis practicados a las muestras, o bien, solicitar una ampliación del dictamen para contar con información suficiente que le permita detectar la existencia o no de irregularidades.

Así las cosas, en una conclusión que a nuestra consideración resulta contradictoria con la anterior afirmación de que las autoridades aduaneras sí deben de acatar el principio de inmediatez en la emisión y notificación del acta de irregularidades, la Sala que resolvió considera que un plazo inmediato y razonable para ello es de cuatro meses contados a partir de que la autoridad aduanera recibió el dictamen definitivo realizado a las muestras de las mercancías de difícil identificación.

Por otra parte, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, luego de haber considerado que la omisión del artículo 152 de la Ley Aduanera de establecer un plazo para que las autoridades aduaneras dieran a conocer las irregularidades detectadas con motivo de los análisis de laboratorio de las muestras de mercancías de difícil identificación, no provocaba inseguridad jurídica; al resolver el amparo directo en revisión 1378/2008, abandonó dicho criterio, para finalmente sostener que dicha norma es inconstitucional por no establecer un plazo.

Además, señala de manera precisa que los plazos deben limitarse a un tiempo prudente *“que tenga como referente la extensión necesaria y suficiente para la consecución de los objetivos que se pretendan satisfacer con dichos procedimientos”*¹¹⁴. Así, los referidos plazos deben ser establecidos por el legislador como un tiempo prudente para la consecución de los objetivos que se quieren lograr

¹¹⁴Sentencia recaída al Amparo Directo en Revisión 1378/2008, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ponente: Ministro José Ramón Cossío Díaz, 15 de octubre de 2008.

con tales plazos, por lo que, de no establecerse dentro del procedimiento analizado, se permitiría que las actuaciones de las autoridades aduaneras sean arbitrarias. De ahí que el procedimiento revisado sea violatorio del derecho fundamental a la seguridad jurídica.

Del mismo modo, la Primera Sala argumenta que no es factible sustituir un plazo expreso por el diverso de cinco años previsto para la caducidad de las facultades de las autoridades, ya que ésta tiene una función distinta a la de un plazo, pues consiste en una sanción a la autoridad por el no ejercicio de sus facultades durante un periodo determinado; aunado a que la figura de la caducidad no impide que la autoridad actúe con arbitrariedad dentro del procedimiento previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera.

Así, el criterio adoptado por la Primera Sala fue denunciado ante el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por una posible contradicción con el diverso sustentado por la Segunda Sala, al resolver la contradicción de tesis 114/2008-SS, misma que fue analizada en líneas precedentes.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en Pleno, se avocó al estudio y resolución de la contradicción de tesis 56/2008-PL, a fin de establecer si en tratándose de mercancías de difícil identificación, la falta de un plazo en el artículo 152 de la Ley Aduanera, para que la autoridad notifique el acta de irregularidades detectadas con motivo del análisis de las muestras, resulta violatorio de la garantía de seguridad jurídica, por dejar al arbitrio de la autoridad el momento en que se da inicio al procedimiento aduanero ahí previsto.

El Pleno concluye que, al no existir un límite temporal desde la toma de muestra hasta el levantamiento del acta de irregularidades, sí provoca inseguridad jurídica al importador, pues se permite a las autoridades aduaneras iniciar el procedimiento aduanero cuando lo estimen más oportuno, además de que, para el importador, resulta necesario conocer, de manera oportuna, el dictamen de laboratorio, a fin de preparar y ofrecer las pruebas con que pueda desvirtuar las irregularidades.

Sobre este último punto, el Pleno retoma lo resuelto por la Segunda Sala en la contradicción de tesis 114/2008-SS, para establecer que el importador requiere que las muestras de la mercancía de difícil identificación se conserven en buen estado para poder demostrar que no existen irregularidades con la operación de comercio exterior, mas en múltiples casos, ello no es posible en razón de que las mercancías son perecederas, las muestras caducaron, ya no son conservadas por las autoridades ni por el agente aduanal, o simplemente se dañaron, siendo que muchas de las referidas situaciones ocurren por *“el periodo prolongado en que la autoridad aduanera, aún teniendo el dictamen de laboratorio, no levanta el acta circunstanciada y no notifica al importador las irregularidades, para así abrir el periodo probatorio en el que ofrezca el análisis correspondiente a las muestras que debieron conservarse”*, por lo cual concluye que el artículo 152 de la Ley Aduanera no otorga al importador la posibilidad de conocer oportunamente las irregularidades y, en consecuencia, no le permite preparar una defensa adecuada, resultando todo ello en una violación de la garantía de seguridad jurídica.

Ello daría lugar a la publicación de la tesis de jurisprudencia P./J. 4/2010, lo cual llevaría a que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa la aplicara para declarar la nulidad de las resoluciones determinantes de crédito emitidas por las autoridades aduaneras, que tuvieran su fundamento en el artículo 152 de la Ley Aduanera y que hubieran derivado de la toma de muestras de mercancías de difícil identificación.

Situación la anterior, que evidentemente colocó en una gran desventaja a las autoridades aduaneras, al condenar a todas las resoluciones determinantes de crédito que fueran impugnadas, a ser declaradas nulas siempre que tuvieran como origen un procedimiento de toma de muestras de mercancías de difícil identificación, efectuado al amparo del artículo 152 de la Ley Aduanera.

2.3. Circunstancias que dieron origen a la propuesta de reforma.

Como ya se indicó, el texto original del artículo 152 señalaba a grandes rasgos el procedimiento a seguir por parte de las autoridades aduaneras en aquellos casos en que procediera la determinación de contribuciones o cuotas compensatorias omitidas y no resultara aplicable el artículo 151 de la Ley; sin embargo, la redacción del artículo en comento resultaba deficiente ya que no permitía identificar a los gobernados la forma en que debían ofrecer y aportar sus pruebas con el propósito de desvirtuar las irregularidades detectadas, siendo que, por ejemplo, el artículo 153 que regula al PAMA, sí lo hacía. No obstante, esta situación fue subsanada por nuestros legisladores, mediante la reforma de 02 de febrero de 2006.

Lo que, por el contrario, no fue subsanado sino hasta la reforma del 27 de enero de 2012, esto es, habiendo pasado más de 15 años desde la publicación de la Ley, fue el procedimiento de toma de muestras de mercancías de difícil identificación.

Durante este periodo, quienes más resintieron la ausencia de un procedimiento expreso previsto en la Ley para realizar el análisis de muestras de mercancías de difícil identificación, fueron los importadores, al no “saber a qué atenerse” en el caso de que las autoridades aduaneras, derivado del reconocimiento aduanero, decidieran tomar muestras de las mercancías de difícil identificación que habían sido presentadas para su despacho, ya que además de no saber en qué momento volvería la autoridad aduanera para notificarle el inicio del procedimiento, el crédito que en su momento se les llegara a determinar, se habría elevado considerablemente por el mero transcurso del tiempo, imposibilitando además al gobernado para ofrecer las pruebas periciales que permitieran desvirtuar cualquier irregularidad, pues en muchos casos las mercancías eran percederas, las muestras habían caducado, ya no obraban en poder de la autoridad ni del agente aduanal, o se habían dañado.

Para abril de 2010, los diputados Francisco Saracho Navarro, Hugo Martínez González, Melchor Sánchez de la Fuente, Rubén Moreira Valdez, Miguel Riquelme Solís, Héctor Fernández Aguirre, Héctor Franco López, Noé Fernando Garza Flores y Tereso Medina Ramírez, integrantes del grupo parlamentario del Partido Revolucionario Institucional, sometieron a consideración del Pleno de la Cámara de Diputados, una iniciativa con proyecto de decreto, a través de la cual se adicionaba un artículo 152 Bis a la Ley Aduanera.

En su exposición de motivos, los diputados afirman que el comercio internacional resulta de gran importancia para el país, por lo que la legislación que lo rige debe incentivar la seguridad jurídica durante el despacho aduanero, para lo cual deben establecerse procedimientos claros y precisos, que además fomenten la agilidad en la entrada y/o salida de mercancías al/del territorio nacional.

Ante estas exigencias, los diputados reconocieron que, en el caso de mercancías de difícil identificación, el contenido del artículo 152 de la Ley Aduanera, no era claro ni preciso, lo que colocaba a los importadores en un estado de indefensión e incertidumbre jurídica, produciendo un menoscabo en su patrimonio, pues no existe precisión en cuanto a los tiempos en que la autoridad aduanera debe emitir el dictamen derivado de la toma de muestras o el diverso plazo en que debe levantarse el acta de irregularidades.

Inclusive, los diputados coincidieron con lo que en su momento sustentó la Suprema Corte de Justicia de la Nación, referente a que las autoridades aduaneras, a fin de subsanar la ausencia de los referidos plazos, de manera indebida ajustaban su actuar al plazo de cinco años previsto por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, lo que provocaba que el importador, por el mero transcurso del tiempo, ya no contara con las muestras de la mercancía, ya porque hubiera perdido sus propiedades o hubiera caducado, situaciones que le impedían ofrecer una prueba

pericial pertinente y efectiva, a fin de desvirtuar las irregularidades que le fueron notificadas¹¹⁵.

Ante ello, los legisladores propusieron adicionar un artículo 152 Bis a la Ley Aduanera, para quedar como sigue:

Iniciativa PRI	Consideraciones
<p>Artículo 152 Bis. <i>Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento, verificación de mercancías en transporte o visita domiciliaria, sea necesaria la toma de muestras de las mercancías a fin de identificar su composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas, y no proceda el embargo precautorio conforme lo establecido en el artículo 151 de esta ley, se realizará dicha toma de acuerdo con el procedimiento que al efecto prevé el reglamento, correspondiendo a la autoridad aduanera realizar el análisis y dictamen conducentes, en un plazo no mayor de un mes, a partir del levantamiento del acta de muestreo respectiva.</i></p>	<p>La iniciativa busca establecer plazos pertinentes para que las autoridades aduaneras efectúen el análisis de las muestras de las mercancías de difícil identificación y emitan el dictamen correspondiente, para lo cual fijan un plazo breve de un mes; sin embargo, y muy apegado a lo sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis 114/2008-SS, fijan un plazo de cuatro meses, contados a partir de que la autoridad aduanera recibe los resultados de laboratorio, para notificar al importador los hechos u omisiones detectados.</p> <p>Es importante hacer notar que la contradicción de tesis en que se apoyan, fue superada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la diversa contradicción de</p>

¹¹⁵ Cfr. Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2999 A-I, jueves 29 de abril de 2010. Disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/61/2010/abr/20100429-A-I.html#Ini20100429-5> [consultado: 28 de octubre de 2021].

<p><i>Cuando se proceda a la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y, en su caso, a la imposición de sanciones, conforme a lo dispuesto en el artículo 152 de esta ley, respecto a mercancías de difícil identificación, se notificarán al interesado, mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones que dieron lugar a la determinación y sanción consecuentes, dentro del plazo de cuatro meses siguientes al momento en que la autoridad aduanera reciba el dictamen referido en el párrafo que precede, y se continuará el procedimiento conforme a lo establecido en el precepto en mención.</i></p>	<p>tesis 56/2008-PL, aunado al hecho de que el grupo de diputados proponentes parece que establecen los plazos sin mayor análisis al respecto, dejando de lado que el plazo que se llegue a fijar en la Ley debe de ser un tiempo prudente con el que consigan los objetivos que se pretendan obtener con el referido procedimiento, es decir, los legisladores no expusieron porque el plazo de uno y cuatro meses respectivamente era una extensión temporal necesaria y suficiente que le permitiera a las autoridades aduaneras analizar las muestras de las mercancías de difícil identificación, emitir el dictamen correspondiente y notificar al importador los hechos u omisiones derivados del referido dictamen.</p>
--	---

Por otra parte, el diputado Jesús Ramírez Rangel, del grupo parlamentario del Partido Acción Nacional, presentó el 09 de diciembre de 2010, ante el pleno de la Cámara de Diputados, una iniciativa con proyecto de decreto por el que se reforma el artículo 152 de la Ley Aduanera, la cual guarda bastante similitud con la presentada siete meses antes por los diputados integrantes del grupo parlamentario del Partido Revolucionario Institucional.

Así, el diputado Jesús Ramírez propuso reformar el artículo 152 de la Ley Aduanera, para quedar como sigue:

Iniciativa PAN	Consideraciones
<p>Artículo 152. ...</p> <p><i>(Se adiciona párrafo segundo)</i></p> <p><i>En los casos previstos en el párrafo anterior cuando sea necesaria la toma de muestras de las mercancías a fin de identificar su composición cualitativa, uso, proceso de obtención o características físicas, se realizará dicha toma de acuerdo con el procedimiento que al efecto prevé el reglamento, correspondiendo a la autoridad aduanera realizar el análisis y dictamen conducentes.</i></p> <p><i>(Se adiciona párrafo tercero)</i></p> <p><i>Cuando se proceda a la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y, en su caso, a la imposición de sanciones, conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del presente artículo, respecto a mercancías de difícil identificación, se notificarán al interesado mediante escrito a acta circunstanciada, los hechos u omisiones advertidos,</i></p>	<p>La principal diferencia con la iniciativa propuesta por los diputados del PRI radica en que el diputado Jesús Ramírez establece un solo plazo de seis meses, dentro del cual la autoridad aduanera habrá de realizar el análisis y dictamen de laboratorio y notificar al importador los hechos u omisiones.</p> <p>Además, se desarrolla de mejor manera el procedimiento, pues señala de manera muy clara que, una vez notificado el escrito o acta de hechos u omisiones, las autoridades aduaneras concederán un plazo de diez días hábiles a los importadores para que ofrezcan las pruebas y formulen los alegatos que en derecho les convengan, con el propósito de desvirtuar las irregularidades presumidas.</p> <p>Sin embargo, en esta iniciativa también pareciera que el plazo de seis meses fue señalado sin mayor análisis al respecto.</p>

dentro del plazo de seis meses a partir del momento en que la autoridad aduanera levante el acta de muestreo correspondiente, y se continuará el procedimiento conforme a lo establecido en el presente artículo.

(Se reforma párrafo segundo, para quedar como cuarto párrafo)

Para el caso de mercancías que no sean de difícil identificación, la autoridad aduanera dará a conocer mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones.

(Se adiciona quinto párrafo)

Una vez levantada el acta que resulte conforme al tercero o cuarto párrafo del presente artículo, se deberá señalar en la misma que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del escrito o acta, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga.

Siguiendo el proceso legislativo, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados procedió a emitir su dictamen en relación con los proyectos presentados y señalados en el presente; inclinándose por la reforma al artículo 152 de la Ley, pero complementándolo con el proyecto propuesto por el grupo parlamentario del Partido Revolucionario Institucional.

Así, la Comisión al momento de decidirse por un plazo, ya fuera el de 6 meses en el proyecto de reforma al artículo 152 de la Ley Aduanera, o el diverso de 4 en el proyecto de adición de un artículo 152 Bis al mismo ordenamiento, dictaminó favorablemente el primer plazo, propuesto por el diputado Jesús Ramírez, al considerar que

la autoridad aduanera responsable de llevar a cabo el análisis de mercancías de difícil identificación recibe y atiende consultas de la totalidad de las aduanas del país, así como de otras autoridades y de particulares, por lo cual, estima que, atendiendo a la carga de trabajo y tiempos de respuesta, dicho plazo es suficiente para que las autoridades involucradas lleven a cabo el análisis correspondiente, emitan el dictamen en cuestión, elaboren y notifiquen al particular el acta de irregularidades¹¹⁶.

Así, durante la discusión del dictamen con proyecto de decreto que reforma el artículo 152 de la Ley Aduanera, misma que tuvo lugar en la Cámara de Diputados el 06 de abril de 2011, el diputado Ovidio Cortázar Ramos expuso que el contenido del decreto pretende precisar la forma en que actuarán las autoridades, cuando se encuentren frente a mercancías de difícil identificación, estableciéndose un plazo de 6 meses, a partir del levantamiento del acta de muestreo, para que se emitan los resultados del dictamen de laboratorio y se notifiquen al importador, plazo que

¹¹⁶ Gaceta Parlamentaria, año XIV, número 3236-IV, miércoles 6 de abril de 2011. Disponible en <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/61/2011/abr/20110406-IV.html#FedeErratas> [consultado: 25 de octubre de 2021].

estima, garantiza los derechos de los importadores, además de que se trata de un plazo “cierto y expedito”¹¹⁷.

Entre esas y otras razones más, que profundizan o reiteran lo ya señalado en las exposiciones de motivos dictaminadas, se procedió a votar favorablemente en lo general y particular, el proyecto de decreto que reforma el artículo 152 de la Ley Aduanera, quedando aprobado por unanimidad de 319 votos.

En este punto del proceso legislativo, es indudable que ya quedaron expresadas las razones que permiten considerar que el plazo de 6 meses propuesto es expedito y suficiente para lograr el cometido con él buscado, pues como se advierte de lo expuesto por la dictaminadora, se atendió a la carga de trabajo de la autoridad aduanera responsable de llevar a cabo el análisis de las mercancías de difícil identificación, ya que además de atender las solicitudes de las entonces 49 aduanas del país, también recibe solicitudes de otras autoridades y de particulares.

Al haberse aprobado el proyecto correspondiente, se remitió la minuta a la Cámara de Senadores para su dictamen, y en su caso, discusión y aprobación.

Teniendo en cuenta lo anterior, las Comisiones de Hacienda y Crédito Público, y de Estudios Legislativos, Primera, de la Cámara de Senadores procedieron a emitir su *Dictamen correspondiente a la minuta de proyecto de decreto que reforma el artículo 152 de la Ley Aduanera*, en el cual coinciden con el proyecto aprobado por la Cámara de Diputados, señalando que la reforma propuesta no solo traería beneficios de carácter económico a los importadores, al establecer un plazo breve en el que la autoridad aduanera deberá emitir su resolución determinante de crédito, sino que, además, se generaría certeza jurídica en la aplicación del procedimiento respectivo¹¹⁸.

¹¹⁷ Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, LXI Legislatura, año II, segundo periodo, 06 de abril de 2011, p. 131. Disponible en: <http://cronica.diputados.gob.mx/pdf/61/2011/abr/110406-2.pdf> [consultado: 25 de octubre de 2021].

¹¹⁸ Gaceta del Senado, LXI Legislatura, año III, primer periodo ordinario, 15 de diciembre de 2011. Disponible en: https://www.senado.gob.mx/64/gaceta_del_senado/documento/33578 [consultado: 25 de octubre de 2021].

Por lo anterior, sometieron a la consideración de la Asamblea de la Cámara de Senadores la aprobación del proyecto, la cual, en sesión de 15 de diciembre de 2011, aprobó en lo general y en lo particular el decreto que reforma el artículo 152 de la Ley Aduanera, por unanimidad de 80 votos, para posteriormente remitirse al Ejecutivo Federal y publicarse la reforma en el Diario Oficial de la Federación el 27 de enero de 2012.

Por todo lo anterior, las circunstancias que dieron origen a la reforma de 27 de enero de 2012, las podemos sintetizar como se señala a continuación:

- Lo resuelto en un primer momento por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis 114/2008-SS, en la que se reconoce que el simple transcurso del tiempo y la tardanza de las autoridades aduaneras para levantar el acta de irregularidades, aún cuando cuentan con los resultados de laboratorio, imposibilitan al importador para ofrecer y desahogar una prueba pericial en varios casos (aquellos en que las mercancía de difícil identificación son mercancías perecederas, caducan o simplemente pierden sus propiedades con el mero transcurso del tiempo), y en todos los casos, esa tardanza se traduce en un crédito fiscal elevado, debido a que las omisiones en el pago de impuestos deberán actualizarse y aplicárseles recargos desde la causación y no desde que se detectó la infracción respectiva.
- Lo resuelto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis 56-2008-PL, en la que declara inconstitucional el artículo 152 de la Ley Aduanera, ya que la omisión de establecer un plazo para que la autoridad aduanera examine las muestras de mercancías de difícil identificación y notifique los resultados al interesado, iniciando así el PACCO, resulta en una violación al derecho de seguridad jurídica.
- El reconocimiento de las situaciones anteriores por parte de los legisladores, que llevaron a establecer un plazo de seis meses, plazo que se consideró expedito y pertinente para cumplir con el doble propósito de generar certeza jurídica en el importador, así como permitirle a la autoridad aduanera realizar

el análisis de las mercancías de difícil identificación y emitir y notificar el acta de irregularidades. Es preciso señalar que este plazo se consideró adecuado según a las circunstancias imperantes en el año en que se propuso la reforma.

3. Procedimiento de toma de muestras vigente.

Con la reforma apuntada, el procedimiento de toma de muestras quedó regulado de una manera más precisa en los párrafos segundo a cuarto del referido artículo 152 de la Ley Aduanera, como se aprecia a continuación:

Actuación prevista en el artículo 152 de la Ley Aduanera	Consideraciones
Determinación de contribuciones omitidas, aprovechamientos y, en su caso, imposición de sanciones	En los casos en que con motivo del reconocimiento aduanero, de la verificación de mercancías en transporte, de la revisión de los documentos presentados durante el despacho o del ejercicio de las facultades de comprobación, en que proceda la determinación de contribuciones omitidas, aprovechamientos y, en su caso, la imposición de sanciones y no se actualice alguna de las causales de embargo precautorio contempladas en el artículo 151 de la Ley Aduanera, las autoridades aduaneras procederán a su determinación, siguiendo el procedimiento contemplado en el artículo 152 del mismo ordenamiento.

Mercancías de difícil identificación	Cuando se requiera la toma de muestras a fin de identificar la composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas de las mercancías, tal diligencia se seguirá conforme el procedimiento previsto en el reglamento de la Ley, para su análisis y dictamen conducentes.
Notificación de hechos u omisiones	Cuando se obtenga el dictamen correspondiente, la autoridad aduanera notificará al interesado, mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones advertidos, dentro del plazo de seis meses contados a partir del acta de toma de muestras correspondientes, y se continuará el procedimiento.
Casos en que no se requiera muestra de las mercancías para su identificación	La autoridad aduanera dará a conocer mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones.
Escrito de pruebas y alegatos	Los interesados contarán con un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del escrito o acta de

	hechos u omisiones para ofrecer por escrito las pruebas y alegatos que a su derecho convengan.
Ofrecimiento, desahogo y valoración de pruebas	Por disposición expresa de la Ley de la materia, el ofrecimiento, desahogo y valoración de pruebas se hará conforme a lo previsto en los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación.
Resolución determinante de crédito	Las autoridades aduaneras deberán de dictar resolución definitiva, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente.
Integración del expediente	El expediente se encuentra debidamente integrado cuando hayan vencido los plazos para la presentación de todos los escritos de pruebas y alegatos o, en su caso, la autoridad encargada de emitir la resolución haya llevado a cabo las diligencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes.
Caducidad	En caso de que no se emita la resolución definitiva en el término de cuatro meses, la autoridad aduanera deberá poner de inmediato a

	disposición del interesado la mercancía de su propiedad.
--	--

Con motivo del reconocimiento aduanero, de la verificación de mercancías en transporte, de la revisión de los documentos presentados durante el despacho o del ejercicio de las facultades de comprobación, en que proceda la determinación de contribuciones omitidas, aprovechamientos y, en su caso, la imposición de sanciones y no se actualice ninguna hipótesis que dé lugar al embargo precautorio de mercancías, las autoridades aduaneras procederán a su determinación de conformidad con el procedimiento establecido en dicho precepto.

Si la autoridad aduanera efectúa el reconocimiento aduanero, o algún otro acto de comprobación, respecto de mercancías de difícil identificación, se deberá realizar la toma de muestras conforme al procedimiento previsto en el Reglamento de la Ley Aduanera, para su análisis y dictamen conducentes.

Una vez obtenido el dictamen correspondiente, se notificarán al interesado mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones advertidos, dentro del plazo de seis meses contados a partir del acta de toma de muestras correspondientes, y se continuará el procedimiento conforme a lo establecido en el referido artículo. Y es a partir de la inclusión de este plazo que algunos autores consideran superado el tema de inconstitucionalidad del artículo 152 de la Ley Aduanera¹¹⁹, pues al establecerse un plazo dentro del cual las autoridades aduaneras realizan el análisis de las mercancías de difícil identificación, emiten su dictamen y notifican el acta de irregularidades al importador, en un primer momento, podría entenderse como que ya no hay cabida a la arbitrariedad en la actuación de la autoridad; no obstante, como se verá más adelante, el plazo de seis meses resulta excesivo, violentando con ello el derecho fundamental a la administración de justicia pronta y expedita, así como del diverso de seguridad jurídica, por cuanto hace a la violación del principio de inmediatez. En algunos casos, dependiendo el

¹¹⁹ Cfr. Cisneros García, Juan Rabindrana, *op. cit.*, pp. 323-324.

tipo de mercancías o las circunstancias específicas del asunto, el referido plazo también podría resultar violatorio del derecho al debido proceso, por cuanto hace al derecho a probar.

Por su parte, el Reglamento de la Ley, en sus artículos 74 y 75 contempla el procedimiento relativo a la toma de muestras de mercancías de difícil identificación. Veamos:

Reglamento de la Ley Aduanera	Consideraciones
<p>Artículo 74. <i>La Autoridad Aduanera durante el Reconocimiento Aduanero podrá ordenar y practicar la toma de muestras, inclusive de aquellas Mercancías que se encuentren inscritas en el registro a que se refiere el segundo párrafo del artículo 45 de la Ley, lo cual podrá llevarse a cabo con el apoyo de terceros especializados.</i></p>	<p>Este precepto viene a reiterar lo ya establecido en el artículo 152 de la Ley Aduanera y el diverso 45 del mismo ordenamiento, ya que ahí se prevé la facultad de las autoridades aduaneras de tomar muestras al momento del reconocimiento aduanero o durante el ejercicio de las facultades de comprobación.</p>
<p>Artículo 75. <i>Cuando con motivo del Reconocimiento Aduanero, verificación de Mercancías en transporte o visita domiciliaria, sea necesaria la toma de muestras de las Mercancías a fin de identificar su composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas, dicha toma se sujetará al siguiente procedimiento:</i></p> <p><i>I. Se tomarán por triplicado, salvo que esto no sea posible por la naturaleza o volumen presentado</i></p>	<p>Este precepto señala el procedimiento al que deberán sujetarse las autoridades aduaneras en aquellos casos en que se efectúe la toma de muestras de mercancías de difícil identificación.</p> <p>Así, se tiene que por regla general, se tomará por triplicado muestra de las mercancías, enviándose una a la autoridad aduanera que realizará el análisis, otro tanto quedará bajo custodia de la autoridad aduanera que</p>

<p><i>de las Mercancías. Un ejemplar se enviará a la Autoridad Aduanera competente para su análisis, otro quedará bajo custodia de la Autoridad Aduanera que haya tomado la muestra y el tercer ejemplar será entregado al importador, exportador, representante legal o sus auxiliares, agente aduanal, mandatario, dependiente o empleado autorizado; estos dos últimos ejemplares deberán ser conservados hasta que se determine lo procedente por la Autoridad Aduanera;</i></p> <p>II. <i>Todos los ejemplares de las muestras deben ser idénticos, y si existieran variedades de la misma Mercancía, se tomarán muestras de cada una de ellas;</i></p> <p>III. <i>La Autoridad Aduanera asignará el número de registro que corresponda a las muestras;</i></p> <p>IV. <i>Cada uno de los recipientes que contengan las muestras tomadas deberán tener los datos relativos a la Mercancía y operación de que se trate. En todo</i></p>	<p>haya tomado la muestra y el otro ejemplar se entregará al interesado, debiendo conservarse estas dos últimas muestras hasta que se determine lo procedente por la autoridad aduanera.</p> <p>Además, se dispone que la autoridad aduanera deberá asignar el número de registro que corresponda a las muestras; y asentar en los recipientes que las contengan, los datos relativos a la Mercancía y operación de que se trate, debiéndose levantar el acta de muestreo correspondiente.</p>
--	--

<p><i>caso, deberán contener los siguientes datos: número de muestra asignado, nombre de la Mercancía, número de Pedimento o Aviso Consolidado y la fracción arancelaria declarada. Dichos recipientes deben resguardarse en sobres, bolsas o algún otro recipiente debidamente acondicionado y sellado, debiendo registrarse además de los datos antes mencionados, los nombres y firmas de quienes hubiesen intervenido en el Reconocimiento Aduanero, y</i></p> <p>V. Se levantará acta de muestreo.</p> <p><i>Las muestras o sus restos que no se recojan después de haber sido resueltos los asuntos que requirieron el muestreo, causarán abandono en el término previsto por el inciso c) de la fracción II del artículo 29 de la Ley.</i></p>	
--	--

De lo observado en los artículos transcritos del Reglamento, se tiene que, tratándose de mercancías de difícil identificación, que requiera la toma de muestras a fin de identificar su composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas, será necesario tomar las muestras por triplicado, debiendo ser idénticas las muestras entre sí, enviándose un ejemplar al Laboratorio Central de Aduanas o a uno de los tres Laboratorios Regionales con que contaba la Administración General de Aduanas del Servicio de Administración Tributaria, ahora

de la Agencia Nacional de Aduanas de México, para su análisis y dictamen conducentes, mientras que otra muestra quedará en poder de la autoridad aduanera que esté efectuando la revisión de mercancías y una más en poder del interesado o su agente aduanal, debiéndose conservar estas dos últimas muestras hasta que la autoridad aduanera emita su resolución.

Además, la autoridad aduanera asignará el número de registro que corresponda a las muestras y cada uno de los recipientes que contengan las muestras tomadas deberán tener los datos relativos a la Mercancía y operación de que se trate, debiendo resguardarse en sobres, bolsas o algún otro recipiente debidamente acondicionado y sellado, levantándose para tal efecto el acta de muestreo correspondiente.

Si bien, algunos autores consideran que estas disposiciones dan mayor claridad al procedimiento que seguirán las autoridades cuando en el reconocimiento aduanero, verificación de mercancías en transporte o visita domiciliaria, sea necesaria la toma de muestras de las mercancías¹²⁰, no menos cierto es que no se regula de principio a fin la actuación de la autoridad aduanera durante dicho procedimiento, situación que puede dar lugar a arbitrariedades, además de que el procedimiento de toma de muestras en su conjunto resulta violatorio del principio de inmediatez en perjuicio de los importadores, con lo cual se causa un mayor perjuicio al gobernado, toda vez que, en caso de existir irregularidades, podrían derivar en la determinación de un crédito fiscal, en el que las contribuciones omitidas tendrán que actualizarse hasta la fecha en que se determine la omisión y sea pagada, aunado a que se generarán recargos hasta el mes en que se paguen las cantidades determinadas, situaciones que evidentemente se agravan por el mero transcurso del tiempo, entre otros perjuicios que se analizarán en líneas más adelante.

¹²⁰ Cfr. Álvarez Villagómez, Juan. *op. cit.*, s.p.

4. Aplicación del principio de inmediatez en el procedimiento administrativo previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera.

El principio de inmediatez, en diversos supuestos establecido por criterio jurisprudencial, cobra aplicación dentro del procedimiento regulado en el artículo 152 de la Ley Aduanera, aunque su aplicación se limita, en el caso de que existieren irregularidades, a un par de actuaciones de la autoridad aduanera, dependiendo del tipo de mercancías que se hubieran presentado a despacho aduanero.

En ese sentido, no se profundizará más en el caso previsto por el artículo 43 de la Ley de la materia, referente a los casos en que las autoridades aduaneras entregarán de inmediato las mercancías cuando no se detecten irregularidades en el reconocimiento aduanero o dichas irregularidades no den lugar al embargo precautorio de las mercancías, o el resultado del mecanismo de selección automatizado determine que no debe practicarse el reconocimiento aduanero. Tampoco se analizará el caso del levantamiento del escrito o acta de hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones, en aquellos casos en que no se requiera la toma de muestras para la identificación de las mercancías.

4.1. Levantamiento del acta de muestreo de mercancías de difícil identificación.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 36/2007-SS, consideró que la Ley de la materia contempló la posibilidad de que se presentaran a despacho aduanero, mercancías que requirieran de análisis de laboratorio para identificar su naturaleza y, con ello, permitir que la autoridad aduanera se cerciorara de la veracidad de lo declarado, para lo cual, tanto la Ley como su Reglamento, establecen que en tal supuesto debe levantarse el acta de muestreo de mercancías de difícil identificación.

Así, la Segunda Sala resolvió que, al no advertirse en ese momento irregularidades que conlleven al embargo precautorio de las mercancías, “por

mayoría de razón”, que se desprende de la interpretación del artículo 43 del ordenamiento analizado, las autoridades aduaneras deben acatar el principio de inmediatez, para lo cual, la referida acta de toma de muestras debe levantarse en el momento en que se presente la mercancía para el reconocimiento aduanero y ante quien la presente, liberando la mercancía.

Adicional a ello, reiteró que el acta de muestreo y el acta de irregularidades son totalmente distintas, por lo que, en tratándose de mercancías de difícil identificación detectadas con motivo del reconocimiento aduanero, la autoridad aduanera tiene la obligación de levantar el acta de muestreo sin demora, atendiendo al principio de inmediatez; mientras que el oficio o acta de irregularidades tendrá verificativo hasta que se hayan realizado los análisis correspondientes por la autoridad competente.

Respecto a este punto, se puede coincidir en que la diligencia de toma de muestras es el primer momento en que la autoridad aduanera debe observar el principio de inmediatez, para lo cual, es necesario que levante el acta respectiva, sin demora, en cuanto efectúa el reconocimiento aduanero y se percata de que las mercancías que fueron presentadas para despacho aduanero se tratan de mercancías de difícil identificación.

4.2. Notificación del resultado del análisis mediante escrito o acta circunstanciada de hechos u omisiones.

Durante algún tiempo, previo a la reforma de 27 de enero de 2012, e inclusive, previo a los criterios jurisprudenciales establecidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en Salas o en Pleno, algunos Tribunales llegaron a considerar que el principio de inmediatez debía aplicar en la notificación del resultado del análisis de laboratorio, mediante escrito o acta circunstanciada de hechos u omisiones, sosteniendo que, en cuanto la autoridad aduanera recibía los resultados de laboratorio, en ese mismo momento se encontraba en posibilidades de levantar el escrito o acta circunstanciada de hechos u omisiones.

Con ligeras variaciones en si debía levantarse de manera inmediata, o debía concederse un plazo de cinco días para que la autoridad aduanera pudiera corroborar si la fracción arancelaria sugerida con motivo de los análisis de laboratorio era la correcta, se imponía la obligación a cargo de las autoridades aduaneras de actuar sin demora, con el propósito de no dejar en estado de inseguridad jurídica a los importadores, además de evitarles un mayor perjuicio económico que se incrementaba mientras más tiempo tomara la autoridad aduanera en levantar el escrito o acta circunstanciada de hechos u omisiones.

A pesar de ello, pudimos observar cómo fue cambiándose el criterio, pues la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su tesis de jurisprudencia 2a./J. 179/2008, establecida al resolver la contradicción de tesis 114/2008-SS, consideró que las autoridades aduaneras sí debían acatar el principio de inmediatez, pues debían levantar el acta de irregularidades tan pronto recibieran los resultados de los análisis de laboratorio practicados a las muestras de las mercancías, empero, al analizar qué debía entenderse por “tan pronto”, precisó que se trata de un plazo de cuatro meses, tiempo razonable para levantar el acta de irregularidades y notificarla, permitiéndole a las autoridades aduaneras enviar las muestras al laboratorio que tendrá que analizarlas, revisar si lo declarado en el pedimento de importación coincide con lo que arrojaron los resultados de los análisis practicados a las muestras y, en su caso, solicitar una ampliación del dictamen para contar con información suficiente que le permita detectar la existencia o no de irregularidades.

Finalmente, con la reforma del 27 de enero de 2012, se deja de hablar del principio de inmediatez en esta etapa del procedimiento de incidencias simple, pues el legislador estableció un plazo de seis meses, con el cual se pretendió eliminar la actuación arbitraria de las autoridades aduaneras, concediendo un plazo que se estimó prudente, para que se analizaran las muestras de las mercancías, se emita el dictamen correspondiente, y se notifiquen al importador, mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones advertidos.

A nuestra consideración, el plazo de seis meses, previsto en el tercer párrafo del artículo 152 de la Ley Aduanera, en apariencia impide que las autoridades aduaneras actúen de manera arbitraria, fijando un plazo para que las autoridades aduaneras tomen las muestras de mercancías, las analicen, emitan el dictamen correspondiente y levanten y notifiquen el acta de irregularidades; no obstante, dicho plazo rompe por completo con el principio de inmediatez, pues ahora las autoridades aduaneras pueden tener conocimiento de irregularidades que lleven a una determinación de contribuciones omitidas, aprovechamientos y, en su caso, la imposición de sanciones en un mes por ejemplo y, sin embargo, podrían esperar, dentro del plazo de seis meses, el momento que mejor les convenga para levantar y notificar el escrito o acta circunstanciada de hechos u omisiones.

Del mismo modo, no se considera que el plazo de seis meses cumpla con los parámetros fijados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación para ser considerado un plazo prudente, es decir, el plazo no es un tiempo prudente que tenga como referente la extensión necesaria y suficiente para la consecución de los objetivos que se pretenden satisfacer con el procedimiento de toma de muestras, pues como se precisó, en la exposición de motivos el legislador nunca razonó cómo es que el plazo propuesto era prudente, ya que se limitó a señalar que, atendiendo a la carga de trabajo y tiempos de respuesta de la autoridad aduanera responsable de llevar a cabo el análisis de mercancías de difícil identificación, dicho plazo es suficiente para que las autoridades involucradas lleven a cabo el análisis correspondiente, emitan el dictamen en cuestión, elaboren y notifiquen al particular el acta de irregularidades.

No obstante, con dicha exposición, el legislador solo atendió (y de manera parcial), una parte del procedimiento, consistente en la toma de muestras y la práctica de los análisis de laboratorio, sin precisar los tiempos que se manejan en el Laboratorio Central de Aduanas para la atención de las solicitudes, ni la forma en que se hacen del conocimiento de la Aduana los resultados obtenidos, a fin de que esa unidad administrativa proceda a emitir el dictamen, levantar y notificar el acta de irregularidades, máxime que en aquellos casos donde no es necesaria la toma

de muestras, las autoridades aduaneras sí están obligadas a levantar de inmediato el escrito o acta circunstanciada de hechos u omisiones, en presencia del interesado, porque conocen las irregularidades en ese mismo momento.

Por lo anterior, se puede concluir que el principio de inmediatez no aplica en esta etapa del procedimiento de incidencias simple, por supuestamente haberse introducido un plazo de seis meses con el que se elimina el actuar arbitrario de la autoridad aduanera. A pesar de ello, en el siguiente capítulo se demostrará que el referido principio sí debe regir en estos casos, con el propósito de evitar un mayor detrimento en el patrimonio del importador, y permitirle ofrecer y desahogar una prueba pericial idónea con la que pueda desvirtuar las irregularidades detectadas.

4.3. Notificación de la resolución determinante del crédito fiscal.

En esta fase del procedimiento analizado, no encontramos referencias al principio de inmediatez, y con justa razón, pues para este momento, atendiendo a los plazos máximos previstos por el artículo 152 de la Ley Aduanera, habrán transcurrido más de diez meses desde la diligencia de toma de muestras:

- Seis meses para la notificación del escrito o acta circunstanciada de hechos u omisiones advertidos, contados a partir del acta de toma de muestras.
- Diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del escrito o acta, para que el importador ofrezca las pruebas y formule los alegatos que a su derecho convengan. De conformidad con el Código Fiscal de la Federación, las notificaciones surten efectos al día hábil siguiente a aquel en que fueron practicadas.
- Cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente, para que las autoridades aduaneras emitan su resolución.

Además, hay que considerar que existen diversos motivos por los que puede aumentar el plazo que media entre la diligencia de toma de muestras y la notificación

de la resolución determinante, como lo sería el desahogo de alguna prueba ofrecida por el importador, o simplemente los días inhábiles y periodos de vacaciones de las autoridades aduaneras, pues como pudimos observar, los plazos señalados en días, se refieren a días hábiles, además de que, según lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, si el último día del plazo (ya sea plazo señalado en días o meses) las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trata de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil.

4.4. Actualizaciones y recargos.

Si bien, las actualizaciones y recargos no se tratan de una etapa del procedimiento analizado, más bien, son conceptos que en muchas ocasiones integran el crédito fiscal, lo cierto es que la (in)observancia del principio de inmediatez a lo largo del PACCO, hará que la determinación de éstos sea en mayor o menor medida, atendiendo al tiempo que transcurra desde la fecha en que se realizó la importación y hasta la fecha en que la autoridad aduanera emita la resolución con que culmine el procedimiento.

En su resolución determinante, las autoridades aduaneras, en el caso de que verifiquen la omisión, ya sea total o parcial, en el pago de las contribuciones que se generaron con motivo de la operación de comercio exterior revisada, procederán a determinar el crédito fiscal correspondiente, debidamente actualizado y con recargos, con independencia de las multas y demás sanciones que se lleguen a imponer.

De conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, el monto de las contribuciones y aprovechamientos se actualiza por el mero transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar, el cual se obtiene de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el referido Índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo.

Así, tenemos en la actualización un método a través del cual, se realiza un “ajuste de valores, restituyendo el poder adquisitivo perdido por el solo transcurso del tiempo”¹²¹.

Por su parte, el artículo 21 del mismo ordenamiento dispone que, cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, debiendo de pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno, los cuales se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate.

Además, se establece que la tasa de recargos por mora será la que resulte de incrementar en 50% la establecida en la Ley de Ingresos de la Federación. Así, de conformidad con la Ley a que se nos remite, la tasa mensual de recargos sobre saldos insolutos es del 0.98 por ciento, por lo que, aumentando el 50% que establece el Código Fiscal de la Federación, resulta en una tasa del 1.47 por ciento mensual.

En estos elementos, podemos ver precisamente la forma en que se incrementará el crédito fiscal a cargo de los importadores con el mero transcurso del tiempo, pues la tendencia del Índice Nacional de Precios al Consumidor refleja un aumento mes con mes, mientras que, la tasa de recargos, que de por sí ya es un 50% más alta a la prevista en el artículo 8 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2022, se va sumando mes con mes, desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta el mes en que se notifique la resolución determinante del crédito, al menos, pues no necesariamente el importador pagará en este

¹²¹ Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 102.

momento, atendiendo a los medios de defensa de los que dispone para controvertir la resolución de la autoridad aduanera.

En este punto conviene precisar que el artículo 133-A del Código Fiscal de la Federación, si bien se refiere al cumplimiento de resoluciones dictadas en recursos de revocación, es muy claro en precisar que el nuevo acto administrativo no puede perjudicar más al actor que la resolución impugnada, especificando que, para los efectos de ese precepto, no se entiende que el perjuicio se incrementa cuando se trate de recursos en contra de resoluciones que determinen obligaciones de pago que se aumenten con actualización por el simple transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país o con alguna tasa de interés o recargos.

Es decir, el legislador, en cierto modo, reconoce que el aumento de las obligaciones de pago, por el mero transcurso del tiempo, sí se trata de un perjuicio en contra de los gobernados, sin embargo, solo en aquellos casos que se traten de cumplimientos a resoluciones dictadas en recursos de revocación, las actualizaciones y recargos no se considerarán como un perjuicio al recurrente.

Así, es evidente que al transcurrir al menos diez meses desde que se levanta el acta de muestra correspondiente y hasta que se notifica la resolución determinante de crédito, el factor de actualización a que se refiere el artículo 17-A será mayor que un factor de actualización calculado a menos meses; además, la tasa de recargos será del 14.70%, es decir, con este plazo estimado de diez meses, casi el 15 por ciento de las contribuciones omitidas que se lleguen a determinar con motivo de una inexacta clasificación arancelaria, corresponderá solamente a los recargos, por lo que si se tiene una omisión de \$100,000.00 por señalar un ejemplo, aparte de la actualización, multas y demás sanciones que procedan en términos de la Ley Aduanera, se determinarán casi \$15,000.00 por concepto de recargos.

5. Análisis del procedimiento iniciado por la Aduana de Ciudad Reynosa dentro del expediente número D-053/2018¹²².

- **El 31 de julio de 2018**, “X”¹²³, por conducto de su Agente Aduanal, sometió al mecanismo de selección automatizado de la Aduana de Ciudad Reynosa, el pedimento de importación definitiva número X¹²⁴, amparando en su secuencia número 01 la mercancía consistente en “X”¹²⁵, declarada en la fracción arancelaria X¹²⁶; operación a la que le correspondió reconocimiento aduanero.
- **Con fecha 31 de julio de 2018**, dado que se trataba de mercancía de difícil identificación, se procedió a la toma de muestras, levantando para tal efecto el acta número X¹²⁷, la cual fue enviada, **el 01 de agosto de 2018**, para su análisis a la Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas.
- **El 30 de agosto de 2018**, la Administración de Apoyo Jurídico de Aduanas “8” emitió el Dictamen de Análisis número X¹²⁸, en el que, derivado de las

¹²² Los diversos documentos que forman parte del expediente D-053/2018, que obra en poder de la Aduana de Ciudad Reynosa, contienen partes o secciones reservadas y/o confidenciales, no obstante, los interesados podrán solicitar la versión pública del mismo, de conformidad con el artículo 3, fracción XXI, en relación con el diverso 111, ambos de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

¹²³ Se suprimen las partes o secciones reservadas o confidenciales, de conformidad con el artículo 3, fracción XXI, en relación con el diverso 111, ambos de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

¹²⁴ Se suprimen las partes o secciones reservadas o confidenciales, de conformidad con el artículo 3, fracción XXI, en relación con el diverso 111, ambos de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

¹²⁵ Se suprimen las partes o secciones reservadas o confidenciales, de conformidad con el artículo 3, fracción XXI, en relación con el diverso 111, ambos de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

¹²⁶ Se suprimen las partes o secciones reservadas o confidenciales, de conformidad con el artículo 3, fracción XXI, en relación con el diverso 111, ambos de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

¹²⁷ Se suprimen las partes o secciones reservadas o confidenciales, de conformidad con el artículo 3, fracción XXI, en relación con el diverso 111, ambos de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

¹²⁸ Se suprimen las partes o secciones reservadas o confidenciales, de conformidad con el artículo 3, fracción XXI, en relación con el diverso 111, ambos de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

pruebas químicas realizadas a la muestra de la mercancía analizada, sugiere cambio de fracción arancelaria, señalando para su aplicación la fracción X¹²⁹.

- Como resultado de lo anterior, **el 06 de septiembre de 2018**, la Aduana de Ciudad Reynosa, por conducto de un verificador adscrito a esa autoridad, emitió dictamen técnico arancelario en relación con el resultado del análisis practicado a la referida muestra.

En dicho dictamen, determina que existe una omisión de contribuciones como se muestra a continuación:

Conceptos	Declaró Fracción: X ¹³⁰		Debió declarar Fracción: X ¹³¹		Diferencia de Contribuciones
	Tasa	Valor en aduana \$4,941,863.00 pesos m.n.	Tasa	Valor en aduana \$4,941,863.00 pesos m.n.	
Tipo de cambio: \$18.5515 valor mercancía en dólares: \$248,874.84					
I.G.I.	Exento (TL)	\$0.00	15%	\$737,229.45	\$737,229.45
D.T.A.	Exento (TL)	\$0.00	.008	\$39,318.90	\$39,318.90
I.V.A.	0%	\$0.00	16%	\$910,625.81	\$910,625.81
Total		\$0.00		\$1,687,174.16	\$1,687,174.16

¹²⁹ Se suprimen las partes o secciones reservadas o confidenciales, de conformidad con el artículo 3, fracción XXI, en relación con el diverso 111, ambos de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

¹³⁰ Se suprimen las partes o secciones reservadas o confidenciales, de conformidad con el artículo 3, fracción XXI, en relación con el diverso 111, ambos de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

¹³¹ Se suprimen las partes o secciones reservadas o confidenciales, de conformidad con el artículo 3, fracción XXI, en relación con el diverso 111, ambos de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

Del mismo modo, señala que, con la fracción arancelaria determinada, la mercancía se encuentra sujeta al cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, como en la especie lo son, la autorización sanitaria previa de importación emitida por la Comisión Federal Para la Protección Contra Riesgos Sanitarios (COFEPRIS); el certificado zoosanitario del Servicio Nacional de Sanidad, Inocuidad y Calidad Agroalimentaria (SENASICA); así como el cumplimiento de la Norma Oficial Mexicana NOM-051-SCFI/SSA1-2010 “Especificaciones generales de etiquetado para alimentos y bebidas no alcohólicas preenvasados- Información comercial y sanitaria”.

- Partiendo del dictamen técnico arancelario, la Aduana de Ciudad Reynosa, **el 06 de noviembre de 2018**, emitió el escrito de hechos u omisiones, con las irregularidades advertidas, el cual fue notificado **el 21 de noviembre de 2018** en el domicilio del importador, en la Ciudad de México.
- Así, la notificación del acta surtió efectos **el 22 de noviembre de 2018**, por lo que el plazo de diez días hábiles con que contaba el importador para ofrecer pruebas y formular alegatos, transcurrió **del 23 de noviembre de 2018 al 06 de diciembre de 2018**.
- En caso de que el importador no hubiere ofrecido pruebas que ameritaran ulterior desahogo, el expediente administrativo quedó debidamente integrado el mismo 06 de diciembre de 2018, por lo que el plazo de cuatro meses con que contaba la autoridad aduanera para emitir su resolución transcurrió del 07 de diciembre de 2018 al 08 de abril de 2019 (el 07 de abril de 2019 fue domingo, por lo que de conformidad con el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación, se recorre al siguiente día hábil).
- **El 24 de enero de 2019**, la Aduana de Ciudad Reynosa emitió su resolución determinante de la situación fiscal en materia de comercio exterior de “X”¹³²,

¹³² Se suprimen las partes o secciones reservadas o confidenciales, de conformidad con el artículo 3, fracción XXI, en relación con el diverso 111, ambos de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

la cual fue notificada al importador **el 13 de marzo de 2019**, aún dentro del plazo de cuatro meses con que contaba para ello la autoridad aduanera.

En esa resolución, la Aduana de Ciudad Reynosa determinó un crédito fiscal conforme a lo siguiente:

Liquidación					
Conceptos	Declaró Fracción χ^{133}	Valor en aduana \$4,941,863.00 m.n.	Debió declarar Fracción χ^{134}	Valor en aduana \$4,941,863.00 m.n.	Diferencia de Contribuciones
Tipo de cambio: \$18.5515 valor mercancía en dólares: \$248,874.84	Tasa		Tasa		
I.G.I.	Exento (TL)	\$0.00	15%	\$737,229.45	\$737,229.45
D.T.A.	Exento (TL)	\$0.00	.008	\$39,318.90	\$39,318.90
I.V.A.	0%	\$0.00	16%	\$910,625.81	\$910,625.81
Total		\$0.00		\$1,687,174.16	\$1,687,174.16

Al proceder a efectuar la actualización de las contribuciones omitidas conforme al procedimiento previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, la autoridad aduanera empleó el Índice Nacional de Precios al

¹³³ Se suprimen las partes o secciones reservadas o confidenciales, de conformidad con el artículo 3, fracción XXI, en relación con el diverso 111, ambos de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

¹³⁴ Se suprimen las partes o secciones reservadas o confidenciales, de conformidad con el artículo 3, fracción XXI, en relación con el diverso 111, ambos de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

Consumidor para el mes de diciembre de 2018 (el Índice del mes anterior al más reciente del periodo), para dividirlo entre el citado Índice, pero del mes de junio de 2018 (el Índice correspondiente al mes anterior al más antiguo del periodo). Ello se explica, porque el periodo de actualización va de julio de 2018 a enero de 2019, meses en que se efectuó la importación, es decir, mes en que debió hacerse el pago y el mes en que se emitió la determinante respectivamente. Así, el factor de actualización es el siguiente:

I.N.P.C. (103.020) (Publicado para el mes de diciembre de 2018)	=1.0366
I.N.P.C. (99.3764) (Publicado para el mes de junio de 2018)	

Por lo que, al aplicar el referido factor a las contribuciones omitidas, la autoridad aduanera obtuvo los siguientes montos actualizados:

Concepto de Omisión	Monto	Índice de Actualización		Monto Actualizado
		x		
Impuesto General de Importación	\$737,229.45	x	1.0366	\$764,212.00
Derecho de Trámite Aduanero	\$39,318.90	x	1.0366	\$40,758.00
Impuesto al Valor Agregado	\$910,625.81	x	1.0366	\$943,955.00
Total de Contribuciones (Actualizado)	\$1,687,174.16			\$1,748,925.00

Siguiendo con la determinación del crédito fiscal, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 21 del Código Tributario, la autoridad aduanera procedió a la aplicación de recargos, desde el mes de julio de 2018 a enero de 2019. Ello se explica, toda vez que el mes en que debió hacerse el pago fue precisamente en julio de 2018, mientras que el mes en que se emitió la determinante fue en enero de 2019.

Así, la tasa global de recargos se calculó sumando las tasas respectivas por cada mes transcurrido en el periodo precisado:

Recargo a partir del mes	Tasa
Julio de 2018	1.47%
Agosto de 2018	1.47%
Septiembre de 2018	1.47%
Octubre de 2018	1.47%
Noviembre de 2018	1.47%
Diciembre de 2018	1.47%
Enero de 2019	1.47%
Total	10.29%

Por lo que, al aplicar la referida tasa de recargos a las contribuciones omitidas actualizadas, se obtiene el total de recargos:

Recargos		
Monto de Impuestos Omitidos Actualizados.	Tasa global de recargos correspondiente al periodo transcurrido.	Total de recargos.
\$1,748,925.00	10.29%	\$179,964.00

Finalmente procedió a imponer la sanción prevista en el artículo 178, fracción IV de la Ley Aduanera, correspondiente a una multa del 70% del valor en aduana de la mercancía, ya que derivado del cambio de fracción arancelaria determinado por la autoridad aduanera, la mercancía importada por "X"¹³⁵ incumplía con

¹³⁵ Se suprimen las partes o secciones reservadas o confidenciales, de conformidad con el artículo 3, fracción XXI, en relación con el diverso 111, ambos de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

regulaciones y restricciones no arancelarias, que en el caso en específico se trataba de la Autorización Sanitaria Previa de Importación de la COFEPRIS:

Valor en aduana	Porcentaje aplicado	Importe de la multa
\$4,914,863.00	x70%	\$3,440,404.00

Es de señalarse que en el caso analizado se determinaron otras multas, como aquella por omisión en el pago del Impuesto General de Importación o la diversa por la omisión en el pago del Impuesto al Valor Agregado; sin embargo, y en aplicación del beneficio previsto por el artículo 75, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente¹³⁶ al momento de la emisión de la resolución, la autoridad procedió a aplicar la de mayor cuantía.

Finalmente, y al actualizarse el supuesto señalado en el artículo 183-A, fracción IV de la Ley Aduanera, que establece que las mercancías pasarán a ser propiedad del Fisco Federal, sin perjuicio de las demás sanciones aplicables, cuando no se compruebe el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias o cuotas compensatorias correspondientes, y en virtud de que la mercancía no se encontraba físicamente al momento en que se determinó la infracción, la Aduana de Ciudad Reynosa estimó que existía imposibilidad material de que las mercancías pasaran a propiedad del Fisco Federal, por lo cual procedió

¹³⁶ **Artículo 75.-** Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

I. – IV. ...

V. Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.

VI. ...

al cobro del valor comercial de la mercancía importada, ascendiendo dicho monto a \$4,914,863.00.

El resumen de la liquidación se muestra a continuación:

Concepto	Cantidad
Omisión al Impuesto General de Importación (Monto Actualizado)	\$764,212.00
Omisión del Derecho de Trámite Aduanero (Monto Actualizado)	\$40,758.00
Omisión del Impuesto al Valor Agregado (Monto Actualizado)	\$943,955.00
Multa correspondiente 178, fracción IV, de la Ley Aduanera en vigor, de conformidad con lo establecido por el artículo 75, fracción V, del Código Fiscal de la Federación en vigor.	\$3,440,404.00
Recargos.	\$179,964.00
Imposibilidad material.	\$4,914,863.00
Total:	\$10,284,156.00

Si bien es cierto, los conceptos de actualizaciones y recargos no parecen muy elevados al momento en que se emitió la determinante, lo cierto es que en esa misma resolución, la Aduana de Ciudad Reynosa establece las condiciones de pago, informando que la omisión de contribuciones y el monto de las multas determinadas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe; asimismo, los recargos deberán ser calculados sobre las contribuciones omitidas actualizadas, por lo que resulta conveniente recordar que la resolución determinante fue notificada al importador hasta **el 13 de marzo de 2019**, por lo que el factor de actualización de las contribuciones omitidas varía, además de que los recargos ya deben comprender las tasas correspondientes a los meses de febrero y marzo, ambos de 2021.

A partir de lo anterior, el factor de actualización aplicable, para el momento en que el importador conoce el crédito fiscal determinado a su cargo, es el siguiente:

I.N.P.C. (103.079) (Publicado para el mes de febrero de 2019)	=1.0372
I.N.P.C. (99.3764) (Publicado para el mes de junio de 2018)	

Por lo que, al aplicar el referido factor a las contribuciones omitidas, se tienen los siguientes montos actualizados.

Concepto de Omisión	Monto	Índice de Actualización		Monto Actualizado
Impuesto General de Importación	\$737,229.45	x	1.0372	\$764,654.00
Derecho de Trámite Aduanero	\$39,318.90	x	1.0372	\$40,782.00
Impuesto al Valor Agregado	\$910,625.81	x	1.0372	\$944,501.00
Total de Contribuciones (Actualizado)	\$1,687,174.16			\$1,749,937.00

Mientras que la tasa global de recargos será la siguiente:

Recargo a partir del mes	Tasa
Julio de 2018	1.47%
Agosto de 2018	1.47%
Septiembre de 2018	1.47%
Octubre de 2018	1.47%
Noviembre de 2018	1.47%
Diciembre de 2018	1.47%
Enero de 2019	1.47%

Febrero de 2019	1.47%
Marzo de 2019	1.47%
Total	13.23%

Por lo que, al aplicar la referida tasa de recargos a las contribuciones omitidas actualizadas, se obtiene el total de recargos:

Recargos		
Monto de Impuestos Omitidos Actualizados.	Tasa global de recargos correspondiente al periodo transcurrido.	Total de recargos.
\$1,749,937.00	13.23%	\$231,517.00

Para la liquidación finalmente quedar como se muestra a continuación:

Concepto	Cantidad
Omisión al Impuesto General de Importación (Monto Actualizado)	\$764,654.00
Omisión del Derecho de Trámite Aduanero (Monto Actualizado)	\$40,782.00
Omisión del Impuesto al Valor Agregado (Monto Actualizado)	\$944,501.00
Multa correspondiente 178, fracción IV, de la Ley Aduanera en vigor, de conformidad con lo establecido por el artículo 75, fracción V, del Código Fiscal de la Federación en vigor.	\$3,440,404.00
Recargos.	\$231,517.00
Imposibilidad material.	\$4,914,863.00

Total:	\$10,336,721.00
--------	-----------------

Así, esos dos meses que transcurrieron entre que se emitió la resolución y se notificó al importador, generan un aumento en una cantidad mayor a \$50,000.00. Veamos:

Crédito fiscal a la fecha de la emisión de la determinante	Crédito fiscal a la fecha de la notificación de la resolución al importador	Aumento del crédito fiscal por el transcurso del tiempo.
\$10,284,156.00	\$10,336,721.00	\$52,565.00

La resolución determinante de crédito analizada, emitida por la Aduana de Ciudad Reynosa deriva del reconocimiento aduanero de mercancía que, por su composición en polvos, resultaba de difícil identificación, por lo que procedió a iniciar el procedimiento previsto por el artículo 152 de la Ley Aduanera, tomando las muestras respectivas.

Así las cosas, podemos observar cómo la autoridad va dilatando todo el procedimiento, aunque en apego al plazo de seis meses previsto por el tercer párrafo del artículo 152 de la Ley Aduanera, situaciones que violan el principio de inmediatez, provocando por la sola demora, un aumento en el crédito fiscal que se llegue a determinar al importador; además de la imposibilidad de que el afectado pueda presentar una prueba pericial pertinente e idónea a fin de acreditar la veracidad y exactitud de lo declarado en su pedimento.

En un primer momento, se tiene que la diligencia de toma de muestras se llevó a cabo el 31 de julio de 2018, no obstante, las muestras de las mercancías fueron remitidas a la Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas hasta el día siguiente, esto es, el 01 de agosto de 2018, generando incertidumbre en el importador al no saber por qué la autoridad tardó un día en enviar las muestras a la unidad administrativa encargada de analizarlas, o cómo es que se conservaron esas muestras desde que fueron tomadas y hasta que se enviaron para su análisis, si es

que pudieron dañarse o quedar expuestas a factores externos que vicien los resultados que se obtengan.

Pasando a la parte del análisis, no existe certeza de cuando fueron recibidas las muestras por la autoridad encargada de realizarlo, sin embargo, tomando como punto de partida el día 01 de agosto de 2018, fecha en que se le remitieron las muestras, se puede concluir que la Administración de Apoyo Jurídico de Aduanas “8” emitió su Dictamen de Análisis el 28 de agosto de 2018, es decir, en un plazo menor a un mes. Aquí conviene recordar que en la exposición de motivos que dio origen a la reforma de 27 de enero de 2012, los legisladores estimaron que el plazo de seis meses que se adicionaría era pertinente, tomando en cuenta que la autoridad aduanera responsable de llevar a cabo el análisis recibe y atiende consultas de la totalidad de las aduanas del país, así como de otras autoridades y de particulares.

Del 29 de agosto de 2018 al 05 de noviembre de la misma anualidad, no se tiene conocimiento de actuación alguna por parte de la autoridad aduanera, pues fue hasta el 06 de septiembre de 2018, que la Aduana de Ciudad Reynosa, por conducto de un verificador adscrito a esa autoridad, emitió dictamen técnico arancelario en relación con el resultado del análisis practicado a la muestra, en el que se determina que existe una omisión de contribuciones, así como un incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, derivado de una inexacta clasificación arancelaria.

Hasta el 06 de noviembre de 2018, en lo que resulta una reiteración del dictamen técnico arancelario, la Aduana de Ciudad Reynosa, emitió el escrito de hechos u omisiones, con las irregularidades advertidas, el cual fue notificado el 21 de noviembre de 2018 en el domicilio del importador, en la Ciudad de México. Así, no hay justificación alguna por parte de la autoridad en la que se indique el por qué tardaron dos meses en levantar el escrito de hechos u omisiones, siendo que solo reiteró lo señalado el dictamen emitido por su verificador; aunado a que tardó otros 15 días naturales en notificar el referido escrito.

Recordemos que, de conformidad con el artículo 152 de la Ley Aduanera, en los casos en que no se requiera la toma de muestras para la identificación de las mercancías, la autoridad aduanera dará a conocer, mediante escrito o acta circunstanciada levantada ante la persona que presentó las mercancías, los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones. Dicho de otro modo, cuando no se traten de mercancías de difícil identificación, la autoridad aduanera, en observancia del principio de inmediatez, está obligada a levantar el escrito o acta de hechos u omisiones sin demora alguna, una vez que detectó las irregularidades.

El plazo de diez días hábiles con que contaba el importador para ofrecer pruebas y formular alegatos, transcurrió del 23 de noviembre de 2018 al 06 de diciembre de 2018, por lo que el plazo de cuatro meses con que contaba la autoridad aduanera para emitir su resolución transcurrió del 07 de diciembre de 2018 al 08 de abril de 2019.

El 24 de enero de 2019, la Aduana de Ciudad Reynosa emitió su resolución determinante, la cual fue notificada al importador el 13 de marzo de 2019, que si bien, fue notificada dentro del plazo de cuatro meses con que contaba la autoridad aduanera para ello, se demoró un mes y diecisiete días en hacerlo, situación que sigue generando perjuicios, en tanto la falta de celeridad de la autoridad provoca un aumento en el crédito fiscal determinado e imposibilidad de ofrecer una prueba pericial idónea, en recurso de revocación o juicio de nulidad, que permita corroborar la veracidad y exactitud de lo declarado.

Por todo lo anterior, se pone en evidencia el grave problema al que se enfrentan los importadores, pues en la importación de mercancías de difícil identificación, la autoridad aduanera estará facultada para tomar muestras para analizarlas, lo cual, en algunas ocasiones, conlleva la determinación de una inexacta clasificación arancelaria, que a su vez implica, en muchos de los casos, una omisión (total o parcial) de las contribuciones generadas con motivo de la operación de comercio exterior, multas por dicha omisión, probables incumplimientos de regulaciones y restricciones no arancelarias, con la sanción de

que dichas mercancías pasan a propiedad del fisco federal o, ante la imposibilidad de ello, el pago por parte del importador, del valor comercial de las mismas, entre otras consecuencias.

Las sanciones anteriores, es claro que aumentan con el mero transcurso del tiempo, pues en el procedimiento analizado se observa un periodo de dos meses y otro de un mes y diecisiete días, en que la autoridad aduanera no realizó actuación alguna, lo cual se traduce en un aumento de la tasa de recargos de 5.88% (tasa correspondiente a cuatro meses), así como una variación del factor de actualización de las contribuciones omitidas, y el deterioro que, por el simple transcurso del tiempo, sufren las mercancías. Todo ello, ya que continúa quedando al arbitrio de la autoridad aduanera, dentro de ese plazo de seis meses, decidir el momento que mejor le convenga para levantar y notificar el acta de irregularidades, además de que, sumado este plazo con el diverso de diez días con el que cuenta el importador para ofrecer pruebas y formular alegatos, así como el plazo de cuatro meses con que cuenta la autoridad aduanera para emitir su resolución determinante de crédito, se traduce en un procedimiento con una duración de aproximadamente diez meses y diez días hábiles, que incluso, contando días inhábiles y/o periodos vacacionales de la autoridad, además de tomar en cuenta los plazos para desahogar una prueba pericial, podría prolongarse a más de un año aproximadamente, con lo que se sigue causando un grave perjuicio económico e imposibilidad probatoria ante la Dirección General Jurídica de Aduanas, y/o el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, pues para el momento en que se intente el recurso de revocación y/o el juicio de nulidad, ya habrá transcurrido más de un año, con lo que las mercancías de difícil identificación pudieron haber caducado o perdidos sus propiedades, en lo cual se profundizará en líneas más adelante.

CAPÍTULO IV. Inconstitucionalidad del plazo de 6 meses previsto en el tercer párrafo del artículo 152 de la Ley Aduanera.

El artículo 17 constitucional, en su párrafo segundo, establece el derecho en favor de toda persona de que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial.

Para cumplir con dicha obligación de administrar justicia de manera pronta y expedita, no es suficiente que en las leyes se establezcan plazos para realizar determinada actuación dentro de un procedimiento, sino que el legislador debe establecer plazos generales, razonables y objetivos, a los cuales tienen que sujetarse tanto la autoridad como las partes en los procesos jurisdiccionales, con el propósito garantizar el acceso a la justicia pronta.

Del mismo modo, y como ya se apuntó con anterioridad, el derecho ahí previsto no debe entenderse de manera restrictiva, de tal suerte que solo los tribunales sean los obligados a emitir sus resoluciones de manera pronta; por el contrario, la referida obligación se hace extensiva a las autoridades que realizan actos materialmente jurisdiccionales; de ahí que se estime que las autoridades aduaneras, al tramitar y resolver los diversos procedimientos previstos en la Ley Aduanera, deberán observar y respetar el derecho fundamental a una justicia pronta y expedita.

Por otra parte, y como ya fue señalado, el principio de inmediatez es parte integrante del derecho a la seguridad jurídica, al permitir que los importadores sepan a qué atenerse, pues al implicar un modo de actuar por parte de la autoridad aduanera, sabrán con antelación que la autoridad aduanera deberá actuar sin demora alguna, impidiendo con ello la actuación caprichosa o arbitraria de ésta.

Una vez establecido lo anterior, se observa que el procedimiento de incidencias simple, en los que sea necesaria la toma de muestras de mercancías de difícil identificación, resulta violatorio del derecho a la administración de justicia

pronta y expedita, así como del diverso de seguridad jurídica, por cuanto hace a la violación del principio de inmediatez, en tanto que el plazo de seis meses para realizar el análisis y dictamen respecto de las muestras y notificar el acta de irregularidades al importador, resulta excesivo para el fin que pretende alcanzarse.

Además, se violenta en perjuicio del importador su derecho a la seguridad jurídica, al no tener certeza del momento en que las muestras de las mercancías serán enviadas a alguno de los laboratorios para que se practique el análisis respectivo, tampoco sabe la forma en que serán conservadas y almacenadas para tener total convicción de que al momento en que fueron remitidas al laboratorio y analizadas por éste, aún seguían conservando sus propiedades esenciales que permitieran arrojar un resultado confiable.

Todo lo anterior, evidencia la deficiencia del procedimiento previsto por el tercer párrafo del artículo 152 de la Ley Aduanera y en el diverso 75 del Reglamento de la Ley Aduanera, lo cual se traduce en perjuicios de difícil reparación para el importador.

1. El plazo previsto en el párrafo tercero del artículo 152 de la Ley Aduanera, no es razonable ni objetivo.

Para que un plazo fijado por el legislador se considere razonable y objetivo, es necesario que sea un tiempo prudente que tenga como referente la extensión necesaria y suficiente para la consecución de los objetivos que se pretenden satisfacer.

En ese sentido, con el plazo previsto en el párrafo tercero del artículo 152 de la Ley Aduanera el legislador, consideró que señalando un plazo de seis meses, se garantizarían los derechos del importador, al delimitar la extensión temporal sobre la cual las autoridades aduaneras podrían notificarle una eventual acta de irregularidades; sin embargo, con ello descuido otro aspecto importante al momento de establecer el plazo, y es que el legislador fue omiso en razonar cómo es que los

seis meses determinados, se trataba de un tiempo necesario y suficiente para la consecución del objetivo pretendido.

Como se señaló en líneas anteriores, en la exposición de motivos el legislador nunca razonó cómo es que el plazo propuesto era prudente, para que:

- las autoridades involucradas lleven a cabo el análisis correspondiente;
- se emita el dictamen en cuestión; y
- se elabore y notifique al importador el acta de irregularidades.

ya que se limitó a señalar que, atendiendo a la carga de trabajo y tiempos de respuesta de la autoridad aduanera responsable de llevar a cabo el análisis de mercancías de difícil identificación, dicho plazo resultaba suficiente para esos fines. A pesar de lo anterior, no se considera que esas razones sin mayor análisis sean suficientes para sustentar el plazo de seis meses, o al menos no se estima que en la actualidad se trate de un tiempo prudente.

Así las cosas, conforme al artículo 152 de la Ley Aduanera, resulta evidente que la diligencia de toma de muestras tiene como propósito que la autoridad aduanera pueda allegarse de elementos que le permitan cerciorarse de la veracidad de lo declarado ante ella, así como del cumplimiento de las disposiciones que gravan y regulan la entrada o salida de mercancías del país, tal y como lo reconoce la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en su análisis sistémico 08/2021, relativo a prácticas indebidas de la autoridad aduanera en la entrega de mercancía en los supuestos en los que se realiza la toma de muestras.

En ese sentido, el plazo fijado por el legislador debió limitarse al fin que se pretendía conseguir, esto es, a la realización de los análisis de laboratorio y emisión del dictamen correspondiente, en el que se indique, en su caso, la fracción arancelaria en que debe clasificarse la mercancía que fue objeto de análisis.

Retomando la exposición de motivos de la reforma de 27 de enero de 2012, el legislador consideró que el plazo de seis meses era prudente, en atención a los siguientes elementos:

- la autoridad aduanera responsable de llevar a cabo el análisis de mercancías de difícil identificación recibe y atiende consultas de la totalidad de las aduanas del país, así como de otras autoridades y de particulares,
- la carga de trabajo y tiempos de respuesta para que las autoridades involucradas lleven a cabo el análisis correspondiente, emitan el dictamen en cuestión, elaboren y notifiquen al particular el acta de irregularidades.

El Laboratorio Central con que contaba la Administración General de Aduanas del Servicio de Administración Tributaria, ahora de la Agencia Nacional de Aduanas de México, tiene más de cien años de existencia¹³⁷, desempeñando un papel fundamental en la identificación de las características, naturaleza, usos, origen y funciones de aquellas mercancías de comercio exterior que no son apreciables a simple vista¹³⁸, siendo dicho laboratorio la unidad administrativa encargada de dictaminar las mercancías de difícil identificación.

Para el momento en que se dio la reforma del artículo 152 de la Ley Aduanera, la entonces Administración General de Aduanas contaba solo con ese Laboratorio Central, motivo por el que quizá, en el año 2012, el plazo de seis meses se consideró pertinente, pues solo existía una unidad administrativa encargada de atender todas las solicitudes, tanto de Aduanas, como de particulares y otras autoridades. No obstante, a diez años de la referida reforma, se esperaba que las circunstancias cambien para mejorar, reduciendo con ello los tiempos de respuesta para dictaminar las mercancías de difícil identificación, sobre todo teniendo en consideración que, desde la década de 1970, el Laboratorio Central ha sobresalido a nivel mundial por “la calidad de sus procedimientos, la modernidad de sus equipos y la vasta experiencia del personal que en él labora”¹³⁹.

¹³⁷ Comunicado de prensa *Presenta Servicio de Administración Tributaria iniciativa para certificar laboratorio ante la OMA*. Disponible en https://www.gob.mx/sat/prensa/com2017_062 [consultado: 08 de diciembre de 2021].

¹³⁸ Cfr. Trejo Vargas, Pedro, *op. cit.*, p.148.

¹³⁹ Ídem.

Por otra parte, es importante mencionar que, para evidenciar que las circunstancias de hecho que sirvieron de sustento para la reforma de enero de 2012 son diferentes de las que rigen actualmente, se formularon diversas solicitudes de acceso a la información pública ante el Servicio de Administración Tributaria. Así, mediante respuesta contenida en el folio número 0610100001220, de fecha 28 de enero de 2020, la Administración de Apoyo Jurídico de Aduanas “6”, manifiesta lo siguiente:

- En relación con los laboratorios con que cuenta el Servicio de Administración Tributaria para efectuar el análisis de las muestras de mercancías de difícil identificación, tomadas con motivo del reconocimiento de mercancías en las aduanas del país, se comunicó que la Administración General de Aduanas cuenta con un Laboratorio Central de Aduanas y tres Laboratorios Regionales (Manzanillo, Lázaro Cárdenas y Veracruz).
- Relativo al plazo que les tomó a los laboratorios del Servicio de Administración Tributaria emitir un dictamen de resultados respecto de las muestras analizadas, se informó que existen dos modalidades de atención a las solicitudes de análisis realizadas por las Aduanas, las cuales se clasifican en urgentes y normales, cuyo plazo de atención es de 5 días hábiles y 30 días hábiles, como tiempo máximo, respectivamente.

En diversa respuesta, contenida en el folio número 0610100039020, de fecha 05 de marzo de 2020, la Administración de Apoyo Jurídico de Aduanas “6”, manifiesta lo siguiente:

- Las instalaciones de los laboratorios regionales iniciaron actividades en el año 2017; en fecha 6 de marzo la Aduana de Veracruz, 13 de marzo la Aduana de Manzanillo y 19 de mayo la Aduana de Lázaro Cárdenas.

- Profundizando respecto del fundamento de las solicitudes de análisis urgentes y normales, la autoridad informa que el artículo 153-A de la Ley Aduanera establece el plazo máximo de 5 días, mientras que, el plazo de 30 días se lleva a cabo por buenas prácticas de conformidad con lo dispuesto en la “*Estrategia para el cumplimiento, eficiencia y mejora de los tiempos de respuesta en el proceso de emisión del dictamen técnico de mercancías de difícil identificación*”.
- Finalmente, comunica que el tiempo promedio para emitir un dictamen de resultados del análisis practicado a las muestras de mercancías de difícil identificación, es de 4.84 días hábiles para solicitudes urgentes, y de 16.47 días hábiles para solicitudes normales.

Finalmente, en otra respuesta, contenida en el folio número 0610100135320, de fecha 07 de agosto de 2020, la Administración de Apoyo Jurídico de Aduanas “6”, respecto al proceso que siguen los laboratorios de la Administración General de Aduanas, una vez que emiten su dictamen en relación con un Acta de Muestreo de Mercancías de Difícil Identificación, comunica lo siguiente:

- El Laboratorio de Aduanas, dependiente de la Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas, una vez analizadas las muestras de mercancías, emite un dictamen, éste diferenciado con un “LC” (número interno de ubicación), a través del Sistema Informático Integral con la finalidad de ser firmado por la autoridad competente, mismo que se escanea y se hace llegar vía correo electrónico, a través de una cuenta institucional validada y generada por el Laboratorio de Aduanas; a la aduana o autoridad competente que solicitó el análisis y dictamen, dando celeridad en el resultado obtenido, para después hacer llegar el oficio original a través de correo postal a la aduana o autoridad solicitante.

Con la información pública en cuestión, se hace evidente que las circunstancias fácticas que sirvieron de sustento para aprobar la reforma al artículo

152 de la Ley Aduanera, difieren con las circunstancias existentes al día de hoy, por lo que el plazo inicial de seis meses, ya no se constituye en un plazo prudente para lograr el propósito para el cuál fue concebido, pues ha quedado en evidencia que la realización de los análisis químicos y/o físicos, así como la emisión del dictamen correspondiente, pueden y de hecho se realizan en un plazo máximo de 30 días, aunque el promedio es de 16.47 días hábiles; momento en el cual la propia Aduana que hubiera solicitado los análisis de laboratorio, estará en aptitud de conocer los resultados de esos análisis, pues en el momento en que se cuentan con ellos, se le hacen llegar vía correo electrónico, dando celeridad en el resultado obtenido, sin que sea necesario que espere la recepción del oficio original a través de correo postal, pues en la práctica, las Aduanas no hacen entrega de este al importador; solo transcriben la parte conducente en su acta de irregularidades o escrito de hechos u omisiones.

Por todo lo anterior, se podrá concluir que el plazo de seis meses previsto en el tercer párrafo del artículo 152 de la Ley Aduanera, resulta violatorio del derecho a la impartición de justicia pronta y expedita, así como del diverso de seguridad jurídica, por contravención del principio de inmediatez, ya que las autoridades aduaneras podrán tomar hasta un año aproximadamente para determinar la situación fiscal de los importadores, con lo que se priva a éstos del acceso a la justicia pronta y expedita, ya que por omisiones del legislador o bien, por el cambio de las circunstancias fácticas, el plazo para tomar muestras, realizar análisis, emitir dictamen y notificar los hechos u omisiones detectados, ya no es razonable ni objetivo; por el contrario, resulta excesivo en perjuicio de los gobernados.

Del mismo modo, se transgrede el derecho a la seguridad jurídica, pues la actuación de la autoridad aduanera no está regulada de principio a fin, con lo que se permite su actuación arbitraria, dentro del plazo de seis meses, ya que no se establece un plazo máximo para remitir las muestras al laboratorio encargado del análisis, además de que existe un margen de tiempo, cercano a los cinco meses, en donde el importador no tiene certeza de la forma en que están siendo conservadas las muestras de sus mercancías, ni los motivos por los que, aun

cuando ya detectó las irregularidades, la Aduana ha decidido retrasar el levantamiento y notificación del escrito de hechos u omisiones, resultando en un considerable incremento del eventual crédito fiscal a liquidar, por el mero transcurso del tiempo.

Inclusive, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideró que la existencia de un plazo (en alusión a la figura de la caducidad), no impide que la autoridad actúe con arbitrariedad dentro del procedimiento previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera, de ahí que quede en evidencia que el plazo de 6 meses cuestionado, resulte también violatorio del derecho a la seguridad jurídica y del principio de inmediatez, en tanto que la autoridad aduanera puede continuar determinando a discreción, la extensión temporal de su actuación con base en el criterio que más le convenga para fijar el límite temporal de su actuación, siempre que se ubique dentro de los 6 meses establecidos para ese fin.

Por esa razón, a fin de cambiar lo anterior, podemos señalar como circunstancias de hecho que contribuyen a una reducción del plazo previsto en el tercer párrafo del artículo 152 de la Ley Aduanera, a las siguientes:

- **El paso de un solo Laboratorio Central, a un Laboratorio Central y tres Laboratorios Regionales** encargados de atender las solicitudes de análisis de mercancías de difícil identificación; con lo cual, la carga de trabajo que existía para el entonces único laboratorio de la Administración General de Aduanas puede fácilmente dividirse entre los cuatro laboratorios que actualmente existen.
- La emisión, por parte de los Administradores de Normatividad Aduanera “6”, “7” y “8”, de la *“Estrategia para el cumplimiento, eficiencia y mejora de los tiempos de respuesta en el proceso de emisión del dictamen técnico de mercancías de difícil identificación”*, en la que se establecen como **plazo ideal y máximo, para emitir un dictamen de resultados del análisis practicado a las muestras de**

mercancías de difícil identificación, 8 y 31 días hábiles respectivamente.

En este punto se reitera que dicha Estrategia sigue siendo de observancia obligatoria para las unidades administrativas de la ANAM, toda vez que el artículo Octavo transitorio del del Reglamento Interior de la Agencia Nacional de Aduanas de México, dispone que las referencias hechas en disposiciones administrativas, a la Administración General de Aduanas y a las Aduanas del Servicio de Administración Tributaria se entenderán hechas o conferidas a la Agencia Nacional.

- La emisión del dictamen en relación con un Acta de Muestreo de Mercancías de Difícil Identificación, el cual **se escanea y se hace llegar vía correo electrónico, a través de una cuenta institucional validada y generada por el Laboratorio de Aduanas; a la aduana** o autoridad competente que solicito el análisis y dictamen; por lo que, una vez recibidos los resultados de los análisis de laboratorio, la autoridad podrá determinar si existe o no un incumplimiento a las disposiciones fiscales y aduaneras, para lo cual, en ese mismo momento, se podrá elaborar el acta de irregularidades que corresponda.
- La creación de la Agencia Nacional de Aduanas de México, con lo que se pretende fortalecer el sistema aduanero mexicano hacia una visión de **servicio, atención y apoyo expeditos** a los importadores y exportadores, **elevando sustancialmente la calidad, eficiencia y eficacia de los múltiples procesos** que generan la organización y la dirección de los servicios aduanales y de inspección, con apego a las normas jurídicas que regulan la entrada, tránsito o salida de mercancías de o en el territorio nacional.

Con todo lo anterior, queda de manifiesto que el plazo de seis meses, que quizá en el año de 2011 resultaba breve y prudente, a pesar de que no se hubiera razonado esa situación, al día de hoy constituye un problema para los importadores,

pues resulta excesivo, trastocando su derecho a la impartición de justicia pronta y expedita, así como el diverso de seguridad jurídica, pues a pesar de existir un límite temporal al ejercicio de facultades de las Aduanas, ello no impide la actuación arbitraria de éstas, en perjuicio de aquellos.

2. Problemas que se generan con la demora en la notificación del dictamen de mercancías de difícil identificación.

Las autoridades aduaneras, en ejercicio de sus facultades, llegan a ocasionar violaciones a los derechos fundamentales de los importadores, que se traducen en afectaciones legales y económicas. Como se ha señalado a lo largo del presente trabajo y, en específico, con el ejemplo mostrado en la parte final del capítulo que antecede, queda en evidencia que la falta de diligencia y celeridad por parte de las autoridades aduaneras en el desarrollo del procedimiento administrativo previsto por el artículo 152 de la Ley Aduanera, ocasiona perjuicios a los importadores.

Así, durante el reconocimiento aduanero de mercancías de difícil identificación y la sustanciación del procedimiento correspondiente, la autoridad aduanera se conduce de manera arbitraria, resultando evidente en algunos de los casos, las ilegalidades cometidas, como la identificada por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y plasmada en su Análisis Sistémico 08/2021, relativa a los casos en que las autoridades aduaneras retienen las mercancías y suspenden el despacho de las mismas, hasta en tanto reciben el dictamen correspondiente del Laboratorio Central, sin que la Ley Aduanera o disposición alguna establezca dicha facultad.

Aparte de lo anterior, si bien se tiene que la autoridad aduanera debe levantar de inmediato el acta de toma de muestras de difícil identificación, cuando efectúa el reconocimiento de mercancías cuyas características no son identificables a simple vista, pasada esta actuación, el principio de inmediatez queda en el olvido, dando lugar a que las autoridades aduaneras dilaten el procedimiento, conforme a lo siguiente:

- Demora en el envío de las muestras para su análisis: Una vez tomadas las muestras de las mercancías de difícil identificación, la autoridad aduanera no necesariamente envía en ese preciso instante la muestra respectiva a la unidad administrativa que se encargará del análisis de esta.
- Demora en la emisión del dictamen de clasificación arancelaria: Una vez que la autoridad aduanera recibe los resultados de laboratorio, en caso de que estos sugieran una incorrecta clasificación arancelaria, por conducto de un verificador adscrito a esa autoridad, se emite un dictamen técnico arancelario, en el cual, el funcionario se limita a reiterar lo ya señalado por la Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas. Sin embargo, este dictamen no es emitido de manera inmediata, pues como se pudo observar en el ejemplo que señalamos en líneas más arriba, tardaron cerca de siete días naturales en designar verificador y que este emitiera su dictamen.
Resulta conveniente destacar que, desde que la autoridad aduanera recibe los resultados de laboratorio, ya tiene conocimiento de irregularidades, por lo que, en atención del principio de inmediatez, no debería de prolongarse el levantamiento del acta de irregularidades.
- Demora en el levantamiento del acta de irregularidades: Aun y cuando un verificador ya emitió dictamen técnico arancelario, la Aduana no necesariamente levantará el acta de irregularidades en ese momento, con lo que transcurren días, semanas e incluso meses, en los que la autoridad no realiza actuación alguna, a pesar de estar en aptitud de ya levantar el acta de irregularidades y notificarla al importador. En el caso analizado, la Aduana de Ciudad Reynosa tardó dos meses y siete días naturales en emitir el acta de irregularidades, contados a partir de la emisión de los resultados de laboratorio por parte de la Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas; y todavía tardó otros quince días naturales en notificar la referida acta al importador, para dar un total de dos meses y veintidós días naturales entre la emisión de los resultados de laboratorio y el inicio propiamente del PACCO.

- Demora en la integración del expediente: Cuando finalmente la autoridad decide notificar las irregularidades, por disposición expresa de la Ley, se concede un plazo de 10 días a los interesados para que aporten pruebas y formulen alegatos que a su derecho convengan.

Como ya se precisó, el expediente queda debidamente integrado cuando vence el plazo en comento, o cuando la autoridad encargada de emitir la resolución haya realizado todas las diligencias necesarias para desahogar alguna prueba ofrecida por el interesado. En el desahogo de las pruebas, la autoridad puede retrasar el procedimiento, al tardar en citar al perito que designe el importador a que comparezca para proporcionarle la muestra de la mercancía sobre la que versará la prueba pericial.

Inclusive, también se observa en la práctica que la autoridad aduanera, solicita por su cuenta, al Laboratorio Central, que ratifique el dictamen que emitió, siendo que tal actuación no debe retrasar la integración del expediente, pues el propio artículo 152 señala de manera contundente que la integración del expediente se supedita al **desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes**¹⁴⁰.

- Demora en la notificación de la resolución determinante de crédito: Si bien, el objeto del presente trabajo no se ocupa de analizar la prudencia del plazo de 4 meses con que cuenta la autoridad aduanera para emitir su resolución, lo cierto es que existen ocasiones en que las autoridades emiten su resolución en determinada fecha y no la notifican inmediatamente, como en el asunto analizado en el capítulo anterior, donde la autoridad aduanera emitió su resolución un 24 de enero de 2019, y la notificó hasta el 13 de marzo de ese mismo año, es decir, más de mes y medio después de la fecha señalada en la resolución.

Curiosamente, en la práctica es difícil encontrar casos en que la demora provenga por parte de los laboratorios; en la gran mayoría de los casos, el procedimiento se retrasa por la actuación tardía de las Aduanas para levantar la

¹⁴⁰ Esta situación fue abordada por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, al resolver el juicio de nulidad 5211/14-17-10-7/793/15-S2-09-01.

referida acta de irregularidades, para notificar la misma a los importadores y/o, llegado el momento, para emitir y notificar su resolución determinante de crédito.

Es decir, la parte técnica, que supone la determinación de la correcta clasificación arancelaria de las mercancías, a través de los análisis físicos y/o químicos que permiten identificar sus características, naturaleza, usos y funciones, es realizada en un periodo breve por parte de las unidades administrativas encargadas de ello. Ante esto, no tendría razón de ser que la Aduana demorara en la revisión de los referidos resultados de laboratorio, pues no tendría ningún sentido que, a pesar de que el laboratorio sugiriera una fracción arancelaria para determinada mercancía, la Aduana, sin análisis químicos o físicos, se inconformara con los resultados de laboratorio o realizara mayores razonamientos a fin de confirmar que es correcto el resultado de laboratorio, pues es éste y no aquella, quien efectuó el análisis correspondiente con los elementos técnicos y científicos necesarios. De ahí que, se insiste, no existe justificación alguna para que la autoridad aduanera retrase a su conveniencia y en perjuicio del importador, el levantamiento del acta de irregularidades y su notificación.

2.1. Aumento del total del crédito fiscal determinado (actualizaciones y recargos).

Una de las consecuencias más evidentes por la demora de las autoridades en la sustanciación del procedimiento, es el consecuente incremento del crédito fiscal por el mero transcurso del tiempo.

Como ya quedó demostrado, las contribuciones omitidas que lleguen a determinarse se actualizarán desde el momento en que se realiza el hecho gravable, es decir, a partir de la realización de cualquiera de los supuestos previstos por el artículo 56 de la Ley Aduanera, y hasta el momento en que se emite la resolución determinante. Así, por regla general, a mayor plazo, mayor será el factor de actualización y, en consecuencia, será mayor el importe de las contribuciones omitidas actualizadas.

Otro elemento que influye en el aumento del crédito fiscal a determinar, por el mero transcurso del tiempo, son los recargos.

Como se apuntó, los recargos se tratan de una indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno, los cuales, al calcularse sobre el monto de las contribuciones y/o de los aprovechamientos previamente actualizados, resulta en un mayor perjuicio económico a los importadores. Aunado a ello, la tasa de recargos, que de por sí ya es un 50% más alta a la prevista en el artículo 8 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2022, se va sumando mes con mes, desde el mes en que debió hacerse el pago de las contribuciones y hasta el mes en que se notifique la resolución determinante del crédito, al menos, pues no necesariamente el importador pagará en este momento, atendiendo a los medios de defensa de los que dispone para controvertir la resolución de la autoridad aduanera.

Así, es evidente que, a mayor tiempo en sustanciarse el procedimiento previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera, mayor será el crédito fiscal que, en su caso, se llegue a determinar a cargo de los importadores, pues como se mencionó, el factor de actualización será mayor, lo que implica que el monto de las contribuciones omitidas actualizadas sea también mayor, aunado a que, los recargos, se calculan precisamente sobre esas contribuciones omitidas actualizadas.

2.2. Dificultad para el importador para acreditar la exactitud de lo declarado en su pedimento.

Una consecuencia que no aparece tan obvia como la anterior, es la imposibilidad del importador para acreditar la exactitud de lo declarado en su pedimento.

Al tratarse de mercancías de difícil identificación, la única manera en que los importadores podrían evidenciar que la fracción arancelaria declarada en su pedimento fue la correcta, es a través de la prueba pericial pertinente, la cual podría

ser en materia química, por mencionar un ejemplo. Sin embargo, en muchos de los casos la mercancía presentada a despacho aduanero se trata de mercancía perecedera, por lo que se tienen contados meses antes de que caduquen y pierdan sus propiedades.

Así las cosas, podrían pasar hasta siete meses aproximadamente, desde que se tomaron las muestras respectivas de la mercancía y la autoridad aduanera le conceda al importador el plazo para rendir el dictamen pericial correspondiente respecto de la muestra de las mercancías de difícil identificación que le fue entregada, lo cual, no necesariamente implica que el procedimiento sea resuelto acorde a sus intereses. En caso de que la autoridad considere que, a pesar del dictamen pericial ofrecido por el importador, la clasificación arancelaria de las mercancías en cuestión resultó inexacta y, por ende, lo procedente es determinarle un crédito fiscal, el importador tendrá que interponer el recurso de revocación y/o demanda de nulidad.

Con el propósito de acreditar su dicho, el importador tendrá que ofrecer la prueba pericial durante la sustanciación del recurso de revocación y/o del juicio de nulidad, la cual deberá versar sobre las muestras tomadas (o la porción que de ellas conserve para ese momento); no obstante, para este punto, ya habrán transcurrido probablemente más de doce meses, con lo cual, la vida útil de las mercancías será mínimo, aunado al hecho de que, la cantidad de muestra que obra en poder del importador, podría verse reducida en razón de uno (durante el procedimiento seguido ante la Aduana) o hasta dos (durante la tramitación del recurso de revocación) dictámenes periciales previamente realizados.

Sumado a todo lo anterior, se tiene el hecho de que, durante la práctica, se observa que las autoridades aduaneras o las Administraciones Desconcentradas Jurídicas (unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria encargadas, hasta antes del 01 de enero de 2022, de resolver los recursos de revocación interpuestos en contra de las resoluciones emitidas por las Aduanas), tienden a mantenerse y confirmar la postura inicial adoptada por la autoridad aduanera, por lo que los intentos realizados por el importador de acreditar que la

fracción arancelaria declarada en su pedimento de importación era la correcta, resultan infructuosos, lo que lo obliga a acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Si tomamos el plazo estimado de 11 meses en que se tramita y resuelve en definitiva el PACCO, más los 3 meses con que cuenta la Dirección General Jurídica de Aduanas (antes la Administración Desconcentrada Jurídica) para resolver el recurso de revocación, más los tiempos de la presentación de la demanda de nulidad, para lo cual el importador cuenta con un plazo de 30 días hábiles a partir del día siguiente a aquel en que surtió efectos la resolución del acto impugnado, la contestación a la demanda (otros 30 días hábiles en juicio ordinario o 15 días hábiles en juicio sumario) y la preparación y desahogo de la prueba pericial, muy probablemente, y en una estimación muy optimista, habrá transcurrido por lo menos un año y seis meses.

Sin embargo, no basta con ofrecer la prueba pericial en el juicio de nulidad, sino que es necesario que las muestras de las mercancías de difícil identificación se conserven en buen estado para que los peritos de las partes y, en su caso, el perito tercero designado por el propio Tribunal, puedan tomar la muestra y practicar los análisis que correspondan a fin de rendir sus dictámenes periciales, y que el Tribunal pueda pronunciarse respecto a lo (in)fundado de las pretensiones de la parte actora; no obstante, ello no siempre es posible pues después de año y medio las muestras ya caducaron, no son conservadas por las autoridades ni por el agente aduanal, o simplemente se dañaron, pues no fue posible conservarlas en su recipiente o contenedor original, con lo cual, el importador habrá perdido toda oportunidad de demostrar que no cometió infracción alguna.

3. Propuesta de reforma al artículo 152 de la Ley Aduanera y al artículo 75 de su Reglamento.

Conforme a lo expuesto hasta este punto, es evidente que, desde su génesis, el procedimiento administrativo en materia aduanera previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera, resultaba deficiente, pues en su texto original dejaba lugar a dudas

sobre la manera en que se valorarían las pruebas aportadas por el importador; no se encontraba bien definido el procedimiento de toma de muestras de mercancías de difícil identificación, lo que incluso llevó a que ese procedimiento fuera declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación; además, el tiempo con que contaban las autoridades aduaneras para emitir su resolución se veía considerablemente reducido, al empalmarse éste con el diverso plazo de 10 días con que contaba el importador para aportar pruebas y formular alegatos.

Si bien es cierto, las deficiencias anotadas fueron subsanándose mediante reformas a la Ley, no menos cierto es que, en los casos en que se inicia el procedimiento ahí previsto, y se está en presencia de mercancías de difícil identificación, se continúa causando un perjuicio a los importadores, al violentarse sus derechos a la impartición de justicia pronta y expedita, y de seguridad jurídica, además de contravenirse el principio de inmediatez, pues el plazo de 6 meses previsto para realizar la toma de muestras, su análisis y dictamen, y la notificación al interesado mediante escrito o acta circunstanciada, de los hechos u omisiones advertidos, resulta excesivo, tomando en cuenta las circunstancias de hecho que han quedado expresadas, causándole un mayor detrimento económico para el caso de que se le llegué a determinar un crédito fiscal, así como una imposibilidad probatoria de que lo declarado en su pedimento de importación es exacto, pues con el mero transcurso del tiempo, las muestras de las mercancías pueden extraviarse, dañarse e, inclusive, perder sus propiedades, sobre todo en aquellos casos de mercancías perecederas, lo que implicaría reducir la posibilidad de acreditar que la determinación efectuada por la autoridad fiscal resulta ilegal, en tanto no se cuentan con medios probatorios para combatir el fondo de esa resolución.

Así las cosas, se propone una reforma a los párrafos segundo y tercero del artículo 152 de la Ley Aduanera, así como una adición de un cuarto párrafo al mismo artículo (y, en consecuencia se recorren los párrafos cuarto a décimo primero para quedar como quinto a décimo segundo), a fin de reducir el plazo de 6 meses con que cuenta la autoridad aduanera para iniciar el PACCO en aquellos casos en que,

derivado del reconocimiento aduanero, se observa mercancía de difícil identificación, para quedar como sigue:

“ARTICULO 152. ...

*Tratándose de mercancías de difícil identificación, que requiera la toma de muestras a fin de identificar su composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas, se realizará dicha toma de acuerdo con el procedimiento que al efecto prevé el reglamento, para su análisis y dictamen conducentes. **La autoridad aduanera contará con un plazo que no excederá de dos meses, contados a partir del acta de toma de muestras correspondientes, para practicar el análisis a las muestras de las mercancías de difícil identificación y emitir el dictamen correspondiente.***

Una vez que el dictamen sea recibido por la autoridad que lo solicitó, ésta contará con un plazo de diez días hábiles para notificar al interesado, mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones advertidos, y se continuará el procedimiento conforme a lo establecido en el presente artículo.

Con independencia del medio por el cual se haga del conocimiento de la autoridad aduanera que lo solicitó, se considerará que ésta tuvo conocimiento del dictamen técnico de mercancías de difícil identificación en la fecha que obre en el oficio que lo contenga.

...”

Con la redacción propuesta, se establece el tiempo máximo con que contará la autoridad aduanera para levantar el acta de muestreo, realizar (o solicitar a su unidad administrativa encargada de ello) el análisis respectivo y emitir el dictamen técnico, quedando así en un plazo máximo de dos meses, lo cual se ajusta a lo

establecido en la “*Estrategia para el cumplimiento, eficiencia y mejora de los tiempos de respuesta en el proceso de emisión del dictamen técnico de mercancías de difícil identificación*”, emitido por los entonces Administradores de Normatividad Aduanera “6”, “7” y “8”, en donde se contempló un plazo máximo para las diferentes etapas del laboratorio de 31 días hábiles. De ahí que en modo alguno se vea reducido el tiempo con que cuenta la autoridad aduanera para efectuar los análisis de laboratorio, pues en la práctica, el promedio que toma a los laboratorios del Servicio de Administración Tributaria (ahora de la ANAM) emitir un dictamen de resultados del análisis practicado a las muestras de mercancías de difícil identificación, se encuentra entre 4.84 y 16.47 días hábiles.

Por el contrario, se estima que, con el plazo de dos meses propuesto, se da un margen al laboratorio de la ANAM encargado de realizar el dictamen, para el caso de que los métodos de prueba a aplicar a las mercancías de difícil identificación requieran de un mayor tiempo para realizarse, evitando así que las facultades de la autoridad aduanera caduquen, al obligarla en todos los casos, a emitir su dictamen en el plazo de 31 días previsto en la Estrategia mencionada con anterioridad.

Sin embargo, para evitar discrecionalidad con el remanente del plazo en aquellos casos en que la autoridad aduanera emita el dictamen técnico de mercancías de difícil identificación antes de los dos meses, es que en el texto sugerido para el tercer párrafo del artículo 152 de la Ley Aduanera, se establece la obligación a cargo de la autoridad que solicitó el dictamen, para que dentro del plazo de diez días hábiles siguientes a aquel en que tiene conocimiento del mismo, notifique al interesado mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones advertidos con motivo de los estudios de laboratorio.

Se emplea la expresión “*tenga conocimiento del dictamen técnico de mercancías de difícil identificación*”, pues como se señaló en líneas que anteceden, los laboratorios envían por correo electrónico, a la autoridad aduanera que lo solicitó, el dictamen en cuestión, con lo que se denota que desde ese momento tienen conocimiento del dictamen y, es a partir de ese hecho, que corre el plazo de

diez días hábiles para emitir el acta o escrito de hechos u omisiones y notificarla al importador, para lo cual, incluso se estima conveniente que se realice mediante buzón tributario, en aquellos casos en que el importador tenga su domicilio fiscal fuera de la circunscripción territorial de la Aduana que le está iniciando el procedimiento por infracciones en materia aduanera.

De igual manera, se propone la adición de un cuarto párrafo para señalar que, *“con independencia del medio por el cual se haga del conocimiento de la autoridad aduanera que lo solicitó, se considerará que ésta tuvo conocimiento del dictamen técnico de mercancías de difícil identificación en la fecha que obre en el oficio que lo contenga”*, lo cual sin duda motivará a que las autoridades que intervienen en estas etapas del procedimiento, impriman celeridad en sus actuaciones, desincentivando prácticas que conlleven a la dilación injustificada del PACCO en perjuicio de los importadores y, en caso contrario, podría dar lugar a la determinación de responsabilidades administrativas de los servidores públicos.

Por otra parte, no podemos pasar por alto que el propio artículo 152 de la Ley Aduanera, para el procedimiento de toma de muestras, remite al Reglamento, el cual, en su artículo 75, señala el procedimiento a seguir por parte de las autoridades aduaneras que intervienen en esta etapa del PACCO.

En ese sentido, también se estima pertinente una reforma a dicho artículo, con el propósito de darle al importador la seguridad y certeza de la integridad e identidad de la muestra de las mercancías de difícil identificación y posibilitar, en su caso, su adecuada defensa.

Lo anterior cobra relevancia, cuando se tiene en cuenta que, ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, órgano jurisdiccional que, en su caso, habrá de resolver la controversia suscitada entre importador y autoridad aduanera, prevalece el criterio de que, para desahogar una prueba pericial en relación con las muestras de mercancías de difícil identificación, la misma debe practicarse sobre alguno de los tres ejemplares derivados de la toma de muestras a que se refiere el artículo 75, fracción I, del Reglamento de la Ley Aduanera y que obran en poder de la aduana

que tomó la muestra; la autoridad aduanera competente para su análisis; y/o del agente o agencia aduanal; pues solo así se tendrá total certeza de que corresponden a la misma mercancía importada que fuera objeto de revisión.

Lo anterior puede observarse en las tesis con clave V-TASR-XXVI-2991¹⁴¹ y V-TASR-XXXII-856¹⁴², sustentadas por la Segunda Sala Regional de Oriente y la Segunda Sala Regional del Norte Centro II del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, respectivamente, en las cuales señalan como requisito indispensable para desahogar una prueba pericial sobre mercancía de difícil identificación, que dicha prueba se desahogue sobre las muestras oficiales de las mercancías, tomadas por triplicado por la autoridad aduanera en términos del Reglamento de la Ley Aduanera, toda vez que estas muestras son las únicas de las que existe plena certeza de que corresponden a la mercancía que fuera objeto del procedimiento administrativo en materia aduanera.

Criterio anterior que incluso ha sido retomado por la Primera y Segunda Sala Especializada en Materia de Comercio Exterior de ese Tribunal, al valorar pruebas periciales practicadas a mercancías de difícil identificación, tal y como se observa en los juicios de nulidad 1699/18-EC1-01-3, 593/16-EC2-01-5, 403/16-EC2-01-2, entre otros más¹⁴³.

Es por lo anterior, que a fin de brindar certeza en el importador de que la muestra de su mercancía será conservada en buen estado y existirá posibilidad de aportarse en juicio para demostrar los extremos de su acción, se propone una reforma al artículo 75 del Reglamento de la Ley Aduanera, para quedar como sigue:

Reglamento de la Ley Aduanera

¹⁴¹ *Cfr.* Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, quinta época, año VII, no. 81, tesis: V-TASR-XXVI-2991, septiembre de 2007, p. 187 [consultado: 19 de abril de 2022].

¹⁴² *Cfr.* Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, quinta época, año III, no. 35, tesis: V-TASR-XXXII-856, noviembre de 2003, p. 272 [consultado: 19 de abril de 2022].

¹⁴³ Consulta de Sentencias Públicas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Disponible en: <http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml> [consultado: 20 de abril de 2022].

Texto Vigente	Texto Propuesto
<p>Artículo 75. Cuando con motivo del Reconocimiento Aduanero, verificación de Mercancías en transporte o visita domiciliaria, sea necesaria la toma de muestras de las Mercancías a fin de identificar su composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas, dicha toma se sujetará al siguiente procedimiento:</p> <p>I. Se tomarán por triplicado, salvo que esto no sea posible por la naturaleza o volumen presentado de las Mercancías. Un ejemplar se enviará a la Autoridad Aduanera competente para su análisis, otro quedará bajo custodia de la Autoridad Aduanera que haya tomado la muestra y el tercer ejemplar será entregado al importador, exportador, representante legal o sus auxiliares, agente aduanal, mandatario, dependiente o empleado autorizado; estos dos últimos ejemplares deberán ser conservados hasta que se determine lo procedente por la Autoridad Aduanera;</p> <p>II. Todos los ejemplares de las muestras deben ser idénticos, y si existieran variedades de la misma</p>	<p>Artículo 75. ...</p> <p><i>I. Se tomarán por triplicado, salvo que esto no sea posible por la naturaleza o volumen presentado de las Mercancías. Un ejemplar se enviará a la Autoridad Aduanera competente para su análisis, otro quedará bajo custodia de la Autoridad Aduanera que haya tomado la muestra y el tercer ejemplar será entregado al importador, exportador, representante legal o sus auxiliares, agente o agencia aduanal, mandatario, dependiente o empleado autorizado; estos dos últimos ejemplares deberán ser conservados hasta que exista resolución o sentencia firme relacionada con el procedimiento administrativo que en su caso se inicie contra el importador o exportador;</i></p> <p><i>II. ...</i></p> <p><i>III. ...</i></p> <p><i>IV. Cada uno de los recipientes que contengan las muestras tomadas deberán tener los datos relativos a la Mercancía y operación de que se trate. En todo caso, deberán contener los</i></p>

<p>Mercancía, se tomarán muestras de cada una de ellas;</p> <p>III. La Autoridad Aduanera asignará el número de registro que corresponda a las muestras;</p> <p>IV. Cada uno de los recipientes que contengan las muestras tomadas deberán tener los datos relativos a la Mercancía y operación de que se trate. En todo caso, deberán contener los siguientes datos: número de muestra asignado, nombre de la Mercancía, número de Pedimento o Aviso Consolidado y la fracción arancelaria declarada. Dichos recipientes deben resguardarse en sobres, bolsas o algún otro recipiente debidamente acondicionado y sellado, debiendo registrarse además de los datos antes mencionados, los nombres y firmas de quienes hubiesen intervenido en el Reconocimiento Aduanero, y</p> <p>V. Se levantará acta de muestreo.</p> <p>Sin correlativo.</p> <p>Las muestras o sus restos que no se recojan después de haber sido resueltos los asuntos que requirieron el muestreo, causarán abandono en el</p>	<p><i>siguientes datos: número de muestra asignado, nombre de la Mercancía, número de Pedimento o Aviso Consolidado y la fracción arancelaria declarada. Dichos recipientes deben resguardarse en sobres, bolsas o algún otro recipiente debidamente acondicionado y sellado, para evitar que se contaminen, pierdan o se vean alteradas sus propiedades físicas o químicas, buscando minimizar su deterioro, debiendo registrarse además de los datos antes mencionados, los nombres y firmas de quienes hubiesen intervenido en el Reconocimiento Aduanero, y</i></p> <p>V. Se levantará acta de muestreo.</p> <p>VI. Las muestras tomadas deberán remitirse de inmediato a la Autoridad Aduanera competente para su análisis, asegurándose que las muestras sean manipuladas, trasladadas y almacenadas en condiciones adecuadas, que permitan mantener la integridad de la muestra y sus propiedades físicas y químicas sin alteraciones.</p> <p><i>Las muestras o sus restos que no se recojan después de haber sido</i></p>
--	--

<p>término previsto por el inciso c) de la fracción II del artículo 29 de la Ley.</p>	<p><i>resueltos los asuntos que requirieron el muestreo, causarán abandono en el término previsto por el inciso c) de la fracción II del artículo 29 de la Ley</i></p>
---	--

Con la redacción propuesta, se establece la obligación a cargo de las Aduanas de remitir de inmediato las muestras de las mercancías de difícil identificación a la Autoridad Aduanera competente para su análisis, asegurándose que las muestras sean manipuladas, trasladadas y almacenadas en condiciones adecuadas, lo cual sin duda dependerá del tipo de mercancía de que se trate, manteniendo así la integridad de la muestra y sus propiedades físicas y químicas sin alteraciones.

Con ello, se estima que el importador tendrá total seguridad de que la autoridad aduanera, en cuanto sean tomadas las muestras, las remitirá al Laboratorio Central o regional que corresponda y, además, que dichas muestras se conservarán adecuadamente, lo que permitirá que, de ser el caso, el importador esté en posibilidad de aportar las pruebas idóneas, ante la Dirección General Jurídica de Aduanas o el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, con las que acredite que las mercancías fueron correctamente clasificadas en la fracción arancelaria declarada en el pedimento de importación y, en consecuencia, que resulta ilegal la determinación efectuada por la autoridad aduanera.

Conclusiones.

A lo largo del presente trabajo de investigación, se logró evidenciar la manera en que los importadores se ven afectados cuando, derivado de resultados de laboratorio, la autoridad aduanera determina una inexacta clasificación arancelaria de las mercancías que serían importadas por aquellos, situación que, en el mejor de los casos, derivará solamente en una multa por asentar un dato general inexacto en el pedimento de importación, pero que en la mayoría de los casos, implica un incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias o una omisión, ya sea total o parcial, de las contribuciones que se causan con motivo de la importación de esas mercancías.

Sin embargo, no se estima que sea la sanción por sí misma la que le cause un perjuicio a los importadores infractores, más bien, lo es la conducta pasiva y/o arbitraria de las autoridades aduaneras, en aquellos casos en que cuentan con los resultados de laboratorio y, por el motivo que sea, amparadas por un plazo máximo de seis meses previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera, demoran la notificación de los hechos u omisiones cometidos por el importador, a pesar de que los mismos ya son conocidos por esa autoridad desde el momento en que recibió los resultados de laboratorio.

En concreto, se advierte que la afectación a los importadores se da con el aumento desmedido del eventual crédito fiscal que se llegue a determinar en su contra, por el mero transcurso del tiempo y la inactividad de la autoridad aduanera, pues ello conlleva al aumento del factor de actualización, así como de la tasa de recargos. Del mismo modo, la afectación consiste en una imposibilidad material de acreditar la veracidad de lo declarado, pues una vez más, por el mero transcurso del tiempo y la inactividad de la autoridad aduanera, las muestras sobre las que se practicaron los análisis de laboratorio, pudieron haber caducado, perdido sus propiedades o simplemente dañarse por las condiciones en que se encuentra almacenada por al menos 10 meses, lo cual impide a los importadores ofrecer, ya sea en recurso de revocación o juicio contencioso administrativo, la prueba pericial que corresponda para demostrar su dicho.

De ahí que, a través de lo plasmado en el presente trabajo, sea posible arribar a las siguientes conclusiones:

1. El plazo de seis meses previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera, para notificar a los interesados, mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones advertidos del análisis de laboratorio practicado a las muestras de mercancías de difícil identificación, resulta inconstitucional, pues dicho plazo no es razonable ni objetivo, al ser excesivo para el fin pretendido, esto es, resulta excesivo para identificar la composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas de las mercancías de difícil identificación.
2. Así, el referido plazo de seis meses previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera resulta violatorio del derecho fundamental a la administración de justicia pronta y expedita, así como del diverso de seguridad jurídica, por cuanto hace a la violación del principio de inmediatez. En algunos casos, dependiendo el tipo de mercancías o las circunstancias específicas del asunto, el referido plazo también podría resultar violatorio del derecho al debido proceso, por cuanto hace al derecho a probar.
3. De los argumentos y diversos elementos aquí aportados, se estima que los importadores podrían obtener resultados favorables en juicios de nulidad o de amparo, ante la evidente inconstitucionalidad del plazo de seis meses previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera.
4. No obstante la conclusión anterior, y a fin de no supeditar el respeto de los derechos fundamentales de los importadores a la interposición de los medios de defensa correspondientes, es que se propone una reforma al artículo 152 de la Ley Aduanera y el diverso artículo 75 de su Reglamento, con el fin de que los referidos derechos sean respetados por las autoridades aduaneras desde la diligencia de toma de muestras de mercancías de difícil identificación.
5. Las reformas propuestas resultan viables, pues como se apuntó, el plazo de dos meses propuesto, es una extensión temporal objetiva y razonable para identificar la composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención

o características físicas de las mercancías de difícil identificación, máxime que como sostuvo la Administración de Apoyo Jurídico de Aduanas “6” en diversas respuestas a solicitudes de información realizadas a través de la Plataforma Nacional de Transparencia, los plazos del laboratorio de aduanas para analizar mercancías y emitir sus dictámenes toma un tiempo promedio de 4.84 días hábiles para solicitudes urgentes, y de 16.47 días hábiles para solicitudes normales, aunque, para este último caso, el plazo máximo en que se debe realizar es de 31 días hábiles.

6. Con lo anterior, no solo se beneficiaría a los importadores y, en general, a los sujetos interesados que se vean envueltos en un procedimiento por infracciones en materia aduanera derivado de un muestreo de mercancías de difícil identificación, al establecer una reducción de plazos que limiten el ámbito temporal durante el cual las autoridades aduaneras ejercen sus facultades, sino que, además, la propia autoridad se ve beneficiada, en tanto la determinación de un crédito fiscal a cargo de los importadores se efectuará en un plazo máximo de seis meses aproximadamente, y no después de diez meses como sucede con el texto actual del artículo 152 de la Ley Aduanera.
7. Por ello, se estima que la propuesta de reforma aquí señalada resulta conveniente y deberá implementarse, al redundar en un beneficio tanto para las autoridades aduaneras, como para los importadores, facilitando el comercio exterior y los procedimientos para el despacho aduanero de las mercancías de procedencia extranjera.

Bibliografía.

1. ÁLVAREZ VILLAGÓMEZ, Juan. Reglamento de la Ley Aduanera comentado 2015. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 2015.
2. BECERRIL HERNÁNDEZ, Mario. Facultades de comprobación, procedimiento administrativo en materia aduanera y medios de impugnación, 3a. ed., México, Tax Editores Unidos, 2013.
3. BELLO GALLARDO, Nohemí, et al (coords.) Autoridades aduaneras en el marco de los Derechos Humanos, México, Tirant lo blanch, 2016.
4. CANCINO, Rodolfo y ASKAR CAMACHO, Rubén Abdo. El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera. Teoría y Práctica, México, Universidad Tecnológica de Ciudad Juárez, 2017.
5. CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, Derecho aduanero, 17^{a.}, México, Porrúa, 2014.
6. CISNEROS GARCÍA, Juan Rabindrana y VERDUZCO REINA, Carlos Javier. Derecho Procesal Fiscal y Aduanero, México, Tax Editores Unidos, 2018.
7. CISNEROS GARCÍA, Juan Rabindrana, Derecho aduanero mexicano, 3^{a.}, México, Porrúa, 2019.
8. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel. Compendio de Derecho Administrativo. Primer curso, 10a. ed., México, Porrúa, 2017.
9. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. Procedimiento Administrativo Federal. 4a. ed., México, Porrúa, 2006.
10. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 22a. ed., México, Porrúa, 2014.
11. MORENO VALDEZ, Hadar y NAVARRO CHAVARRÍA, Luis Enrique. Materia Aduanera. Procedimientos administrativos y penales, infracciones, delitos y sus medios de defensa. México, Porrúa, 2017.
12. ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. Derecho Fiscal, México. Editorial Porrúa, 2017.
13. PACHECO MARTÍNEZ, Filiberto. Derecho de Comercio Exterior, 2a. ed., México. Editorial Porrúa, 2013.

14. REYES DÍAZ, Carlos Humberto. Comercio Internacional. Jurisdicción concurrente en materia de prácticas desleales. México. Editorial Porrúa. 2007.
15. REYES LEAL, Óscar Bernardo, Manual de derecho aduanero, México, Oxford University Press, 2016
16. ROHDE PONCE, Andrés, Derecho Aduanero Mexicano, Tomo I. Fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera, México, Editorial ISEF, 2005.
17. SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo, 27a. ed., Editorial Porrúa, México, 2007.
18. TREJO VARGAS, Pedro. Tratado de Derecho Aduanero, México. Tax Editores Unidos, 2012.
19. VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. Derecho Fiscal, México. Oxford University Press, 2010.
20. WITKER VELÁZQUEZ, Jorge Alberto. Comercio Exterior. Régimen Jurídico de Comercio Exterior Mexicano. México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2017.

Documentos de internet.

1. Análisis Estratégico. Aduana de Nuevo Laredo, disponible en:
https://anam.gob.mx/wp-content/uploads/2022/02/analisis_nuevo_laredo_jun21.pdf
2. Análisis Estratégico. Aduana de Acapulco, disponible en:
https://anam.gob.mx/wp-content/uploads/2022/02/analisis_acapulco_jun21.pdf
3. Análisis Estratégico. Aduana de Ciudad Reynosa, disponible en:
https://anam.gob.mx/wp-content/uploads/2022/02/analisis_cd_reynosa_jun21.pdf
4. Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2999 A-I, jueves 29 de abril de 2010, disponible en:
<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/61/2010/abr/20100429-A-I.html#Ini20100429-5>
5. Gaceta Parlamentaria, año XIV, número 3236-IV, miércoles 6 de abril de 2011, disponible en:
<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/61/2011/abr/20110406-IV.html#FedeErratas>
6. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, LXI Legislatura, año II, segundo periodo, 06 de abril de 2011, disponible en:
<http://cronica.diputados.gob.mx/pdf/61/2011/abr/110406-2.pdf>
7. Gaceta del Senado, LXI Legislatura, año III, primer periodo ordinario, 15 de diciembre de 2011, disponible en:
https://www.senado.gob.mx/64/gaceta_del_senado/documento/33578

8. Comunicado de prensa *Presenta Servicio de Administración Tributaria iniciativa para certificar laboratorio ante la OMA*, disponible en:
https://www.gob.mx/sat/prensa/com2017_062

9. Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Análisis Sistémico 08/2021. Prácticas indebidas por parte de las autoridades aduaneras al extender injustificadamente el plazo del reconocimiento aduanero y dilación en la entrega de mercancías por la toma de muestras*, disponible en:
https://www.prodecon.gob.mx/gobmx/acciones_y_programas/analisis-sistemico-y-estudios-normativos.html

Páginas web.

1. Diario Oficial de la Federación, disponible en:
<https://www.dof.gob.mx/#gsc.tab=0>
2. Sistema de consulta de ordenamientos, disponible en:
<https://legislacion.scjn.gob.mx/buscador/paginas/Buscar.aspx?q=rZIYFqANts7YJ0s7drjCRQ==>
3. Semanario Judicial de la Federación, disponible en:
<https://sjf2.scjn.gob.mx/busqueda-principal-tesis>
4. Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, disponible en:
<https://www.tfja.gob.mx/biblioteca-virtual/revistas/bv-epocas/>
5. <https://dle.rae.es/aduana>
6. <https://dle.rae.es/inmediatez>
7. <https://dle.rae.es/inmediato>
8. Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Sentencias y Datos de Expedientes*, disponible en:
<https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/TematicaPub.aspx>
9. Agencia Nacional de Aduanas de México. *Información por Aduana*, disponible en: <https://anam.gob.mx/informacion-por-aduana/>
10. https://www.gob.mx/sat/prensa/com2017_062
11. Diputados. *Leyes Federales Vigentes*, disponible en:
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

12. Diputados. *Reglamentos de Leyes Federales Vigentes*, disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regla.htm>

13. Diputados. *Leyes Federales Abrogadas a partir de mayo de 2004*, disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abroga.htm>

14. Servicio Nacional de Información de Comercio Exterior, disponible en: https://www.snice.gob.mx/AdminSNICE/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/paginasPublicas/publicHome.jspx;jsessionid=1xpgvyfDy1r6Zh3QvXWGZt2TxWf2QLbwqF4smk2yy1P32tGxL5dv!497507894?_adf.ctrl-state=xrb3ekj26_4&_afrLoop=101319939458915&_afrWindowMode=0&_afrWindowId=null#%40%3F_afrWindowId%3Dnull%26_afrLoop%3D101319939458915%26_afrWindowMode%3D0%26_afrWindowId%3Di0za9o7fa_4

Anexos.

Anexo 1. Respuesta a solicitud de información pública con folio 0610100001220.



Administración General de Aduanas
Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas
Administración de Apoyo Jurídico de Aduanas "6"

Folio No: 0610100001220

Ciudad de México, a 28 de enero de 2020.

Estimado solicitante:

En atención a su solicitud de información, mediante la cual solicita lo siguiente:

- "Buen día. Solicito la siguiente información en versión pública: 1. ¿Con cuántos laboratorios cuenta el SAT para efectuar el análisis de las muestras de mercancías de difícil identificación, tomadas con motivo del reconocimiento de mercancías en las aduanas del país?
2. ¿Cuántas Actas de Muestreo de Mercancías de Difícil Identificación se levantaron durante los años 2017, 2018 y 2019 en las diversas aduanas del país?
3. De las tomas de muestras de mercancías de difícil identificación efectuadas, ¿a qué laboratorios se remitieron para su análisis?
4. ¿Qué plazo tomó a los laboratorios del SAT emitir un dictamen de resultados respecto de las muestras analizadas?" (sic)

Sobre el particular, se hace de su conocimiento que el artículo 130, cuarto párrafo, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, establece que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones en el formato en que el solicitante manifieste, **de entre aquellos formatos existentes**, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre así lo permita.

En ese orden de ideas, el derecho de acceso a la información cuenta con procedimientos y condiciones que regulan la obligación de brindar el acceso a los documentos solicitados tal como lo señala la normativa en la materia, exceptuando que los sujetos obligados elaboren documentos ad hoc para atender de forma literal las pretensiones del ciudadano.

En ese sentido, la **Administración de Apoyo Jurídico de Aduanas "6"**, adscrita a la **Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas de la Administración General de Aduanas**, le proporciona las respuestas a sus diversos cuestionamientos, como a continuación se muestra:

1. ¿Con cuántos laboratorios cuenta el SAT para efectuar el análisis de las muestras de mercancías de difícil identificación, tomadas con motivo del reconocimiento de mercancías en las aduanas del país? (sic)

R.- Al respecto, se comunica que la Administración General de Aduanas cuenta con un Laboratorio Central de Aduanas y cuatro Laboratorios Regionales.

2. ¿Cuántas Actas de Muestreo de Mercancías de Difícil Identificación se levantaron durante los años 2017, 2018 y 2019 en las diversas aduanas del país? (sic)

R.- Por lo que refiere al número de actas de muestreo de difícil identificación, se informan las siguientes cifras:

Año	Número de Actas de muestreo
2017	11662

1

Calz. Legaria No. 608, Col. Irrigación, Alcaldía Miguel Hidalgo, CP. 11500. Ciudad de México. [55] 51282542 jose.jauregui@sat.gob.mx
sat.gob.mx / MarcaSAT 55 627 22 728



2020
LEONÁ VICARIO

2018	10504
2019	15801

3. De las tomas de muestras de mercancías de difícil identificación efectuadas, ¿a qué laboratorios se remitieron para su análisis? (sic)

R.- Se informa que las muestras de difícil identificación, se remitieron al Laboratorio Central de Aduanas.

4. ¿Qué plazo tomó a los laboratorios del SAT emitir un dictamen de resultados respecto de las muestras analizadas? (sic)

R.- Atendiendo a su cuestionamiento, es importante aclarar, que existen dos modalidades de atención a las solicitudes de análisis realizadas por las Aduanas, las cuales se clasifican en urgentes y normales, cuyo plazo de atención es de 5 días hábiles como tiempo máximo y 30 días hábiles, respectivamente.

Lo anterior, tiene su fundamento legal en los artículos 130, 135, 136 y 144 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, así como en el criterio 03/17, denominado "**No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información.**", emitido por el Pleno del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales.

Finalmente, se hace de su conocimiento que, en caso de no estar de acuerdo con la respuesta proporcionada a su solicitud de información, podrá interponer recurso de revisión ante el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, de conformidad a lo establecido en el artículo 142 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y 147 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

Atentamente

José Fernando Jauregui Zavala
Administrador de Apoyo Jurídico de Aduanas "6"

2.

Cel.: Legaria No. 608, Col. Irrigación, Alcaldía Miguel Hidalgo, CP. 1500. Ciudad de México. [55] 57203543 jose.jauregui@sat.gob.mx
sat.gob.mx / MarcaSAT 55 527 22 728



2020
LEONA VICARIO

Anexo 2. Respuesta a solicitud de información pública con folio 0610100039020.



Administración General de Aduanas
Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas
Administración de Apoyo Jurídico de Aduanas
"6"

Folio No: 0610100039020

Ciudad de México, a 5 de marzo de 2020.

Estimado solicitante:

En atención a su solicitud de información, mediante la cual solicita lo siguiente:

"Buen día, por medio de la presente solicito la siguiente información 1 ¿En dónde se encuentran localizados los cuatro laboratorios regionales de la Administración General de Aduanas y a partir de que fecha comenzó a operar cada uno de ellos?; 2 Del total de los actas de muestreo de mercancías de difícil identificación levantadas en los años 2017, 2018 y 2019, ¿cuántas de esas muestras, fueron remitidas a cada uno de los laboratorios, tanto Central como regionales, para efecto de que se efectuara el dictamen correspondiente?; 3 ¿Cuál es el fundamento legal que estipula que las modalidades de atención de solicitudes de análisis urgentes y normales deben efectuarse en un plazo máximo de 5 y 30 días hábiles respectivamente?; y 4 Si bien, as modalidades de atención de solicitudes de análisis urgentes y normales deben efectuarse en un plazo máximo de 5 y 30 días hábiles respectivamente, ¿cuál es el promedio, por laboratorio, que les toma en emitir un dictamen de resultados del análisis practicado a las muestras de mercancías de difícil identificación?" (sic)

Así como, a los datos adicionales en los que señala:

"Esta solicitud de información guarda relación con la diversa con número de folio 0610100001220 formulada al Servicio de Administración Tributaria." (sic)

Sobre el particular, el artículo 130, cuarto párrafo de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, señala que los sujetos obligados deben otorgar el acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones en el formato en que el solicitante manifieste, de entre aquellos formatos existentes, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre así lo permita.

Aunado a lo anterior, resulta aplicable el Criterio de interpretación 03/17 "No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información", emitido por el Pleno del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, el cual exceptúa a los sujetos obligados de elaborar documentos adicionales que atiendan la literalidad de los requerimientos formulados por los solicitantes. Para pronta referencia se cita el mencionado criterio:

No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información. Los artículos 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y 130, párrafo cuarto, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, señalan que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar, de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre. Por lo anterior, los sujetos obligados deben garantizar el derecho de acceso a la información del particular, proporcionando la información con la que cuentan en el formato en que la misma obre en sus archivos; sin necesidad de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información.

En este sentido, la **Administración General de Aduanas**, a través de la **Administración de Apoyo Jurídico de Aduanas "6"**, adscrita a la **Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas**, da atención a su requerimiento de información en los siguientes términos:

1



2020
LEONA VICARIO



Con relación al **numeral 1**, respecto de la localización de los cuatro "laboratorios regionales" de la Administración General de Aduanas y las fechas de inicio de operaciones de estos, es importante aclarar que la figura de "laboratorio regional" a que hace referencia en su requerimiento, no se encuentra prevista en las disposiciones aduaneras o en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT), sin embargo, es de destacar que, de conformidad con el artículo 5 del RISAT, la Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas (ACAJA), ejerce las atribuciones que establece el artículo 19, fracciones LVIII y LIX, en relación con el 20, apartado B., fracción II del citado ordenamiento legal, en todo el territorio nacional, de tal forma que el termino solo es utilizado con fines prácticos para distinguir a estas unidades administrativas en función de las actividades que realizan y de su localización en las diversas entidades federativas del país, tales como Manzanillo, Lázaro Cárdenas y Veracruz.

Dichas instalaciones, iniciaron actividades en el año 2017; en fecha 6 de marzo la Aduana de Veracruz, 13 de marzo la Aduana de Manzanillo y 19 de mayo la Aduana de Lázaro Cárdenas.

Respecto del **numeral 2**, donde se solicita del total de las actas de muestro de mercancías de difícil identificación levantadas en los años 2017, 2018 y 2019, cuantas fueron remitidas a cada uno de los laboratorios, tanto Central como regionales, se informa que todas las muestras derivadas de un acta de muestreo son enviadas al Laboratorio Central, teniendo los siguientes totales:

2017: 11,662 Actas de Muestreo
2018: 10,504 Actas de Muestreo
2019: 15,801 Actas de Muestreo

Con relación al **numeral 3**, donde solicita el fundamento legal que estipula que las modalidades de atención de solicitudes de análisis urgentes y normales deben efectuarse en un plazo máximo de 5 y 30 días hábiles respectivamente; se informa que el artículo 153-A de la Ley Aduanera establece el plazo máximo de 5 días, asimismo, por lo que hace a los 30 días, es de señalarse que su implementación se lleva a cabo por buenas prácticas de conformidad con lo dispuesto en las "Estrategias para el cumplimiento, eficiencia y mejora de los tiempos de respuesta en el proceso de emisión del dictamen técnico de mercancías de difícil identificación".

Por otra parte, respecto al **numeral 4** en el que indica que si bien, las modalidades de atención de solicitudes de análisis urgentes y normales deben efectuarse en un plazo máximo de 5 y 30 días hábiles respectivamente, requiere conocer cual es el promedio, por laboratorio, que toma emitir un dictamen de resultados del análisis practicado a las muestras de mercancías de difícil identificación, se comunica que el promedio se encuentra entre 4.84 y 16.47 días hábiles.

Lo anterior, tiene su fundamento legal en los artículos 130, 135, 136 y 144 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, así como en el criterio 03/17, denominado "**No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información.**", emitido por el Pleno del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales.

Finalmente, se hace de su conocimiento que, en caso de no estar de acuerdo con la respuesta proporcionada a su solicitud de información, podrá interponer recurso de revisión ante el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, de conformidad a lo establecido en el artículo 142 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y 147 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

Atentamente

Jose Fernando Jauregui Zavala
Administrador de Apoyo Jurídico de Aduanas "6"



Anexo 3. Respuesta a solicitud de información pública con folio 0610100135320.



HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO



Administración General de Aduanas
Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas
Administración de Apoyo Jurídico de Aduanas "6"
Administración Central de Planeación Aduanera
Administración de Planeación Aduanera "2"

Folio No: 0610100135320

Ciudad de México, a 7 de agosto de 2020.

Estimado solicitante:

En atención a su solicitud de información, consistente en:

"Buen día, por medio de la presente solicito la siguiente información 1. ¿Cuántos reconocimientos aduaneros se practicaron durante los años de 2017, 2018 y 2019? 2. De la respuesta anterior, ¿en cuántos casos se levantó un Acta de Inicio de Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera? (con fundamento en el artículo 151 de la Ley Aduanera); ¿en cuántos se levantó un Acta o Escrito de Hechas u Omisiones? (con fundamento en el artículo 152 de la Ley Aduanera); y ¿en cuántos casos se levanta un Acta de Muestreo de Mercancías de Difícil Identificación? (con fundamento en el artículo 152 de la Ley Aduanera). 3. ¿Qué proceso siguen los laboratorios de la Administración General de Aduanas, una vez que emiten su dictamen en relación con un Acta de Muestreo de Mercancías de Difícil Identificación?; ¿Qué plazo le toma a los laboratorios remitir los resultados de los análisis de dichas mercancías a las Aduanas que lo solicitaron y por qué medio lo realizan? 4. Por cada laboratorio de la Administración General de Aduanas (ya sea Central o Regional), ¿cuántas solicitudes de análisis de mercancías de difícil identificación recibió cada uno en los años de 2017, 2018 y 2019, y cuántas consultas formuladas por las aduanas del país, así como de otras autoridades y de particulares?"

Además solicito la versión electrónica íntegra de las Estrategias para el cumplimiento, eficiencia y mejora de los tiempos de respuesta en el proceso de emisión del dictamen técnico de mercancías de difícil identificación." (sic)

Así como, a los datos adicionales que señala:

"La presente solicitud de información guarda relación con las diversas con número de folio 0610100001220 y 0610100039020, formuladas al Servicio de Administración Tributaria." (sic)

Sobre el particular, el artículo 130, cuarto párrafo de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, señala que los sujetos obligados deben otorgar el acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones en el formato en que el solicitante manifieste, de entre aquellos formatos existentes, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre así lo permita.

Aunado a lo anterior, resulta aplicable el Criterio de interpretación 03/17 "No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información", emitido por el Pleno del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, el cual exceptúa a los sujetos obligados de elaborar documentos adicionales que atiendan la literalidad de los requerimientos formulados por los solicitantes. Para pronta referencia se cita el mencionado criterio:

No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información. Los artículos 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y 130, párrafo cuarto, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, señalan que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar, de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre. Por lo anterior, los sujetos obligados deben garantizar el derecho de acceso a la información del particular, proporcionando la información con la que cuentan en el formato en

1



2020
LEONA VICARIO
MEMORABLE MEXICANO DE LA UNIÓN



que la misma abre en sus archivos; sin necesidad de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información.

En este sentido, la **Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas** y la **Administración Central de Planeación Aduanera**, adscritas a la **Administración General de Aduanas**, dan atención a los cuestionamientos planteados, en los siguientes términos:

Con relación a las preguntas donde requiere, "1. **¿Cuántos reconocimientos aduaneros se practicaron durante los años de 2017, 2018 y 2019?**" "2. **De la respuesta anterior, ¿en cuántos casos se levantó un Acta de Inicio de Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera? (con fundamento en el artículo 151 de la Ley Aduanera)"** y "¿en cuántos se levantó un Acta o Escrito de Hechos u Omisiones? (con fundamento en el artículo 152 de la Ley Aduanera)" (sic), se proporciona en la siguiente tabla los datos que son de su interés.

Año	Número de Reconocimientos	Total Incidencias (número)	PAMA's detectados en el Reconocimiento Aduanero
2017	1,268,406	12,223	863
2018	1,262,301	10,812	779
2019	1,266,517	9,856	903

Ahora bien, por lo que hace a la pregunta, "¿en cuántos casos se levanto un Acta de Muestreo de Mercancías de Difícil Identificación? (con fundamento en el artículo 152 de la Ley Aduanera)" (sic); al respecto, se indican las cifras relativas a las solicitudes de dictamen con soporte documental referentes a actas de muestreo de mercancías de difícil identificación recibidas en el Laboratorio de Aduanas.

Año	Número de Actas de muestreo
2017	11,662
2018	10,504
2019	15,801

En referencia a la pregunta, "3. **¿Qué proceso siguen los laboratorios de la Administración General de Aduanas, una vez que emiten su dictamen en relación con un Acta de Muestreo de Mercancías de Difícil Identificación?**" (sic), se informa que el Laboratorio de Aduanas, dependiente de la Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas, de conformidad con las atribuciones establecidas en el artículo 19 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, fracciones LVII y LIX, en relación con el artículo 20, Apartado B, fracción II, una vez analizadas las muestras de mercancías, emite un dictamen, esté diferenciado con un "LC" (número interno de ubicación), a través del Sistema Informático Integral con la finalidad de ser firmado por la autoridad competente, mismo que se escanea y se hace llegar vía correo electrónico, a través de una cuenta institucional validada y generada por el Laboratorio de Aduanas; a la aduana o autoridad competente que solicito el análisis y dictamen, dando celeridad en el resultado obtenido.

Finalmente, el oficio original se hace llegar a través de correo postal a la aduana o autoridad solicitante.

Por otra parte, en respuesta a la pregunta, "¿Qué plazo le toma a los laboratorios remitir los resultados de los análisis de dichas mercancías a las Aduanas que lo solicitaron y por qué medio lo realizan?" (sic), se hace de su conocimiento, que las modalidades de atención de solicitudes de análisis urgentes y normales deben efectuarse en un plazo máximo de 5 y 30 días hábiles respectivamente, por tanto el promedio que toma al Laboratorio, emitir un dictamen de resultados del análisis practicado a las muestras de mercancías de difícil



identificación, se encuentra entre 4.84 y 16.47 días hábiles, así mismo como se menciona en la respuesta del anterior cuestionamiento, el resultado de análisis se trasmite vía oficio firmado por la autoridad competente a través de correo institucional, para después hacerlo llegar de manera física a la localidad de la autoridad o aduana que lo haya solicitado.

Al cuestionamiento formulado, donde requiere, **"4. Por cada laboratorio de la Administración General de Aduanas (ya sea Central o Regional), ¿cuántas solicitudes de análisis de mercancías de difícil identificación recibió cada uno en los años de 2017, 2018 y 2019, y cuántas consultas formuladas por las aduanas del país, así como de otras autoridades y de particulares?"** (sic), es importante señalar que la figura de "laboratorio regional" a que hace referencia, no se encuentra prevista en las disposiciones aduaneras o en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT), sin embargo, es de destacar que, de conformidad con el artículo 5 del RISAT, la Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas (ACAJA), ejerce las atribuciones que establece el artículo 19, fracciones LVIII y LIX, en relación con el 20, apartado B, fracción II del citado ordenamiento legal, en todo el territorio nacional, de tal forma que el termino solo es utilizado con fines prácticos para distinguir a estas unidades administrativas en función de las actividades que realizan y de su localización en las diversas entidades federativas del país, tales como Manzanillo, Lázaro Cárdenas y Veracruz.

Por lo anterior, es que todas las solicitudes de análisis de mercancías derivadas de un acta de muestreo son enviadas a las instalaciones del "Laboratorio Central". Así mismo, a continuación se hace el desglose de dichas solicitudes por año, particionando las solicitudes realizadas por aduanas, otras autoridades y por particulares:

Solicitudes	2017	2018	2019
Aduanas	26,432	17,610	21,603
Otras autoridades	2,056	937	961
Particulares	31	22	27
Totales	28,519	18,569	22,591

Aunado a lo anterior, se adjunta archivo en formato pdf el protocolo denominado *Estrategia para el cumplimiento, eficiencia y mejora de los tiempos de respuesta en el proceso de emisión del dictamen técnico de mercancías de difícil identificación.*

La presente respuesta, tiene su fundamento legal en los artículos 130, 135, 136 y 144 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, así como en el criterio 03/17, denominado **"No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información."**, emitido por el Pleno del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales.

Finalmente, se hace de su conocimiento que, en caso de no estar de acuerdo con la respuesta proporcionada a su solicitud de información, podrá interponer recurso de revisión ante el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, de conformidad a lo establecido en el artículo 142 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y 147 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

Atentamente

Jose Fernando Jauregui Zavala
Administrador de Apoyo Jurídico de Aduanas "6"



En suplencia por ausencia del Administrador de Planeación Aduanera "2", con fundamento en los artículos 4, quinto párrafo y 19 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente, firma el Subadministrador adscrito a la Administración de Planeación Aduanera "2".

Ing. Mateo Vieyra Ramírez

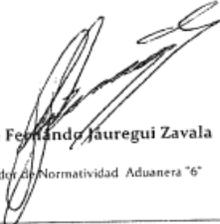


Anexo 4. Estrategia para el cumplimiento, eficiencia y mejora de los tiempos de respuesta en el proceso de emisión del dictamen técnico de mercancías de difícil identificación.



Estrategia para el cumplimiento, eficiencia y mejora de los tiempos de respuesta en el proceso de emisión del dictamen técnico de mercancías de difícil identificación.

Laboratorio de Aduanas.


Q.I. Jose Fernando Jauregui Zavala
Administrador de Normatividad Aduanera "6"


Lic. P. Gladys Trejo Espinosa
Administradora de Normatividad Aduanera "7"

Agosto 2017

I.Q.I. Martha Estela Maya Martinez
Administradora de Normatividad Aduanera "8"

Estrategia para el cumplimiento, eficiencia y mejora de los tiempos de respuesta en el proceso de emisión del dictamen técnico de mercancías de difícil identificación.

1. Formalización del cumplimiento de registro de recepción en el Sistema Informático Integral a todos los niveles del proceso central del laboratorio.
2. Se establecen los siguientes plazos como ideales y máximos para las diferentes etapas del laboratorio, las cuales son de carácter obligatorio.

	Ideal	Máximo
Captura	1	2
Programación	1	5
Análisis	2	15
Revisión Jefe de departamento	1	2
Revisión Subadministrador	1	2
Revisión Administrador	1	2
Despacho	1	3

3. La solicitud de información técnica se realizará a través del dictamen generado en el Sistema Informático Integral, de acuerdo a la norma Decimotercera del apartado D de la Quinta Unidad del MOA, en cuyo caso se interrumpe el plazo señalado y en caso de no obtener respuesta no se realizara la ampliación del dictamen.
4. El seguimiento y la supervisión del cumplimiento de la presente estrategia, es responsabilidad de cada área y estará a cargo de Jefes de Departamento, Subadministradores y Administradores.
5. La Subadministración de Control de Gestión y Seguimiento de la Producción, es responsable de hacer los informes correspondientes, con la finalidad de coadyuvar en el cumplimiento de los tiempos.



Q.I. Jose Fernando Jáuregui Zavala

Administrador de Normatividad Aduanera "6"



Lic. P. Gladys Trejo Espinosa

Administradora de Normatividad Aduanera "7"



I.Q.I. Martha Estela Maya Martínez

Administradora de Normatividad Aduanera "8"