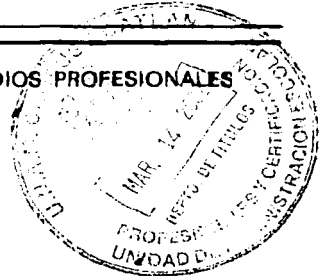




UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES ACATLAN



LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 43, PARRAFO NOVENO DE LA LEY ADUANERA

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE: LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA: RIGOBERTO ALMANZA RICO

ASESOR: DR. ROMAN VILLANUEVA TOSTADO



MARZO, 2002

TESIS CON FALLA DE ORIGEN



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.

Agradecimientos

Principalmente a Dios nuestro creador, por la vida misma.

A mis papas, María Teresa Rico Morales y Víctor Manuel Almanza Vega, que si bien, también merecen la primera línea, lo hago como una muestra de gratitud y amor.

A mis hermanos Alejandro y Manuel, así como a sus familias por su apoyo fraternal.

A mi hermana Malry Raquel, mi cuñado Fernando Fuentes y a sus hijas María Fernanda y Malry Denisse, por todo su apoyo. Especialmente a mis dos sobrinas que son fuente de inspiración.

A Heydde, por que sin todo tu apoyo no hubiera logrado este paso.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, pilar fundamental de nuestra Nación.

A mi asesor Dr. Román Villanueva Tostado, ejemplo de profesionalismo y rectitud. Sinceras gracias por su incondicional apoyo.

Muy especialmente a los miembros de mi sínodo, a quienes les hago un reconocimiento por su dedicación, estímulo y ayuda en mi formación profesional, y que me impulsan para que algún día en la docencia pueda al igual que ellos, colaborar con el desarrollo humano.

A mis familiares tíos y primos, que de todos he recibido verdaderas muestras de apoyo y cariño.

A mis amigos, y perdóneme si no menciono su nombre, pero al leer estas palabras sabes que eres alguien importante en mi vida, gracias por su afecto.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
-------------------	---

CAPÍTULO PRIMERO. EL DERECHO ADUANERO.

1.1. Antecedentes históricos del derecho aduanero.....	5
1.1.1. Egipto.....	5
1.1.2. Grecia.....	6
1.1.3. Roma.....	8
1.1.4. Edad Media.....	9
1.1.5. España.....	13
1.1.6. México.....	14
1.2. La aduana.....	21
1.3. El arancel.....	25
1.4. Definición del derecho aduanero.....	28
1.5. El libre mercado (sus implicaciones en el derecho aduanero).....	33

CAPÍTULO SEGUNDO. EL SISTEMA ADUANERO MEXICANO.

2.1. El ordenamiento jurídico aplicable en materia aduanera.....	39
2.1.1. Fundamento constitucional del derecho aduanero.....	42
2.1.2. Ley Aduanera.....	49
2.1.3. Reglamento de la Ley Aduanera.....	50
2.1.4. Leyes del Impuesto General de Importación y del Impuesto General de Exportación.....	52
2.1.5. Código Fiscal de la Federación.....	54
2.2. Ambitos competenciales de la Ley Aduanera y la Ley de Comercio Exterior.....	55
2.3. Los regímenes aduaneros.....	57
2.3.1. Concepto.....	57
2.3.2. Clasificación.....	58
2.4. La autoridad en materia aduanera.....	66
2.4.1. Atribuciones del Ejecutivo Federal en materia aduanera.....	67
2.4.2. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público.....	69
2.4.3. El Servicio de Administración Tributaria.....	72
2.4.4. La Aduana (autoridad).....	74
2.4.5. Las secciones aduaneras.....	80

CAPÍTULO TERCERO. LAS FORMALIDADES Y EL PROCEDIMIENTO ADUANERO.

3.1.	El despacho de las mercancías.....	82
3.1.1.	Concepto y características.....	82
3.1.2.	Declaración.....	86
3.1.3.	Liquidación de impuestos.....	88
3.1.4.	Comprobación.....	89
3.1.5.	Verificación o aforo, y.....	90
3.1.6.	Retiro.....	91
3.2.	El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.....	91
3.3.	Los medios de impugnación de las resoluciones emitidas en el PAMA.....	96
3.3.1.	El recurso de revocación.....	96
3.3.2.	El procedimiento contencioso administrativo.....	101
3.3.3.	El juicio de amparo.....	108

CAPÍTULO CUARTO. EL ARTÍCULO 43 DE LA LEY ADUANERA Y SU VULNERACIÓN A LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.

4.1.	La garantía de seguridad jurídica.....	112
4.2.	El artículo 14 constitucional.....	114
4.3.	El acto administrativo.....	122
4.3.1.	Naturaleza jurídica.....	127
4.3.2.	Efectos.....	130
4.3.3.	Extinción.....	131
4.4.	Las resoluciones definitivas favorables a un particular.....	135
4.4.1.	El artículo 36 del Código Fiscal de la Federación.....	136
4.4.2.	La modificación a las resoluciones definitivas.....	138
4.5.	La inconstitucionalidad del párrafo noveno del artículo 43 de la Ley Aduanera.....	139

CONCLUSIONES.....	153
--------------------------	------------

BIBLIOGRAFÍA.....	161
--------------------------	------------

SIGLAS.....	165
--------------------	------------

INTRODUCCIÓN

El párrafo primero del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación (*CFF*), establece que las resoluciones individuales favorables al particular únicamente podrán ser modificadas por la autoridad que las emite promoviendo juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (*TFJFyA*).

En este sentido y considerando la trascendencia que tiene la correcta aplicación de las disposiciones fiscales por parte de las autoridades, con la finalidad de salvaguardar las garantías de seguridad y certeza jurídica contempladas en los artículos 14 y 16 constitucional, se estima de suma importancia elaborar el presente trabajo, mediante el cual se describe por qué el párrafo noveno del artículo 43 de la Ley Aduanera es inconstitucional, y por qué debe eliminarse a efecto de que los intereses de los contribuyentes no se vean lesionados por la ejecución ya sea de un acto o de una resolución administrativa.

En ese contexto, en el primer capítulo tras una breve referencia sobre los antecedentes del Derecho Aduanero, trataremos los conceptos que encierran la aduana y el arancel, para así definir lo que es el Derecho Aduanero.

En esta medida, en el capítulo segundo entraré al estudio del ordenamiento jurídico aplicable a la materia aduanera; su fundamento constitucional, la Ley Aduanera, su reglamento, las leyes del Impuesto General de Importación y Exportación y el *CFF*, así como los ámbitos competenciales de la Ley Aduanera y de la Ley de Comercio Exterior. Para de esta manera estudiar los regímenes aduaneros y las autoridades en materia aduanera.

Es de suma importancia tratar en el capítulo tercero, el reconocimiento aduanero al estar inmerso en el despacho aduanero. Asimismo, analizaré de una

manera somera los medios de impugnación de las resoluciones emitidas en el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (*PAMA*); el recurso de revocación, el procedimiento contencioso administrativo y el juicio de amparo.

En ese orden de ideas, en el capítulo cuarto daré una explicación de las garantías individuales, su clasificación, examinando en especial las garantías de seguridad jurídica contempladas en los artículos 14 y 16 constitucional.

Lo anteriormente expuesto es así, considerando que el artículo 14 constitucional prevé la garantía de audiencia, cuya esencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, misma que obliga a las autoridades a que de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír la defensa de los afectados.

En este capítulo hago hincapié en que los actos de autoridad deben cumplir con una serie de requisitos para su validez legal; es decir, el artículo 16 constitucional, establece entre otros, las condiciones que las autoridades fiscales deben de cubrir al emitir un acto de molestia como son: constar en mandamiento escrito, ser emitido por autoridad competente y estar debidamente fundado y motivado.

Con posterioridad me aboco al estudio del acto administrativo y de las resoluciones favorables al particular, para de esta manera abordar lo dispuesto por el artículo 36 del *CFF* que establece el procedimiento a seguir por parte de las autoridades para poder modificar sus resoluciones.

Por último profundizaré sobre por qué el párrafo noveno del artículo 43 de la Ley Aduanera es inconstitucional, afectando de esta manera la esfera jurídica de los particulares.

El párrafo en comento establece que el reconocimiento aduanero no limita las facultades de comprobación de la autoridad y expresamente excluye en estos casos la aplicación del artículo 36 del *CFF*; luego entonces contraviene lo dispuesto en el diverso 36, pues la facultad de revocar administrativamente una resolución debe limitarse únicamente a las que no son favorables a los particulares, ya que ésta es la única forma en que se puede regular la conducta de las autoridades y no permitir arbitrariedades, siendo el juicio de nulidad el medio a través del cual pueden las autoridades revocar sus propias resoluciones.

En este tenor, es necesario se modifique el párrafo noveno del artículo en estudio, por las razones que expondré en el desarrollo del presente trabajo.

CAPÍTULO PRIMERO

EL DERECHO ADUANERO Y EL SISTEMA ADUANERO MEXICANO

- 1.1. Antecedentes históricos del derecho aduanero.**
- 1.2. La aduana.**
- 1.3. El arancel.**
- 1.4. Definición del derecho aduanero.**

1.1. Antecedentes Históricos del Derecho Aduanero.

La actividad aduanera sólo es posible en función del comercio internacional, por tanto sus orígenes se encuentran cuando surge un intercambio de mercancías entre dos conglomerados o grupos sociales, los cuales una vez que habían satisfecho sus necesidades primarias y tuvieron un excedente en su producción, ejercitaron el trueque con comunidades lejanas (geográfica y culturalmente). Estos grupos humanos debían estar constituidos como Estados (aunque no fueran en el concepto como actualmente conocemos esta entidad), ya que el ejercicio de la función aduanera supone un poder sobre la generalidad de los individuos para estar en posibilidad de imponer un gravamen sobre el comercio o tránsito de las mercancías, ya fuera para dotar a la comunidad de recursos o para proteger su economía.

Por lo anterior, la existencia de las aduanas y de un Derecho Aduanero es más evidente en las culturas constituidas complejamente; es decir, con una organización social y poder político, por ello y para realizar un acercamiento al nacimiento y desarrollo de la actividad aduanera señalaré notas características de algunas civilizaciones antiguas y me referiré a España, dada su influencia en la regulación de nuestro país.

1.1.1. Egipto.

Como ya se ha mencionado, la actividad aduanera siempre se encuentra ligada a la práctica del comercio internacional y en las civilizaciones antiguas como la egipcia, está no es una excepción. Se menciona que Egipto en la época de los faraones tuvo una economía cerrada debido principalmente a dos factores, "su unidad étnica y a su aislamiento geográfico", lo que ocasionó que su comercio exterior fuera escaso en comparación con otras culturas de la antigüedad como por ejemplo la fenicia, que basaba su economía en gran medida en su comercio con otros pueblos. El único comercio que Egipto practicaba fue el efectuado por los

faraones, limitado a objetos de lujo que se utilizaban con fines reales y religiosos, por lo que se afirma que "el comercio exterior se convirtió por tanto en un monopolio real"¹. "Tanto fue su alejamiento del comercio exterior que abandonaron el del Mar Rojo a todas las naciones pequeñas que tenían en el algún puerto, y consintieron que los idumeos, los judíos y los sirios tuvieran en él sus flotas."²

Sin embargo, aun cuando Egipto no practicara en grandes volúmenes su comercio exterior esto no fue un obstáculo para que se establecieran aduanas y derechos aduaneros en su territorio, debido a su ubicación geográfica, era un lugar de tránsito de las mercaderías provenientes de la India y del sur de África hacia el mediterráneo. De este modo las mercancías pagaban un derecho de entrada y salida, así como un derecho de puerta que además de permitir el acceso de los mercaderes a las ciudades les permitía negociar con sus mercancías en los mercados de la ciudad. Además se establecieron algunas veces derechos de circulación por caminos y canales y en algunos puertos egipcios se debían pagar derechos de puerto o muelle.

Señala Juan Bakler Ayala³ que al parecer, la finalidad de los impuestos a la entrada y salida de mercancías al territorio egipcio, fue lisa y llanamente la de obtener mayores entradas para la "Caja Real", aunque en determinadas circunstancias estos tributos tenían fines proteccionistas, por ejemplo ante la escasez de productos agrícolas.

1.1.2. Grecia.

Los negocios ocuparon un lugar tan importante en la vida de los griegos, que por tal motivo se tuvieron que someter a las leyes y reglamentos, que variaban de una ciudad a otra, pero que en conjunto formaban una verdadera legislación

¹ Leonard Woolley, citado por Ricardo Xavier Basaldua. Introducción al Derecho Aduanero. 1ª Edición, Editorial Abeledo Perrot. Argentina, 1988, p. 26.

² Montesquieu. Del Espíritu de las Leyes II. p.25.

³ Bakler Ayala Juan, citado por Ricardo Xavier Basaldua. Ob. cit., p. 27.

comercial, la que protegía al individuo en lo particular, por ejemplo en lo referente a la cantidad, peso y precio de las mercancías, pero también se protegía el bienestar de la ciudad al promulgarse restricciones y prohibiciones, que constituían atentados contra la libertad del comercio, pero cuya finalidad era proteger el interés público. En Atenas el comercio de los granos estaba vigilado muy de cerca por el Estado, prohibiéndose o limitándose la exportación de estos productos agrícolas para evitar posibles crisis sociales. La aplicación de estas disposiciones se encomendaba a los "Sitofilacos", quienes se encargaban de verificar el cumplimiento de estas normas económicas y además recibían la declaración al mismo tiempo que percibían un derecho de aduana de una quinta parte del valor de la mercancía, lo que sin duda viene a constituir disposiciones de carácter aduanero. Esta actividad se realizaba en el "Telónion o Emporium"⁴, que era el lugar u oficina donde se pagaban los tributos aduaneros.

"Más que la introducción o la extracción de las mercaderías a través de las fronteras, parece que se tenía entonces en consideración la entrada o salida de la ciudad o, en su caso, el acceso a la plaza del mercado o a un puerto determinado".⁵

"Los griegos conocían y practicaban los derechos de aduana, ya a la entrada, ya a la salida de las mercancías. En el Ática, el derecho, tanto sobre la importación como sobre la exportación, era del 2% *ad valorem*".⁶ Esta cuota podía variar hasta en un diez por ciento según las necesidades del Erario, lo que nos hace pensar que en tiempos de guerra éstos aumentarían. Las exenciones se otorgaban casi siempre por motivos personales y como un agradecimiento del príncipe a los súbditos.

En Grecia los derechos aduaneros eran medidas fiscales no económicas que tenían por objeto suministrar recursos al Estado, toda vez que en uno tan pequeño, los derechos de aduana, ínfimos, no pueden perseguir ninguna especie de proteccionismo.

⁴ Al parecer, la expresión *Emporium* se utilizaba para designar el lugar donde se pagaban los tributos a las importaciones o exportaciones que se realizaban por vía marítima, es decir, se localizaba en los puertos.

⁵ Ricardo Xavier Basaldua. Ob. cit., p. 33.

⁶ Jacques Toutain. *La Economía Antigua*, citado por Ricardo Xavier Basaldua. Ob. cit., p. 27.

Hay que hacer notar que los impuestos personales o directos no eran del agrado del pueblo griego, por ello, los medios de obtener recursos fiscales destinados a cubrir los gastos públicos, se redujeron a ciertos impuestos indirectos de consumo a la importación y exportación de mercancías.

1.1.3. Roma.

Ricardo Xavier Basaldua indica que "la historia de Roma, ya sea en la denominada época de los reyes, como después en la República y en el Imperio, registra también la existencia de los derechos de aduana".⁷

En Roma, los tributos aduaneros fueron conocidos como "*portorium*"⁸ y bajo este nombre se hacía referencia a tres clases de impuestos: la aduana, los peajes y los arbitrios. La aduana o impuesto aduanal, era un impuesto que debía pagarse al Estado romano cuando se atravesaba la frontera para introducir productos extranjeros o exportar productos nacionales; los peajes eran contribuciones impuestas a los viajeros por el paso en caminos y puentes; los arbitrios o alcabalas eran los impuestos exigidos por una ciudad sobre las mercancías que se introducían en ella y recibido en provecho de esa ciudad. Los romanos no hicieron distinción entre estos tres tributos y fueron designados bajo la denominación común de "*portorium*".

La naturaleza y fin de este impuesto fue puramente fiscal encontrándose lejos de una política proteccionista, buscando únicamente llenar fácilmente el "*aerarium*" o tesoro público. Los gobernantes romanos para obtener recursos y al encontrarse en la misma situación de Grecia en que no eran bien vistos los impuestos personales, no se conformaron con establecer el "*portorium*", sino que, separaron

⁷ Ricardo Xavier Basaldua. Ob. cit., p. 39.

⁸ La palabra *Portorium* que proviene de "*portum*" (puerta) fue el nombre que se les dio en Roma a los derechos aduaneros, en honor al Puerto de Ostia en el cual una vez que fue conquistado se establecieron por primera vez las aduanas en ese imperio, con la finalidad de aprovechar las ganancias comerciales que se obtenían gracias a la navegación por el Río Tiber.

las provincias unas de otras por líneas aduaneras, con lo que la contribución fue percibida no sólo en las fronteras del Estado, sino también en los límites de las diversas circunscripciones aduaneras en que el territorio se encontraba dividido, en el interior de esos territorios, a la entrada en las ciudades importantes, en la encrucijada de rutas, en puentes, en pasos de montaña, etc.

El lugar donde se recibían los derechos aduaneros fue conocido como "*Telonium*", la oficina pública donde se pagaban los tributos. En la época imperial este sistema se arrendaba a los "*Publicanos*", quienes percibían el "*portorium*" y tenían bajo sus órdenes a los "*portitores*", encargados del "reconocimiento de las mercancías con la finalidad de comprobar la exactitud de los datos declarados por el importador".⁹

Además del "*portorium*" que como mencionamos tenía como único fin el allegar recursos para el Estado, existieron en Roma prohibiciones absolutas a las exportaciones de cierto tipo de mercancías como el hierro bruto o elaborado, las armas, los cereales, el vino, la sal y el oro, para lo cual en la época del Imperio las fronteras fueron cubiertas con poderosas líneas de aduana.

1.1.4. La Edad Media.

Se conoce como Edad Media, al periodo en la historia de Europa comprendido entre la caída del Imperio Romano de Occidente (año 476) y la toma de Constantinopla por los Turcos (1453). Se pasa de la Antigua Roma a la Edad Media, debido a que la centralización del poder en las manos del emperador y la unidad política y económica que caracterizaron a Roma, se fueron debilitando a tal grado que ya en el siglo IV, no pudieron resistir más los ataques e invasiones de los pueblos bárbaros¹⁰ lo que lleva a la fragmentación del espacio económico romano.

⁹ Máximo Carvajal Contreras. Derecho Aduanero. Editorial Porrúa, 6ª edición, México 1997, p. 53.

¹⁰ Para los romanos eran llamados bárbaros todos los pueblos que no participaban de la cultura latina o de la helénica.

No obstante, las actividades económicas no se detienen, pero el comercio disminuye y se hace más selectivo. Lo mismo ocurre con la organización financiera, en la que se conserva por los bárbaros germanos la recaudación de los impuestos, se siguen cobrando peajes en los mismos lugares que los romanos. Bajo el reinado de Carlomagno, los impuestos indirectos heredados de los romanos subsistieron, pero sufrieron transformaciones y se multiplicaron hasta constituir uno de los principales recursos. Los "tonlieux" solo podían percibirse sobre mercancías y viajeros (y no sobre equipajes personales, peregrinos y soldados).

No podían crearse nuevos "tonlieux" y sólo se podían obtener aquellos tradicionalmente establecidos, de ahí que posteriormente esos tributos recibieron el nombre de *costumbres*. Bajo la denominación de "tonlieux", al igual que en los romanos con el "portorium", se englobaban los derechos de aduana, los peajes y las alcabalas.

"Con la muerte de Carlomagno (814) y la consiguiente paulatina, pero inevitable disolución de su imperio, sobreviene una época de desorganización, anarquía, inseguridad y violencia que conduce a la paralización del tráfico y a una nueva organización política y social denominada feudalismo".¹¹ Los feudos se establecen de una manera defensiva a las invasiones, como si fueran Estados distintos, organizándose casi en autarquía.

Al encontrarse casi sitiados, se prohibió extraer del feudo el oro, la plata y los objetos útiles e indispensables incluidos los alimentos, en cambio las importaciones eran todas libres. Pero esta libertad era ineficaz debido a que todos los feudos practicaban la prohibición de las exportaciones. De tal modo, el comercio en las provincias feudales desapareció casi por completo y con ello los "tonlieux" dejaron de percibirse aun en las fronteras de los feudos.

En los siglos IX y X, los señores feudales comenzaron a autorizar la apertura de mercados, pero tienen una clientela escasa y pobre debido a la condición de los caminos y al temor de transitar por ellos.

¹¹ Ricardo Xavier Basaldua. Ob. cit., p. 51.

“Poco a poco, se va tomando conciencia de la importancia de los mercados y de las ferias como medios para obtener recursos significativos. Entonces comienzan a mejorarse los caminos y se adoptan medidas para hacer más seguro y confortable el traslado y la estadía de los mercaderes. Y, también, se acondicionan las aduanas que han de controlar la circulación de bienes y percibir los correspondientes *tonlieux*”.¹²

De esta manera, los *“tonlieux”* y los arbitrios que acababan de reaparecer gradualmente cambiaron su naturaleza, al convertirse de contribuciones sin contrapartida a participaciones que se otorgaban al señor feudal para que éste garantizara el buen estado y la seguridad en los caminos, mercados y ferias. “Con la feudalidad los impuestos indirectos recobran su doble significado primitivo: derecho de uso de una obra o de paso por un territorio y contribución proporcional exigida en concepto de seguridad”.¹³

En esta época surgen nuevas modalidades para la operación aduanera, por ejemplo las aduanas marítimas son dotadas de almacenes para realizar la verificación de las mercancías; en las aduanas terrestres debido a su gran número y para evitar que se burlara el paso por esos lugares, se implementan procedimientos de control, por ejemplo, la expedición de una factura que tenía que ser visada por los agentes del fisco, se sellaban bultos e incluso se verificaban por sondaje para asegurarse de que no escondían mercancías de precio superior.

La Edad Media se identificó con el sistema feudal, que como se señaló contaba con una economía cerrada basada casi exclusivamente en la explotación agropecuaria, y que su comercio entre regiones llegó a ser casi nulo, aunque posteriormente éste poco a poco se fue practicando hasta convertirse en una actividad muy lucrativa tanto para los mercaderes, como para los gobernantes que cobraban impuestos aduaneros y peajes.

Esta forma de vida rural afectó sólo una parte de Europa, hubo ciudades con historia aparte; aquéllas continuaron abiertas al exterior practicando el comercio,

¹² Ricardo Xavier Basaldua. Ob. cit., p. 54.

¹³ André Neurrisse, citado por Ricardo Xavier Basaldua. Ob. cit., p. 56.

viéndose beneficiadas las establecidas en el norte de Europa, en las costas del Atlántico, del Mar del Norte y del Báltico.

En ciudades como Venecia y Génova, se mantuvieron vínculos políticos con Bizancio que sería la capital del Imperio Romano de Oriente hasta el final de la Edad Media. Otras ciudades que continuaron practicando el comercio tales como Pisa, Amalfi, Marsella, Barcelona, Lübeck, Hamburgo, Colonia, Brujas y Gante. El desarrollo más notable se dio en las ciudades Italianas en el siglo XI, toda vez que practicaron el comercio con ciudades más alejadas, pero más ricas y grandes, por ejemplo China e India donde se realizaban grandes expediciones.

Por el número de sus embarcaciones, el comercio de Venecia se convierte en una potencia marítima que le permite consolidar un verdadero imperio económico. Debido a ello se les conoce a Venecia y a Génova como ciudades-estado. "Cuando el Imperio bizantino se halló en dificultades frente a la expansión de los normandos y de los musulmanes, obtuvo el apoyo de la flota veneciana. Bizancio se vio obligada a retribuir esa ayuda y entonces los venecianos obtuvieron importantes franquicias aduaneras en los puertos del Imperio."¹⁴

Por su parte, la obtención de recursos en el interior de Venecia se hacía sobre impuestos al consumo y derechos de aduana, percibidos por numerosos funcionarios o empleados. Al respecto hay que señalar que los derechos de aduana eran llamados "derechos del *dux*" y de ahí se llamó "*duxana*" a la aduana.

Otra característica de las regulaciones aduaneras en Venecia, es que al igual que en la mayoría de las ciudades y asentamientos antiguos y por lo reducido de su espacio, debían de asegurar los productos indispensables tales como granos, aceite, vino, carne, los que estaba prohibida su exportación.

Por otro lado se encontraba Génova, que también se constituyó como otra ciudad-estado y gracias a su flota y al volumen de su comercio marítimo logró un gran auge económico. Contaba con numerosas aduanas en sus fronteras y en las de sus Colonias. Toda mercancía genovesa o que fuera transportada por sus buques se hallaba por ese hecho sujeta a la jurisdicción de la aduana de Génova.

¹⁴ Ricardo Xavier Basafdua. Ob. cit., p. 66.

También como en otros Estados, las aduanas se arrendaban y las personas encargadas de hacer efectivos los derechos de aduana, tenían la facultad de abrir bultos y cajas en que se transportaba la mercancía, lo que hace pensar que las mercaderías pagaban cuotas distintas.

1.1.5. España.

Con el expansionismo romano, la península ibérica se convirtió en una provincia de Roma y al encontrarse en esa situación, se vio relacionada con su dominador a través del mediterráneo y de las famosas vías romanas. Esta última situación favoreció el comercio exterior de España con Roma y con sus provincias. Este comercio estaba gravado por un impuesto denominado "*Quincuagésima*", y su percepción estaba encomendada a una organización muy semejante al "*Telonium*" romano. Las tarifas aduaneras variaban según la dirección del tráfico comercial y las tasas oscilaban entre un 2 y un 2.5% del valor de la mercancía.

Con la caída del Imperio Romano, los visigodos poco a poco fueron invadiendo la península hasta constituir un nuevo Estado. Los impuestos directos fueron conservados y siguieron siendo los mismos que los del Bajo Imperio, pero en cambio desaparecieron los indirectos y sólo subsistieron los de aduanas y tránsito (*la Quincuagésima o Portorium*). Aun cuando en esta época se dictaron o se continuaron cobrando los derechos aduaneros establecidos durante el Imperio Romano, no fue sino hasta la invasión de los musulmanes durante el siglo VIII, que se conformaría toda una nueva organización aduanera.

"La política aduanera establecida por los árabes se basa en una tendencia fiscal, pues considera al producto obtenido de las aduanas como un recurso para su sistema financiero".¹⁵ El impuesto introducido por los árabes se denominaba "*almojarifazgo*", que gravaba las importaciones y las exportaciones y se trataba de un derecho que oscilaba entre el 3 y el 15% del valor de las mercaderías.

“En la España cristiana que no se encontraba sometida a los árabes, los sistemas aduaneros fueron similares a los adoptados por el resto de Europa durante la Edad Media. Así en los “puertos mojados” y en los “puertos secos” se cobraba el tributo denominado *“portazgo”* por el paso de las mercancías. En el siglo XII, se estableció un impuesto que se cobraba en los puertos por la entrada o salida de las mercancías de un diezmo de su valor y de ahí que recibió el nombre de *“Diezmo de Mar”*.¹⁶

También hay que señalar que en las Siete Partidas de Alfonso X, se encuentran disposiciones que normaron la actividad aduanera. Así por ejemplo se regulaba la percepción de los portazgos y el diezmo, así como sanciones a los “desencaminados”, es decir, a los que se sorprendía transitando con mercancías fuera de los caminos establecidos con la intención de burlar las aduanas.

Una vez que los reyes católicos comenzaron a reconquistar las provincias vecinas expulsando a los musulmanes, tuvieron mucho cuidado en mantener los derechos de aduana que se habían establecido por los árabes, así como todo el sistema administrativo establecido para cobrar tales tributos.

1.1.6. México.

En nuestro país las primeras disposiciones aduaneras se dan con la conquista, porque en el México prehispánico el comercio entre los distintos pueblos sí se producía, como por ejemplo el que realizaban los mexicas establecidos en Tenochtitlan con los mayas en Yucatán, pero de una manera muy esporádica y ocasional, motivo por el cual no se habla de que la introducción o extracción de mercancías estuviera gravado por derechos aduaneros.

¹⁵ Máximo Carvajal Contreras. Ob. cit., p. 55.

¹⁶ En la España cristiana, las aduanas marítimas eran llamadas “puertos mojados” y las terrestres “puertos secos”

A partir de la conquista se comenzaron a gravar las operaciones de comercio exterior, pero las disposiciones cambiaron según las condiciones y necesidades que vivía el país, por lo que su estudio se dividirá en tres etapas que darán una idea de cómo los fenómenos económicos, sociales y políticos influyeron en la regulación aduanera.

a) Etapa Colonial.

En México, las aduanas datan de la época colonial y las de primera fundación fueron las de Acapulco, Veracruz y Manzanillo. Ese origen de un sistema aduanal, se debe a la conquista por los españoles quienes establecieron en el Virreinato de la Nueva España el derecho de "*almojarifazgo*" o "*Diezmo de Mar*".

Uno de los primeros documentos que regularon la actividad aduanal fue la cédula real de mayo de 1497, obra de los Reyes Católicos denominada "Carta de Burgos", que tenía como propósito el de promover la colonización de América, declarando libre del pago de los impuestos de "*almojarifazgo*" a las pertenencias que trajeran consigo las personas y frailes que vinieran a poblar las tierras recientemente descubiertas.

Algunos de los tributos a que se encontraban afectas las mercancías eran los siguientes:

Derecho de Almojarifazgo. Este tributo que como ya observamos fue introducido por los árabes a España, posteriormente se introdujo a la Nueva España y se causaba con la entrada o salida de mercancías, el cual oscilaba entre 5 y 33% del valor de éstas.

Derecho de Avería. Era una contribución a cargo de los dueños de las mercancías que se transportaban por mar y tenía por objeto el cubrir los gastos que causaban los buques de la armada por escoltar a las flotas mercantes. Consistía en un tanto por ciento del valor del oro, plata y géneros que salían de la Nueva España, mas tarde éste se aumento hasta en 12% del valor de lo transportado.

Derecho de Almirantazgo. Consistía en el pago que realizaban los buques tanto en la carga como en la descarga de mercancías, pagando un marco o cinco reales por cada cien toneladas. Este tributo se estableció en favor del cargo de Almirante de las Indias, mismo que se otorgó a Cristóbal Colon y a sus descendientes.

Para evitar que los buques mercantes desembarcaran mercancías en lugares distintos a los autorizados evadiendo el pago de los tributos y al mismo tiempo brindarse mayor protección contra corsarios y piratas, se instauró "el sistema de flotas" que obligaba a las embarcaciones que navegaran en flota desde la península ibérica hacia la Nueva España y viceversa. El incumplimiento a tal disposición, tenía como consecuencia la pérdida de la nave y de su cargamento.

Más tarde se dio un movimiento que tuvo consecuencias benéficas para el comercio exterior, así por ejemplo se abolió la prohibición de que las colonias pudieran comercializar entre sí, se terminó con el sistema de flotas y se abrieron nuevos puertos, pero el principal beneficio se dio en 1778, con "*la Ordenanza del Libre Comercio*", en el que además de esas ventajas, se redujeron o se suprimieron algunos de los impuestos existentes por ejemplo, el *Almirantazgo* que desapareció (aunque después se restableció), y el de *Avería* se redujo hasta un medio por ciento y sólo se cobraba sobre el oro y la plata.

b) Etapa Independiente.

La larga lucha de Independencia culminada en 1821, perturbó la organización financiera del país; por este motivo los que entonces estaban al frente del gobierno tuvieron entre sus primeras tareas la de estructurar nuevamente un aparato de gobierno, dentro del cual estaba el establecimiento de un sistema aduanero de acuerdo al nuevo orden político y social.

La Dirección de Aduanas creada en 1777, logró sobrevivir al movimiento independentista, pero los problemas de desorganización que había traído consigo la lucha armada incrementó considerablemente el contrabando, cuestión que ocupaba

a los Secretarios de Hacienda de la época. El país lo que en ese momento necesitaba eran recursos para financiar la reconstrucción de la nación.

Aun cuando se abrieron los puertos a todas las naciones, con la intención de lograr el desarrollo del país se implantó un régimen de prohibición a las importaciones de los artículos producidos o en posibilidad de producirse en el país. Este sistema sumamente nacionalista tenía como objetivo estimular la actividad industrial y comercial, al no dejar entrar mercancías que afectaran a los productores nacionales.

De este modo el primer arancel que se adoptó en el México Independiente fue el del 15 de diciembre de 1821, denominado "*Arancel General Interino para el Gobierno de las Aduanas Marítimas en el Comercio libre del Imperio*", el que contenía la prohibición de importar ciertas mercancías, entre las que se encontraban tabaco en rama, algodón en rama, pastas de fideo, encaje, ceda, etc. Pero no sólo fueron prohibiciones y se dio un tratamiento más flexible para los objetos necesarios para el desarrollo, permitiéndose la libre entrada de instrumentos para la ciencia, herramientas para la agricultura, la minería y las artes, animales vivos, plantas exóticas, etc. Este arancel tenía también una lista de los objetos que podían introducirse al territorio nacional cubriendo un impuesto de importación por ejemplo las drogas, plantas y cualesquiera géneros medicinales, tintas y colores, oro, plata y en general los metales, así como muebles, vidrio, loza, porcelana, etc.

Para estas últimas mercancías, es decir aquéllas que debían de cubrir un impuesto de importación, se aplicaba un sistema de aforo para determinar dicho impuesto, tomándose como "base el valor de la mercancía fijada en el arancel o el que fijaran los empleados respecto de los efectos no comprendidos en la tarifa".¹⁷

Siguiendo la política comercial que dio origen al primer arancel tratándose de impulsar el desarrollo agrícola, minero e industrial, el Congreso el 20 de mayo de 1824, decreto la prohibición de importar bajo pena de confiscación artículos entre los que se encontraban comestibles como el maíz, trigo, frutas, arroz, azúcar, café, licor, algodón, lana, ladrillos, zapatos, maderas, oro y plata entre otros. Bajo ese

¹⁷ Máximo Carvajal Contreras. Ob. cit., p. 66.

mismo criterio el 16 de noviembre de 1827, se publicó un nuevo arancel, en el que si bien se permitió la entrada libre de ciertos productos, se aumento a 54 fracciones los artículos prohibidos, señalándose algunos de forma genérica como la ropa interior o exterior, toda clase de semillas y zapatos.

Se siguieron expidiendo aranceles que prohibían las importaciones, todos bajo la política proteccionista de que el no dejar entrar mercancías se alentaría y protegería a la industria nacional de los productos extranjeros que pudieran dañar su mercado. Sin embargo, después de la lucha armada se tenía un país pobre, sin maquinaria e instrumentos; apenas podía cultivarse la tierra y, con industrias y minas sin equipar.

Por lo tanto, al no existir aparato productivo al cual proteger, se comenzó a generar un cambio en la política fiscal y el 31 de enero de 1856 se expide el nuevo arancel denominado "*Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de la República*", con el que se permite la libre importación de implementos agrícolas, maquinas de vapor, locomotoras, fierro para rieles, etc., teniéndose con ese arancel sólo 18 artículos prohibidos, con lo que se demuestra el intento de liberalizar el comercio.

Otra característica importante es que en la tarifa de importación se clasifican las mercancías por orden alfabético, existiendo 254 artículos clasificados en cinco capítulos: fibras para la obtención de ropa, productos alimenticios, productos cotidianos, efectos no indispensables y una última que incluía drogas, productos medicinales y químicos.

Con la Constitución de 1857, se faculta a la Federación para que sólo ésta pueda gravar la importación, la exportación y el tránsito de las mercancías, retirándose esa facultad a los Estados, por lo tanto, se prohíbe la creación de aduanas locales, con lo que se pretende controlar todo el comercio de la nación de una manera centralista. La "*Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de la República*" de 1856, constituye otro antecedente que denota la inquietud por la liberalización del comercio.

Con los posteriores aranceles de 1880 y 1885, se aumentaron los artículos clasificados; el segundo contaba "con 696 fracciones, pero debido a que la nomenclatura no podía ser completa se ocurrió al sistema de asimilación (que aún en la actualidad subsiste); y para tal efecto se hizo un vocabulario que se adjunto a la tarifa. Complicó los documentos aduanales y obligó a los importadores no sólo a declarar sus mercancías con pesos, sino a que literalmente transcribieran las fracciones de la tarifa que juzgaran aplicables, declarando que cualquier error o equivocación era considerada como un intento de defraudar el interés fiscal".¹⁸

c) Etapa Contemporánea.

En 1900, bajo el gobierno de Porfirio Díaz se publicó la ley que creó la Dirección General de Aduanas, antecedente directo de la actual Administración General de Aduanas, teniendo facultades para proponer reformas a las leyes aduaneras, autorizar procedimientos administrativos, etc. El porfiriato se caracterizó por los graves problemas sociales, económicos y políticos que posteriormente desencadenaron en la lucha revolucionaria, por lo que en este período, no se pudo desarrollar el ramo aduanero.

Al triunfo de la revolución, el Presidente Venustiano Carranza publicó el 5 de julio de 1916, la nueva tarifa de aranceles que aceptaba por buena la clasificación de la anterior, o sea la de 1891 que clasificaba las mercancías según su materia, y se declaró al opio como único producto prohibido para la importación. Se permitió la libre entrada de alimentos indispensables, herramientas, embarcaciones, coches de ferrocarril, etc., en cambio los artículos de lujo fueron gravados fuertemente.

Con la Constitución de 1917, se le asignó al Congreso de la Unión la facultad privativa para regular el comercio exterior al enunciar el artículo 73, fracción IX, lo siguiente: "El Congreso tiene facultad: ...IX. Para expedir aranceles sobre el comercio extranjero y para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones." Labor que indudablemente corresponde a la Federación,

¹⁸ Máximo Carvajal Contreras. Ob. cit., p. 72.

pues las autoridades locales están desconectadas y carecen de visión de conjunto de la economía del país, necesaria para definir la política de protección o de libre cambio que convenga seguir.

Por lo que hace a legislación aduanera, el 18 de abril de 1928 se promulgó una Ley Aduanera que no entró en vigor y después, el 1 de enero de 1930 se publicó una nueva Ley Aduanera que derogó a la Ordenanza General de Aduanas de 1891, así como a la ley de 1928.

La Nueva Ley Aduanera de 1930, introdujo por primera vez la figura del Agente Aduanal, y reguló el tráfico marítimo, las importaciones y exportaciones, las reexportaciones, el transbordo, el almacenamiento de las mercancías, el tráfico terrestre, el tránsito internacional y el aéreo, asimismo reglamentó el tráfico postal, las operaciones temporales, la guarda y custodia de las mercancías en los almacenes generales de depósito, las aduanas interiores, las facultades y obligaciones de la Dirección General de Aduanas, las infracciones y sus sanciones.

El 19 de agosto de 1935, se expidió una nueva Ley Aduanera que estuvo vigente hasta abril de 1952, cuando entró en vigor el Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos del 20 de octubre de 1950, siendo éste un importante antecedente de las leyes aduaneras de 1982 y 1996.

Este Código Aduanero de 1952, clasificaba a las mercancías en: nacionales, extranjeras y nacionalizadas, contemplando las siguientes operaciones aduaneras:

- I. Importación: definitiva, temporal y especial.
- II. Exportación: definitiva, temporal y especial.
- III. Tránsito internacional: por territorio nacional y por el extranjero; y
- IV. Transbordo: directo e indirecto.

1.2. La Aduana.

Del breve panorama histórico expuesto en el punto anterior, se observa que en diversas culturas de la antigüedad, aun en aquellas que su comercio exterior fuera casi nulo como el caso de Egipto, se estableció un sistema jurídico, ya fuera para asegurar la observancia de las prohibiciones a la importación y a la exportación de mercancías, o bien para hacer efectiva la percepción de los tributos aduaneros, los cuales en la mayoría de los casos tenían un carácter puramente fiscal con la finalidad de dotar al Estado de recursos, aunque en algunas ocasiones se convertían en instrumentos de una política comercial proteccionista hacia el interior o al exterior.

Pero independientemente de lo que se perseguía con ese sistema jurídico, era necesario contar con una organización que se encargara de aplicarlo y de esta forma controlar el tráfico internacional de mercancías, percibiendo los tributos derivados de las operaciones de comercio exterior o prohibiendo la entrada o salida de mercancías al o del territorio aduanero.

Tal función de controlar el tráfico internacional de mercancías se encomendó a la institución que hoy denominamos "aduanas".

Respecto a los orígenes de la palabra aduana no se ha llegado a un consenso general, pero la mayoría de las opiniones se inclinan a que tiene un origen árabe. El Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, indica que proviene del árabe *ad-diwana*, significando "el registro". El Diccionario Etimológico General de la Lengua Castellana señala igualmente, que aduana procede del árabe *ad-diwana*, cuyo significado era "el registro" o "el libro de cuentas" y en el siglo XIII, bajo ese nombre se designó a las "oficinas públicas de frontera".

Joan Corominas en su Breve Diccionario Etimológico de la Lengua Castellana nos dice que aduana proviene del árabe *diwan* (que significa "registro, oficina u oficina de aduanas") y este a su vez del persa *diwan* (*divan*) que significaba "tribunal, oficina o reunión".

Ricardo Xavier Basaldua, señala que "*la aduana* considerada institucionalmente aparece desde sus orígenes como una oficina donde se efectúan registros relativos a las mercaderías que ha su ingreso o a su salida deben abonar tributos y cuya percepción debe procurarse".¹⁹

- **Funciones.**

Las principales funciones que tienen encomendadas las aduanas son las siguientes:

- Controlar la entrada y salida de mercancías.
- Recaudar impuestos al comercio exterior.
- Aplicar limitaciones al comercio exterior.

1.- *Función de controlar la entrada y salida de mercancías.*- No es otra cosa que la intervención permanente por parte de la aduana para regular la entrada y salida de mercancías a los diversos territorios aduaneros. Esto deriva en la aplicación de la legislación aduanera que ordena la forma y procedimientos en que deben efectuarse las operaciones de importación y exportación y que disponen los regímenes aduaneros a los que deben someterse las mercancías.

2.- *Función de recaudar impuestos al comercio exterior.*- La percepción de los derechos aduaneros ha sido una constante de las actividades de la aduana, debido por una parte a que constituye una herramienta útil para dotar al estado de recursos financieros que posteriormente se aplican para sufragar el gasto público. Otra razón por la cual la percepción de los derechos aduaneros es una constante en las funciones de la aduana, es porque su aplicación resulta un mecanismo fácil para restringir la entrada de mercancías a un territorio aduanero, aunque ese no sea el fin original de los impuestos aduaneros ya que existen otros instrumentos específicos para lograr esos objetivos.

¹⁹ Ricardo Xavier Basaldua. Ob. cit., p. 23.

3.- *Función de aplicar limitaciones al comercio exterior.*- De una manera muy general se han concebido dos formas para restringir o fomentar la importación o exportación de mercancías, a estas se les ha denominado restricciones arancelarias y no arancelarias.²⁰

Las restricciones arancelarias son el uso equivocado que se les da a los impuestos al comercio exterior (ya que los impuestos se establecen con la finalidad primera de sufragar el gasto público) mediante su aumento o reducción desmesurado con la intención de limitar o vigorizar el tráfico internacional de mercancías respecto de un territorio aduanero. Por su parte Oswaldo Kuntzy Lizaola nos señala que "en este punto el aumento, disminución, creación o eliminación de aranceles pasa de ser un factor tributario a ser un regulador o promotor social."²¹

Las medidas o restricciones no arancelarias se pueden presentar como cuotas compensatorias, permisos previos, cupos, marcado de origen, normas oficiales mexicanas y permisos administrativos. Estos son instrumentos con naturaleza proteccionista, para garantizar diversos intereses, como la economía o la producción de una región, la estabilidad de los mercados, la salubridad, la seguridad de los consumidores y todo aquello que de una manera legítima se pretenda asegurar.

Con estas medidas (restricciones arancelarias y no arancelarias) se puede beneficiar a sectores sociales que por sus condiciones económicas no pueden acceder a determinados satisfactores y de esta manera se pueden eliminar o reducir aranceles de bienes como por ejemplo semillas, fertilizantes, medicamentos, leche, etc. *Contrario sensu*, el aplicar cuotas compensatorias, cupos, marcado de origen, o el aumentar aranceles desalienta a las importaciones que amenacen con provocar daño a la economía nacional o a la población.

²⁰ Cabe señalar que la aduana no es el órgano encargado de crear estas medidas regulatorias, sino que únicamente se encarga de aplicarlas al momento en que las mercancías pretenden ser introducidas a un territorio aduanero

²¹ Jorge Oswaldo Kuntzy Lizaola, *El Marco General Jurídico del Comercio Exterior y Derecho Aduanero Mexicano*, tesis a nivel maestría por el Colegio Superior de Ciencias Jurídicas, México, 1998.

- **Concepto.**

El Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, señala que aduana es la "oficina pública, establecida generalmente en las costas y fronteras, para registrar en el tráfico internacional, los géneros y mercaderías que se importan o exportan y, cobrar los derechos que adeudan."²²

Máximo Carvajal Contreras apunta que por aduana se entiende "al órgano de la Administración Pública establecido por el Ejecutivo Federal, autorizado para controlar el comercio exterior con las limitaciones y prohibiciones que las leyes fijan a las mercancías, percibiendo los impuestos que se generen y regulando la economía nacional"²³.

Ricardo Xavier Basaldua dice que la aduana es "una institución encargada de controlar la entrada y salida de las mercaderías de determinados territorios, con el fin de impedir esa entrada o salida o de aplicarles tributos relativos a esos hechos de entrar y salir".²⁴

Rafael Bielsa opina que "la aduana es el órgano de la Administración Pública que tiene por principal (no único) objeto percibir los derechos fiscales de importación y exportación y hacer cumplir las disposiciones prohibitivas y de reglamentación del comercio internacional".²⁵

De todo lo anterior podemos obtener los elementos característicos para definir a la aduana. Así tenemos que la aduana:

1. Es un órgano de la administración pública,

²² Real Academia española. Diccionario de la Lengua Española. Vigésima Primera Edición, Edición electrónica. Espasa Calpe.

²³ Máximo Carvajal Contreras. Ob. cit., p. 72.

²⁴ Ricardo Xavier Basaldua. *Derecho Aduanero*, Primera Edición, Editorial Abeledo Perrot, Argentina, 1992, página 125.

²⁵ Rafael Bielsa, Ciencia de la Administración, citado por Jorge Oswaldo Kuntzy Lizaola en *El Marco General Jurídico del Comercio Exterior y Derecho Aduanero Mexicano*, tesis a nivel maestría por el Colegio Superior de Ciencias Jurídicas. México 1998.

2. Su función principal es llevar un "registro o control" sobre el tráfico internacional de las mercancías que se puede manifestar de las siguientes maneras:
 - a) Recaudando los impuestos a la importación y a la exportación de las mercancías;
 - b) Regulando al comercio exterior al hacer efectivas las restricciones arancelarias y no arancelarias a la importación y a la exportación.

De esta forma es posible enunciar mi propia idea acerca de la aduana.

Es un órgano perteneciente a la administración pública federal que tiene como función principal controlar el tráfico internacional de mercancías, al aplicar la legislación relativa a la importación y a la exportación, determinando los regímenes y modalidades a que se sujetan las mercancías al ser introducidas a un territorio aduanero cobrando los impuestos a ese tráfico y haciendo efectivas las prohibiciones y restricciones a la importación y a la exportación.

1.3. El Arancel.

Según el Diccionario Jurídico Mexicano el arancel es un instrumento legal de carácter económico, considerado como una barrera impuesta al comercio internacional, a fin de regular la entrada y salida de mercancías por territorio nacional, mediante la fijación de impuestos al comercio exterior.²⁶

En cambio para Jorge Witker, "los aranceles de aduana son las tablas de derechos a percibir sobre la importación, exportación o tránsito de mercancías que un Estado establece de acuerdo con las necesidades de su economía de producción y consumo. Como instrumentos de política son importantes en su

²⁶ Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Diccionario Jurídico Mexicano, Cuarta Edición, México, 1991, Página 196.

carácter de fuentes de recaudación, de correctivo económicos y como parte de la política comercial".²⁷

La Ley de Comercio Exterior refiere que los aranceles son las cuotas de las tarifas de los impuestos generales de exportación e importación.

Como se podrá observar, los conceptos expuestos le atribuyen al arancel una naturaleza contradictoria.

Por una parte, de acuerdo con el concepto dado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, el arancel además de responder a una forma de contribución para el gasto público, es una forma de control económico sobre la importación o exportación de las mercancías, con el fin de promover un normal desarrollo de la producción interna, procurando que las mercancías producidas en nuestro país no se vean desplazadas por mercancías extranjeras, evitando el descenso de los niveles económicos nacionales.

Los otros dos conceptos, equiparan a los aranceles como una carga tributaria, es decir como una forma de contribución al gasto público.

Con base en esas posturas, podemos decir que el arancel cumple dos funciones a la vez, tanto de control económico al comercio exterior, como una forma de contribución al gasto público.

Tal afirmación a primera vista parece discutible, puesto que para muchos los aranceles no pueden constituir mecanismos para frenar las importaciones o exportaciones nocivas para la economía nacional, ya que existen instrumentos legales precisos para lograr ese objetivo, pues de darles a los aranceles esa utilidad se estaría contraviniendo el principio constitucional de que los impuestos deben destinarse para sufragar el gasto público; sin embargo, el propio artículo 131 constitucional permite su empleo para ese objetivo, al señalarse en su segundo párrafo que "el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para

²⁷ Witker Jorge y Pereznielo Leonel, Aspectos Jurídicos del Comercio Exterior de México, Segunda Edición, Editorial Nuevo México, México 1980, pág. 149.

aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras”.

Sin embargo, si bien es cierto, que el Ejecutivo tiene dicha facultad, también lo es que se trata de una facultad condicionada a que se dé uno de los supuestos previstos en el antecitado artículo, esto es, que exista urgencia para regular el comercio exterior, la economía, la estabilidad de la producción nacional o cualquier otro propósito en beneficio del país; atribución que se deberá presentar en su caso a la aprobación del Congreso, siendo que al final de cada año el Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida. Al respecto el jurista Tena Ramírez señala:

*“(...)resulta que las disposiciones legislativas emitidas por el Ejecutivo, con fundamento en el artículo 131, son leyes de naturaleza singular, sujetas a la condición resolutoria del Congreso”, (...)lo que plantearía una situación prácticamente irresoluble si llegara a presentarse el caso de que una ley expedida por el Ejecutivo en la hipótesis de dicho precepto, aplicada desde su promulgación a casos particulares, no fuera aprobada posteriormente por el Congreso”.*²⁸

Ahora bien, desde el punto de vista legal y doctrinario podemos encontrar tres tipos de aranceles a saber:

- I. **Ad-valorem**, cuando se expresan en términos porcentuales del valor en aduana de la mercancía.
- II. **Específicos**, cuando se expresan en términos monetarios por unidad de medida, y
- III. **Mixtos**, cuando se trate de la combinación de los dos anteriores.

²⁸ Tena Ramírez, Felipe, “La suspensión de garantías y las facultades extraordinarias en el derecho mexicano”, en Revista de la escuela Nacional de Jurisprudencia, México, enero-diciembre de 1945, pp. 239 y 240.

La Ley de Comercio Exterior señala que los aranceles que acabamos de referir pueden adoptar las siguientes modalidades:

- I. **Arancel-cupo**, cuando se establezca un nivel arancelario para cierta cantidad o valor de mercancías exportadas o importadas, y una tasa diferente a las exportaciones o importaciones de esas mercancías que excedan dicho monto. Esta modalidad también constituye una forma de la regulación no arancelario denominada "cupos"
- II. **Arancel estacional**, cuando se establezcan niveles arancelarios distintos para diferentes períodos del año. Esta se refiere a que según sea la época del año que se trate, se podrá establecer un impuesto diferente, lo cual se puede presentar cuando en determinadas épocas no se tenga acceso a satisfactores y se promueva la desregulación para obtenerlos, o bien cuando se eleven esos impuestos para desalentar la entrada de bienes, que en razón de las circunstancias que se presenten en un período calendario no sea conveniente su introducción.
- III. Las demás que señale el Ejecutivo Federal. Es decir se deja una puerta abierta al Ejecutivo Federal para que le pueda dar alguna modalidad a la aplicación de los aranceles.

1.4. Definición del Derecho Aduanero.

Existen dos sutiles vertientes para definir al derecho aduanero; la primera donde se considera como elemento esencial de lo aduanero al aspecto fiscal, identificándolo casi como una derivación de esa rama del derecho. Así tenemos a Pedro Fernández Lalanne y a Octavio Gutiérrez Carrasco que conceptúan al derecho aduanero de la manera siguiente:

"Las normas legales y reglamentarias que determinan el régimen fiscal al cual deben someterse los importadores, exportadores, agentes marítimos, despachantes de aduana, y, en general quienes realizan operaciones con mercaderías a través de las fronteras de la República, por las vías marítimas, aéreas, terrestres y postales, constituyen el derecho de aduana."²⁹

"el conjunto de normas legales que determinan el régimen fiscal a que deben de someterse los intervinientes en el tráfico internacional de mercancías a través de las fronteras nacionales o aduaneras, por las vías marítimas, terrestres, aérea y postal; que organizan el servicio público destinado a su control, le fijan sus funciones, señalan las clases y formalidades de las operaciones sobre tales mercancías y establecen, por último, los tribunales especiales y el procedimiento de las causas a que dichos tráficos dieran lugar."³⁰

Esta concepción del derecho aduanero con una naturaleza básicamente fiscal conduce a que se le considere como parte del derecho fiscal y en extremo a negarle que se trate de una rama autónoma del derecho. Contrariamente a esta corriente, existen los tratadistas que desligan a lo aduanero de lo fiscal y hablan de una relativa autonomía del derecho aduanero.

Ricardo Xavier Basaldua señala:

"El Derecho Aduanero queda delineado así como un conjunto de normas atinentes a la importación y exportación de mercadería, cuya aplicación se encomienda a la aduana, para lo cual se regula su estructura y sus funciones, se determinan los regímenes a los cuales debe someterse la mercadería que se importa o exporta y se establecen diversas normas referidas a los tributos aduaneros, a los ilícitos aduaneros y a los procedimientos y recursos ante las aduanas".³¹

Ildelfonso Sánchez González indica que el derecho aduanero

²⁹ Pedro Fernández Lafanne. Derecho aduanero, página 73.

³⁰ Octavio Gutierrez Carrasco Revista de derecho aduanero económico, citado por José Othón Ramírez Gutiérrez. CONCEPTO Y FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DEL DERECHO ADUANERO, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, página 644.

³¹ Ricardo Xavier Basaldua. Ob. cit., p. 166.

"es el conjunto de normas que disciplinan jurídicamente la Política Aduanera, entendiendo por tal la intervención pública en el cambio internacional de mercancías".³²

José Othón Ramírez Gutiérrez uno de los pocos autores mexicanos que han escrito sobre derecho aduanero, lo define como:

"el conjunto de normas jurídicas que regulan los regímenes aduanales, la conducta de quienes intervienen en su realización, el comercio exterior y la aplicación de sanciones en caso de infracción a las normas enunciadas."³³

Por su parte el Doctor Máximo Carbajal Contreras, define al derecho aduanero 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 de un país, así como de los medios y tráficos en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas".³⁴

Esta última concepción del derecho aduanero nos parece la más completa, aun cuando lo desliga del aspecto tributario al exponer que cada vez adquiere facultades mucho más amplias, incidiendo en lo económico, comercial e industrial, aunque reconocemos que en sus orígenes se enfocó más al aspecto tributario.

Ahora bien, en una primera aproximación al sistema aduanero podemos decir que se trata de un conjunto de normas jurídicas que tienen tres objetivos principales:

³² Ildelfonso Sánchez González, LA SINGULARIDAD DEL DERECHO ADUANERO, "Aduanas" revista de técnicas aduaneras, comercio exterior y transportes. Vigésimo sexto año, número 334-335, Promotora de publicaciones, S.A., Madrid.

³³ José Othón Ramírez Gutiérrez. CONCEPTO Y FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DEL DERECHO ADUANERO, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, p. 647.

³⁴ Máximo Carbajal Contreras. Derecho Aduanero. Editorial Porrúa. 6ª edición, México 1997. pp 1 a 10.

- a) controlar el tráfico internacional de las mercancías;
- b) aplicar restricciones directas e indirectas a ese tráfico de mercancías, y
- c) percibir los tributos sobre ese tráfico.

De esta manera se puede decir que bajo la denominación de derecho aduanero se hace referencia usualmente a un diverso grupo de normas jurídicas concernientes a:

- a) *La determinación de institutos aduaneros de base.* Se consideran a los "ámbitos espaciales aduaneros", a la "mercancía" y a la "importación y exportación", como consecuencia quedan comprendidas las normas referentes a cada uno de estos elementos básicos de la actividad aduanera.
- b) *La organización del servicio aduanero.* Se trata de las normas que regulan a la "aduana" en lo que hace a su ubicación dentro de la administración pública, su organización, funciones y facultades.
- c) *Hacer efectivo el control sobre el tráfico internacional de mercancías.* Este control se refiere a la intervención del Estado en el tráfico internacional de mercancías, lo que implica a su vez la aplicación de la legislación aduanera que regula la forma en que deben efectuarse la importación y exportación y determinan los regímenes aduaneros a los que se pueden someter las mercancías.
- d) *Los regímenes de las operaciones aduaneras.* Estas normas se refieren básicamente a las modalidades a las que pueden ser sometidas las mercancías, es decir, las formas de destinación que los particulares pueden seleccionar para sus mercancías, cada una de las cuales tiene un tratamiento legal especial dependiendo de la naturaleza del objeto o de la

operación que se desee, debiendo cumplirse con las obligaciones que el régimen imponga.

- e) *Los estatutos dictados para el ejercicio de las profesiones de agente y apoderado aduanal.* Estas normas se refieren a los requisitos necesarios para poder desempeñar las funciones del agente o apoderado aduanal, así como las obligaciones derivadas de este ejercicio. En este momento sólo diremos que el agente o apoderado aduanal es la persona física autorizada por la autoridad hacendaria a través de una patente, que representa a otros ante la aduana en los trámites destinados a obtener el despacho de las mercancías y que asume responsabilidad derivada de esa intervención.
- f) *Hacer aplicables las restricciones directas e indirectas a la importación y a la exportación.* Es decir, el derecho aduanero no se ocupa de las normas que establecen las restricciones al comercio internacional, sino que únicamente se ocupa de las normas que regulan la aplicación de esas restricciones por parte del servicio aduanero. En otras palabras, el derecho aduanero no interviene en la creación de las restricciones directas o indirectas al comercio exterior (como pueden ser los aranceles o las cuotas compensatorias), pero sí interviene al hacer efectivas dichas restricciones o limitaciones.
- g) *El régimen tributario aduanero.* Constituye el conjunto de normas que imponen la obligación de pagar impuestos de aduana, mismas que emanan del Estado a través del Ejecutivo Federal, en virtud del poder tributario que éste tiene; es decir la potestad que tiene el Estado de imponer derechos o tasas de aduana, que le permiten allegarse de fondos y prestar así los servicios públicos indispensables para la atención de los fines y necesidades del país. Entre otros ordenamientos tenemos la Ley Aduanera y el CFF.
- h) *El régimen penal específico.* Es decir el conjunto de normas que reprimen la violación del control aduanero. Quedan integradas dentro de este rubro,

las normas contenidas en el Título Octavo de la Ley Aduanera y 102 a 107 del CFF.

1.5. El libre mercado (sus implicaciones en el derecho aduanero).

No cabe duda que los conceptos *mercado común; unión aduanera; integración económica*, entre otros, son de suma importancia en el Derecho Aduanero, y en forma genérica nos dan la idea de una zona dentro de la cual no existen barreras artificiales, como los aranceles, el libre movimiento de los bienes o servicios, de tal manera que cualquier persona pueda tomar sus decisiones relativas a la producción, ventas e inversión sobre el supuesto de que todo el mercado le es accesible en las mismas condiciones a que se enfrentan sus rivales de cualquier otra parte. Sin embargo estamos tratando con conceptos que encierran algo más, y que difieren entre sí.

En primer lugar, *la integración económica* es un hecho crucial en la liberación del comercio, y consiste en eliminar de manera progresiva las fronteras económicas entre países. Para el jurista Máximo Carvajal Contreras la integración consiste *"en que a través de los tratados internacionales, dos o más Estados ceden algunas de sus prerrogativas soberanas, para crear una zona nueva con personalidad jurídica independiente a la de sus miembros, en la cual puedan circular libremente y con el mismo tratamiento; mercancías, servicios, personas y capitales, según sea el grado de amplitud de la integración"*³⁵

En otras palabras, la integración implica la suspensión de las barreras al comercio y a los pagos entre países, así como la libertad de movimiento del trabajo y los factores de capital entre los países integrantes de dicha integración.

Por otra parte, ¿qué busca la integración?, se señalan cuatro razones importantes.

³⁵ Máximo Carvajal Contreras. Ob. cit., p. 37.

- 1) Ampliar los mercados, lo que permitiría una mayor división del trabajo en el seno del espacio integrado y en consecuencia, una mejor asignación de recursos reales, lo que permitiría un mayor crecimiento de las economías de los países miembros;
- 2) Aumentar la competencia en el conjunto integrado, ya que a través de una mayor competencia, la inversión se ve acelerada y provoca una revitalización de las economías del bloque; estas dos razones se les ubica más en la índole económica, toda vez que van dirigidas al crecimiento económico de los miembros de la integración, las otras dos razones van dirigidas al aspecto político;
- 3) Otra razón es que la unión de intereses económicos termina por unir intereses políticos, por ejemplo, las Comunidades Europeas se crearon para tratar, por una parte de poner fin a los continuos enfrentamientos entre las potencias de Europa Occidental, en especial Alemania y Francia y, por otro lado, para reforzar toda la zona frente a la por entonces amenaza soviética; y
- 4) Aumentar el peso político internacional del espacio integrado que, con el paso del tiempo, terminará por superar al de los países miembros por separado.

Los autores han dado diferentes formas de integración³⁶; sin embargo, estudiaré la división que tradicionalmente se conoce:

³⁶ Como ya se explicó, los autores difieren en las formas de integración, por ejemplo, para el autor Jaime Requejo González, en su obra Economía Mundial. Un análisis entre dos siglos. Ed. McGraw Hill, 1ª edición, pp 44 a 45, las formas de integración son: el acuerdo preferencial, la zona de libre cambio, la unión aduanera, el mercado común, el mercado único, la unión económica, la unión monetaria y la unión económica plena. Podemos observar que en términos generales la clasificación que hace éste autor es similar a la clasificación que en las páginas siguientes se enuncia.

1.- *Acuerdo Preferencial.* En esta forma de integración los miembros se conceden entre sí una serie de preferencias, no extensibles a terceros.

2.- *Área de Libre Comercio.* Dos o más países forman un área de libre comercio o una asociación de libre comercio, cuando eliminan todos los gravámenes de importación a su comercio, pero mantienen sus aranceles originales frente a terceros países.

Sin embargo, esta forma de integración presenta un inconveniente sustancial, el fenómeno conocido como desviación de comercio, que es cuando las importaciones del resto del mundo pueden entrar a un país miembro de altos gravámenes a través de un país miembro de bajos gravámenes, evitando así pagar los altos aranceles, lo que tratará de remediarse, por parte de las aduanas de los países miembros, exigiendo certificados de origen para saber si, una vez en el espacio común los productos deben seguir sujetos a las obligaciones que se aplican a los países no miembros.

Por su parte la Organización Mundial del Comercio (OMC) define la Zona de Libre Comercio como "un grupo de dos o más territorios aduaneros entre los cuales se eliminan los derechos de Aduanas y las demás reglamentaciones comerciales restrictivas, con respecto a lo esencial de los intercambios comerciales de los productos originarios de los territorios constitutivos de dicha zona de libre comercio"³⁷

3.- *Unión Aduanera.* Los miembros eliminan, entre sí, todos los obstáculos existentes a la libre circulación de bienes y erigen, frente a terceros países, un arancel común al que se añadirá cualquier otra fórmula protectora que será también común. Una unión aduanera también es un área de libre comercio porque el comercio entre los países miembros es libre. Sin embargo, un área de libre comercio no tiene por qué ser una unión aduanera, toda vez que un área de libre comercio no necesariamente tiene un arancel externo común. Debido a la adaptación de un arancel externo común, el fenómeno de la desviación de comercio no se presenta en una unión aduanera.

³⁷ Concepto de la OMC citado por Máximo Carvajal Contreras. Ob. cit., p. 39.

4.- *Mercado común o Unión Económica.* Se trata de una Unión Aduanera completada con la libertad de movimientos de capital y mano de obra, esto es, en un mercado común circulan libremente los bienes y las personas, en combinación con un desarme arancelario y comercial, y con el establecimiento de una sola nomenclatura arancelaria común para los países miembros y de éstos en sus relaciones con los terceros.

El paso más dramático en los esfuerzos para conseguir la integración económica europea tuvo lugar en 1958 con el establecimiento de la Comunidad Económica europea (CEE), o Mercado Común, que tras una serie de negociaciones llevadas a cabo a partir de 1955, los países miembros de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA) que son: Alemania, Bélgica, Francia, Holanda, Italia y Luxemburgo dan vida a la CEE, firmando el tratado de Roma, que en su artículo 2, establecen los objetivos de la Comunidad.

- a) Promover mediante el establecimiento de un mercado común y la progresiva aproximación de las políticas económicas de los Estados miembros;
- b) Un desarrollo armonioso de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad,
- c) Una expansión continua y equilibrada,
- d) Una estabilidad creciente,
- e) Una elevación acelerada del nivel de vida y relaciones más estrechas entre los Estados que la integran.

En el artículo 3 del mismo Tratado enumeran las medidas a tomar para lograr dichos objetivos, las cuales son:

- Establecer una unión aduanera, eliminando todas las restricciones a la entrada y salida de mercancías entre los países miembros y estableciendo una tarifa exterior común.
- Extender la libertad de circulación de las mercancías, típica de la unión aduanera, a las personas, servicios y capitales.
- Adoptar una política común en la agricultura y transportes.
- Coordinar las políticas económicas de los estados miembros.
- Armonizar las legislaciones nacionales y adoptar medidas que garanticen la libre competencia dentro del sistema.
- Crear un Fondo Social Europeo y un Banco Europeo para las inversiones.
- Asociar los países y territorios de ultramar a las tareas comunitarias.

La realización del Mercado Común debería de completarse en un período transitorio de doce años, dividido en tres etapas de cuatro años cada una. Estas etapas podrían ampliarse o reducirse según las condiciones particulares que prevalecieran y de acuerdo con ciertas normas previstas en el mismo tratado.

La Unión se consumó en la práctica el día 1 de julio de 1968, dieciocho meses antes de los previsto, y el 31 de diciembre de 1969, terminó el período de transición, funcionando desde entonces plenamente el Mercado Común.

CAPÍTULO SEGUNDO

EL SISTEMA ADUANERO MEXICANO

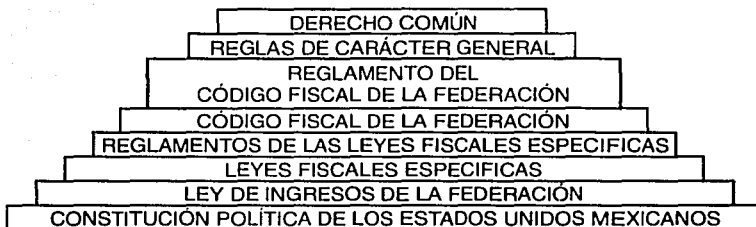
- 2.1. El ordenamiento jurídico aplicable en materia aduanera.**
- 2.2. Ámbitos competenciales de la Ley Aduanera y la Ley de Comercio Exterior.**
- 2.3. Los regímenes aduaneros.**
- 2.4. La autoridad en materia aduanera.**

2.1. El ordenamiento jurídico aplicable en materia aduanera.

Aun cuando en el capítulo anterior indicamos que el derecho aduanero no se enfoca únicamente al aspecto tributario y cada vez adquiere facultades mucho más amplias, incidiendo en lo económico, comercial e industrial, debemos detenernos para explicar la actual estructura fiscal mexicana en la que se encuentra inmerso el derecho aduanero, para posteriormente entrar al estudio de los diversos ordenamientos jurídicos aplicables en la materia aduanera.

Las normas jurídicas dependiendo si están contenidas dentro de la Constitución Federal o si se derivan de las disposiciones constitucionales o legales, establecen una estructura jerárquica.

Gráficamente la jerarquía de las leyes fiscales mexicanas es la siguiente:



Una gráfica similar realiza Eduardo García Máynez, ya que para este autor el orden jerárquico normativo de cada sistema de derecho se compone de:

1. *Normas Constitucionales.*
2. *Normas Ordinarias.*
3. *Normas Reglamentarias.*
4. *Normas Individualizadas.*³⁸

³⁸ García Máynez Eduardo. Introducción al estudio del Derecho. Ed. Porrúa. 44 edición, México 1992. p. 85

Cabe señalar que esta jerarquía de leyes tiene solamente un fin teórico, puesto que el artículo 131 constitucional no distingue supremacía entre Leyes Federales, lo que se observa en la jurisprudencia emitida por el TFF, ahora TFJFyA que a la letra indica:

"JERARQUIA DE LEYES.- Dentro del sistema del Derecho Mexicano las distintas leyes que expide el legislador mexicano no tienen jerarquía unas sobre las otras; esto es, cada ley rige las situaciones jurídicas que prevé de una manera válida, eficaz y autónoma con relación a otras disposiciones de distintos cuerpos de leyes; y para determinar la aplicabilidad, en cada caso, de determinada legislación, sólo se deberá atender a la fecha de su vigencia, por cuanto a las derogaciones que impliquen unas leyes respecto de otras. Esta declaratoria es necesaria porque es muy común considerar que las disposiciones del Código Civil tienen o deben tener jerarquía y preponderancia sobre otra clase de disposiciones de distintas leyes, creencia que no encuentra apoyo constitucional o racional, puesto que el artículo 133 de la Constitución Federal sólo establece la supremacía jerárquica de dicha Constitución, tratados y leyes reglamentarias de la misma, sobre las constituciones y leyes locales; pero de ninguna manera establece jerarquía entre dos leyes ordinarias federales o dos leyes locales."³⁹

La base de la estructura fiscal mexicana (así como de cualquier rama del derecho) la constituye sin duda la CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. De ella derivan el conjunto de leyes secundarias, ya sean fiscales, laborales, agrarias, etc. Esta Ley Primaria tiende a guardar las garantías de cada individuo y a establecer las bases del Estado Mexicano. En ella se establecen los fundamentos generados por la necesidad de preservar la seguridad jurídica de los ciudadanos que es el punto principal de este estudio y que analizaremos en más adelante.

En el segundo estrato se encuentra la LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN cuya vigencia es anual coincidiendo con el año del calendario. Ésta constituye un catálogo de los ingresos que pretende recaudar el gobierno federal durante el ejercicio fiscal.

³⁹ C.S. entre 1503/40 y 2744/40. Resuelta el 19 de noviembre de 1940, por 10 contra 1. R.T.F.F. Primera Época. 1937-48, p. 227.

En el tercer escalón de la estructura se encuentran las leyes FISCALES ESPECÍFICAS, RESPECTIVAS O ESPECIALES, donde para nuestro estudio destacan la Ley Aduanera y las Leyes del Impuesto General de Importación y Exportación. Otras leyes fiscales especiales serían la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto al Activo, etc. Cada contribución debe estar plasmada en una ley específica, de modo que se dé cumplimiento al principio de legalidad plasmado en la Constitución Política.

Posteriormente se encuentran los REGLAMENTOS con que cuenta cada ley especial, considerados como disposiciones expedidas por el Ejecutivo Federal, cuyo fin es dar mayor precisión a la aplicación de la Ley Fiscal, pues contienen disposiciones cuyo objeto es facilitar la comprensión e interpretación de la ley específica.

Gabino Fraga define el reglamento como:

“una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo.”⁴⁰

Después se localiza el CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, (CFF) que puede identificarse como el conjunto de normas con carácter supletorio, mismas que se aplican cuando no existen regulaciones específicas en las leyes especiales. Dentro de las normas no estipuladas en las leyes fiscales respectivas, destacan las siguientes:

- Los derechos y obligaciones de los contribuyentes,
- Las facultades de las autoridades fiscales,
- Las infracciones y delitos fiscales, y
- La defensa fiscal y los procedimientos administrativos.

⁴⁰ Fraga Gabino. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa. 36ª edición. México, 1997. p. 104.

Posteriormente se localiza el REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (*RCFF*), que contiene un conjunto de normas de carácter analítico que permite un manejo más detallado del propio ordenamiento.

Las REGLAS DE CARÁCTER GENERAL. Son los criterios de aplicación a las disposiciones fiscales, emitidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (*SHCP*) que deberán seguir las diversas dependencias encargadas de la aplicación de las leyes especiales, tienen validez oficial cuando son publicadas en el Diario Oficial de la Federación (*DOF*) sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivaran derechos cuando cumplan con el requisito de la publicación.

Por último se encuentra el DERECHO COMÚN que según lo establecido en el segundo párrafo del artículo 5° del *CFF* "A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal".

No debe entenderse al derecho común exclusivamente referido al derecho civil, sino que debe interpretarse en el sentido de que todas aquellas situaciones que no puedan ser resueltas por la ley especial o el Código en su caso, deben resolverse en forma supletoria por las leyes específicas de cada materia y por los principios generales del derecho.

"Sería absurdo, en materia de sanciones fiscales, no recurrir a los principios del derecho penal, supletoriamente, por una interpretación estricta del término derecho común".⁴¹

2.1.1. Fundamento constitucional del derecho aduanero.

Dentro de los preceptos constitucionales sobre los cuales se sustenta la materia aduanera, básicamente son los siguientes:

⁴¹ Lerdo de Tejada, Francisco. Código Fiscal de la Federación comentado, página 5.

1.- *Artículo 31 Constitucional*. Dicho precepto que señala las obligaciones de los mexicanos indica lo siguiente:

"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Se establece la obligación de contribuir a los gastos públicos que de manera proporcional y equitativa establezcan las leyes. De este precepto se derivan los cuatro principios que deben de cumplir todos los impuestos: legalidad, equidad, proporcionalidad y destino.

El de *legalidad* se refiere a que tanto la contribución como sus elementos esenciales (sujeto, objeto, base, tasa y época de pago) deben encontrarse establecidos de manera expresa por la Ley, con la intención de que no queden al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. Los impuestos aduaneros se encuentran establecidos en Ley, que son las Tarifas de Importación y Exportación.

El principio de *equidad* que radica en la igualdad de todos los sujetos pasivos de un mismo impuesto ante la ley tributaria. "El principio de equidad concede universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación"⁴². Este principio se cumple en la materia aduanera puesto que su aplicación es igual para todos los sujetos que se ubiquen en los supuestos de hecho.

El de *proporcionalidad*, que es la relación que existe entre la carga fiscal y la capacidad económica del contribuyente para cubrirla. "La proporcionalidad se refiere al carácter económico de la carga impositiva"⁴³. Esta exigencia se satisface en la materia aduanera, toda vez que los aranceles *ad-valorem* mantienen una relación entre el valor de las mercancías y la base gravable. Dicho principio también se aplica para los aranceles específicos y mixtos.

⁴² Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez. Principios de Derecho Tributario. p. 72.

El de destino, que se refiere a la finalidad que tienen los impuestos y que no es otra cosa que sufragar el gasto público. Los tributos aduaneros en nuestro país principalmente se emplean para contribuir al gasto público; sin embargo, en ocasiones se emplean como reguladores del comercio exterior.

Es importante hacer notar que las cuotas compensatorias al no ser impuestos no deben de cumplir con los principios propios de estos últimos, debido a que su finalidad es desalentar las importaciones en condiciones de discriminación de precios.

2.- *Artículo 73 Constitucional.* En este artículo se establecen las facultades del Poder Legislativo, con relación a la materia aduanera. Las fracciones son las siguientes:

"Artículo 73. El congreso tiene facultad:

...

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

...

XXIX. Para establecer contribuciones:

1o. Sobre el comercio exterior.

... "

La fracción transcrita en primer término constituye el fundamento de la Ley de Ingresos de la Federación pues como quedó indicado, el diverso artículo 31 constitucional contempla el principio de que las obligaciones tributarias deben establecerse en leyes y precisamente la *Ley Ingresos de la Federación* enumera los impuestos que deben causarse durante un ejercicio fiscal, coexistiendo a su lado leyes *especiales* que fijan los elementos del impuesto y determinan las formas de causarse y recaudarse. Como ya lo indicamos, la Ley de Ingresos de la Federación no es otra cosa que un catálogo de conceptos emitido anualmente por el Poder

⁴³ Idem.

Legislativo, por virtud de los cuales el Gobierno Federal puede percibir ingresos, indicándose el monto máximo de dicha recaudación por cada concepto.

La fracción VII, del artículo anteriormente transcrito, fundamento constitucional de la materia aduanera ya que dentro de la Ley de Ingresos, existen tres conceptos que son de competencia aduanal: los impuestos a la importación y exportación; los derechos por la prestación de servicios correspondientes a funciones de derecho público y los aprovechamientos.

Por lo que hace a la fracción XXIX, su relación con la materia aduanera es clara, por la facultad del Congreso de la Unión establecer contribuciones al comercio exterior, es decir, gravar la entrada o salida de mercancías del territorio nacional.

3.- Artículos 117 y 118 constitucionales. Dichos preceptos contienen prohibiciones a los Estados en materia de comercio exterior; si bien no señalan facultades para la actuación de la autoridad aduanera, sientan y delimitan las bases del Derecho Aduanero en nuestro país. Las prohibiciones que a continuación se transcriben existen debido a que por regla general el Congreso de la Unión es el órgano facultado para legislar en materia de comercio exterior.

"Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

...

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

V. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

VI. 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;

VII. Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;

..."

"Artículo 118. Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones;

..."

En el artículo 117 se señala claramente una prohibición absoluta para que los Estados realicen las actividades ahí descritas, pero en el numeral 118 debido a su redacción pareciera que los Estados estarían en posibilidades de establecer derechos de tonelaje o contribuciones sobre la importación y exportación si obtienen el consentimiento del Congreso de la Unión, lo que de ninguna manera puede ser así, ya que de acuerdo con los artículos 73 y 131 constitucionales, la materia de comercio exterior esta reservada exclusivamente a los Poderes Federales (Ejecutivo y Legislativo), además que de darle ese sentido a la norma, contravendría al diverso artículo 124 de nuestro máximo ordenamiento jurídico.

4.- *Artículo 131 constitucional.* Esta disposición literalmente señala lo siguiente:

"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 aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

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."

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

El primer párrafo de este artículo establece la facultad privativa de la Federación de gravar las importaciones, exportaciones y el tránsito de mercancías, así como prohibirlas o restringirlas, lo que se realiza de manera ordinaria por el Congreso de la Unión y solo como excepción por el Ejecutivo Federal, pues el segundo párrafo del mismo artículo contempla uno de los casos en que se le otorgan facultades extraordinarias al Ejecutivo para legislar⁴⁴, estando posibilitado para aumentar, disminuir, suprimir y crear cuotas diferentes a las establecidas por el propio Congreso, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de mercancías, 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.

Cabe hacer mención que lo antes expuesto constituye un caso específico de delegación de facultades para legislar en materia tributaria. Para esto, hay que señalar la diferencia entre decreto-ley y decreto-delegado, que Sergio Francisco de la Garza lo hace de la siguiente manera:

"El decreto-ley se produce cuando la Constitución autoriza directamente al Poder Ejecutivo para expedir leyes sin necesidad de una delegación del Congreso; en estos casos, el origen de la autorización se encuentra directamente en la Constitución.

El decreto-delegado supone que el Congreso de la Unión transmite al Ejecutivo facultades que le corresponden"⁴⁵

Es importante señalar que en estos casos cuando los impuestos al comercio exterior tienen como finalidad alentar o desalentar las importaciones y exportaciones, no se está cumpliendo con uno de los principios básicos de los impuestos, que es el de destino, señalado en el artículo 31 constitucional y que se

⁴⁴ El otro caso en que constitucionalmente se le otorgan al Ejecutivo Federal facultades extraordinarias para legislar es el previsto en el artículo 29 de la Ley Suprema, solo que en ese caso se trata de una excepción temporal en situaciones de peligro para el país, cuando se hayan previamente suspendido las garantías y se cumplan los requisitos que el mismo artículo 29 establece.

⁴⁵ Garza Sergio Francisco De La. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa. 18ª edición, México 1999. pp. 42 y 43.

refiere a que el único fin que deben perseguir es colaborar para sufragar el gasto público.

Respecto a los tratados internacionales el artículo 133 constitucional nos precisa que todos los tratados celebrados por el Presidente de la República y que cuenten con la aprobación del Senado, serán Ley Suprema de toda la Unión conjuntamente con la misma Constitución y las leyes que emanen de ella.

"Tratado es todo acuerdo concluido entre dos o más sujetos de Derecho Internacional."⁴⁶ Una vez aprobados por el Senado constituyen Ley Suprema de la Nación y son fuentes del derecho aduanero.

Los tratados internacionales en ocasiones se abocan a brindar facilidades de carácter aduanero, en otros casos versan sobre cooperación y asistencia mutua entre los Estados, otros más han creado organismos cuya actividad cae dentro del campo del derecho aduanero y no podemos dejar de mencionar a los tratados de integración comercial.

El más representativo de los acuerdos celebrados por nuestro país en materia aduanera es sin duda el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, que tiene por objeto la eliminación gradual de los aranceles para las relaciones comerciales entre Canadá, los Estados Unidos de América y nuestro país. Pero es importante puntualizar que con este acuerdo internacional jamás se sientan las bases para la formación de un mercado interno libre de aduanas que permita la libre circulación de bienes y servicios transfronterizos, el propio lenguaje del tratado habla de otorgar facilidades, no libertad comercial integral.

Sin embargo, este no es el único Tratado celebrado por nuestro país que busca una integración aduanera con otras naciones, además tenemos al Tratado de Montevideo 1980 que instituye la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), el Tratado de Libre Comercio suscrito entre Colombia, México y Venezuela y más recientemente el Tratado de Libre Comercio entre México y la Unión Europea.

⁴⁶ Modesto Seara Vázquez. Derecho Internacional Público. p. 59.

2.1.2. Ley Aduanera.

Antes de entrar a un análisis de la estructura de la Ley Aduanera cabe señalar que se entiende por Ley al acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales. Ahora bien, la ley es fuente del derecho aduanero y debe ajustarse a principios de jerarquía superior como los establecidos en la Constitución, y su importancia estriba en que delimita las facultades de la autoridad al mismo tiempo que señala los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

En términos muy generales podemos decir que la Ley Aduanera regula lo relativo a la entrada y salida material de las mercancías al o del territorio nacional, estableciendo los requisitos y formalidades necesarios para la realización de tales actos, las atribuciones de los sujetos que intervienen, así como las consecuencias por infringir esas disposiciones, en resumen, regula al despacho aduanero que adelante retomaremos.

En ese sentido la propia Ley Aduanera, nos señala en su artículo 1º que junto con las leyes de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, se encarga de regular la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de las 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.

La actual Ley Aduanera, fue publicada en el *DOF* el 15 de diciembre de 1995, entrando en vigor a partir del 1 de abril, con excepción de los artículos 21, fracciones I y II; y 82, párrafos primero y segundo, los que entrarán en vigor a partir del 1º de julio de 1996, se compone de 203, artículos repartidos en nueve títulos y su estructura es la siguiente:

Título Primero.- Disposiciones Generales, con un Capítulo Unico.

Título Segundo.- *Control de la Aduana en el Despacho*, con los siguientes capítulos: 1 Entrada, salida y control de mercancías; 2 Depósito ante la aduana y; 3 Despacho de mercancías.

Título Tercero.- *Contribuciones, cuotas compensatorias y demás regulaciones y restricciones no arancelarias al comercio exterior*, con los siguientes capítulos: 1 Hechos gravados, contribuyentes y responsables; 2 Afectación de mercancías y exenciones; 3 Base gravable y; 4 Determinación y pago.

Título Cuarto.- *Regímenes aduaneros* con los siguientes capítulos: 1 Disposiciones comunes; 2 Definitivos de importación y exportación; 3 Temporales de importación y exportación; 4 Depósito fiscal; 5 Tránsito de mercancías y; 6 Elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado.

Título Quinto.- *Franja y región fronteriza*, con un capítulo único.

Título Sexto.- *Atribuciones del Poder Ejecutivo Federal y de las Autoridades Fiscales*, con un capítulo único.

Título Séptimo.- *Agentes aduanales, apoderados aduanales y dictaminadores aduaneros*, con un capítulo único.

Título Octavo.- *Infracciones y sanciones*, con un capítulo único y,

Título Noveno.- *Recursos Administrativos*, con un capítulo único.

2.1.3. Reglamento de la Ley Aduanera.

El Reglamento nos dice Sergio Francisco de la Garza, es “un acto jurídico formalmente administrativo, tiene su origen en el Presidente de la República, y materialmente legislativo, porque crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, por medio del cual se desarrollan y complementan en detalle las

normas de una ley a efecto de hacer más eficaz y expedita su aplicación a los casos concretos determinando de modo general y abstracto los medios para ello.⁴⁷

La facultad reglamentaria tiene su origen en el artículo 89, fracción I de la Constitución al conferirle al Ejecutivo la facultad de *proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de las leyes*. Esta facultad permite al Ejecutivo expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la Ley, desarrollando y completando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión.

De lo anterior podemos extraer las siguientes características acerca del Reglamento:

1. Tienen su fundamento en el artículo 89, fracción I, de la Constitución, que faculta al Presidente de la República para proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de las leyes.
2. Es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; participa de los atributos de la Ley, en cuanto a que ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta.
3. No pueden existir reglamentos autónomos, es decir, que no estén apoyados en una Ley del Congreso. Sostener lo contrario sería concederle facultades al Presidente para dictar disposiciones con características materiales de leyes, contraviniéndose lo dispuesto por los artículos 49 y 73 de la Constitución.
4. Al encontrarse los Reglamentos necesariamente apoyados en una Ley preexistente, a la cual detallan y pormenorizan, si se abroga ésta dejan de estar vigentes los reglamentos apoyados en la misma.
5. Sobre una misma Ley puede haber uno o varios reglamentos.

⁴⁷ Garza Sergio Francisco De La. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa. 18ª edición, México 1999. p. 43.

Los reglamentos administrativos deben sujetarse a dos principios: el de reserva y el de preferencia de la ley.

El *principio de reserva de la ley*, que consiste en que el Presidente de la República al ejercer la facultad reglamentaria, debe abstenerse de legislar, es decir, no puede crear normas jurídicas sobre materias que son de la exclusiva competencia del Poder Legislativo, como son en materia tributaria, los hechos imponibles, sujetos, bases, tasas, exenciones, sanciones, etc. O sea, el reglamento debe ceñirse a la Ley, sin poder suprimir, ni ampliar, ni modificar en su substancia los mandamientos de la ley.

El *principio de preferencia de la ley*, que se refiere a que las disposiciones de un reglamento no pueden validamente contrariar u oponerse a las disposiciones contenida en la ley que reglamenta.

Es decir, el reglamento no puede ir más allá de lo dispuesto por la ley, ni mucho menos ir en contra del texto expreso de ésta.

En atención a lo antes expuesto se observa que el Reglamento de la Ley Aduanera tiene una estructura muy similar al ordenamiento en que se sustenta, puesto que detalla y pormenoriza las disposiciones de esta última.

2.1.4. Leyes del Impuesto General de Importación y del Impuesto General de Exportación.

- ***Ley del Impuesto General de Importación.***

En el despacho aduanero se debe realizar la clasificación arancelaria de las mercancías, conforme a la Tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación o de Exportación según sea el caso. Esta clasificación arancelaria tiene como principal fin, identificar de una manera uniforme la mercancía de que se trate, lo que para fines fiscales servirá al determinar el impuesto general de importación causado.

Esta codificación no se limita a la determinación del impuesto general de importación, sino que fue creada para atender las necesidades de clasificación arancelaria, de estadística internacional y de producción, de sistemas de codificación de los transportes y de comercialización.

En nuestro país, la Ley del Impuesto General de Importación se encarga de codificar las mercancías que pueden ser objeto de comercio internacional, basándose en la Nomenclatura del Sistema Armonizado.

La Tarifa del Impuesto General de Importación, se compone de 22 secciones, divididas en 98 capítulos, que se subdividen en 1,241 partidas y 5,019 subpartidas. Cabe señalar que hasta este último nivel, la tarifa corresponde a la estructura internacional del Sistema Armonizado, para que en la última subdivisión se establezcan las fracciones arancelarias que son propias de nuestro país. Es en esta última subclasificación donde se fija el arancel *ad-valorem*, que constituye un porcentaje del valor de la mercancía que habrá de pagarse como impuesto al introducirse al país.

- **Ley del Impuesto General de Exportación.**

La Ley del Impuesto General de Exportación así como su tarifa, reglamentan todo el universo de bienes que pueden ser exportados desde nuestro país. Se define como "el instrumento que rige nuestro comercio de exportación y establece y regula la percepción del impuesto al comercio exterior de bienes que se extraen del país, mediante la aplicación del impuesto *ad-valorem*."⁴⁸

Esta tarifa igual que la del Impuesto General de Importación se basa en el Sistema Armonizado de Codificación y Designación de Mercancías, por lo que se tiene una sola estructura de clasificación de mercancías en nuestro comercio

⁴⁸ Máximo Carvajal Contreras. Ob. cit., p. 287.

internacional. Esto permite una mejor identificación de las mercancías para fines aduaneros, estadísticos del comercio exterior, de la transportación de mercancías, de producción y comercialización.

Se puede concluir que las leyes del Impuesto General de Importación y del Impuesto General de Exportación, se limitan a enumerar las tasas del impuesto aplicables a cada producto y establecen las normas necesarias para poder determinar correctamente en dónde deben ir clasificadas las mercancías de comercio exterior, para conocer la tasa del impuesto aplicable a cada uno.

2.1.5. Código Fiscal de la Federación.

Como lo he señalado el *CFF* se identifica como el conjunto de normas de carácter adjetivo, que se aplican cuando no existen regulaciones específicas en las leyes especiales, define varios conceptos fiscales fundamentales; establece los procedimientos para obtener los ingresos fiscales y diversas reglas en cuanto a su administración, determina la forma de ejecución de las resoluciones fiscales, los recursos administrativos, así como el sistema para resolver las controversias ante el TFJFyA (*TFJFyA*).

Así el *CFF* para el presente tema establece algunos conceptos y lineamientos fundamentales como son resoluciones favorables a los particulares; las formalidades de las notificaciones; las visitas domiciliarias; el delito de contrabando (entre otros); los recursos administrativos y el procedimiento contencioso administrativo. Estos son algunos de los elementos que componen al código en comento que no pueden encontrarse en las leyes especiales. Sólo se refieren a situaciones generales que se aplican en la materia aduanera.

2.2. Ambitos competenciales de la Ley Aduanera y la Ley de Comercio Exterior.

Con antelación he comentado que la Ley Aduanera regula lo relativo a la entrada y salida material de las mercancías al o del territorio nacional, estableciendo los requisitos y formalidades necesarios para la realización de tales actos, las atribuciones de los sujetos que intervienen, así como las consecuencias por infringir esas disposiciones, en resumen, regula al despacho aduanero y sus consecuencias directas.

Francisco Cortina Velarde al respecto comenta lo siguiente:

"La Ley Aduanera no contempla por sí sola un impuesto como lo hacen la mayoría de los ordenamientos fiscales, sino que regula la entrada, salida y despacho de las mercancías, así como de aquellos hechos y actos posteriores a este."¹⁹

La Ley Aduanera únicamente establece:

- El hecho generador de los impuestos al comercio exterior.
- Los sujetos del impuesto.
- La base gravable.
- La determinación y forma de pago de los impuestos.
- Las formalidades del despacho aduanero.
- Facultades de la autoridad.
- La intervención de los agentes y apoderados aduanales, y
- Las infracciones y sanciones por el incumplimiento en obligaciones de pago de impuestos, como de regulaciones no arancelarias.

Por su parte la Ley de Comercio Exterior reglamentaria del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 1º señala lo siguiente:

"ARTICULO 1.- la presente ley tiene por objeto regular y promover el comercio exterior, incrementar la competitividad de la economía nacional, propiciar el uso eficiente de los recursos productivos del país, integrar adecuadamente la economía mexicana con la internacional y contribuir a la elevación del bienestar de la población."

La Ley de Comercio Exterior "es un ordenamiento jurídico que contiene las normas, instituciones y principios jurídicos relativos a la política de comercio exterior del país".⁵⁰ Es decir, comprende las normas que reglan situaciones normales del comercio exterior, como las que lo regulan por motivos de urgencia. Como bien lo indica Miguel Ángel Velázquez Elizarrarás, los objetos principales de la Ley de Comercio Exterior son los siguientes:

- 1.- Regular y promover el comercio exterior.
- 2.- Incrementar la competitividad de la economía nacional.
- 3.- Propiciar el uso eficiente de los recursos productivos.
- 4.- Integrar adecuadamente la economía mexicana con la internacional.
- 5.- Contribuir al incremento del bienestar de la población.

Otro de los fines de la Ley de Comercio Exterior es sentar los mecanismos de los cuales se valen los productores nacionales, en aquellos casos en que las importaciones resultan ser desventajosas o tienden a afectar la producción nacional, imponiéndose en su caso cuotas compensatorias.

⁴⁹ Cortina Velarde, Francisco José. Ley Aduanera (Análisis y Comentarios). Editorial Themis. p. 1

⁵⁰ Velázquez Elizarrarás, Miguel Ángel. Ley de Comercio Exterior (análisis y comentarios). Editorial Themis. p. 1

Cabe señalar que el cobro de estas últimas, así como la verificación en el cumplimiento de permisos previos, cupos y marcado de país de origen son atribución de la aduana que debe realizarse en el despacho aduanero.

2.3. Los regímenes aduaneros.

Los regímenes aduaneros están creados para regular específicamente los distintos tipos de importación y exportación de las mercancías, según los intereses de quien las hace, es decir, son las modalidades en que pueden ser importadas o exportadas las mercancías. Para ello el artículo 90 de la Ley Aduanera, los clasifica en:

- **Definitivos.**
- **Temporales.**
- **Depósito Fiscal.**
- **Tránsito de mercancías.**
- **Elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado.**

Los agentes aduanales deben de señalar en el pedimento de importación el régimen aduanero que solicitan para las mercancías. Sin embargo, para una mejor comprensión de qué constituyen los regímenes aduaneros en los siguientes temas analizaré tanto su concepto, como su clasificación de conformidad con lo dispuesto en el antecitado artículo 90.

2.3.1. Concepto.

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

Máximo Carbajal nos indica que "las normas aduaneras establecen las formas de destinación y los particulares podrán voluntariamente seleccionar para sus mercancías, alguna de esas formas debiendo de cumplir con las obligaciones aduaneras propias del régimen escogido".⁵¹

Es decir, los regímenes aduaneros como anteriormente señalé, no son otra cosa que las modalidades en que pueden ser importadas o exportadas las mercancías, de acuerdo con el destino que se les quiera dar cumpliendo con las regulaciones propias de cada uno.

2.3.2. Clasificación.

En el artículo 90 de la Ley Aduanera se establecen los distintos regímenes aduaneros a los cuales podrán ser destinadas las mercancías que se introduzcan o se extraigan del territorio nacional, mismos que se establecen a continuación:

A.- Definitivos.

I.- De importación.

II.- De exportación.

B.- Temporales.

I.- De importación.

Para retornar al extranjero en el mismo estado.

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

II.- De exportación.

Para retornar al país en el mismo estado.

Para elaboración, transformación o reparación.

C.- Depósito Fiscal.

D.- Tránsito de mercancías.

⁵¹ Máximo Carbajal Contreras. Ob. cit., p. 413

I.- Interno.

II.- Internacional.

E.- Elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado.

A continuación se explica brevemente en qué consiste cada uno de los regímenes aduaneros de acuerdo con la clasificación establecida en la Ley Aduanera.

➤ De la importación definitiva.

La Ley Aduanera define en su artículo 96 al régimen de importación definitiva a la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado.

Este régimen aduanero determina la estancia y permanencia en el territorio nacional por un tiempo ilimitado de los bienes importados. Constituye el acto de nacionalización de las mercancías de comercio exterior, lo que implica el pago de todos y cada uno de los impuestos y debido al cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias al ser la finalidad de la mercancía importada el consumo o uso interno y la libre disposición de su propietario, quien deberá conservar la documentación correspondiente mediante la cual pueda comprobar ante la autoridad aduanera, la legal importación y estancia de la mercancía en el país.

Quienes importen bajo este régimen están obligados al pago de impuestos al comercio exterior y en su caso, cuotas compensatorias, así como al cumplimiento de las demás obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias y de las formalidades para su despacho.

➤ Exportación definitiva.

La Ley Aduanera define este régimen de importación como sigue:

"Artículo 102.- El régimen de exportación definitiva consiste en la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado."

Es decir, el principio básico que define a este régimen es la salida de las mercancías del territorio nacional por tiempo ilimitado para efectos de ser sujetas a un régimen jurídico distinto, lo cual generará el cobro de impuestos al comercio exterior en el país de destino, si no existe exención al pago de dicho impuesto.

Este régimen permite que las mercancías que han sido exportadas de forma definitiva, podrán retornar al país previa autorización de la autoridad aduanera, quedando exentas del pago del impuesto general de importación, siempre y cuando no haya transcurrido más de un año de su salida del territorio nacional o que no hayan sufrido modificaciones en el extranjero.

➤ ***De la importación temporal.***

Con fundamento en el artículo 104 de la Ley Aduanera, los elementos característicos de este régimen es que todas las importaciones de mercancías en esta modalidad, no pagarán impuestos al comercio exterior ni cuotas compensatorias, pero cumplirán las demás obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias y formalidades para el despacho de las mercancías destinadas para este régimen. Como se observa de la clasificación de los regímenes aduaneros, este puede adoptar dos modalidades: para retornar las mercancías en el mismo estado, o bien para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación.

Al importarse mercancías bajo este régimen se deberá cumplir con las formalidades del trámite aduanero y con las regulaciones no arancelarias excepto con las cuotas compensatorias, sin que se paguen los impuestos al comercio exterior ni el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

➤ ***Régimen de importación temporal para retornar las mercancías en el mismo estado.***

Dicho régimen consiste la entrada al país de mercancías para permanecer en él por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retornen al extranjero en el mismo estado, dentro de los plazos señalados en la propia Ley, los que podrán prorrogarse mediante autorización cuando existan causas debidamente justificadas con base en lo dispuesto en el artículo 106 de la antecitada ley.

Las mercancías que hubieran sido importadas temporalmente, deberán ser retornadas al extranjero en los plazos previstos, en caso contrario, se entenderá que las mismas se encuentran ilegalmente en el país, por haber concluido el régimen de importación temporal al que fueron destinadas.

1. ***Para Elaboración, Transformación o Reparación en Programas de Maquila o de Exportación o de perfeccionamiento activo.***

El artículo 108 de la Ley Aduanera establece que las maquiladoras y las empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (hoy Secretaría de Economía), podrán efectuar la importación temporal de mercancías para retornar al extranjero después de haberse destinado a un proceso de elaboración, transformación o reparación, así como las mercancías para retornar en el mismo estado, en los términos del programa autorizado, siempre que paguen sus respectivos impuestos de acuerdo con lo dispuesto en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y cumplan con los requisitos de control que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Las mercancías importadas temporalmente por las maquiladoras o empresas Pitex, al amparo de sus respectivos programas, podrán permanecer en el territorio nacional por los plazos autorizados en la Ley Aduanera.

2. Exportaciones Temporales

La exportación temporal consiste en la salida de mercancías del territorio nacional, para permanecer en el extranjero por tiempo limitado y para una finalidad específica, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 115 de la Ley Aduanera. Estas exportaciones temporales deberán sujetarse a lo siguiente:

- No se pagarán los impuestos al comercio exterior; y
- Se deberá cumplir con las obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias y las formalidades para el despacho de las mercancías sujetas a este régimen.

Este régimen tiene dos modalidades: *la exportación temporal de mercancías para retornar al país en el mismo estado o bien la exportación temporal de mercancías para transformación, elaboración, reparación o también llamada de perfeccionamiento pasivo.*

3. Depósito Fiscal.

El régimen de depósito fiscal consiste en el almacenamiento de mercancías de procedencia extranjera o nacional en almacenes generales de depósito que puedan prestar este servicio en los términos de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito además sean autorizados para ello, por las autoridades aduaneras con base en lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley Aduanera.

El régimen de depósito fiscal se efectúa una vez determinados los impuestos al comercio exterior, así como las cuotas compensatorias, es decir, quedan en suspenso.

Este régimen admite posponer la elección del régimen de importación específico y permite a los particulares mantener almacenadas sus mercancías todo el tiempo que así lo consideren, en tanto subsista el contrato de almacenaje y se pague por el servicio. Asimismo, hace posible la comercialización de las mercancías en depósito. Cabe mencionar que existen mercancías que no se pueden destinar a este régimen.

Las mercancías en depósito fiscal podrán retirarse del lugar de almacenamiento para:

- Importarse definitivamente, si son de procedencia extranjera.
- Exportarse definitivamente, si son de procedencia nacional.
- Retornarse al extranjero las de esa procedencia o reincorporarse al mercado las de origen nacional, cuando los beneficiarios se desistan de este régimen.
- Importarse temporalmente por maquiladoras o por empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.

Las mercancías podrán retirarse del depósito fiscal total o parcialmente, pagando previamente los impuestos al comercio exterior, el derecho de trámite aduanero y las cuotas compensatorias que en su caso correspondan.

El impuesto *ad-valorem* se actualizará en los términos del artículo 17-A del CFF o conforme a la variación cambiaria que hubiere tenido el peso frente al dólar de los Estados Unidos de América, durante el período comprendido entre la entrada de las mercancías al territorio nacional así como pagar previamente las demás contribuciones y cuotas compensatorias que, en su caso, correspondan.

4. El tránsito de mercancías.

El tránsito de mercancías se define en la Ley Aduanera, como el régimen consistente en el traslado de mercancías de una aduana a otra, bajo el control fiscal. Este se divide en tránsito interno y tránsito Internacional de mercancías.

Se considerará que el tránsito de mercancías es interno cuando se realice conforme a alguno de los siguientes supuestos: (artículo 125 de la Ley Aduanera)

- I. La aduana de entrada envíe las mercancías de procedencia extranjera a la aduana que se encargará del despacho para su importación. (Tránsito interno a la importación)
- II. La aduana de despacho envíe las mercancías nacionales o nacionalizadas a la aduana de salida, para su exportación. (Tránsito interno a la exportación)
- III. La aduana de despacho envíe las mercancías importadas temporalmente en programas de maquila o de exportación a la aduana de salida, para su retorno al extranjero. (Tránsito interno a la exportación, derivada de una importación temporal)

Es decir, en el tránsito interno, las mercancías son importadas o exportadas del país interviniendo dos aduanas, la de entrada o de salida y la que se encarga del despacho.

Por su parte, conforme al artículo 130 de la Ley Aduanera, el tránsito de mercancías es internacional cuando se realice conforme a alguno de los siguientes supuestos:

- "I. La aduana de entrada envíe a la aduana de salida las mercancías de procedencia extranjera que lleguen al territorio nacional con destino al extranjero.

II. Las mercancías nacionales o nacionalizadas se trasladen por territorio extranjero para su reingreso al territorio nacional.”

Cabe señalar que en esta modalidad, así como en el tránsito interno a la importación, se deberán determinar provisionalmente las contribuciones, aplicando la tasa máxima señalada en la tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación, y la que corresponda tratándose de las demás contribuciones que se causen, así como las cuotas compensatorias; efectuarse dentro de los plazos autorizados por la Secretaría mediante reglas y si las mercancías en tránsito por territorio nacional no arriban a la aduana de destino en el plazo señalado, la determinación provisional de contribuciones y de cuotas compensatorias se considerará como definitiva.

5. *Régimen de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado.*

Antes entrar a este régimen aduanero cabe distinguir entre un recinto fiscal y fiscalizado.

El depósito ante la aduana es el acto en virtud del cual se depositan las mercancías de comercio exterior en los lugares previamente establecidos, antes de ser destinadas a cualquier tipo de régimen aduanero. Estos lugares pueden ser recintos fiscales o fiscalizados.

Los **recintos fiscales** son aquellos lugares en donde las autoridades aduaneras realizan en forma indistinta las funciones de manejo, almacenaje y custodia, carga y descarga de las mercancías de comercio exterior, fiscalización, así como el despacho aduanero.

Por su parte los **recintos fiscalizados** son los inmuebles en donde los particulares prestan los servicios de manejo, almacenaje y custodia de las mercancías de comercio exterior, previa autorización o concesión de la SHCP, siempre que el inmueble donde se preste el servicio colinde o se encuentre dentro de un recinto fiscal.

Con fundamento en lo dispuesto en el artículo 135 de la Ley Aduanera el régimen de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado consiste en la introducción de mercancías extranjeras o nacionales a dichos inmuebles para su elaboración, transformación o reparación, para ser retornadas al extranjero o para ser exportadas en definitiva, respectivamente.

En ningún caso pueden retirarse del recinto fiscalizado aquellas mercancías destinadas a este régimen si no es para retorno al extranjero o para su exportación.

Las autoridades aduaneras pueden autorizar que dentro de los recintos fiscalizados las mercancías en ellos almacenadas puedan ser objeto de elaboración, transformación o reparación.

Las empresas que requieran maquinaria y equipo para realizar la elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado de mercancías extranjeras o nacionales pueden introducirlas al país a través de este mismo régimen.

2.4. La autoridad en materia aduanera.

Las autoridades son aquellos órganos susceptibles de producir una alteración, creación o extensión en una o varias situaciones, concretas o abstractas, particulares o generales, públicas o privadas, que pueden presentarse dentro del Estado.

En otras palabras son los órganos encargados de aplicar la ley, verificar su cumplimiento y exigir que ante ellas se cumplan las diversas obligaciones que establece la ley a cargo de los particulares.

Cabe hacer mención, que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

Las facultades de las autoridades aduaneras provienen en unos casos directamente de la *CPEUM*, y en otros casos de diversas leyes, como son la Ley Aduanera y el *CFF*.

A continuación veremos que órganos del Estado se encuentran facultadas en materia aduanera.

2.4.1. Atribuciones del Ejecutivo Federal en materia aduanera.

Además de las atribuciones conferidas al Ejecutivo Federal en el párrafo segundo del artículo 131 de la Constitución Federal, relativas a la facultad para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de importación y exportación expedidas por el Congreso, mismas que ya fueron analizadas al estudiar los preceptos constitucionales sobre los cuales se sustenta la materia aduanera, existe otra facultad prevista igualmente en la Constitución, específicamente en el artículo 89, fracción XIII, que a la letra indica:

XIII. Habilitar toda clase de puertos, establecer aduanas marítimas y fronteras y designar su ubicación;

Por su parte, la Ley Aduanera retoma la idea del precepto anterior y lo plasma en el artículo 143, estableciendo como facultades del Ejecutivo:

1. *Establecer o suprimir aduanas fronteras, interiores y de tráfico aéreo y marítimo, así como designar su ubicación y funciones.* Como se puede observar, esta facultad se encuentra prevista en la fracción XIII del artículo 89 Constitucional, pero se amplía al añadirse la posibilidad no sólo de establecer aduanas, sino también de poderlas suprimir. Asimismo existe otra innovación en la Ley aduanera que no se encuentra prevista en la Constitución, relativa a los tipos de aduanas, pues se habla no sólo de aduanas marítimas y fronteras, sino además de aduanas interiores y de tráfico aéreo, debido a que cuando se promulgó la Constitución en 1917 la aviación se encontraba en sus orígenes y no se concebía la idea de la existencia de aduanas dentro del territorio de un país, pues las relaciones comerciales eran más reducidas.

2. *Suspender los servicios de las oficinas aduaneras por el tiempo que juzgue conveniente, cuando así lo exija el interés de la nación.* En esa tesis Jorge Oswaldo Kuntzy Lizaola señala que esta fracción "se refiere a la posibilidad de suspender los servicios de la aduana o sea, del despacho aduanero, lo cual se traduce en un cierre de las fronteras mexicanas al comercio exterior. El gran problema que notamos en esta facultad es que el concepto bajo el cual se pueden suspender los servicios de estas aduanas se construye a que el Ejecutivo Federal estime que lo exige el interés de la nación, facultad que resulta amplísima y no determina en qué supuestos efectivamente hay un interés general de la nación".⁵²

3. *Autorizar que el despacho de mercancías por las aduanas fronterizas nacionales, pueda hacerse conjuntamente con las oficinas aduaneras de países vecinos.* La interpretación de esta fracción no guarda mayor problema, ya que únicamente se trata de la autorización para que las aduanas mexicanas puedan practicar el despacho de las mercancías conjuntamente con las autoridades de Estados Unidos, Guatemala o Belice.

4. *Establecer o suprimir regiones fronterizas.* En este punto debemos distinguir lo que se entiende por región fronteriza y por franja fronteriza.

De conformidad con el artículo 136 de la Ley Aduanera, se considera como franja fronteriza al territorio comprendido entre la línea divisoria internacional y la línea paralela ubicada a una distancia de veinte kilómetros hacia el interior del país.

Dentro de esta zona podrán introducirse diariamente mercancías para ser consumidas por los habitantes de las poblaciones fronterizas. Estas mercancías pueden consistir en alimentos, medicinas, artículos de vestir y de uso personal. Las franjas fronterizas tienen una ventaja en lo que hace a las importaciones, pues estas se limitan a la sola presentación de las mercancías a las autoridades aduaneras, sin

⁵² Jorge Oswaldo Kuntzy Lizaola. El marco general jurídico del comercio exterior y derecho aduanero mexicano. p. 118.

que se exija el cumplimiento de los demás requisitos especiales establecidos en el despacho aduanero.

Por su parte, el mismo artículo 136 de la Ley Aduanera en su segundo párrafo define a la región fronteriza como el territorio que determine el Ejecutivo Federal. Anteriormente las regiones fronterizas eran consideradas como "zonas libres", misma que se definen como "porciones del territorio nacional sustraídas a la jurisdicción aduanera y en las cuales, por consiguiente, las mercancías procedentes del extranjero pueden ingresar sin pago de los derechos respectivos y salir para el exterior con análoga franquicia; en cambio si pasan a otra zona del país deberán satisfacer los derechos".⁵³

La razón de ser de las regiones fronterizas es con base a tres circunstancias: el atraso económico y social de una porción geográfica de nuestro país, el alejamiento de los centros de producción y distribución de mercancías y, a la falta de vías de comunicación entre la zona y el resto del país.

En general podemos decir que las regiones fronterizas son áreas de desgravación aduanera, pero donde se conserva la obligación de cumplir con las medidas de regulación y restricciones no arancelarias y demás contribuciones y requisitos legales a que estén sujetas las mercancías.

Cabe indicar que las mercancías que han sido importadas a una región o franja fronteriza, pueden ser internadas al resto del país, mediante el cumplimiento de determinados requisitos establecidos en la propia Ley Aduanera, a tal acto se le denomina *reexpedición*.

2.4.2. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Como es bien sabido, el ejercicio del Poder Ejecutivo recae en una sola persona que es el Presidente de la República, y para apoyarse en el desempeño de

sus funciones cuenta con las Secretarías de Estado, creadas para auxiliar al titular del Ejecutivo en la realización de la función administrativa. Así tenemos a la SHCP, a la que le corresponde todo lo relativo a la programación de las actividades de la Administración Pública Federal en materia de las finanzas públicas de la Federación.

En ese sentido, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en su artículo 31, fracción I, señala que a la SHCP le corresponde dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la policía fiscal de la Federación.

Las principales atribuciones de la SHCP en materia aduanera, se encuentran en el artículo 144 de la Ley Aduanera y dentro de las más representativas encontramos las siguientes:

"I. Señalar la circunscripción territorial de las aduanas, de las administraciones regionales de aduanas y de las secciones aduaneras.

...

II. Comprobar que la importación y exportación de mercancías, la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos, declaraciones o manifestaciones, el pago correcto de las contribuciones y aprovechamientos y el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, se realicen conforme a lo establecido en esta Ley.

...

V. Cerciorarse que en los despachos los agentes y apoderados aduanales, cumplan los requisitos establecidos por esta Ley y por las reglas que dicte la Secretaría, respecto del equipo y medios magnéticos.

VI. Practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de importación o exportación en los recintos fiscales y fiscalizados o, a petición del contribuyente, en su domicilio o en las dependencias, bodegas, instalaciones o establecimientos que señale, cuando se satisfagan los requisitos previstos en el Reglamento, así como conocer de los hechos derivados del segundo reconocimiento a que se refiere el artículo 43 de esta Ley, verificar y supervisar dicho reconocimiento, así como autorizar y cancelar la autorización a los dictaminadores aduaneros y revisar los dictámenes formulados por éstos en los términos del artículo 175.

...

IX. Inspeccionar y vigilar permanentemente el manejo, transporte o tenencia de las mercancías en los recintos fiscales y fiscalizados, así como en cualquier otra parte del territorio nacional.

⁵³ Carlos Giuliani. Derecho Financiero, pág. 844, citado por Máximo Carvajal Contreras. Ob. cit., p. 189.

- X. Perseguir y practicar el embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten en los casos a que se refiere el artículo 151 de esta Ley.
- XI. Verificar durante su transporte, la legal importación o tenencia de mercancías de procedencia extranjera, para lo cual podrá apoyarse en el dictamen aduanero a que se refiere el artículo 43 de esta Ley.
- XII. Corregir y determinar el valor en aduana de las mercancías declarado en el pedimento, u otro documento que para tales efectos autorice la Secretaría, utilizando el método de valoración correspondiente en los términos de la Sección Primera del Capítulo III del Título Tercero de esta Ley, cuando el importador no determine correctamente el valor en términos de la sección mencionada, o cuando no hubiera proporcionado, previo requerimiento, los elementos que haya tomado en consideración para determinar dicho valor, o lo hubiera determinado con base en documentación o información falsa o inexacta.

...

- XIV. Establecer la naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor de las mercancías de importación y exportación.

Para ejercer las facultades a que se refiere el párrafo anterior, la Secretaría podrá solicitar el dictamen que requiera, al agente aduanal, al dictaminador aduanero o a cualquier otro perito.

- XV. Determinar las contribuciones y aprovechamientos omitidos por los contribuyentes o responsables solidarios.
- XVI. Comprobar la comisión de infracciones e imponer las sanciones que correspondan.
- XVII. Exigir el pago de las cuotas compensatorias y aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivas dichas cuotas, los impuestos al comercio exterior y los derechos causados.

...

- XXI. Otorgar, suspender y cancelar las patentes de los agentes aduanales, así como otorgar, suspender, cancelar y revocar las autorizaciones de los apoderados aduanales.

...

Las demás que sean necesarias para hacer efectivas las facultades a que este precepto se refiere.

Es evidente que el artículo 144 de la Ley Aduanera le concede a la SHCP un gran número de facultades, mismas que pueden englobarse en dos grupos de facultades principales: de recaudación y de comprobación.

La *facultad de recaudación*, y es la facultad que tiene esta dependencia de hacerse llegar de importadores y exportadores, todo tipo de contribuciones, tales como impuestos al comercio exterior, cuotas compensatorias y derechos.

La *facultad de comprobación*, que tiene la Secretaría para requerir en todo tiempo cualquier tipo de documentos a los contribuyentes y fedatarios, para verificar que la tributación y en control sobre el comercio exterior sea efectuada conforme a lo dispuesto por la propia Ley Aduanera, y se hace manifiesta de tres formas, las cuales son: reconocimientos aduaneros, verificación de mercancías en transporte y visitas domiciliarias.

De todo lo anterior podemos concluir que dentro de la estructura administrativa del Poder Ejecutivo Federal, es la SHCP la que tiene encomendada la función aduanera. Esta facultad la realiza a través del órgano desconcentrado denominado *Servicio de Administración Tributaria (SAT)*.

2.4.3. El Servicio de Administración Tributaria.

El SAT es un órgano desconcentrado de la SHCP, que entró en vigor a partir del 1° de julio de 1997 con la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Para Enrique Pérez de León la desconcentración puede entenderse como:

*"(...)la transferencia que de ciertas competencias hace la administración pública a favor de los órganos que no tienen personalidad jurídica diversa, sino que continúan formando parte de la propia administración pública, aunque sí gozan de cierta autonomía. Por medio de la desconcentración, los órganos supremos del Estado otorgan medios y facultades de actuación a otros inferiores, que siguen perteneciendo al Estado."*⁵⁴

Dicho de otra forma, la desconcentración consiste en una forma de organización administrativa, en la que un ente central, basándose en una ley y sin excluir de la relación jerárquica a los órganos desconcentrados, se les transfiere en forma permanente parte de su competencia, con lo que se permite a dichos

⁵⁴ Pérez de León Enrique. Notas de Derecho Constitucional y Administrativo. Ed. Porrúa. 7ª edición, México 1986. p. 172.

órganos inferiores la toma de decisiones con independencia técnica y administrativa.

La propia Ley del Servicio de Administración Tributaria, señala que el SAT es un órgano desconcentrado con el carácter de autoridad fiscal, y que tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la *determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público*. Para el logro de ese objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta de la legislación fiscal y aduanera.

El SAT tiene a su cargo entre otras funciones, la de dirigir los servicios aduanales y de inspección de México.

De las atribuciones del SAT señaladas en el artículo 7º de la Ley antes mencionada, podemos observar que las relacionadas con la materia aduanera son las siguientes:

I.- Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable; de esta fracción podemos decir que es aplicable en materia aduanera al reconocer los impuestos Generales de Importación y Exportación, así como el Impuesto al Valor Agregado que deben pagar las personas que realicen importaciones o exportaciones, igualmente dichas operaciones en algunas ocasiones generan el pago de derechos y por último no debemos dejar pasar por alto que si la importación de mercancías se realiza en condiciones de discriminación de precios y por tanto está sujeta al pago de cuotas compensatorias, éstas para efectos de recaudación se consideran como aprovechamientos y por tanto se actualizan varias de las hipótesis previstas en esta fracción.

II.- Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;

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

IV.- Participar en la negociación de los Tratados Internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia;

V.- Fungir como Órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscal y aduanera.

La Administración General de Aduanas es unidad administrativa del SAT que tiene como objetivos principales la planeación, dirección y coordinación de los programas de actividades que permitan la adecuada aplicación de la legislación que regula y grava la entrada y/o salida del territorio nacional de mercancías y medios de transporte, el despacho aduanero, la prevención de delitos fiscales y la imposición de sanciones referentes a los impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros y aprovechamientos en materia de importación o exportación, a efecto de garantizar el interés fiscal de la Federación.

La Administración General de Aduanas cumple con sus funciones basando su operación en las aduanas.

2.4.4. La Aduana (autoridad).

Como ya lo establecimos en el capítulo anterior, las aduanas son los órganos de la administración pública, que tienen como principal objeto percibir las contribuciones a las importaciones y exportaciones, y hacer cumplir las disposiciones prohibitivas y de reglamentación del comercio exterior.

Las principales funciones de la aduana se relacionan con el despacho de las mercancías y los hechos o actos que al respecto se deriven. Así podemos mencionar como sus funciones principales las siguientes:

1. Exigir y vigilar el cumplimiento de las disposiciones que rigen el comercio exterior; resolver las solicitudes de autorización que conforme a la Ley deban formularse durante el despacho; efectuar el almacenamiento y controlar las mercancías de comercio exterior, así como ejercer las facultades de las autoridades aduaneras en materia de abandono de las mismas, y declarar los casos en que la mercancía pasa a propiedad del Fisco Federal poniéndola a disposición de la unidad administrativa competente de la SHCP.
2. Habilitar horas de entrada, salida, maniobras y almacenamiento de mercancías de comercio exterior y medios de transporte.
3. Ordenar y practicar la verificación de mercancías en transporte.
4. Controlar y supervisar las importaciones o internaciones temporales de vehículos y verificar sus salidas y retornos.
5. Ordenar y practicar la retención, persecución o embargo de las mercancías de comercio exterior, incluidos los vehículos, o de sus medios de transporte, cuando legalmente proceda notificar el embargo precautorio de aquellas mercancías respecto de las cuales no se acredite su legal internación al país; remitir en los plazos señalados en la legislación aduanera las actas a la Administración Local de Auditoría Fiscal dentro de cuya circunscripción territorial se encuentre el lugar de los hechos; poner la mercancía embargada precautoriamente a disposición de la Unidad Administrativa competente de la SHCP, en los términos de la legislación aduanera.
6. Sustanciar y resolver el procedimiento relacionado con la determinación provisional a que se refiere la Ley Aduanera, llevarla a cabo, así como notificarla.
7. Realizar la inspección y vigilancia permanente en el manejo, transporte o tenencia de las mercancías de comercio exterior, en los lugares y en las zonas señaladas legalmente para ello.

8. Ordenar y practicar visitas domiciliarias, vigilancias, inspecciones y los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos al comercio exterior, de las reglas de origen contenidas en los tratados internacionales y las otras contribuciones y aprovechamientos que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías y medios de transporte; para verificar tanto la existencia de los documentos que acrediten la legal estancia y tenencia de las mercancías de comercio exterior, el cumplimiento de las obligaciones en materia de restricciones y regulaciones no arancelarias; ordenar y practicar la verificación de aeronaves y embarcaciones para comprobar su legal estancia en el país; imponer multas por el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo a los requerimientos que formule en los términos de esta función; clausurar los establecimientos de depósitos fiscales para la exposición y venta de mercancías extranjeras y nacionales libres de impuestos.
9. Revisar los pedimentos y demás documentos presentados por los contribuyentes para importar o exportar mercancías y determinar las contribuciones, aprovechamientos e imponer sanciones y, en su caso, aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente, de que tengan conocimiento con motivo de la revisión practicada en los términos antes mencionados.
10. Establecer la naturaleza, estado, origen y demás características de las mercancías de comercio exterior, así como determinar su clasificación arancelaria y solicitar el dictamen que se requiera al agente aduanal, al dictaminador aduanero o a cualquier otro perito, para ejercer las facultades a que se refiere esta función.
11. Practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de comercio exterior en los recintos fiscales y fiscalizados o, a petición del contribuyente, en su domicilio o en las Dependencias, bodegas, instalaciones o establecimientos que señale, cuando se satisfagan los requisitos correspondientes, así como conocer de los hechos derivados del segundo reconocimiento a que se refiere la Ley Aduanera,

verificar y supervisar dicho reconocimiento, así como revisar los dictámenes formulados por los dictaminadores aduaneros.

12. Determinar los impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros, aprovechamientos, aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente, a cargo de contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, así como determinar las otras contribuciones que se causen por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías y medios de transporte, cuando ello sea necesario o consecuencia del ejercicio de las facultades reglamentarias.
13. Determinar conforme a la Ley aduanera, el valor en aduana de las mercancías y, en su caso, el valor comercial de las mismas.
14. Modificar o revocar aquellas resoluciones de carácter individual no favorables a un particular, conforme a lo previsto en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación.

Actualmente la Administración General de Aduanas cumple con sus funciones basando su operación en 47 aduanas, distribuidas en las siguientes entidades federativas:

<p>AGUASCALIENTES</p> <p>Aguascalientes</p>	<p>BAJA CALIFORNIA NORTE</p> <p>Ensenada Mexicali Tecate Tijuana</p>	<p>BAJA CALIFORNIA SUR</p> <p>La Paz</p>
<p>CAMPECHE</p> <p>Ciudad del Carmen</p>	<p>CIUDAD DE MÉXICO</p> <p>Aeropuerto Internacional de la Ciudad de México (Pantaco)</p>	<p>COAHUILA</p> <p>Ciudad Acuña Piedras Negras Torreón</p>
<p>CHIAPAS</p> <p>Ciudad Hidalgo</p>	<p>CHIHUAHUA</p> <p>Ciudad Juárez Chihuahua Ojinaga Puerto Palomas</p>	<p>COLIMA</p> <p>Manzanillo</p>
<p>ESTADO DE MÉXICO</p> <p>Toluca</p>	<p>GUERRERO</p> <p>Acapulco</p>	<p>JALISCO</p> <p>Guadalajara</p>

MICHOACÁN Lázaro Cárdenas	NUEVO LEÓN Colombia Monterrey	OAXACA Salina Cruz
PUEBLA Puebla	QUERÉTARO Querétaro	QUINTANA ROO Cancún Subteniente López
SINALOEA Mazatlán	SONORA Agua Prieta Guaymas Naco Nogales San Luis Río Colorado Sonoyta	TAMAULIPAS Altamira Ciudad Camargo Ciudad Miguel Alemán Ciudad Reynosa Matamoros Nuevo Laredo Tampico
VERACRUZ Coatzacoalcos Tuxpan Veracruz	YUCATÁN Progreso	

El Reglamento Interior del SAT en su artículo 31 señala que cada Aduana estará a cargo de un Administrador del que dependerán los Subadministradores, Jefes de Sala, Jefes de Departamento, Jefes de Sección, Verificadores, Notificadores, el personal al servicio de la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera y el personal que las necesidades del servicio requiera.

2.4.5. Las secciones aduaneras.

"Las secciones aduaneras están bajo el control de la administración de la aduana en cuya circunscripción se encuentran. Todas las operaciones que realizan, deberán ser puestas en conocimiento de la aduana de donde dependen, la cual rendirá cuenta mensual de las cantidades que recaude la sección aduanera"⁵⁵.

Algunas de las secciones aduaneras que se encuentran funcionando son las establecidas mediante el "ACUERDO por el que se señala el número, nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas de la SHCP que se mencionan", publicado en el *DOF* el 29 de enero de 1993.

⁵⁵ Máximo Carvajal Contreras. Ob. cit., p. 186.

CAPÍTULO TERCERO

LAS FORMALIDADES Y EL PROCEDIMIENTO ADUANERO

3.1. El despacho de las mercancías.

3.2. El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

3.3. Los medios de impugnación de las resoluciones emitidas en el PAMA.

3.1. El despacho de las mercancías.

El conjunto de actos y formalidades concernientes a la entrada y salida de mercancías del territorio nacional constituyen lo que conocemos como despacho de las mercancías.

La ley Aduanera define al despacho de mercancías, y lo constriñe al conjunto de actos y formalidades que se deben de cumplir ante la aduana. Para un mejor entendimiento del presente tema, a continuación realizó un breve estudio.

3.1.1.- Concepto y características.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 35 de la Ley Aduanera debe entenderse por despacho aduanero:

"... el conjunto de actos y formalidades relativos a la entrada de mercancías al territorio nacional y a su salida del mismo, que de acuerdo con los diferentes trámites y regímenes aduaneros establecidos en el presente ordenamiento, deben realizar en la aduana las autoridades aduaneras y los consignatarios, destinatarios, propietarios, poseedores o tenedores en las importaciones y los remitentes en las exportaciones, así como los agentes o apoderados aduanales."

Esto quiere decir que las formalidades necesarias para la introducción o extracción de las mercancías deben de cumplirse de acuerdo con los lineamientos establecidos por la autoridad aduanera, con objeto de que las mercancías queden a la libre disposición del interesado, para destinarlas bajo algún tipo de régimen aduanero o, en su caso, para ser exportadas.

Asimismo hay que destacar que el artículo 35 de la Ley Aduanera antes referido, nos señala quienes deben realizar el despacho aduanero, éstos son:

- Autoridades aduaneras y los consignatarios,
- Destinatarios,
- Propletarios,
- Poseedores, o
- Tenedores en las importaciones,
- Remitentes en las exportaciones, y
- Agentes o apoderados aduanales.

Ahora bien, hay que señalar que de acuerdo con lo dispuesto por la propia Ley Aduanera, el Agente aduanal es la persona física autorizada por la SHCP mediante una patente, para promover por cuenta ajena el despacho de las mercancías, en los diferentes regímenes aduaneros previstos en la Ley.

Por su parte, el apoderado aduanal es la persona física designada por otra persona física o moral para que en su nombre y representación se encargue del despacho de mercancías, siempre que obtenga la autorización de la Secretaría. El apoderado aduanal promoverá el despacho ante una sola aduana, en representación de una sola persona, quien será ilimitadamente responsable por los actos de aquél.

El agente aduanal es responsable de la veracidad y exactitud de los datos proporcionados a la autoridad aduanera, de la determinación del régimen aduanero de las mercancías y de su correcta clasificación arancelaria, así como del cumplimiento de las demás obligaciones que en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias rijan para dichas mercancías, de conformidad con lo previsto por la Ley Aduanera y por las demás leyes y disposiciones aplicables. Sin embargo existen excluyentes de esta responsabilidad, entre otras cuando la misma deriva de la falsedad de los datos o documentos proporcionados por el importador.

Los agentes y apoderados aduanales, son los únicos que pueden llevar a cabo los trámites derivados del despacho aduanero de mercancías, para lo cual es necesario que el importador les firme y entregue una "carta de encomienda".

Como excepción de lo anterior, los particulares podrán promover el despacho aduanero en forma personal única y exclusivamente en los siguientes casos:

- Cuando el valor de las mercancías que importen como pasajeros, excluyendo la franquicia y el equipaje, no exceda del equivalente en moneda nacional a 1000 dólares de los Estados Unidos de América, o su equivalente en otras monedas extranjeras.
- Tratándose de equipo de cómputo, cuando su valor, sumado al de las demás mercancías, no exceda de 4,000 dólares de los Estados Unidos de América, o su equivalente en otras monedas extranjeras.

En estos casos los pasajeros podrán optar por determinar y pagar las contribuciones por la importación de mercancías distintas de su equipaje, mediante el procedimiento simplificado, caso en el cual se aplicará el factor porcentual, sobre el valor en aduana de las mercancías, utilizando el formulario "Pago de Contribuciones al Comercio Exterior", sin utilizar los servicios de agente aduanal.

Una vez presentada la declaración y pagados los impuestos, los pasajeros podrán optar por:

- Solicitar a la autoridad aduanera que practique el reconocimiento de las mercancías, o bien
- Activar el mecanismo de selección automatizado que determine si debe practicarse el reconocimiento aduanero.

Cabe señalar que este procedimiento simplificado se aplica a la introducción a territorio nacional de mercancías distintas al equipaje de los pasajeros, caso en el cual no se pagarán impuestos al comercio exterior⁵⁶.

⁵⁶ De conformidad con los artículos 50 y 61 de la Ley Aduanera, 89 de su Reglamento y regla 3.7.1 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 2000, se considera como equipaje para

Ahora bien, las formalidades ya señaladas que componen el despacho aduanero, deben de seguir una secuencia lógica durante el proceso de importación o extracción de las mercancías. Así tenemos que las fases que componen el despacho aduanero son las siguientes:

- Declaración,
- Liquidación de impuestos,
- Comprobación,
- Verificación y
- Retiro.

pasajeros provenientes del extranjero, residentes en el país y por tanto no pagan impuestos al comercio exterior los siguientes:

- Bienes de consumo personal usados o nuevos, tales como ropa, calzado y productos de aseo, siempre y cuando sean acordes con la duración del viaje y que por su cantidad no puedan ser objeto de comercialización.
- Una cámara fotográfica y una de videograbación y, en su caso, su fuente de poder; hasta doce rollos de película virgen o videocasetes; material fotográfico impreso o filmado; un aparato de telefonía celular y un radiolocalizador; un equipo de cómputo portátil nuevo o usado, laptop, notebook, omnibook o similares, en este caso no se requerirá contar con el permiso previo de importación.
- Un equipo personal deportivo usado, siempre y cuando pueda ser transportado normal y comúnmente por una persona.
- Libros y revistas, que por su cantidad no puedan ser objeto de comercialización.
- Medicamentos de uso personal, debiendo mostrar la receta médica en caso de sustancias psicotrópicas.
- Baúles y maletas necesarios para el traslado de las mercancías.
- Tratándose de pasajeros mayores de edad, un máximo de 20 cajetillas de cigarros, 25 puros o 200 gramos de tabaco, y hasta 3 litros de vino, cerveza o licor, en el entendido que no se podrá introducir una cantidad mayor de puros sin que se cumpla con las regulaciones y restricciones aplicables.
- Hasta 300 dólares de los Estados Unidos de América o su equivalente en otras monedas extranjeras, en uno o varios artículos, excepto tratándose de cervezas, bebidas alcohólicas y tabaco labrado en cigarros o puros cuando el arribo a territorio nacional sea por vía marítima o aérea, salvo lo dispuesto en el siguiente numeral. En este caso, se deberá contar con la factura, comprobante de venta o cualquier otro documento que exprese el valor comercial de las mercancías.
- Hasta 50 dólares de los Estados Unidos de América o su equivalente en otras monedas extranjeras, en uno o varios artículos, excepto tratándose de cerveza, bebidas alcohólicas, tabaco labrado en cigarros o puros y gasolina, salvo la contenida en el tanque de gasolina del vehículo que cumpla con las especificaciones del fabricante cuando el arribo sea por vía terrestre, así como cuando arribe por vía aérea y el aeropuerto de partida se encuentre en la franja o región fronterizas o en las ciudades del extranjero ubicadas en una franja de 25 millas a lo largo de la frontera con territorio nacional. En este caso, se deberá contar con la factura, comprobante de venta o cualquier otro documento que exprese el valor comercial de las mercancías.

3.1.2.- Declaración.

La declaración o "*pedimento*" consiste en una manifestación por escrito, en las formas debidamente autorizadas por la SHCP, por parte del interesado a través del agente o apoderado aduanal en donde se señala el régimen aduanero que se les dará a las mercancías y los datos requeridos por la Ley para darle esa destinación.

Las personas que importen o exporten mercancías están obligados a presentar ante la aduana el documento denominado "pedimento", en las formas oficiales que la autoridad determina, a través del agente o apoderado aduanal quien deberá imprimir su código de barras asignado por la SHCP. Es importante destacar que el pedimento no es otra cosa que una declaración manifestada bajo protesta de decir verdad, donde se deben de consignar todos aquellos datos referentes al régimen aduanero al que se pretenden destinar las mercancías, la determinación de los impuestos al comercio exterior que se hayan causado, el origen y valor de las mercancías, así como su clasificación arancelaria en el caso de las importaciones y el valor comercial de las mercancías tratándose de exportaciones.

En el pedimento se deben declarar los datos referentes a:

- El régimen aduanero al que se pretendan destinar las mercancías.
- Los datos suficientes para la determinación y pago de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, de las cuotas compensatorias.
- Los datos que comprueben el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias (permisos o autorizaciones), el origen de la mercancía, el peso o volumen y la identificación individual, como lo son el número de serie, parte, marca, modelo o especificaciones técnicas.
- El código de barras, número confidencial o firma electrónica que determinen el despacho por el agente aduanal.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley Aduanera, dicho pedimento deberá acompañarse de los siguientes documentos:

I. En importación:

- a) La factura comercial que reúna los requisitos y datos que mediante reglas establezca la Secretaría, cuando el valor en aduana de las mercancías se determine conforme al valor de transacción y el valor de dichas mercancías exceda de la cantidad que establezcan dichas reglas.
- b) El conocimiento de embarque en tráfico marítimo o guía en tráfico aéreo, ambos revalidados por la empresa porteadora o sus agentes consignatarios.
- c) Los documentos que comprueben el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias a la importación, que se hubieran expedido de acuerdo con la Ley de Comercio Exterior, siempre que las mismas se publiquen en el Diario Oficial de la Federación y se identifiquen en términos de la fracción arancelaria y de la nomenclatura que les corresponda conforme a la tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación.
- d) El documento con base en el cual se determine la procedencia y el origen de las mercancías para efectos de la aplicación de preferencias arancelarias, cuotas compensatorias, cupos, mercado de país de origen y otras medidas que al efecto se establezcan, de conformidad con las disposiciones aplicables.
- e) El documento en el que conste la garantía que determine la Secretaría mediante reglas, cuando el valor declarado sea inferior al precio estimado que establezca dicha dependencia.

- f) El certificado de peso o volumen expedido por la empresa certificadora autorizada por la Secretaría mediante reglas, tratándose del despacho de mercancías a granel en aduanas de tráfico marítimo, en los casos que establezca el Reglamento.
- g) La información que permita la identificación, análisis y control que señale la Secretaría mediante reglas.

II. En exportación:

- a) La factura o, en su caso, cualquier documento que exprese el valor comercial de las mercancías.
- b) Los documentos que comprueben el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias a la exportación, que se hubieran expedido de acuerdo con la Ley de Comercio Exterior, siempre que las mismas se publiquen en el Diario Oficial de la Federación y se identifiquen en términos de la fracción arancelaria y de la nomenclatura que les corresponda conforme a la tarifa de la Ley del Impuesto General de Exportación.

Por lo que hace a la clasificación arancelaria de las mercancías esta deberá hacerse conforme a la Tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación o de Exportación.

3.1.3.- Liquidación de impuestos.

Consiste en primer lugar en determinar en cantidad líquida el monto de los impuestos que causa la mercancía de acuerdo a la base gravable y a la tarifa arancelaria. En segundo lugar debe efectuarse el pago de las contribuciones y las cuotas compensatorias determinadas por el interesado.

La base gravable es aquella cantidad o valor sobre el que se aplicará la tasa o cuota del impuesto general de importación.

La base gravable para el Impuesto General de Importación es el "*Valor en Aduana de las Mercancías*".

El Valor en Aduana de las Mercancías será el valor de transacción (cuando se reúnan los requisitos para ello). Este valor de transacción no es otra cosa que el precio pagado o por pagar de forma directa o indirecta efectuado por el importador sobre una compraventa de mercancías para ser exportadas a territorio nacional.

Los importadores como regla general pagarán las contribuciones y, en su caso, las cuotas compensatorias, al presentar el pedimento de importación en las oficinas de la aduana, antes de que se active el mecanismo de selección automatizado, tomando en consideración el momento de causación.

El momento de causación es el momento generador para el cálculo de bases gravables, tipos de cambio de moneda, cuotas compensatorias, demás regulaciones y restricciones no arancelarias, precios estimados y prohibiciones aplicables. En el régimen de importación es el que rige en las siguientes fechas:

- La de fondeo, y cuándo éste no se realice, la de amarre o atraque de la embarcación que transporte las mercancías al puerto al que vengán destinadas.
- En la que las mercancías crucen la línea divisoria internacional.
- La de arribo de la aeronave que las transporte, al primer aeropuerto nacional.
- En vía postal, conforme a los incisos anteriores, según que la mercancía haya entrado al país por los litorales, fronteras o por aire.

Dicho pago lo podrán realizar mediante efectivo, depósito en firme, cheque certificado de la cuenta del importador, del agente aduanal o, en su caso, de la sociedad creada por los agentes aduanales.

3.1.4.- Comprobación.

Máximo Carvajal Contreras, señala que la comprobación consiste en la verificación que la autoridad aduanera realiza para comprobar la exactitud de los

datos aportados, la personalidad del peticionario y la veracidad de los documentos anexados.

Fundamentalmente lo constituye un análisis de los documentos necesarios para realizar el despacho aduanero, como lo es el propio pedimento y sus anexos; éste se da previo a la verificación aduanera, que como observaremos, consiste en un reconocimiento sobre las mercancías de comercio exterior.

3.1.5.- Verificación.

También conocida como "aforo" o "reconocimiento". Es la determinación de la naturaleza arancelaria de las mercancías, estableciendo su peso, medidas, valor, lugar de procedencia, origen.

Una vez que se ha efectuado el pago de las contribuciones, el agente aduanal a través de sus empleados, presentara el pedimento con todas sus copias y documentos anexos ante el módulo de selección, donde se hará la captura en el sistema de cómputo y se determinará en forma aleatoria si procede o no la verificación de las mercancías que cubra el pedimento. A través del "*Sistema Aleatorio Automatizado Integral*" (SAAI) o sistema de selección aleatoria puede ocurrir que la mercancía al momento del despacho, no sea sometida a ningún tipo de reconocimiento por parte de la autoridad aduanera, lo que se conoce como *desaduanamiento libre*, debiéndose permitir su paso para que la mercancía salga del recinto aduanero sin mayor trámite, sin embargo la policía fiscal tendrá la obligación de comprobar que las mercancías retiradas de la aduana sean efectivamente las que ampara el pedimento.

La otra posibilidad resultante de activar el sistema de selección aleatoria, es que se determine que debe practicarse el reconocimiento aduanero, mismo que se realizará por parte de la autoridad aduanera ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal. Concluido el reconocimiento, se deberá activar nuevamente el mecanismo de selección automatizado, que determinará si las mercancías se sujetarán nuevamente a un segundo reconocimiento aduanero, el cual se hará por

parte de los denominados "dictaminadores aduaneros" que previamente hayan sido autorizados por la autoridad aduanera.

La consecuencia de la verificación o aforo de las mercancías, es que si se detectan irregularidades en el reconocimiento aduanero o en segundo reconocimiento se procederá al embargo precautorio de las mercancías y se iniciará el *PAMA*, en caso contrario se entregarán las mercancías de inmediato a su interesado y podrán retirarse libremente del recinto aduanero.

Hay que señalar que tanto el primero como el segundo reconocimiento consisten en el examen de las mercancías de importación o de exportación, así como de sus muestras, para allegarse la autoridad de elementos que ayuden a precisar la veracidad de lo declarado en el pedimento y en sus documentos anexos, básicamente se trata de datos que permitan la identificación de las mercancías en cuanto a:

- Las unidades de medida, así como el número de piezas, volumen y otros datos que permitan cuantificar la mercancía y
- La descripción, naturaleza, estado, origen y demás características de las mercancías.

3.1.6.- Retiro.

Es la autorización que concede la autoridad aduanera, una vez cumplidos los requisitos y que se han cubierto los impuestos y derechos, para que las mercancías puedan ser retiradas de los recintos fiscales o fiscalizados por quien tenga facultad suficiente para hacerlo.

3.2. El Procedimiento Aduanero en Materia Aduanera.

El *PAMA*, lo podemos definir como el conjunto de actos previstos en la Ley Aduanera, que tienen por finalidad determinar las contribuciones omitidas por los

importadores y en su caso, establecer e imponer las sanciones que procedan en materia de comercio exterior.

Con este procedimiento se muestra que la autoridad aduanera tiene facultades de comprobación no sólo para determinar las contribuciones que sean omitidas, sino también para imponer sanciones por infringir tales disposiciones.

El *PAMA*, se inicia con el embargo precautorio de las mercancías e inmediatamente con el levantamiento de un acta por parte de la autoridad aduanera, lo cual se podrá realizar con motivo de los siguientes actos:

1. Del reconocimiento aduanero;
2. Del segundo reconocimiento;
3. De la verificación de mercancías en transporte, o
4. Por el ejercicio de las facultades de comprobación.

Los actos marcados con los números 1 y 2, derivan de la verificación de las mercancías a través del *SAAI*, que se instaura con la finalidad de hacer el reconocimiento o aforo de las mercancías como ya se señaló en el acápite anterior.

Por su parte, la verificación de las mercancías en transporte se exterioriza en los casos en que la autoridad aduanera lleva a cabo el ejercicio de sus facultades de verificación respecto de mercancías que se encuentren en transporte, aun cuando se encuentren o no dentro del régimen de tránsito internacional o interno, por lo que la autoridad aduanera a través de una orden previamente expedida, que reúna los requisitos de forma y que se encuentre debidamente fundada y motivada, podrá detener cualquier tipo de transporte en cualquier lugar y circunstancia a efecto de solicitar se acredite la legal importación de las mercancías que se transportan, así como también del mismo medio de transporte.

En tal sentido se ha dictado la tesis VI.1o.232 K; 8ª Época, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, contenida en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XV-II Febrero, pág. 189.

"ACTOS DE AUTORIDAD. DEBEN CONSTAR POR ESCRITO Y ESTAR FUNDADOS Y MOTIVADOS. Para cumplirse con los requisitos de fundamentación y motivación previstos en el artículo 16 constitucional, es necesario que todo acto de autoridad conste por escrito; en el cual se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso y las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para emitirlo; siendo necesario, además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, o sea, que en el caso concreto se configuran las hipótesis normativas, para que los obligados estén en aptitud de defenderse en debida forma."⁵⁷

El último de los actos que señala la Ley Aduanera por el que se podrá iniciar el *PAMA*, mismo que se encuentra marcado con el número 4, es el más amplio y extenso de todos en cuanto a la variedad de posibilidades que se le otorga a la autoridad aduanera para solicitar al contribuyente que acredite la legal estancia de las mercancías en el país, en este punto se puede incluir el caso en que se inicia el *PAMA*, en el caso de que durante la práctica de una visita domiciliaria la autoridad aduanera encuentre mercancía extranjera cuya legal estancia en el país no se acredite.

Cabe recalcar que en cualquiera de los casos referidos con antelación, en los que la autoridad aduanera pueda ejercer sus facultades de comprobación y con motivo de ello iniciar el *PAMA*, procederá al embargo precautorio de las mercancías en los términos previstos por la Ley Aduanera.

El artículo 151 de la Ley, nos señala los casos en que la autoridad aduanera procederá al embargo precautorio de las mercancías, mismos que a continuación se reseñan:

- I. Cuando las mercancías *se introduzcan* a territorio nacional *por lugar no autorizado* o cuando las mercancías extranjeras en tránsito internacional *se desvíen de las rutas fiscales* o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno.

⁵⁷ PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO. Amparo en revisión 244/88. Autobuses San Matías Tlalancateca, S.A. de C.V., 23 de agosto de 1988. Unanimidad de votos. Ponente Eric Roberto Santos Partido. Secretario: Martín Amador Ibarra.

- II. Cuando se trate de *mercancías de importación o exportación prohibida* o sujetas a *regulaciones y restricciones no arancelarias* y no se acredite su cumplimiento o, en su caso, se omita el pago de cuotas compensatorias.
- III. Cuando *no se acredite* con la documentación aduanera correspondiente, *que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en esta Ley para su introducción al territorio nacional.*
- IV. Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, se *detecte mercancía no declarada o excedente en más de un 10% de las manifestadas en el pedimento, documentación aduanera que ampare las mercancías.*
- V. Cuando se introduzcan dentro del recinto fiscal *vehículos de carga que transporten mercancías de importación sin el pedimento correspondiente.*

Dicha acta de inicio del *PAMA*, debe de contener los siguientes datos, *so pena* de que posteriormente se pueda declarar ilegal la resolución definitiva y así todo el procedimiento. En el acta de inicio se deberá hacer constar:

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

Dentro del *PAMA*, deberá requerirse a la persona con la que se haya iniciado el procedimiento, se trate o no del contribuyente, 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, excepto cuando se trate de pasajeros, en cuyo caso, podrán señalar un domicilio fuera de dicha circunscripción, apercibiéndolo de que, de no hacerlo o de señalar uno que no le corresponda a él o a su representante, las notificaciones que fueren personales se efectuarán por estrados. Cabe señalar que si los testigos no son designados o los designados no aceptan fungir como tales, los designará quien practique la diligencia, asentando dicha circunstancia en el acta respectiva.

El acta de inicio del *PAMA*, deberá señalar que el interesado o contribuyente, cuenta con un plazo de diez días para ofrecer las pruebas y alegatos que a su derecho convengan. Cuando el interesado presente pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país, la autoridad que levantó el acta, dictará de inmediato la resolución, sin que en estos casos se impongan sanciones ni se esté obligado al pago de gastos de ejecución y de existir mercancías embargadas se ordenará su devolución.

En los casos en que el interesado no desvirtúe mediante pruebas documentales los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento, las autoridades aduaneras dictarán resolución determinando, en su caso, las contribuciones y las cuotas compensatorias omitidas, e imponiendo las sanciones que procedan, en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se levantó el acta de inicio del *PAMA*.

Cuando la resolución mencionada se dicte por una aduana, la misma tendrá el carácter de provisional, en cuyo caso las autoridades aduaneras podrán dictar la resolución definitiva, en un plazo que no excederá de cuatro meses, a partir de la resolución provisional; de no emitirse la resolución definitiva, la provisional tendrá tal carácter.

3.3. Los medios de impugnación de las resoluciones emitidas en el PAMA.

La Justicia Administrativa es la actividad jurisdiccional llevada a cabo por Tribunales Administrativos, que tienen por objeto resolver las controversias que se susciten entre la Administración Pública y los gobernados derivados de la emisión de un acto administrativo.

Ante la afectación de sus derechos los particulares pueden hacer uso de los medios de defensa que la propia ley les otorga para impugnar los actos, procedimientos o resoluciones de las autoridades fiscales que no se ajusten a la ley, provocando actos ilegales. Por lo que, la existencia de un procedimiento administrativo presenta al particular una posibilidad más para la defensa de sus intereses frente a los actos de la administración.

Para el caso particular, las resoluciones emitidas en PAMA pueden ser impugnadas mediante el recurso de revocación o el juicio de nulidad, así como el juicio de amparo.

3.3.1. El recurso de revocación.

La autoridad debe de sujetar su actuación a lo dispuesto por las normas legales establecidas al efecto; es decir, que los actos que realice la autoridad deben realizarse por los motivos que fijen las leyes, con el contenido que éstas señalen y persiguiendo el fin que las mismas indiquen.

Emilio Margáin define al recurso como:

"... todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública los actos y resoluciones para ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida."⁶⁸

En ese tenor, el recurso de revocación es importante dado que permite a la autoridad revisar sus actos a instancia del particular, cuando éste se considere agraviado por una resolución que estima ilegal, y si resulta fundada la inconformidad puede modificarlo o revocarlo a fin de restablecer sin mayores dilaciones la legalidad en el ejercicio de la función administrativa.

El recurso de revocación encuentra su fundamento en el artículo 116 del *CFF*, que señala que ante los actos administrativos dictados por las autoridades fiscales federales puede interponer el recurso en comento.

El artículo 117 del código Invocado, enumera los casos en los que procede el recurso de revocación.

I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.
- c) Dicten las autoridades aduaneras.
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo a aquéllas a que se refieren los artículos 33- A, 36 y 74 de este código.

II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

- a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este código.

⁵⁸ Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 6ª edición. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México, 1967.

- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley.
- c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este código.
- d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este código.

Del artículo transcrito, se desprende que el recurso de revocación procede entre otros casos, contra las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras.

Ahora bien, la interposición de este recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 225 del código invocado, es optativa para el contribuyente, toda vez que puede si así lo desea, acudir directamente ante el *TFJFyA* e interponer el juicio de nulidad.

Lo anterior es así, ya que el *CFF*, ordenamiento especial y propio de la regulación del juicio de nulidad fiscal, faculta al interesado para impugnar, si así lo desea, el acto por medio del recurso de revocación o acudir directamente ante *TFJFyA* a pedir su anulación, por lo tanto, es de concluirse que debe estarse a lo dispuesto en este ordenamiento y, por ende, resulta optativo para el interesado agotar el recurso de revocación que prevé el artículo 116 del citado ordenamiento, antes de promover el juicio de nulidad.

Cabe señalar, que en el Derecho Aduanero, materia de estudio del presente trabajo, anteriormente el artículo 142 de la Ley Aduanera contravenía lo dispuesto en el artículo 225 del *CFF*, toda vez que el recurso de revocación debía agotarse por el interesado antes de interponer el juicio de nulidad ante el *TFJFyA*; sin embargo, dicho artículo fue reformado para quedar de la siguiente manera:

"Artículo 203. En contra de todas las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederá el recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación.

La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación."

Del artículo antes transcrito, se observa que el legislador atinadamente reformó el artículo antes mencionado, en virtud de que como es principio general de derecho que la ley especial debe prevalecer sobre la ley general y, en el caso, la ley especial de regulación del juicio de nulidad lo es el CFF, es de concluirse que debe estarse a lo dispuesto en este ordenamiento y, no a lo dispuesto en la ley general, es decir en la Ley Aduanera.⁵⁹

Ahora bien, los artículos 121, 122, 123, 124, 124- A, 130, 131 y 133 del código antes mencionado, establecen las formalidades a que debe sujetarse la tramitación del recurso de revocación.

De un análisis en conjunto de los artículos antes mencionados concluimos que:

- El afectado podrá interponer el recurso de revocación dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación;

⁵⁹ Tal criterio, y que compartimos, se encuentra contenido en la tesis emitida el Tribunal Colegiado de Circuito, visible en la 8ª Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo 79, Junio de 1994, página 19, que dice: "REVOCACION. ES OPTATIVO AGOTAR ESE RECURSO ANTES DE ACUDIR AL JUICIO DE NULIDAD (LEGISLACION ADUANERA). Tomando en consideración que la Ley Aduanera, ordenamiento general y propio de la materia que regula, esto es la aduanera, en su artículo 142, establece que el interesado, antes de promover el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, debe agotar el recurso de revocación, mientras que el Código Fiscal de la Federación, ordenamiento especial y propio de la regulación del juicio de nulidad fiscal, faculta al interesado para impugnar, si así lo desea, el acto por medio del recurso de revocación o acudir directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación a pedir su anulación (evento este último que no da motivo a declarar improcedente el juicio de nulidad), resulta evidente que, siendo principio general de derecho que la ley especial debe prevalecer sobre la ley general y, en el caso, la ley especial o específica de regulación del juicio de nulidad fiscal lo es precisamente el Código Fiscal de la Federación, es de concluirse que debe estarse a lo dispuesto en este ordenamiento y, por ende, resulta optativo para el interesado agotar el recurso de revocación que prevén los artículos 117, fracción III, del Código Fiscal y 142 de la Ley Aduanera, antes de promover el juicio de nulidad."

Contradicción de tesis. Varios 49/92. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito. 14 de febrero de 1994. Mayoría de cuatro votos. Disidente: José Manuel Villagordoa Lozano. Ponente: Noé Castañón León. Secretario: Jorge Farrera Villalobos.

Tesis de Jurisprudencia 9/94. Aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión privada de veintisiete de junio de mil novecientos noventa y cuatro, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: Presidente Atanasio González Martínez, Carlos de Silva Nava, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores y Noé Castañón León.

- El recurso se interpondrá ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado. Si el particular tiene su domicilio fuera de la población donde radica la autoridad competente, el escrito podrá presentarse en la oficina exactora más cercana a dicho domicilio o enviárselo por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar donde resida el recurrente;
- La interposición del recurso debe ser por escrito. En el cual se deberá señalar la resolución o el acto que se impugna, los agravios que le cause ésta, y las pruebas y hechos controvertidos;
- Al escrito se deberán anexar los siguientes documentos: El documento que acredite la representación cuando se actúe en nombre de otro o de personas morales, el documento en que conste el acto impugnado, la constancia de notificación del acto impugnado, salvo cuando el recurrente declara bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta; y las pruebas documentales que se ofrezcan, y en su caso el dictamen pericial;
- La autoridad que resuelva el recurso, deberá estudiar si se configura alguna causal de improcedencia o sobreseimiento según sea el caso;⁶⁰
- Una vez integrado el expediente del recurso, la autoridad encargada de resolverlo, deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado; y
- Por último, en cuanto al sentido de la resolución, la autoridad podrá desechar el recurso por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo; confirmar el acto impugnado; mandar reponer el procedimiento, dejar sin efectos el acto

⁶⁰ Real Academia española. Diccionario de la Lengua Española. 21ª edición. Edición electrónica. Espasa Calpe.

Definición de Improcedencia: Falta de oportunidad, de fundamento o de derecho. Del latín in, de negación o privación. Y procedencia, que significa: fundamento legal y oportunidad de una demanda, petición o recurso.

Definición de Sobreseimiento: sobreseimiento. m. Acción y efecto de sobreseer./ Der. El que por ser evidente la inexistencia de delito o la irresponsabilidad del inculpaado, pone término al proceso con efectos análogos a los de la sentencia absolutoria./ Der. El que por deficiencia de pruebas paraliza la causa.

impugnado; modificar el acto impugnado, o bien, dictar una nuevo que sustituya el anterior.

3.3.2. El procedimiento contencioso administrativo.

En materia de resoluciones emitidas en el *PAMA*, el Procedimiento Contencioso Administrativo es aquel que se promueve ante el *TFJFyA* a petición de la persona afectada por aquellos actos de autoridad que sean contrarios a derecho, con la intención de determinar y resolver sobre la validez y legalidad de dichos actos, y en su caso obtener la nulidad de los mismos a través del juicio de nulidad. Rafael De Pina Vara lo define como:

*"Conflicto surgido entre la administración pública y el administrado, llamado a ser resuelto por medio de un recurso administrativo, denominado también contencioso administrativo"*⁶¹.

Como se expuso anteriormente el procedimiento contencioso administrativo se promueve ante el *TFJFyA*, y la legislación que regula la existencia del juicio de nulidad lo constituyen la Ley Orgánica del ese Tribunal y el *CFF*, y supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre que las disposiciones que se apliquen no contravengan el procedimiento contencioso administrativo que establece el *CFF*, es decir, que no vaya a introducir instituciones ajenas o extrañas a él.

El juicio de nulidad tal y como se establece en el artículo 14 constitucional respeta las formalidades esenciales del procedimiento que consiste en dar igualdad a las partes contendientes en cuanto a ser oídas y aportar todos los elementos probatorios que consideren necesarios para demostrar su pretensión.

Las partes en el juicio de nulidad son aquellas que actúan en el proceso persiguiendo una resolución jurisdiccional que podrá afectarlos concretamente en su

⁶¹ De Pina Vara Rafael. Diccionario de Derecho. 19ª edición. Editorial Porrúa, México 1993. p.185.

esfera jurídica; en el artículo 198 del CFF se señalan quienes serán partes en el juicio de nulidad, siendo el demandante (o actor) a quien la afecta el acto administrativo, el demandado autoridad que emite el acto, el titular de la dependencia de la Administración Pública Federal de la que depende la autoridad demandada, y el tercero con un Interés incompatible con la pretensión del actor.

El demandante o actor es quien promueve el juicio de nulidad y pueden tener tal carácter el particular o la autoridad administrativa.

El demandante debe demostrar que la resolución le causa un agravio o afecta sus intereses jurídicos, por lo que puede tener tal calidad, en tratándose del particular, no sólo aquél contra quien se emite el acto, sino también quien, de no impugnarlo, sufrirá un agravio o le afectará en sus intereses jurídicos, o sea, un tercero con interés legítimo.

La Administración Pública al igual que los particulares debe tener a su alcance recursos o medios de defensa para acudir ante los tribunales establecidos, con el fin de lograr la nulificación de sus propias resoluciones, ya que ella por sí no puede modificarlas en perjuicio de los particulares.

Las autoridades administrativas no pueden revocar sus resoluciones libremente, sino que están sujetas a determinadas limitaciones, entre las que cuenta, de manera principal la de que, siguiendo el principio de que la autoridad administrativa sólo puede realizar sus actos bajo un orden jurídico, la revocación de los actos administrativos no puede efectuarse más que cuando la autoriza la regla general que rige el acto.

Sirve de apoyo a tal razonamiento, la tesis emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el semanario Judicial de la Federación, tomo III, segunda parte- ", enero a junio de 1989, página 686, que a la letra dice:

"RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS FAVORABLES A LOS PARTICULARES. PARA SU NULIFICACION ES NECESARIO PROMOVER JUICIO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. El artículo 36 del Código Fiscal Federal establece el principio general de que las resoluciones favorables a los particulares no podrán ser revocadas o

nulificadas por las autoridades administrativas, por lo que si lo expresado por éstas constituye una resolución en favor del particular, es necesario, para obtener su nulidad, promover juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación; tal juicio debe promoverse aunque la autoridad que hubiera dictado dicha resolución favorable fuere incompetente, ya que el artículo 36 en cita no hace distingo alguno respecto de las resoluciones que dicten autoridades incompetentes y que favorezcan a particulares."

Cabe señalar que la anterior situación se genera porque la administración pública procura ajustar sus actos a los ordenamientos jurídicos en que los fundan, sin embargo, en ocasiones por interpretaciones erróneas o dolo de los funcionarios que lo emiten, dichos actos resultan violatorios a la ley, perjudicando a los particulares o al erario público. Por ello es que la autoridad administrativa debe tener a su alcance recursos o medios de defensa para acudir ante los tribunales establecidos para lograr la nulificación de sus propias resoluciones, ya que no lo puede hacer por sí sola en perjuicio de los particulares.

Además, debemos considerar que la administración pública únicamente podrá obtener la nulidad de sus propias resoluciones cuando la regla general que rige al acto así lo autoriza.

Cabe señalar que para el caso en que la administración pública es parte actora, el plazo con que cuenta para interponer su demanda de nulidad no es el mismo de 45 días otorgado a los particulares, sino que, considerando que las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente, que según sea el caso señala el artículo 67 del CFF, es correcto que el plazo que las autoridades tienen para presentar la demanda sea dentro de los cinco años siguientes en que es emitida la resolución, cuando se solicita la modificación o nulidad de un acto favorable al particular.

Como se observa, dentro de ese plazo de cinco años, el particular a quien se le emitió una resolución favorable no cuenta con certeza acerca de si la autoridad podrá demandar la nulidad de su propio acto, situación que se agrava cuando la

resolución favorable al particular ha producido efectos de tracto sucesivo, caso en que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, conforme lo previsto por el artículo 207, antepenúltimo párrafo del CFF.

Así el juicio de nulidad se inicia con la presentación de la demanda. Podemos decir que la demanda es un acto procesal donde se plantea al juzgador una petición sustentada en hechos y fundamentos de derecho, para que sea resuelta una vez que verifique los trámites legales correspondientes, dicho de otra forma es el documento con el cual inicia el ejercicio de la acción en el que el actor consigna sus pretensiones y narra los hechos que dieron motivo a la instancia.

Eduardo Pallares la define como:

"(...)el acto de declaración de voluntad del actor en el que pide al órgano jurisdiccional que aplique la ley frente al demandado. Así entendida, no se refiere únicamente al escrito por medio del cual se inicia el ejercicio de la acción, sino a toda clase de instancias o peticiones del actor."⁶²

El término para la interposición de la demanda es de 45 días siguientes a aquél en que hayan surtido efectos la notificación de la resolución impugnada o cuando se tuvo conocimiento de la existencia del acto impugnado. La demanda se presentará en la Sala Regional competente, y esta será aquélla donde se encuentre el domicilio fiscal del demandante.

Respecto al juicio de nulidad se admiten toda clase de pruebas excepto la confesional. Tal y como lo señala el artículo 208 fracción V, del CFF, las pruebas deben de ofrecerse en el escrito de demanda, y sólo tratándose de pruebas supervenientes éstas podrán presentarse en el momento en que se tenga conocimiento de ellas, hasta antes de dictarse sentencia.

Ya admitida la demanda, se dará traslado a las autoridades demandadas para que en el término de 45 días siguientes a aquél en que surta efectos el

⁶² Pallares Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa. 21ª edición, México 1994. p. 231.

emplazamiento den contestación a la demanda, en caso de que no se diera contestación se tendrán por ciertos los hechos que el actor impute en su escrito de demanda.

En algunos juicios se da la figura de la ampliación, la demanda se podrá ampliar dentro de los veinte días siguientes a aquél en que surta sus efectos la notificación del acuerdo que admita la contestación de la demanda, y en su caso del término para presentar la ampliación. La ampliación procede cuando se impugne una negativa ficta; contra el acto principal del que derive el acto impugnado en la demanda, así como su notificación, cuando se den a conocer en la contestación; contra actos no notificados o notificados ilegalmente; y cuando con motivo de la contestación de introduzcan cuestiones que no sean conocidas por el actor al presentar la demanda, pero que no cambien los fundamentos de derecho de la resolución impugnada.

La autoridad una vez admitida la ampliación al escrito inicial de demanda, se le correrá traslado y se le dará el término de 20 días hábiles para que de contestación a la ampliación.

Por último, el magistrado instructor después de los diez días en que haya concluido la sustanciación del juicio, dará el término de cinco días para que las partes formulen sus alegatos, que son los razonamientos con los que pretenden convencer al juzgador de como debe de dictar sentencia.

Una vez transcurrido el término previsto en el artículo 235 del *CFF* se dará por cerrada la instrucción, y el magistrado instructor procederá a dictar la sentencia que en derecho corresponda.

La sentencia es la resolución que pone fin a un juicio en una instancia, en un recurso o en un incidente que resuelva lo principal. Eduardo Pallares la define de la siguiente manera:

"Es el acto jurisdiccional por medio del cual el juez resuelve las cuestiones principales materia del juicio o las incidentales que hayan surgido durante el proceso."⁶³

En general la sentencia no es otra cosa que el acto jurisdiccional por medio del cual se pone fin al juicio; esto a través de una valoración de los argumentos aducidos y las pruebas aportadas por las partes, así el juzgador resuelve la cuestión principal y las incidentales que hubieren surgido durante el proceso.

En otras palabras, la sentencia es la decisión del juez formada por un silogismo lógico que tiene como finalidad primordial el esclarecimiento de la verdad.

El propósito de la sentencia no puede ser otro que el darle sentido al proceso al tratar de llegar a la verdad de una controversia, emitiéndose la resolución.

Por lo que respecta a la autoridad de los fallos se distinguen dos clasificaciones:

- a) Sentencias Definitivas.- Son las que resuelven la controversia en cuanto al fondo, pero admite todavía medios de impugnación a través de los cuales las partes inconformes pueden lograr su modificación, revocación o anulación.
- b) Sentencias Firmes.- Son aquellas que no admiten ningún medio de impugnación y que por lo mismo ha adquirido la autoridad de cosa juzgada.

La sentencia en el juicio de nulidad debe de pronunciarse en un término de 60 días después de cerrada la instrucción. En caso de que el magistrado instructor no formule su proyecto de sentencia o la sala no la dicte en los plazos establecidos, procede la excitativa de justicia ante la sala superior, pudiéndola hacer valer cualquiera de las partes.

⁶³ Pallares Eduardo. Ob. cit., p. 725.

El artículo 239 del *CFF*, dispone en que sentido deberá dictarse las sentencias del juicio de nulidad, ya sean reconocer la validez de la resolución impugnada, declarar la nulidad, o declarar la nulidad para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe de cumplirla.

En las reformas publicadas en el *DOF* el 15 de diciembre de 1995, se hacen importantes cambios a este precepto, siendo el más importante el que sufre el último párrafo al señalar:

"Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III del artículo 238 de este Código, el Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, también podrá indicar los términos conforme a los cuales debe dictar su resolución la autoridad administrativa, salvo que se trate de facultades discrecionales."

El artículo 238 del *CFF* prevé como causales de nulidad de una resolución las siguientes:

- I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.
 - II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación, en su caso.
 - III. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.
 - IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien sí se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.
 - V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.
- ..."

Si la sentencia del *TFJFyA* es desfavorable al administrado, éste puede interponer el juicio de amparo ante el Magistrado que emitió la sentencia y se tramitará por regla general en el Tribunal Colegiado de Circuito que corresponda.

Si el fallo es contrario a los intereses de las autoridades administrativas, éstas únicamente pueden interponer el recurso de revisión fiscal.

3.3.3. El juicio de amparo.

El juicio de amparo constituye la última instancia impugnativa de la mayor parte de los procedimientos judiciales y administrativos, por lo que tutela todo el orden jurídico nacional contra las violaciones realizadas por cualquier autoridad, siempre que esas infracciones se traduzcan en una afectación actual, personal y directa a los derechos de una persona.

Sin embargo, debe tomarse en consideración que el propio juicio de amparo surgió con el propósito esencial de proteger los derechos de la persona humana consagrados constitucionalmente, contra su violación por parte de las autoridades públicas.

En nuestros días de juicio de amparo es una institución procesal sumamente compleja, que protege prácticamente a todo el orden jurídico nacional, desde los preceptos más elevados de la CPEUM hasta las disposiciones de un reglamento municipal.

> El amparo indirecto.

El juicio de amparo indirecto tiene su origen en el artículo 107, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que indica:

“El amparo contra actos en juicio, fuera de juicio, o después de concluido, o que afecten a personas extrañas al juicio, contra leyes o contra actos de autoridad administrativa, se interpondrá ante el Juez de Distrito bajo cuya jurisdicción se encuentre el lugar en que el acto reclamado se ejecute o trate de ejecutarse, y su tramitación se limitará al informe de la autoridad, a una audiencia para la que citará en el mismo auto en el que se mande pedir el informe y se recibirán las

pruebas que las partes interesadas ofrezcan y oírán los alegatos, pronunciándose en la misma audiencia la sentencia".

El texto constitucional contiene las bases del juicio de amparo indirecto, que posteriormente se rige en la Ley de Amparo. El también llamado amparo biinstancial se denomina así porque las sentencias dictadas en la primera instancia dentro del juicio, pueden impugnarse por la parte agraviada, ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación o ante los Tribunales Colegiados de Circuito.

Mediante el amparo indirecto pueden combatirse las resoluciones judiciales que no son sentencias definitivas que pueden ser dictadas en juicio, fuera de él o después de que éste haya concluido, bien cuando dichos actos afecten a personas extrañas al juicio. De igual manera el amparo indirecto puede ser promovido contra leyes, o contra actos de autoridades administrativas que no sean susceptibles de combatirse ante los tribunales judiciales, administrativos, del trabajo con base en lo dispuesto en los artículos 107 fracción VII de constitucional, 114 y 115 de la Ley de Amparo.

La demanda de amparo indirecto se interpondrá ante el Juez de Distrito que ejerza jurisdicción en el lugar en que el acto reclamado se ejecute o trate de ejecutarse. Su tramitación se limita al informe por escrito que rinda la autoridad ante el Juez que lo requiera, a la celebración de una audiencia "constitucional" a la que se cita a las partes en el mismo auto que admite la demanda, y en la que se rinden pruebas, alegatos y al concluir se dicta la sentencia.

➤ El amparo directo.

La Ley de Amparo en su artículo 158 nos señala los casos en que procede el amparo directo:

"ARTÍCULO 158.- El juicio de amparo directo es competencia del tribunal colegiado de circuito que corresponda, en los términos establecidos por las

fracciones V y VI del artículo 107 constitucional, procede contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, respecto de los cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o revocados, ya sea que la violación se cometa en ellos o que cometida durante el procedimiento, afecte a las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo, y por violaciones de garantías cometidas en las propias sentencias, laudos o resoluciones indicados.
(...)"

El juicio de amparo en esta modalidad se refiere a la impugnación por la parte afectada de las sentencias judiciales definitivas, es decir, aquéllas contra las cuales no procede ningún recurso o medio de defensa ordinario, ya sea que la violación se cometa durante el procedimiento o la sentencia misma.

Por otra parte, cabe señalar que el amparo permite que cuando se produzca un acto o se pronuncie una resolución, por parte de una autoridad administrativa y no proceda contra ésta recurso ordinario, entonces puede combatirse a través del amparo y de manera inmediata ante un Juez de Distrito y en segunda instancia ante los Tribunales Colegiados de Circuito.

CAPÍTULO CUARTO

EL ARTÍCULO 43 DE LA LEY ADUANERA Y SU VULNERACIÓN A LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA

- 4.1. La garantía de seguridad jurídica.
- 4.2. El artículo 14 constitucional.
- 4.3. El acto administrativo.
- 4.4. Las resoluciones definitivas favorables a un particular.
- 4.5. La inconstitucionalidad del párrafo noveno del artículo 43 de la Ley Aduanera.

4.1. La garantía de seguridad jurídica.

El artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece:

"Artículo 1. En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece."

El artículo antes transcrito se observa claramente que todo individuo gozará de las garantías que otorga la Ley Suprema; luego entonces, qué comprenden esas garantías.

Al respecto Luis Bazdresch dice:

*"...las garantías son realmente una creación de la Constitución, en tanto que los derechos protegidos por esas garantías son los derechos del hombre, que no provienen de ley alguna, sino directamente de la calidad y de los atributos naturales del ser humano; esto es, hay que distinguir entre derechos humanos, que en términos generales son facultades de actuar o disfrutar, y garantías que son los compromisos del Estado de respetar la existencia y el ejercicio de esos derechos."*⁶⁴

En ese tenor, las garantías individuales son los límites y obligaciones que tiene toda actuación del Estado frente a los particulares. Por lo tanto, mediante estas, el Estado se obliga a proporcionar los medios de defensa adecuados a los particulares, en caso de que alguno de sus órganos viole una de sus garantías.

El Estado para no afectar con su actuación la esfera jurídica de los particulares, debe cumplir con una serie de requisitos previstos en las normas jurídicas, ya que de lo contrario el acto emitido será considerado inválido.

⁶⁴ Bazdresch, Luis. Garantías Constitucionales. Curso Introductorio. Ed. Trillas. México 1998. 5ª edición, p.12.

En el Derecho Público se considera que existen garantías individuales cuando la norma suprema establece los medios adecuados para que los gobernados estén protegidos contra los abusos del poder público.

La parte dogmática de la *CPEUM*, contempla las disposiciones que bajo el rubro de "garantías individuales" constituyen limitaciones expresas a los órganos del Estado en sus facultades.

Algunos autores las han dividido en garantías de libertad, garantías de propiedad, garantías de igualdad, y garantías de seguridad jurídica. Sin embargo, para no desviarnos del tema de estudio del presente trabajo, sólo daremos una breve explicación del contenido que encierran dichas garantías

Las garantías de libertad son aquellas que tienen los individuos para ejercer o no alguna actividad, por lo tanto es una cualidad inseparable de la naturaleza humana.

Las Garantías de Propiedad, tienen los individuos para obtener de un objeto toda la satisfacción que éste pueda proporcionar. Este derecho puede estar limitado por el interés público y por otros derechos privados que desmembran la propiedad; asimismo regulan las cuestiones concernientes a la propiedad originaria, propiedad privada, pequeña propiedad agrícola, pequeña propiedad ganadera, entre otras.

Las Garantías de Igualdad, consisten principalmente en que varias personas cuya situación coincida puedan ser sujetos de los mismos derechos y obligaciones; es decir, todos los habitantes del país, tendrán el goce de los derechos fundamentales que la Constitución establece sin importar la condición de mexicano o extranjero, de raza, de religión o de sexo, en virtud de que entre los hombres como tales no deben haber distinciones ni diferencias.

Las Garantías de Seguridad Jurídica, son aquellas que contienen los requisitos a que debe sujetarse todo acto de autoridad para poder lícitamente provocar una afectación en la esfera jurídica del gobernado.

Es decir, son los requisitos que la autoridad debe cumplir para no dejar en estado de indefensión al particular y causarle el menor de perjuicios posible, ya que

toda actuación del Estado apartada del cauce legal al que debe sujetarse, no será considerada válida.

Al respecto Luis Bazdresch sostiene que:

"La garantía de seguridad jurídica... incluye un conjunto bastante extenso de prevenciones constitucionales que tienden a producir en los individuos la confianza de que en sus relaciones con los órganos gubernativos, estos no procederán arbitraria ni caprichosamente, sino de acuerdo con las reglas establecidas en la ley como normas del ejercicio de las facultades de los propios órganos los cuales necesitan estar creados en una disposición legislativa y sus atribuciones necesitan a su vez estar definidas en textos legales o reglamentarios expresos."⁶⁵

Juventino V. Castro define las garantías de seguridad jurídica como:

"...garantías constitucionales de carácter instrumental, que establecen las formas y los procedimientos a que deben sujetarse las autoridades, para poder lícitamente invadir el campo de las libertades individuales, o bien para hacer respetar el orden público necesario para toda sociedad organizada, las cuales... desde un punto de vista práctico y formal sirven para instrumentar a las ya estudiadas."⁶⁶

De las anteriores definiciones se observa que las garantías de seguridad jurídica obligan a que todo acto de autoridad cumpla con una serie de requisitos impuestos por la Constitución, para que de esta manera, la afectación en la esfera jurídica del gobernado sea lícita y válida.

4.2. El artículo 14 constitucional.

El artículo 14 al igual que el artículo 16 constitucionales son los pilares sobre los que descansa el ordenamiento jurídico mexicano, aquél establece:

⁶⁵ Bazdresch, Luis. Op. cit., p. 162

⁶⁶ Castro, Juventino V. Garantías y Amparo. Ed. Porrúa. México 1994. pp. 216 y 219.

"Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la vida, 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 los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no éste decretada por una ley exactamente aplicable al delito que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho."

Del artículo antes transcrito, se observan cuatro de las más importantes garantías de seguridad jurídica:

- La prohibición de la irretroactividad de la ley;
- La garantía de audiencia;
- La garantía de legalidad en materia penal; y
- La garantía de legalidad en materia civil."⁶⁷

Debido al tema fundamental del presente trabajo, sólo explicaré de una manera breve la garantía de audiencia.

La garantía de audiencia, es aquella que impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír la defensa de los afectados.

Consiste en la limitación de procedimiento que se establece a la autoridad para extraer de forma definitiva un bien o un derecho de la esfera jurídica del gobernado. De esta forma, la autoridad que pretenda privar de los bienes jurídicos enumerados en el propio artículo 14 de la Constitución debe llevar a cabo un procedimiento seguido en forma de juicio donde se cumplan las formalidades

esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, previamente al acto privativo. Sirve de apoyo la Tesis Aislada, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, y visible en el Semanario Judicial de la Federación; tomo: VII-Enero, página 153, que establece:

"AUDIENCIA, GARANTÍA DE. De entre las diversas garantías de seguridad jurídica que contiene el segundo párrafo del artículo 14 constitucional destaca, por su primordial importancia, la de audiencia previa. Este mandamiento superior, cuya esencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa de los afectados. Dichas formalidades y su observancia, a las que se unen, además, las relativas a la garantía de legalidad contenida en el texto del primer párrafo del artículo 16 constitucional, se constituyen como elementos fundamentales útiles para demostrar a los afectados por un acto de autoridad, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario y anárquico sino, por el contrario, en estricta observancia del marco jurídico que la rige. Así, con arreglo en tales imperativos, todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados, a saber, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite, que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa la demuestre, y quien estime lo contrario cuente a su vez con el derecho de demostrar sus afirmaciones; que cuando se agote dicha etapa probatoria se de, oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas."

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo directo 513/90. Dulces y Chocolates Alejandra, S.A. 5 de junio de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán.

Dicho de otra forma, a través de la garantía de audiencia, se da oportunidad a los afectados para que sean oídos en defensa, antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos, con la única condición de que se respeten las formalidades esenciales de todo procedimiento.

⁶⁷ Burgoa, Ignacio. Las Garantías Individuales, Ed. Porrúa, 19ª edición. México 1985, p. 499.

En ese tenor, la palabra juicio proviene del latín *iudicium*, que originalmente significaba en el derecho romano, la segunda etapa del proceso jurisdiccional, posteriormente en el derecho común europeo el *iudicium* fue no sólo una etapa, sino todo el proceso. La Suprema Corte de Justicia de la Nación (*SCJN*) ha entendido la palabra juicio en un sentido más amplio que el de proceso judicial, toda vez que abarca el procedimiento administrativo.

La *SCJN* sostiene que para satisfacer la garantía de audiencia no es necesario que el procedimiento tenga los caracteres del procedimiento judicial, en virtud de que pueden satisfacerse los requisitos mediante un procedimiento administrativo, siempre y cuando se dé al particular la oportunidad de hacer su defensa y se le otorguen un mínimo de garantías.

En ese orden de ideas, puede decirse que todo juicio comprende cuatro etapas:

Primera etapa. A través de la cual se entera al afectado sobre la materia que versará el propio procedimiento, es decir, en esta etapa se notifica al afectado con la finalidad de que conozca de la existencia del procedimiento mismo y dejarlo en aptitud de preparar su defensa;

Segunda etapa. Por medio de esta etapa las partes aportan las pruebas que se estimen pertinentes;

Tercera etapa. Es la relativa a los alegatos, dando oportunidad a las partes de exponer las razones y consideraciones legales correspondientes y,

Cuarta etapa. Etapa en la cual se dicta la resolución que decida sobre el asunto.

Ahora bien, por tribunales previamente establecidos debe entenderse a todos aquellos tribunales que tengan la facultad de decidir controversias de manera imparcial, como ocurre con algunas autoridades administrativas.

Cabe señalar, que las garantías consagradas en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional (garantía de previa audiencia y respeto a las formalidades esenciales del procedimiento), **no sólo tienen un contenido gramatical, sino una finalidad y alcance protector que rebasa en mucho la simple letra del precepto en cuestión**, pues si bien es cierto que a todo acto de privación ha de precederle un juicio previo (garantía de audiencia) no menos cierto es que esa garantía no se cumple por el sólo hecho de que exista el previo juicio, sino que es indispensable que ese juicio se tramite con respeto absoluto a las formalidades esenciales del procedimiento.

En efecto, el artículo 14 constitucional establece como punto medular de la garantía de audiencia el respeto a las formalidades esenciales del procedimiento, las que deben entenderse como todos los mecanismos y etapas procesales que aseguran una adecuada defensa en el juicio.

Esto es, los requisitos que las partes deben cumplir, para que de esta manera, le corresponda los órganos de control constitucional establecer si un determinado precepto legal asegura o no una adecuada defensa en el procedimiento o si, por el contrario, se deja en estado de indefensión al quejoso.

Dicho de otra forma, las formalidades esenciales del procedimiento constituyen una serie de reglas que permiten a las partes probar los hechos constitutivos de su acción o de sus excepciones y defensas, dentro de un juicio y, que por un lado, no deje en estado de indefensión a las partes y, por el otro, asegure una resolución pronta y expedita de la controversia.

Sirve de apoyo a la anterior determinación la tesis de jurisprudencia obligatoria número 47/95 del Tribunal Pleno, publicada en el Tomo II-Diciembre, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, a fojas 133, que expresa:

"FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.- La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga "se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento". Éstas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado."

En conclusión, las formalidades esenciales del procedimiento, son aquellas reglas que debe tener todo procedimiento no sólo judicial, sino también administrativo, para así proporcionar una verdadera oportunidad de defensa a los afectados.

Como anteriormente se expuso, el artículo 14 constitucional tutela la garantía de audiencia, y si bien es cierto que por regla general la audiencia debe ser previa a la emisión del acto afectatorio, también lo es que operan excepciones a dicha regla, supuestos en que la audiencia no puede ser previa.

Dentro de las excepciones a esta garantía, se ubica la materia tributaria dada su naturaleza, y cuya garantía se colma si la ley que da fundamento, establece el procedimiento para que el afectado pueda impugnar la imposición de sanciones a su cargo, para lograr de esta manera su revocación, anulación o modificación.

Sirve de apoyo la jurisprudencia número 79, del pleno de la *SCJN*, visible en el Apéndice de 1995, 7a. época, tomo I, página 93, que a la letra establece:

"AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.- Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el

derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos."

En ese tenor, podemos concluir que el artículo 14 Constitucional para el tema que nos ocupa establece en términos generales que:

- Nadie puede ser privado de sus derechos sino mediante juicio.
- Las controversias deberán ser resueltas por los Tribunales previamente establecidos, es decir, que hayan sido creados previamente al hecho que deben juzgar. Con fundamento en el artículo 13 constitucional;
- En el juicio llevado ante los tribunales, deben de cumplirse las formalidades esenciales del procedimiento.

Ahora bien, las garantías de seguridad no se encuentran contenidas exclusivamente en el artículo 14 Constitucional, pues el diverso 16 también contempla la garantía de legalidad.

El artículo 16 constitucional, en la parte conducente establece:

"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.
(...)"

El artículo arriba transcrito, precisa los requisitos que deben de reunir las autoridades para efectuar actos de molestia a los particulares.

El acto de molestia deberá constar por escrito, esto es con la finalidad de que el particular esté en aptitud de combatir en su caso la resolución causante de la molestia, por lo tanto todo servidor público debe actuar con base en una orden

escrita de un superior, a falta de este requisito de forma, la orden es susceptible de provocar una nulidad.

Siguiendo el mismo orden, el acto debe ser emitido por autoridad competente, pues no todas las autoridades pueden causar actos de molestia, sino sólo aquellas que sean competentes para ello.

Por competencia podemos entender aquel límite de la jurisdicción que establece el campo dentro del cual un órgano de autoridad puede desempeñar válidamente sus funciones, el artículo 21 constitucional establece una competencia constitucional al prescribir que sólo la autoridad judicial puede imponer las penas, el Ministerio Público perseguir los delitos y a la autoridad administrativa aplicar las sanciones, las infracciones de reglamentos gubernativos y de policía.

La Sala Superior del TFJFYA, en la tesis de jurisprudencia No. 76, modificada por el acuerdo número G/97/90, de fecha 11 de mayo de 1990, publicado en la Revista No. 32 de este Tribunal, Tercera Época, año III, agosto de 1990, señala al respecto:

"COMPETENCIA.- ES NECESARIO FUNDARLA EN EL TEXTO MISMO DEL ACTO DE MOLESTIA.- La garantía del artículo 16 Constitucional, consiste en que todo mandamiento de autoridad se emita por autoridad competente, cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien está legitimado para ello, expresándose en el texto del mismo, el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues en caso contrario se dejaría al afectado en estado de indefensión para examinar si la actuación de la autoridad se encuentra dentro del ámbito competencial respectivo esto es, si tiene facultad o no para emitirlo."

El acto de molestia, de igual manera debe estar debidamente fundado y motivado. Es decir, la autoridad ha de expresar con precisión el o los preceptos legales aplicables al caso; además de señalarse las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario que exista la adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables.

Sirve de apoyo al anterior razonamiento la tesis No. VI.2o.J/43 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta tomo III, Marzo de 1996, página 769, que a la letra establece:

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. La debida fundamentación y motivación legal, deben entenderse, por lo primero, la cita del precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, las razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a concluir que el caso particular encuadra en el supuesto previsto por la norma legal invocada como fundamento."⁶⁸

Como puede fácilmente observarse esta garantía protege al gobernado de cualquier acto de molestia a diferencia de la garantía de audiencia que ampara solamente contra actos de privación.

4.3 El acto administrativo.

Para analizar la inconstitucionalidad del tema toral del presente trabajo, es conveniente ir al estudio del acto administrativo, con la finalidad de tener una mejor comprensión de lo que trataré en breve.

El acto administrativo, al constituir una forma del acto jurídico lo podemos definir como la manifestación de la voluntad para crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones. Miguel Acosta Romero lo define como:

⁶⁸ SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

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

Revisión fiscal 103/88. Instituto Mexicano del Seguro Social. 18 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Alejandro Esponda Rincón.

Amparo en revisión 333/88. Adilia Romero. 26 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Enrique Crispín Campos Ramírez.

Amparo en revisión 597/95. Emilio Maurer Bretón. 15 de noviembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Clementina Ramírez Moguel Guayzuela. Secretario: Gonzalo Carrera Molina.

Amparo directo 7/96. Pedro Vicente López Miro. 21 de febrero de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: María Eugenia Estela Martínez Cardiel. Secretario: Enrique Baigts Muñoz.

*"Una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general."*⁶⁹

Por su parte, Luis Humberto Delgadillo señala que el acto administrativo es:

*"Una declaración unilateral de voluntad, conocimiento o juicio, de un órgano administrativo, realizada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos concretos en forma directa."*⁷⁰

El acto administrativo comprende una serie de elementos, Luis Humberto Delgadillo en su obra "Compendio de Derecho Administrativo" los enumera de la siguiente manera:

- Subjetivo, constituido por el órgano administrativo que emite el acto;
- Objetivos que son el objeto, motivo o fin; y
- Formales, mismo que está integrado por la observancia del procedimiento prescrito para la elaboración del acto.

Sin embargo, diversos autores se inclinan en la siguiente clasificación, misma que considero la más adecuada.

1. Sujeto. Es el órgano de la Administración que lo realiza. Para Miguel Acosta Romero existen dos o más sujetos:

- El sujeto activo, que es el órgano administrativo que emite el acto. Cabe señalar que dicho órgano debe de estar dotado de competencia (artículo 16 constitucional); y

⁶⁹ Acosta, Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Primer curso. Ed. Porrúa. México, 1995. 12ª edición, p. 749.

⁷⁰ Delgadillo, Gutiérrez Luis Humberto. Compendio de Derecho Administrativo. Ed. Porrúa. México, 1994. 1ª edición. p. 231.

- Los sujetos pasivos que son aquellos a quienes van dirigidos el acto administrativo.

2. La manifestación externa de la voluntad. Es aquella exteriorización de que la Administración Pública quiere crear consecuencias de derecho. Esta voluntad debe ser libre, estar dentro de las facultades del órgano que emitió dicho acto, no debe estar viciada, y expresarse en términos previstos en la ley (artículo 16 constitucional).

3. El Objeto. Para Miguel Acosta Romero a diferencia de Luis Humberto Delgadillo, puede ser:

“Objeto directo o inmediato. Es la creación, transmisión, modificación, reconocimiento o extinción de derechos y obligaciones dentro de la actividad del órgano administrativo y en la materia que tiene competencia. El objeto indirecto o mediato será realizar la actividad del órgano del Estado, cumplir con sus cometidos, ejercer la potestad pública que tiene encomendada.”⁷¹

4. La Forma. Constituye el elemento materia en que se expresa la voluntad del órgano de la Administración, es decir, constituye el elemento externo donde quedan comprendidos todos los requisitos que la ley establece para la expresión de dicho acto. El artículo 16 constitucional señala que todo acto de autoridad debe ser a través de un mandamiento escrito.

Por otra parte, en todo acto administrativo debe existir un motivo que constituyen aquellas circunstancias que anteceden al acto; y una finalidad es el propósito o la meta que se pretende con la emisión del acto.

⁷¹ Acosta, Romero Miguel. Ob. cit., pp. 760-761.

De lo anteriormente expuesto, observamos que todo acto administrativo debe reunir una serie de requisitos, éstos encuentran su fundamento en el artículo 16 constitucional.

Ninguna persona podrá ser molestada en su integridad corporal, en su familia, en su domicilio, en sus posesiones o en sus papeles.

La única excepción a esta regla es la existencia de un mandato escrito dictado por autoridad competente. Dicho en otras palabras, es el medio por el cual se manifiesta la actividad administrativa, cuya finalidad es que el gobernado conozca la procedencia del acto y su contenido para que de esta manera se encuentre en posibilidad de impugnarlo.

La autoridad emisora del acto debe estar dotada de competencia para emitir dicho acto; además, está obligada a señalar los preceptos y ordenamientos que constituyen el fundamento de su exclusiva competencia.

Aunado a lo anterior, el acto en comento debe contener la firma autógrafa de la autoridad emisora, es una forma indubitable a través de la cual se puede establecer la autenticidad de dicho mandamiento.

Para que la autoridad proceda a la emisión del acto, el mismo debe de estar debidamente fundado y motivado. Es decir, es necesario que las autoridades citen los preceptos aplicables al caso y razonen el uso de su arbitrio, exponiendo los razonamientos, circunstancias de hecho y de derecho que lo hacen particular.

En este orden, los actos administrativos cumplirían con todos y cada uno de los requisitos que marca el artículo 16 constitucional, además de que se reúnen todos los elementos que le dan existencia y validez plena.

Por lo que hace a los caracteres del acto administrativo Luis Humberto Delgadillo establece que éstos son:

La presunción de legalidad, denominada también presunción de validez, consiste en una suposición legal de que el acto administrativo fue emitido conforme a derecho. La validez deriva de una presunción legal o humana, que la ley establece

a favor de los actos de autoridad y que subsiste mientras no se demuestre prueba en contrario. En consecuencia, la presunción de legalidad no es absoluta, sino relativa (*juris tantum*), es decir, admite prueba en contrario.

La ejecutividad consiste en que el acto administrativo perfecto produce todos sus efectos jurídicos y, por lo tanto, debe ser cumplido aun en contra de la voluntad del destinatario; es decir, es la cualidad de producir sus efectos sin necesidad de una autorización posterior.

"(...) la ejecutoriedad del acto consiste en la posibilidad de que la Administración, por sí y ante sí, haga efectivos los efectos de ese acto sin necesidad de recurrir a otra autoridad.

El acto es ejecutivo en razón de que la ley faculta a la autoridad administrativa a emitir sus propias resoluciones, sin necesidad de la participación de otro poder(...)"⁷²

Sin embargo, a pesar de lo antes dicho, puede darse el caso de que la autoridad no emita el acto, entonces estaríamos frente a lo que se denomina "silencio administrativo".

El silencio administrativo no es otra cosa, sino la abstención de la autoridad de emitir la providencia que por ley debe recaer a toda instancia o petición que se le formule. Luis Humberto Delgadillo señala al respecto lo siguiente:

"La manifestación de la voluntad de la administración se realiza a través de un procedimiento que genera un acto válido y eficaz, por lo que debe producir efectos jurídicos. Sin embargo, puede darse el caso de que la administración no emita el acto, lo que en principio provocaría un estancamiento de los efectos jurídicos(...)

El silencio administrativo puede ser de dos tipos: negativo, denominado negativa ficta; y positivo llamado afirmativa ficta.

La negativa ficta(...) se considera que si transcurre el término previsto en la ley para que la autoridad administrativa resuelva alguna instancia o petición promovida acerca de cuestiones reales o concretas, sin que la autoridad

⁷² Delgadillo, Gutiérrez Luis Humberto. Ob. cit. pp. 239-242.

*emita resolución, debe presumirse que ha resuelto en forma adversa a los intereses del promovente, es decir, que le ha sido negado lo solicitado(...). La afirmativa ficta(...) es la de considerar que transcurrido el término legal sin que la autoridad resuelva alguna instancia o petición de un particular, debe entenderse que la resuelve de manera afirmativa.*⁷³

En el Derecho Fiscal la negativa ficta se encuentra prevista en el artículo 37 del CFF, en donde se establece que transcurrido el plazo de 3 meses sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo.

Para tener una mejor comprensión del contenido de acto administrativo, especie del acto jurídico, será necesario conocer su naturaleza jurídica.

4.3.1 Naturaleza jurídica.

El Derecho está constituido por supuestos, ya sean estos hechos o actos jurídicos, siendo importante hacer una distinción de ambos conceptos.

El hecho jurídico es el acontecimiento natural o del hombre previsto en la norma como supuesto para producir consecuencias de derecho aún en contra de la voluntad del hombre. Trinidad García lo define como:

*"Los acontecimientos a los que el Derecho atribuye consecuencias consistentes en el nacimiento, la modificación o la pérdida de derechos o situaciones jurídicas de la persona."*⁷⁴

En este orden de ideas, el hecho natural, se puede definir como el acontecimiento o acción humana que no trasciende en la vida jurídica, es decir partimos de un fenómeno de la naturaleza relacionado o no con el hombre, ya que

⁷³ Delgadillo, Gutiérrez Luis Humberto. Ob. cit., pp. 245-249.

⁷⁴ García, Trinidad. Apuntes de Introducción al Estudio del Derecho. Ed. Porrúa. México 1986, 2ª edición, p. 158.

en ocasiones esa acción o acontecimiento se realiza sin que intervenga la voluntad del ser humano, como lo es el aluvión, el nacimiento de un niño, etc.

Los hechos del hombre, se definen como los acontecimientos voluntarios o involuntarios del hombre; sin embargo, no se tiene la intención de originar consecuencias de derecho.

Ahora bien, por actos jurídicos entendemos la manifestación de la voluntad para crear consecuencias de derecho, esto es, es el hecho realizado por el hombre con el propósito de producir efectos de derecho.

La manifestación de la voluntad de los actos puede llevarse a cabo de una manera unilateral, bilateral o multilateral.

Los actos jurídicos unilaterales, son cuando interviene la manifestación de la voluntad de una forma individualizada que crea consecuencias; y los actos jurídicos bilaterales o multilaterales se caracterizan porque intervienen dos o más voluntades para crear consecuencias de derecho.

Para que nazca un acto jurídico es necesario que se reúnan elementos esenciales como son: la manifestación de la voluntad, el objeto y la solemnidad.

La voluntad es uno de los elementos esenciales del acto jurídico, sin la cual éste no tiene existencia; sin embargo, para que exista voluntad debe de manifestarse, ya sea expresa o tácitamente.

El objeto puede ser directo o indirecto. El objeto directo consiste en la creación, transmisión, modificación o extinción de derechos y obligaciones. En este orden de ideas, el objeto indirecto constituye la cosa o el hecho material del acto jurídico, éste debe ser posible, física y jurídicamente.

La solemnidad es el empleo de fórmulas determinadas que marcan las normas, por ejemplo la pronunciación de determinadas frases.

Asimismo, el acto jurídico deberá de reunir los elementos de validez: licitud, ausencia de vicios de la voluntad, la capacidad y la formalidad.

Licitud, es decir el acto jurídico no debe ser contrario a lo dispuesto por las leyes, o en su caso a las buenas costumbres o a los principios generales del derecho.

Ausencia de vicios de la voluntad, es cuando la manifestación de la voluntad es libre y exenta de vicios, toda vez que los actos jurídicos pueden verse afectados en su validez por algún vicio.

Los actos jurídicos pueden verse afectados en su validez por algún vicio como son: el error, dolo, mala fe y lesión. Ernesto Gutiérrez y González define la palabra "vicio" como la:

*"...la realización incompleta o defectuosa de cualquiera de los elementos de esencia de una institución."*⁷⁵

Estos vicios pueden ser impugnados a través de los medios que establezcan las leyes aplicables al caso específico.

El error constituye una falsa creencia de la realidad, se puede definir como la equivocación que se tiene de creer en algo verdadero o de algún modo y que sea falso o diferente a nuestra percepción.

El dolo es la sugestión o artificio empleado para inducir al error, es decir, en el dolo su finalidad principal es la intención de engañar.

La mala fe es mantener a una persona en el error; y

La lesión es cuando se aprovechan del estado de necesidad de otra persona para el enriquecimiento ilegítimo.

La capacidad es la aptitud de una persona de hacer valer por sí misma sus derechos y cumplir con sus obligaciones; y

Formalidad, ésta debe manifestarse mediante escritos públicos o privados según la ley lo determine.

⁷⁵ Gutiérrez, y González Ernesto. Derecho de las Obligaciones, Ed. Porrúa. México, 11ª edición, p. 327.

En esta medida, los actos jurídicos cuando carecen de algún requisito esencial, el acto sería inexistente; sin embargo, cuando el acto ha nacido a la vida jurídica pero carece de los requisitos de validez, el acto se encuentra viciado, y puede en su caso declararse la nulidad lisa y llana o la nulidad relativa.

En ese tenor, el acto administrativo como acto jurídico, además de los requisitos antes mencionados, requiere a su vez de una serie de características especiales que lo distinguen de los actos jurídicos civiles, penales, etc.; como anteriormente se analizó. Miguel Acosta Romero señala al respecto:

*"Es evidente, que el acto administrativo participa de las características del acto jurídico, es la expresión de una voluntad y produce efectos jurídicos; sin embargo, en mi opinión(...) el acto administrativo tiene características propias, que lo distinguen del género y de otras especies de actos como los civiles, penales, laborales o mercantiles."*⁷⁶

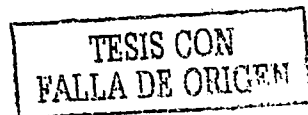
4.3.2 Efectos.

Para Acosta Romero Miguel los efectos del acto administrativo pueden ser directos e indirectos:

*"Los efectos del acto administrativo pueden estimarse directos o indirectos; efectos directos serán la creación, modificación, transmisión, declaración o extinción de obligaciones y derechos, es decir, producirán obligaciones de dar, de hacer o de no hacer, o declarar un derecho. Los efectos indirectos son la realización misma de la actividad encomendada al órgano administrativo y de la decisión que contiene el acto administrativo, por ejemplo, en el cobro de un impuesto, el efecto directo será determinar la obligación líquida y exigible a cargo del causante, el efecto indirecto es que el órgano fiscal cumpla con su actividad en esa materia y se haga efectivo el crédito fiscal."*⁷⁷

⁷⁶ Acosta, Romero Miguel. Ob. cit., p. 747.

⁷⁷ Acosta, Romero Miguel. Ob. cit., p. 777.



Cabe hacer mención, que respecto a los efectos que producen los actos administrativos los tratadistas los enumeran de diversas formas. De lo antes transcrito se observa que Acosta Romero los diferencia por directos e indirectos; de esta manera, Luis Humberto Delgadillo, clasifica a los efectos respecto a los actos que aumentan los derechos de los particulares o los limitan; Sin embargo, no importa como se clasifiquen, puesto que los efectos que producen los actos administrativos son, tal y como su definición lo dice la creación, modificación, transmisión, declaración o extinción de derechos y obligaciones.

4.3.3. Extinción.

El acto administrativo puede extinguirse por diferentes medios, el normal es su cumplimiento voluntario, pero puede también extinguirse por medios que no culminan con su cumplimiento, sino que lo modifican, impiden su realización o lo hacen ineficaz, estos medios son:

- La revocación administrativa;
- La rescisión;
- La prescripción;
- La caducidad;
- El término y condición;
- La renuncia de derechos;
- Las Irregularidades e Ineficacia del acto administrativo; y
- La extinción por decisión dictadas en recursos administrativos o en procesos ante Tribunales administrativos y federales en materia de amparo.

La revocación consiste en la manifestación del órgano que emitió el acto para dejar sin efectos éste. Miguel Acosta romero la define como:

*"...el acto por medio del cual el órgano administrativo deja sin efectos, en forma total o parcial, un acto previo perfectamente válido, por razones de oportunidad, técnicas, de interés público o de legalidad."*⁷⁸

Por su parte, Serra Rojas señala que la revocación consiste en:

*"una manifestación de la voluntad de la administración pública, unilateral, constitutiva y extintiva de la vida jurídica en forma parcial o total de los actos administrativos anteriores constituidos legalmente, fundada en motivos de mera oportunidad, técnicos de interés público o legalidad."*⁷⁹

En esta medida, podemos decir que la revocación como forma de extinción debe reunir una serie de características esenciales del acto administrativo, como lo es la declaración unilateral, la motivación y fundamentación, pues en caso de que no se reunieran los requisitos antes señalados estaríamos frente a un acto emitido al arbitrio de la Administración, ocasionando un perjuicio en la esfera jurídica de los particulares.

Acosta Romero Miguel en su obra "Teoría General del Derecho Administrativo", establece entre otras situaciones, que la revocación constituye un acto meramente de la Administración Pública, es decir en él no intervienen los particulares, que sólo puede hacerse valer en aquellos actos cuyos efectos se prolonguen en el tiempo y en el espacio.

Se considera que la revocación no debe operar ante los derechos adquiridos, pues se contraviene lo dispuesto en el artículo 14 constitucional, el cual establece entre otros supuestos que no se dará a ninguna ley, efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, por lo que al revocar un acto se debe tener cuidado que no se lesionará al particular en sus derechos adquiridos. La revocación como nuevo acto

⁷⁸ Acosta, Romero Miguel. Ob. cit., p. 789.

administrativo debe darse a conocer al gobernado cumpliendo con los requisitos que señala la ley y a través de una adecuada notificación.

La rescisión, es un acto por el cual se le pone fin a otro acto sin necesidad de declaración expresa por parte de una autoridad, debido al incumplimiento por alguna de las partes. Miguel Acosta Romero manifiesta que este tipo de extinción sólo opera en aquellos actos administrativos que revisten el carácter de contratos o convenios.

La prescripción, es la extinción de los derechos u obligaciones por el simple transcurso del tiempo, para esto, la ley establece el tiempo que debe correr para que se considere que un acto ha prescrito.

La caducidad se da cuando el sujeto obligado a determinadas acciones o requisitos establecidos en la ley no las cumple. Luis Humberto Delgadillo dice al respecto:

"El acto administrativo también puede extinguirse por caducidad, cuando su existencia está sujeta al cumplimiento de ciertas obligaciones a cargo de su destinatario y éste no cumple con ellas.

Esta forma de extinción debe estar expresamente autorizada en la ley, puesto que representa una fuerte sanción para la persona a quien se aplica.

En ocasiones esta figura se confunde con la prescripción negativa, toda vez que ésta también es la pérdida de un derecho por el transcurso del tiempo, pero la diferencia entre ambas estriba en que la caducidad se establece por dejar de cumplir con ciertas obligaciones correlativas a los beneficios que se obtienen durante un tiempo determinado, mientras que la prescripción es la consecuencia de no ejercer un derecho por un tiempo determinado.⁸⁰

El término y la condición, consisten en aquellos motivos previstos en el acto inicial. Acosta Romero los define como:

"El término es un acontecimiento futuro de realización cierta del que depende que se realicen o se extingan los efectos de un acto jurídico. El

⁷⁹ Serrra, Rojas Andrés. Ob. cit., p. 345.

⁸⁰ Delgadillo, Gutiérrez Luis Humberto. Ob. cit., p. 266-267.

*término puede ser suspensivo o extintivo; el primero suspende los efectos, el segundo los extingue. La condición es un acontecimiento futuro de realización incierta, del que se hace depender el nacimiento o la extinción de una obligación o de un derecho, en estos casos el término y la condición también viene a constituir medios por los cuales se extingue el acto administrativo.*⁸¹

La renuncia de derechos, consiste en la manifestación de la voluntad del particular para que en un determinado tiempo renuncie a un derecho. Como ejemplo tenemos a la licencia, al permiso, a la concesión, etc., en virtud de que en éstos, quien goza de los derechos que otorgan, en un determinado tiempo pueden renunciar a éste derecho.

Las irregularidades e ineficacia del acto administrativo, Acosta Romero, señala:

*"...irregularidades del acto o de sus elementos; quiere ello decir que el acto no sea perfecto o que alguno de los elementos del acto por alguna causa sea irregular, es decir, que no reúnan los requisitos y modalidades necesarios para que opere con plenitud, y(...) la irregularidad del acto o de sus elementos traerá como consecuencia la ineficacia parcial o total de aquél, ineficacia que puede ser inmediata o de aplicación automática, o bien que sea necesario que se declare por parte de la autoridad dicha ineficacia y, por consiguiente la nulidad o invalidez del acto."*⁸²

La extinción por decisión dictadas en recursos administrativos o en procesos ante Tribunales administrativos y federales en materia de amparo. Referente a esta forma de extinción, Acosta Romero dice:

"...consiste en las sentencias que dictan los tribunales administrativos y los tribunales federales en materia de amparo, en las que determinan la anulación, o declaran la ineficacia de los actos administrativos, cuando éstos son impugnados por parte de los particulares o por las propias autoridades, en los procesos respectivos."

⁸¹ Acosta, Romero Miguel. Ob. cit., pp. 792-792.

⁸² Acosta, Romero Miguel. Ob. cit., pp. 790-792.

*Es de aclarar que las sentencias no siempre declaran nulidades, o ineficacias, con motivo de irregularidades del acto administrativo, sino que también examinan la legalidad del acto administrativo y su inconstitucionalidad, (...)*⁸³

4.4 Las resoluciones definitivas favorables a un particular.

Como observamos, el acto administrativo constituye una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa la decisión de una autoridad administrativa competente, que puede crear, reconocer, modificar, transmitir, declarar o extinguir derechos u obligaciones, es generalmente ejecutiva y se propone satisfacer el interés general.

La resolución administrativa es un acto de autoridad que define o da certeza a una situación legal o administrativa. Alfonso Nava Negrete al respecto señala:

“Toda resolución administrativa es un acto administrativo de autoridad, pero existen actos administrativos que no revisten el carácter jurídico de verdaderas resoluciones administrativas. Son numerosos los casos en que la autoridad opina o solicita opinión, consulta o propone, investiga, constata o verifica hechos o situaciones. Todos son actos administrativos producidos por mandato legal y con determinadas consecuencias jurídicas, pero sin decidir y resolver.”

Dentro de las resoluciones emitidas por la autoridad aduanera se encuentra el reconocimiento aduanero efectuado por personal de la SHCP que se efectúa en el despacho de las mercancías.

No podemos olvidar que las resoluciones administrativas y entre éstas el reconocimiento aduanero, tienen la presunción de legalidad, que se encuentra contemplada en el artículo 68 del CFF que indica lo siguiente:

⁸³ Acosta, Romero Miguel. Ob. cit., p. 806.

"Artículo 68.- Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho".

Es decir, los actos de autoridad tienen la presunción de validez, por lo que todo acto administrativo que se impugna por un vicio de esa naturaleza, surte todos sus efectos hasta que no es declarado nulo por el TFJFYA, pero dicha presunción queda desvirtuada precisamente cuando el particular niega en forma lisa y llana los hechos que contengan tales actos, por lo que la carga de la prueba respecto de su existencia recae en la autoridad demandada.

Sin embargo, esa presunción de legalidad no impide que los actos de la autoridad sean ilegales o incluso inconstitucionales, por lo que se conserva la posibilidad de que los afectados por una resolución de esa naturaleza pueda combatirla con los medios de defensa que ya analizamos, para que en su caso se revoquen o modifiquen y se deje de causar el perjuicio.

Caso contrario es cuando el acto administrativo le causa un beneficio al interesado y entonces decimos que la resolución administrativa es favorable al particular, en este caso por regla general esa resolución favorable goza de irrevocabilidad por parte de la autoridad a menos que impugne su propia resolución mediante juicio de nulidad ante el TFJFYA, según lo observamos en el capítulo anterior.

Dicho principio de irrevocabilidad se encuentra contemplado en el artículo 36 del CFF, que a continuación analizaremos.

4.4.1 Artículo 36 del Código Fiscal de la Federación.

El numeral en estudio establece lo siguiente:

"Artículo 36.- Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Cuando la SHCP modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes."

El primer párrafo de la transcripción anterior es el de mayor importancia para el presente estudio, ya que en él se establece la garantía de que las resoluciones individuales favorables al particular únicamente podrán ser modificadas por la autoridad que las emite promoviendo juicio de nulidad ante el *TFJFyA*.

Cabe aclarar que la norma antes transcrita, distingue entre las resoluciones individuales y las de carácter general, pues para las primeras se estableció la garantía de que cuando son favorables únicamente se pueden modificar con el requisito ya señalado, en cambio las de carácter general que tienen su origen en el artículo 35 del código tributario, que no obligan al particular y únicamente le crean derechos cuando son publicadas en el *DOF*, pueden modificarse en cualquier momento pero no podrán aplicarse retroactivamente a los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

El artículo 36 del *CFE*, básicamente contempla la regla de que las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular solo podrán modificarse o revocarse por el *TFJFyA* mediante un juicio iniciado por parte de la autoridad administrativa.

Esto quiere decir que la irrevocabilidad de las resoluciones fiscales favorables a los particulares, está fundada en que la revocación les causa perjuicio. La revocación tiene un límite, y es por tanto inadmisibles cuando el acto original ha engendrado derechos adquiridos o derechos patrimoniales.

Por otra parte, las resoluciones individuales que no resultan favorables al particular y que han sido dictadas en contravención a las disposiciones fiscales, pueden ser revisadas de manera discrecional por el superior de la autoridad emisora del acto, pudiendo ser revocadas o modificadas.

Esta facultad puede ejercerse en cualquier momento siempre y cuando concurren los siguientes elementos:

- Que los particulares no hubieren interpuesto medios de defensa en contra de la resolución,
- Que hubieren transcurrido los plazos para la presentación de los medios de defensa, y
- Que no haya prescrito el crédito fiscal.

Sin embargo, esta facultad discrecional puede ejercerse por una sola vez y debe tener como consecuencia que el superior jerárquico de la autoridad emisora del acto, lo revoque o modifique, pero siempre en beneficio del particular.

En ejercicio de esa facultad, cuando se modifica o revoca la primera resolución, el particular ya no se encuentra en aptitud de impugnar el acto, por lo que la nueva resolución que además le resulta benéfica no puede constituir instancia y no podrá ejercer los medios de defensa.

4.4.2 La modificación a las resoluciones definitivas.

En principio, cabe distinguir entre los términos de "modificación" y "revocación", en razón de que el CFF los emplea de manera indistinta.

En ese tenor el artículo 36 indica literalmente lo siguiente: **"Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales."**

Por otra parte, el artículo 215 del mismo ordenamiento señala: "En la contestación de la demanda o hasta antes del cierre de la instrucción la autoridad demandada podrá allanarse a las pretensiones del demandante o revocar la resolución impugnada".

Modificar del latín *modificare*, significa transformar o cambiar la forma o sustancia de una cosa, mudando algunos de sus conceptos.

Por otra parte, revocar significa dejar sin efectos algo, una concesión, un mandato o una resolución.

Sin embargo, en cuanto al fondo del asunto, los términos de modificación y revocación se emplean como sinónimos en el *CFF*.

Lo anterior es en razón de que se debe atender al principio de que las normas de un mismo ordenamiento legal, deben ser interpretadas de tal manera que no resulten contrarias, sino que se complementen, para que sean acordes y armónicas. Por tanto se entiende, que en el *CFF* los términos modificación y revocación tienen un significado común.

No obstante, los artículos 36 y 215 del código invocado, tienen hipótesis distintas. En el primer artículo, se refiere al acto que le es favorable al particular, mientras que en el segundo se refiere al que le es lesivo, puesto que coloca a la autoridad como demandada. Sin embargo, ambas se refieren a dejar sin efectos las resoluciones administrativas, a través del juicio de nulidad fiscal.

4.5 La inconstitucionalidad del párrafo noveno del artículo 43 de la Ley Aduanera.

Como señalé con antelación *supra* 3.1.5, el reconocimiento aduanero también llamado verificación o aforo, consiste en la determinación de la naturaleza arancelaria de las mercancías, que tiene su origen en el artículo 43 de la Ley

Aduanera donde se establece el procedimiento para realizarlo. Este artículo en la parte conducente establece lo siguiente:

"Artículo 43. Elaborado el pedimento y efectuado el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias determinadas por el interesado, se presentarán las mercancías con el pedimento ante la autoridad aduanera y se activará el mecanismo de selección automatizado que determinará si debe practicarse el reconocimiento aduanero de las mismas. En caso afirmativo, la autoridad aduanera efectuará el reconocimiento ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal. Concluido el reconocimiento, se deberá activar nuevamente el mecanismo de selección automatizado, que determinará si las mercancías se sujetarán a un segundo reconocimiento.

En las aduanas que señale la secretaría mediante reglas, tomando en cuenta su volumen de operaciones y cuando su infraestructura lo permita, independientemente del resultado que hubiera determinado el mecanismo de selección automatizado en la primera ocasión, el interesado deberá activarlo por segunda ocasión a efecto de determinar si las mercancías estarán sujetas a reconocimiento aduanero por parte de los dictaminadores aduaneros autorizados por la secretaría. En caso negativo, se entregarán las mercancías de inmediato.

En los casos en que con motivo del reconocimiento aduanero de las mercancías se detecten irregularidades, los agentes o apoderados aduanales podrán solicitar sea practicado el segundo reconocimiento de las mercancías, excepto cuando con motivo de la activación por segunda ocasión del mecanismo de selección automatizado el reconocimiento aduanero de las mercancías hubiera sido practicado por parte de los dictaminadores aduaneros autorizados por la secretaría.

Si no se detectan irregularidades en el reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento que den lugar al embargo precautorio de las mercancías, se entregarán éstas de inmediato.

En el caso de que no se hubiera presentado el documento a que se refiere el artículo 36, fracción I, inciso e) de esta ley, las mercancías se entregarán una vez presentado el mismo.

El segundo reconocimiento así como el reconocimiento aduanero que derive de la activación por segunda ocasión del mecanismo de selección automatizado, se practicarán por los dictaminadores aduaneros autorizados por la secretaría, quienes emitirán un dictamen aduanero que tendrá el alcance que establece el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Tratándose de la exportación de mercancías por aduanas de tráfico marítimo, no será necesario presentar las mercancías ante el mecanismo de selección automatizado, siempre que las mercancías se encuentren dentro del recinto fiscal o fiscalizado, por lo que en caso de que el mecanismo de selección automatizado determine que deba practicarse el reconocimiento aduanero, éste deberá efectuarse en el recinto correspondiente.

En los supuestos en que no se requiera pedimento para activar el mecanismo de selección automatizado, se deberán presentar ante dicho mecanismo las

mercancías con la documentación correspondiente, en los términos a que se refiere este artículo.

El reconocimiento aduanero y el segundo reconocimiento no limitan las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras, respecto de las mercancías importadas o exportadas, no siendo aplicable en estos casos el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación. Si las autoridades omiten al momento del despacho objetar el valor de las mercancías o los documentos o informaciones que sirvan de base para determinarlo, no se entenderá que el valor declarado ha sido aceptado o que existe resolución favorable al particular.

(...)"

Como se puede observar el párrafo noveno del artículo arriba transcrito, establece que el reconocimiento aduanero no limita las facultades de comprobación de la autoridad y expresamente excluye en estos casos la aplicación del artículo 36 del código invocado.

De manera fundamental dispone que cuando la autoridad aduanera al momento del despacho no objeta el valor de las mercancías, documentos o información que sirven de base para determinarlo, no se entiende que ha aceptado tácitamente el valor declarado o que existe resolución favorable al particular, por lo tanto, el reconocimiento aduanero constituye un acto de *acertamiento* tributario, es decir, es el acto por el que se determinan los impuestos causados por las mercancías objeto del despacho aduanero, y que tiene como finalidad que la autoridad hacendaria en uso de sus facultades de comprobación, establezca si lo declarado por el particular y su agente aduanal en el pedimento, concuerda fehacientemente con la mercancía objeto de la importación o exportación, determine los impuestos y las cuotas compensatorias correspondientes, verifique los permisos, etc.

En este contexto, la consecuencia directa de lo dispuesto en el párrafo noveno del artículo invocado, es que la autoridad aduanera con motivo de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de una visita domiciliaria puede iniciar el PAMA sobre mercancías de comercio exterior que ya han sido objeto del primero y segundo reconocimiento aduanero sobre las cuales en esos momentos no se detectaron irregularidades.

Este supuesto no es aplicable cuando el contribuyente tiene a su favor el resultado de una consulta, la que se efectúa cuando los interesados consideren que una determinada mercancía se puede clasificar en más de una fracción arancelaria, pero debe ser previa al despacho de las mercancías.

Es aplicable al anterior razonamiento, la tesis No. 2a./J. 23/2000, Novena Época, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Marzo de 2000k, página 181.

"CONSULTA ADUANAL. CONSTITUYE RESOLUCIÓN FAVORABLE AL PARTICULAR.

Las autoridades aduanales están impedidas legalmente para revocar por sí y ante sí las resoluciones favorables a los particulares emitidas con motivo de consultas que sobre la correcta clasificación arancelaria les hayan formulado los particulares, pues en este caso deben acudir ante el Tribunal Fiscal de la Federación en juicio de nulidad. Y si bien debe estimarse que existe independencia de los pedimentos de importación posteriores a la emisión de la resolución de la consulta, lo cierto es que en términos de los artículos 48 de la Ley Aduanera vigente en el año de mil novecientos noventa y seis y 34 del Código Fiscal de la Federación, constituyen resoluciones favorables al particular, que acorde al artículo 36 de la legislación citada en último término solo pueden ser modificadas a través de la resolución que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación."

Contradicción de tesis 66/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero, Cuarto, Quinto, Sexto y Séptimo en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 11 de febrero del año dos mil. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Sofía Verónica Ávalos Díaz.

Tesis de jurisprudencia 23/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del once de febrero del año dos mil.

Es decir, en un primer momento la autoridad aduanera resuelve que el valor declarado o bien la clasificación arancelaria son correctos, pues precisamente el personal de la aduana (vista aduanal) debe constatar esos datos, e incluso se puede levantar el acta de muestreo de mercancías de difícil identificación, sin olvidar que el pedimento se presenta con una serie de documentos que permiten corroborar los datos declarados. Mas aún las mercancías pudieron ser objeto de un segundo reconocimiento por parte de los dictaminadores aduaneros, y aunque no tienen el carácter de autoridad pueden determinar que el valor declarado o bien la

clasificación arancelaria son erróneas, lo que traería como consecuencia que la aduana establezca las diferencias e imponga las multas correspondientes.

En esta medida, el artículo 46 de la Ley Aduanera establece lo siguiente:

"Artículo 46. Cuando las autoridades aduaneras con motivo de la revisión de documentos presentados para el despacho de las mercancías, del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, tengan conocimiento de cualquier irregularidad, la misma se hará constar por escrito o en acta circunstanciada que para el efecto se levante, de conformidad con el procedimiento que corresponda, en los términos de los artículos 150 a 153 de esta ley. El acta a que se refiere este artículo tendrá el valor que establece la fracción I del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, y deberá contener los hechos u omisiones observados, además de asentar las irregularidades que se observen del dictamen aduanero."

Por otra parte como lo disponen los artículos 150 y 155 de la Ley Aduanera el personal de la *SHCP* al verificar las mercancías en transporte o en la práctica de una visita domiciliaria, puede objetar la clasificación arancelaria de las mercancías o el valor declarado, lo que trae consigo el inicio del *PAMA* y el embargo precautorio de las mercancías.

Cabe señalar que antes de incluir esta disposición en la normatividad aduanera, el resultado del reconocimiento aduanero recibía otro tratamiento y se impedía que la autoridad pudiera modificar esa resolución favorable al particular, por lo que si con posterioridad al reconocimiento la autoridad se percataba de que existía una lesión al erario público, necesariamente se debía promover el juicio de nulidad para poder obtener la revocación en su caso, no estando en posibilidad de modificarla en cualquier momento.

En ese sentido se pronunció el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la tesis visible en el Semanario Judicial de la Federación, tomo: I, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1988, página 777, 8ª Epoca, que a la letra dice:

**"VISTAS ADUANALES, CLASIFICACIÓN ARANCELARIA REALIZADA POR LOS.
CONFORME A LOS ARTÍCULOS 212, 216 Y 219 DEL CÓDIGO ADUANERO,**

CONSTITUYE UNA RESOLUCIÓN FAVORABLE AL PARTICULAR. En los términos de los artículos 212, 216 y 219, del Código Aduanero en vigor en la época de los hechos, la clasificación arancelaria determinada por los fiscos aduanales, al hacer el reconocimiento de las mercancías importadas después de agotadas las diversas fases de la operación de importación, constituye una resolución favorable para el particular, en atención a que el vista aduanal se entiende perito en la materia y es el que ratifica los datos aportados por el importador en su correspondiente declaración. Esto es, que aun cuando sea correcto que el particular se autodetermina, sin embargo, en los términos del artículo 212, del Código Aduanero, el vista aduanal tiene la obligación de realizar el reconocimiento aduanero para examinar las mercancías y establecer su correcta clasificación arancelaria; igualmente, de conformidad con el artículo 213 del propio ordenamiento, el vista aduanal que está obligado a comprobar la exactitud de la declaración de los países de origen y vendedor de las mercancías, a la importación, y comprador, a la exportación, sirviéndose para ello de las facturas comerciales, entre otros instrumentos, en la relación de las condiciones que presente la mercancía en el momento de ser reconocida en el recinto fiscal correspondiente. En estas condiciones, si una vez realizado el reconocimiento aduanero, la mercancía en cuestión le es entregada al particular importador, debe entenderse que la clasificación realizada por el vista aduanal ha sido correcta, como lo dispone el artículo 215, del invocado Código Aduanero, que dice: Para todos los efectos legales se presume que son exactos los datos asentados por el vista que haya practicado el reconocimiento aduanero y, salvo en caso de lesión para el erario, no se admitirá ninguna rectificación a dichos datos con posterioridad a retiro de las mercancías del dominio fiscal". En consecuencia, debe igualmente establecerse que dicha clasificación constituye una resolución favorable para el particular, si éste no la objeto, y en caso de que exista lesión para el erario, la autoridad administrativa, como lo establece el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, tiene la obligación de solicitar su nulidad ante el Tribunal Fiscal cuando como resultado del procedimiento de investigación que sobre el particular realice, haya comprobado tal lesión al erario. Pero es sólo mediante el juicio de nulidad que esa resolución administrativa puede ser declarada nula y no está facultada la autoridad administrativa para revocarla por sí y ante sí, pues ello es contrario a lo prescrito en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, que ordena promover el juicio de nulidad a fin de que se destruya la presunción de legalidad de la resolución administrativa favorable al particular, que en el caso lo es el primer reconocimiento, cuando ya las mercancías han sido retiradas del recinto aduanal." Revisión fiscal 303/88. Supertalleres Torreón, S.A. 13 de mayo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: María Guadalupe Saucedo Zavala.

De la tesis transcrita se desprende que el reconocimiento de las mercancías cuando no se detectan diferencias contributivas y sanciones, constituye una resolución favorable para el particular, puesto que el vista aduanal se entiende un experto en la materia y, por lo tanto, si la mercancía le es entregada al importador, debe entenderse que la clasificación revisada por éste ha sido correcta y ratifica el contenido del pedimento presentado por el importador.

En ese contexto, siguiendo la regla general contenida en el artículo 36 del *CFF*, si el reconocimiento aduanero favorable al particular constituye una resolución administrativa de carácter individual, sólo podría ser modificada por *TFJFYA* mediante juicio iniciado por la propia autoridad.

Por otra parte, como se pudo observar del breve análisis de las garantías de audiencia y legalidad que forman parte de la llamada garantía de seguridad jurídica, tienden fundamentalmente a dar certeza jurídica al particular frente a los actos de autoridad. Es por ello que ante los actos de molestia y de privación se establecen ciertos límites y directrices a los que debe sujetarse la autoridad en su actuar, lo cual busca principalmente el no causar perjuicios al individuo y cuando es necesario en busca del bien común, se debe procurar causar el mínimo de molestias.

No obstante la disposición contenida en el párrafo noveno del artículo 43 de la Ley Aduanera le otorga a la autoridad una prerrogativa que le permite causarle al particular actos de molestia posteriores a una revisión que le fue favorable, y que por tanto le es lesiva cuando se determina que la primer clasificación fue errónea, por lo que se le establecerán diferencias y se impondrá la multa correspondiente.

De ahí, que cuando analizamos la modificación de las resoluciones definitivas favorables al particular indicamos que tiene un límite, y que es por tanto inadmisibles en virtud de que el acto original ha engendrado derechos adquiridos o derechos patrimoniales.

Esto es así, porque el primer reconocimiento se efectúa por autoridad aduanera competente, donde tuvo la oportunidad de analizar el pedimento, la mercancía y los documentos anexos, y si ésta deja pasar la mercancía sin detectar irregularidades, y está ratificando el contenido del pedimento y además lo reitera. Por lo que con posterioridad la autoridad modifica el acto le ocasiona al particular una molestia, aunado a que según estudiamos en temas anteriores, las resoluciones administrativas tienen la presunción de legalidad, entendiéndose que son actos válidos y eficaces, por lo que la autoridad no puede arbitrariamente atribuirle a su primer acto el carácter de lesivo al erario público y contrario a las disposiciones jurídicas.

Ahora bien, como los ordenamientos jurídicos deben interpretarse de manera conjunta y armónica para desentrañar el sentido que el legislador quiso dar a la actuación de la autoridad aduanera, y estableciendo como premisa fundamental que la función de la aduana no es principalmente la recaudación de impuestos, sino el control sobre la entrada y salida de mercancías a territorio nacional; luego entonces, debemos atender que la irrevocabilidad de las resoluciones fiscales está fundada en que la revocación causa perjuicio a los particulares, lo que se refuerza con la presunción de legalidad de que gozan los actos de autoridad, por lo que no es admisible que en la materia aduanera se esté privando a las resoluciones favorables de ese principio de irrevocabilidad, y en cierta medida se flexibilice la presunción de legalidad, puesto que se opone al espíritu de la garantía de seguridad jurídica contenida en los artículos 14 y 16 constitucionales al no dar certidumbre jurídica al individuo y permitir que la autoridad en uso arbitrario de sus facultades y en contra de sus propios actos cause una afectación en la esfera jurídica del particular.

En este punto podemos llegar a una primer conclusión de que el principio de seguridad jurídica consagrado en los artículos 14 y 16 constitucionales se ve violado al existir un cambio de criterio por parte de la autoridad aduanera.

En ese orden de ideas, el acto de molestia al que nos hemos venido refiriendo contraviene la garantía de legalidad, la cual exige que todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado. En el presente caso, una vez realizado el reconocimiento aduanero, la mercancía en cuestión le es entregada al particular importador, debe entenderse que la clasificación autorizada por el vista aduanal ha sido correcta, apegándose a los diversos ordenamientos en la materia, por lo que un segundo acto de autoridad que pretende modificar el resultado del primer reconocimiento, implícitamente estaría reconociendo la ilegalidad del primer acto.

De esta manera, el segundo acto emitido por la autoridad fue dictado en contravención a las garantías de audiencia y legalidad, en virtud de que no se siguió un juicio ante el tribunal competente, es decir, ante el *TFJFyA*.

No hay que pasar por alto que conforme al artículo 43, párrafo noveno de la Ley Aduanera se establece que el reconocimiento aduanero y el segundo

reconocimiento no limitan las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras; sin embargo, siguiendo los lineamientos generales para las resoluciones administrativas favorables y para evitar la transgresión a la garantía de seguridad jurídica, se debe llegar a la conclusión válida de que la autoridad aduanera o hacendaría no pueden revocar las resoluciones favorables al particular emitidas en el reconocimiento aduanero, sino sólo a través de su modificación por parte del *TFJFyA* mediante juicio iniciado por la autoridad cuando se considere que se causa un perjuicio al erario público.

Por otra parte, atendiendo a la interpretación en conjunto de la legislación en materia aduanera, se desprende que las resoluciones derivadas del reconocimiento aduanero, si se dictaron en contravención a las disposiciones legales y el particular no hubiese interpuesto medios de defensa en contra de la resolución, hubieren transcurrido los plazos para la presentación de éstos y no haya prescrito el crédito fiscal, el superior de la autoridad emisora del acto podrá modificar la resolución por una sola vez y en beneficio del particular, según lo vimos párrafos arriba.

Cuando la resolución derivada del reconocimiento aduanero le es lesiva al particular, para buscar su revocación éste debe agotar los medios de defensa que estudiamos en el capítulo anterior y la ley no le otorga la oportunidad de que se autocorrija, ya sea declarando bajo otra clasificación arancelaria o sobre otro valor de la mercancía, pues aun cuando todavía no se le causa un agravio al erario público si existe un error en el pedimento, la aduana procede a fincar diferencias contributivas y sanciones; sin embargo, tal como lo dispone la Ley Aduanera vigente, si la aduana no realizó correctamente el reconocimiento aduanero, sí se le otorga la prerrogativa de que pueda modificar esa resolución de manera arbitraria, lo que sin duda le genera un perjuicio al particular sin que se agote una instancia.

Finalmente, los reconocimientos aduanales practicados con motivo de operaciones de comercio exterior por los vistos aduanales, constituyen resoluciones favorables al particular y que, por ende, para modificarlas o revocarlas la autoridad fiscal debe acudir al juicio de nulidad ante el *TFJFyA*.

Insistimos en que la facultad de revocar administrativamente una resolución debe limitarse únicamente a las que no son favorables a los particulares, ya que ésta es la única forma en que se puede regular la conducta de las autoridades y no permitir la arbitrariedad, pues el otorgar todas las prerrogativas al Fisco Federal para revocar y reponer actos de autoridad sin ningún sentido que, por estar encaminadas a otorgar facultades a las autoridades para actuar contra los gobernados, no respetan las garantías aludidas, máxime que causa un perjuicio sobre actos que ella misma autorizó y emitió, con la respectiva presunción de legalidad.

El anterior criterio se explica, porque en materia administrativa o fiscal, en un principio los recursos tuvieron como fin proteger los derechos de los particulares, criterio que ha sido sustituido por una concepción social en la que, sin desatenderse de los intereses particulares, se tiene presente como objetivo principal "el asegurar la juricidad de la acción administrativa y con ella el interés de la administración que surge de las mismas normas jurídicas que regulan su actuación". De ahí que deban interpretarse las normas jurídicas de manera tal que tengan los particulares la oportunidad efectiva de concurrir, a través del cuestionamiento de los actos administrativos vía la interposición de los medios de impugnación, en el control administrativo, concurriendo así no sólo a la defensa de sus derechos o intereses, sino también, y en forma principal, a garantizar la legitimidad administrativa; pues de lo contrario, implicaría obrar contra esa legitimidad de la administración.

En ese tenor, el reconocimiento aduanero constituye una resolución administrativa que le puede ser favorable al particular, y atendiendo a la regla general establecida en el artículo 36 del *CFF*, una vez que la autoridad ha emitido el acto favorable y éste ha producido efectos al dejar pasar las mercancías, su autor ya no puede disponer en forma ilimitada del mismo, por una exigencia superior del *estatus* jurídico que es la seguridad de las resoluciones jurídicas favorables al particular, y por consecuencia los actos que la engendran.

En este sentido resuelve el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Octava Época, en la tesis visible en el Semanario Judicial de la Federación, tomo IX, marzo de 1992, página 284, que a la letra establece:

"RECONOCIMIENTO ADUANERO, SU RESULTADO CONSTITUYE UNA RESOLUCION FAVORABLE AL PARTICULAR. Si en términos de los artículos 29 y 34 de la Ley Aduanera vigente en el año de mil novecientos ochenta y cinco, la autoridad aduanera realizó el reconocimiento aduanero, sin formular objeción alguna y cobró el impuesto correspondiente, entregando las mercancías importadas, **es claro que admitió que se encontraban satisfechos los requisitos legales de la importación, por lo que en esas condiciones, es evidente que la autoridad hacendaria en tal hipótesis emitió una resolución favorable al particular,** resolución que de conformidad con el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, no puede ser revocada o modificada por sí y ante sí por la autoridad administrativa, sino que su revocación o modificación debe ser materia de un juicio de nulidad que promueva la autoridad ante el Tribunal Fiscal de la Federación."

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 351/91. Esquim, S.A. de C.V. 4 de septiembre de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Armando Cortés Galván."

Si bien es cierto, se trata de una tesis sustentada en la Ley Aduanera vigente en 1985, también lo es, que el tratamiento que le da al reconocimiento aduanero es el correcto, toda vez que la autoridad al entregar las mercancías importadas, sin realizar objeción alguna cobró el impuesto correspondiente, es obvio que admitió que se encontraban satisfechos los requisitos legales de la importación, por lo tanto emitió una resolución favorable, misma que sólo puede ser revocada en términos de lo dispuesto en el artículo 36 del *CFF*.

Por lo anteriormente expuesto resulta conveniente la eliminación del párrafo noveno del artículo en estudio, pues si bien la norma se encuentra investida de legalidad, esto no garantiza su constitucionalidad. Con ello se regresaría al tratamiento anterior en esa materia, por lo cual la autoridad hacendaria no estaría facultada para proceder arbitraria ni caprichosamente, pues se establecería el medio idóneo para que los gobernados estén protegidos contra los abusos del Poder Público.

Esto se justifica, en virtud de que es claro que la existencia de un cambio de criterio perjudica a los gobernados por ser arbitrario, ya que se deja establecido que

el principio de seguridad jurídica consagrado en los artículos 14 y 16 constitucionales se ve violado al existir un cambio de criterio por parte de la autoridad aduanera.

En esta medida, podemos hacer la interrogante en el sentido de cómo se colma la garantía de audiencia en el derecho aduanero, y sí hasta se estaría contraviniendo ésta, ya que si bien es cierto que por regla general, la audiencia debe ser previa a la emisión del acto afectatorio, también lo es que operan excepciones, en donde quedan comprendidos, entre otros casos, los que determinan cargas probatorias o imponen multas, y esto se justifica por el hecho de que éstas se destinan a la atención de los gastos públicos, de ahí que no sea permisible que haya demora en su fijación, como sería si de manera previa se llamara al causante; empero, se insiste, la garantía queda colmada si la ley que dé fundamento, establece un procedimiento para que el afectado pueda impugnar la imposición de sanciones a su cargo.

Ahora bien, debemos remontarnos tanto a la definición del derecho aduanero como a su finalidad. En el capítulo primero del presente trabajo entre otras situaciones señalé que existen dos vertientes para definir al derecho aduanero, y que una de ellas, y que en mi opinión parece la más completa, se desliga a lo aduanero de lo fiscal, hablando de una autonomía de éste, y que en una primera aproximación al sistema aduanero podemos decir que se trata de un conjunto de normas jurídicas que tienen tres objetivos principales: a) controlar el tráfico internacional de las mercancías; b) aplicar de restricciones directas e indirectas a ese tráfico de mercancías, y c) percibir los tributos sobre ese tráfico.

En tal virtud, observando los objetivos del derecho aduanero, y toda vez que el principal es el de controlar el tráfico internacional de las mercancías, aunado a que la aduana es la institución encargada de controlar dicho tráfico; luego entonces, la garantía de audiencia debe ser previa, dándole la oportunidad a los particulares de exponer sus defensas, ya que como anteriormente expuse, la excepción a ésta es en materia impositiva, y al ser la percepción de los tributos sobre ese tráfico una característica secundaria, ha de estarse a la regla general y no a la excepción.

Aunado a lo anterior, es de suma importancia mencionar que el artículo 46 de la Ley Aduanera establece que cuando las autoridades aduaneras tengan conocimiento de cualquier irregularidad con motivo de la revisión de los documentos presentados para el despacho de las mercancías, del reconocimiento aduanero o del segundo reconocimiento, se hará constar en acta circunstanciada que para el efecto se levante.

Es decir, que únicamente cuando las autoridades detecten de los documentos presentados en el reconocimiento aduanero o del segundo reconocimiento irregularidades levantarán un acta circunstanciada; luego entonces, y toda vez que la Ley Aduanera debe interpretarse en su conjunto, si las autoridades no encuentran irregularidades no están obligadas al levantamiento de un acta circunstanciada.

Por lo tanto, debe estimarse que con esta actitud la autoridad está aceptando que lo declarado por el particular concuerda con la mercancía importada o exportada, ya que de otra manera, no se explicaría el cobro de un determinado impuesto, y por ende estaríamos frente a una resolución favorable al particular, cuya resolución solamente puede modificarse o revocarse a través de un juicio de nulidad que promueva la autoridad ante el *TFJFyA*. Por ello, debe reformarse el artículo 43 de la Ley Aduanera, eliminando el párrafo noveno.

Asimismo, el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito adoptó este criterio, en virtud de que en la tesis visible en el Semanario Judicial de la Federación, tomo VI, segunda parte -1, julio a diciembre de 1990, página 253, establece lo siguiente:

"RECONOCIMIENTO ADUANERO. SI DURANTE ESTE, EL VISTA ADUANAL HOMOLOGA EL PEDIMENTO, TAL ACTUACION ES UNA RESOLUCION FAVORABLE QUE SOLO PUEDE SER MODIFICADA POR EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. El reconocimiento aduanero o aforo es un acto de accertamiento tributario, es decir, es el acto por el que se determinan los impuestos que causan las mercancías objeto del despacho aduanero. Por lo tanto, y de conformidad con el artículo 29 de la Ley Aduanera, vigente hasta el año de mil novecientos ochenta y nueve, se concluye que dicho reconocimiento tiene como fin, el que la autoridad hacendaria, ejerciendo sus facultades de comprobación, a través de un vista aduanal, establezca si lo declarado por el particular y su agente aduanal en el pedimento, concuerda fehacientemente con la mercancía objeto de la importación o exportación y determinar los impuestos correspondientes. En consecuencia, si la autoridad hacendaria en ese reconocimiento, no formula objeción alguna y entrega la mercancía, puesto que cobra los impuestos, debe estimarse que con esta actitud está

aceptando que lo declarado por el particular concuerda con la mercancía importada o exportada, ya que de otra manera, no se explicaría el cobro de un determinado impuesto. En estas circunstancias, es evidente que la autoridad hacendaria en tal hipótesis emite una resolución favorable al particular, misma que para que pueda ser modificada o nulificada, previamente debe ser materia de un juicio de nulidad que promueve la autoridad que así pretenda ante el Tribunal Fiscal de la Federación."

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 216/90. Rodolfo Támez Bemal y Pinturas Aurolin, S. A. de C. V. 3 de julio de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús EcheGARAY Cabrera.

En este sentido, al modificarse el párrafo noveno del artículo 43 de la Ley Aduanera, se estaría dando el tratamiento adecuado, y ante una resolución favorable al particular el único medio para que la autoridad la revocara o modificara sería el juicio de nulidad promovido ante el *TFJFyA*.

En consecuencia, propongo la modificación del párrafo noveno del artículo en estudio para quedar de la siguiente manera:

"Artículo 43. Elaborado el pedimento y efectuado el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias determinadas por el interesado, se presentarán las mercancías con el pedimento ante la autoridad aduanera y se activará el mecanismo de selección automatizado que determinará si debe practicarse el reconocimiento aduanero de las mismas. En caso afirmativo, la autoridad aduanera efectuará el reconocimiento ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal. Concluido el reconocimiento, se deberá activar nuevamente el mecanismo de selección automatizado, que determinará si las mercancías se sujetarán a un segundo reconocimiento.

...

El reconocimiento aduanero y el segundo reconocimiento cuando es favorable al particular, para ser modificado se deberá estar a lo previsto en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación.

..."

CONCLUSIONES

PRIMERA. El Derecho Aduanero es el conjunto de normas jurídicas que tienen tres objetivos principales: controlar del tráfico internacional de las mercancías; aplicación de restricciones directas e indirectas a ese tráfico de mercancías y la percepción de tributos sobre ese tráfico.

En este tenor, la existencia de las aduanas y de un derecho aduanero es más evidente en las culturas constituidas complejamente, es decir con una organización social y poder político.

SEGUNDA. La aduana es un órgano perteneciente a la administración pública que tiene como función principal controlar el tráfico internacional de mercancías, al aplicar la legislación relativa a la importación y a la exportación, determinando los regímenes y modalidades a que se sujetan las mercancías al ser introducidas a un territorio aduanero cobrando los impuestos a ese tráfico y haciendo efectivas las prohibiciones y restricciones a la importación y a la exportación.

Dicho de otra forma, la Aduana es la institución que se encarga de controlar el tráfico internacional de mercancías, percibiendo los tributos derivados de las operaciones de comercio exterior o prohibiendo la entrada o salida de mercancías al o del territorio aduanero.

TERCERA. Por otra parte, los aranceles son por un lado las cuotas de las tarifas de los impuestos generales de exportación e importación; y por el otro, una forma de control económico sobre la importación o exportación de las mercancías.

Por tanto, podemos decir, que el arancel cumple dos funciones, tanto de control económico al comercio exterior, como una forma de contribución al gasto público.

CUARTA. El Derecho Aduanero tiene su fundamento constitucional en los artículos 31, 73 fracción VII, 117, 118 y 131. El aspecto legal se regula por la Ley Aduanera.

La aplicación de esta ley básicamente recae en el SAT, al cual se encuentran adscritas las aduanas.

QUINTA. La Ley Aduanera establece los distintos regímenes aduaneros a que se pueden destinar las mercancías de comercio exterior. Los regímenes aduaneros son las modalidades en que pueden ser importadas y exportadas las mercancías, de acuerdo con el destino que se les quiera dar, cumpliendo con las regulaciones propias de cada uno.

SEXTA. En la importación y exportación de mercancías necesariamente debe cumplirse con una serie de formalidades de acuerdo con los lineamientos establecidos por la normatividad en materia aduanera, para que las mercancías queden a la libre disposición del interesado y poder destinarlas bajo algún tipo de régimen aduanero.

SÉPTIMA. Las formalidades que conforman el despacho aduanero deben seguir una secuencia lógica durante el proceso de importación y exportación. Las fases a seguir son: a) la declaración; b) liquidación de impuestos; c) comprobación; d) verificación o reconocimiento y e) retiro de las mercancías.

OCTAVA. El reconocimiento o también llamado verificación consiste en la determinación de la naturaleza arancelaria de las mercancías por parte de la autoridad aduanera estableciendo su peso, medidas, valor, lugar de procedencia y origen de las mercancías para verificar que el particular cumple con los requisitos del régimen aduanero al que pretende someterse, y básicamente que la clasificación arancelaria y el valor declarado son correctos.

NOVENA. El reconocimiento aduanero tiene como consecuencias el retiro de las mercancías al no detectar la autoridad aduanera irregularidades, o bien, el embargo precautorio de las mercancías con el inicio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (*PAMA*).

DÉCIMA. El *PAMA* se define como el conjunto de actos previstos en la Ley Aduanera que tienen por finalidad determinar las contribuciones omitidas por los particulares, y en su caso, establecer e imponer las sanciones que procedan en materia de comercio exterior. Éste se puede iniciar con motivo de los siguientes actos: a) del reconocimiento aduanero; b) del segundo reconocimiento; c) de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación.

UNDÉCIMA. Por otra parte, las garantías individuales son los límites y obligaciones que tiene toda actuación del Estado frente a los particulares. Por lo tanto, mediante éstas, el Estado se obliga a proporcionar los medios de defensa adecuados a los particulares, en caso de que alguno de sus órganos viole una de sus garantías.

Las garantías de seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales, tienen por objeto asegurar que cualquier afectación a los particulares sea lícita, esto es, que las autoridades cumplan con los requisitos mínimos establecidos en la Constitución.

DUODÉCIMA. El artículo 14 constitucional, tutela entre otras, la garantía de audiencia, y que si bien es cierto, la audiencia debe ser previa a la emisión del acto afectatorio, también lo es que operan excepciones a dicha norma, en razón de la naturaleza del acto de molestia; supuestos en los que la garantía en cuestión se colma si el interesado tiene oportunidad de realizar sus defensas con posterioridad a la emisión del acto combatido.

DÉCIMATERCERA. Con la finalidad de que las autoridades no se extralimiten en sus facultades, y no se vea afectada la esfera jurídica del visitado, éstas deben cubrir con una serie de requisitos en todo acto de molestia, los cuales son: constar en mandamiento escrito; ser emitido por autoridad competente; y estar debidamente fundado y motivado.

DÉCIMACUARTA. En este contexto, el párrafo primero del artículo 36 del *CFF* establece la garantía de que las resoluciones individuales favorables al particular únicamente podrán ser modificadas por la autoridad que las emite promoviendo juicio de nulidad ante el *TFJFyA*. Esto quiere decir que la irrevocabilidad de las resoluciones fiscales favorables a los particulares, está fundada en que la revocación les causa perjuicio.

DÉCIMAQUINTA. Ahora bien, el párrafo noveno del artículo 43 de la Ley Aduanera, dispone que el reconocimiento aduanero no limita las facultades de comprobación de la autoridad y expresamente excluye en estos casos la aplicación del artículo 36 del *CFF*. Es decir, de manera fundamental dispone que cuando la autoridad aduanera al momento del despacho no objeta el valor de las mercancías, documentos o información que sirven de base para

determinarlo, no se entiende que ha aceptado tácitamente el valor declarado o que existe resolución favorable al particular.

DÉCIMASEXTA. En efecto, la autoridad aduanera resuelve que el valor declarado o bien la clasificación arancelaria son correctos, pues precisamente el personal de la aduana (vista aduanal) debe constatar esos datos, e incluso se puede levantar el acta de muestreo de mercancías de difícil identificación, sin olvidar que el pedimento se presenta con una serie de documentos que permiten corroborar los datos declarados. Mas aún las mercancías pudieron ser objeto de un segundo reconocimiento por parte de los dictaminadores aduaneros, y aunque no tienen el carácter de autoridad pueden determinar que el valor declarado o bien la clasificación arancelaria son erróneas, lo que traería como consecuencia que la aduana establezca las diferencias e imponga las multas correspondientes.

DÉCIMASEPTIMA. Por su parte, los artículos 150 y 155 de la Ley Aduanera establecen que el personal de la SHCP al verificar las mercancías en transporte o en la práctica de una visita domiciliaria, puede objetar la clasificación arancelaria de las mercancías o el valor declarado, lo que trae consigo el inicio del PAMA y el embargo precautorio de las mercancías.

DÉCIMA OCTAVA. Al respecto el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, resolvió que el reconocimiento de las mercancías cuando no se detectan diferencias contributivas y sanciones, constituye una resolución favorable para el particular, puesto que el vista aduanal se entiende un experto en la materia y, por lo tanto, si la mercancía le es entregada al importador, debe entenderse que la clasificación revisada por éste ha sido correcta y ratifica el contenido del pedimento presentado por el importador, sin embargo ese criterio no se aplica actualmente por la

existencia de la disposición contenida en el párrafo noveno del artículo 43 de la Ley Aduanera.

DÉCIMANOVENA. Luego entonces, tenemos que siguiendo la regla general contenida en el artículo 36 del *CFF*, si el reconocimiento aduanero favorable al particular constituye una resolución administrativa de carácter individual, sólo podría ser modificada por el *TFJFyA* mediante juicio iniciado por la propia autoridad.

Esto es así, toda vez que ante los actos de molestia y de privación se establecen ciertos límites y directrices a los que debe sujetarse la autoridad en su actuar, lo cual busca principalmente el no causar perjuicios al individuo y cuando es necesario en busca del bien común, se debe procurar causar el mínimo de molestias.

VIGÉSIMA. No obstante lo anterior, la disposición contenida en el párrafo noveno del artículo 43 de la Ley Aduanera le otorga a la autoridad una prerrogativa que le permite causarle al particular actos de molestia posteriores a una revisión que le fue favorable, y que por tanto le es lesiva cuando se determina que la primer clasificación fue errónea, por lo que se le establecerán diferencias y se impondrá la multa correspondiente.

VIGÉSIMAPRIMERA. Cabe señalar que los ordenamientos jurídicos deben interpretarse de manera conjunta y armónica para desentrañar el sentido que el legislador quiso dar a la actuación de la autoridad aduanera.

Por ello, estableciendo como premisa fundamental que la función de la aduana no es principalmente la recaudación de impuestos, sino el control sobre la entrada y salida de mercancías a territorio nacional; luego entonces, debemos atender que la irrevocabilidad de las resoluciones fiscales está fundada en que la revocación causa perjuicio a los particulares,

lo que se refuerza con la presunción de legalidad de que gozan los actos de autoridad, por lo que no es admisible que en la materia aduanera se esté privando a las resoluciones favorables de ese principio de irrevocabilidad, y en cierta medida se flexibilice la presunción de legalidad.

VIGÉSIMASEGUNDA. De esta manera resulta, que al flexibilizarse la presunción de legalidad, y al privarse a las resoluciones favorables al particular del principio de irrevocabilidad, la actuación de la autoridad se opone al espíritu de la garantía de seguridad jurídica contenida en los artículos 14 y 16 constitucionales al no dar certidumbre jurídica al individuo y permitir que ésta en uso arbitrario de sus facultades y en contra de sus propios actos cause una afectación en la esfera jurídica del particular.

VIGÉSIMATERCERA. De acuerdo con lo anterior, tenemos que el acto de molestia al que nos hemos venido refiriendo contraviene la garantía de legalidad, la cual exige que todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado; esto es así, ya que una vez realizado el reconocimiento aduanero, y entregada la mercancía al particular importador, debe entenderse que la clasificación autorizada por el vista aduanal ha sido correcta, apegándose a los diversos ordenamientos en la materia, por lo que un segundo acto de autoridad que pretende modificar el resultado del primer reconocimiento, implícitamente estaría reconociendo la ilegalidad del primer acto.

VIGÉSIMACUARTA. Así tenemos que el reconocimiento aduanero al constituir una resolución administrativa que le puede ser favorable al particular, y atendiendo a la regla general establecida en el artículo 36 *CFF*, y una vez que se ha emitido el acto favorable y éste ha producido efectos al dejar pasar las mercancías, su autor ya no puede disponer en forma ilimitada del mismo, por una exigencia superior del *estatus* jurídico que es la seguridad

de la resoluciones jurídicas favorables al particular, y por consecuencia los actos que la engendran.

VIGÉSIMAQUINTA. En consecuencia, propongo la modificación del párrafo noveno del artículo en estudio, pues si bien la norma se encuentra investida de legalidad, esto no garantiza su constitucionalidad; regresando con ello al tratamiento que anteriormente se le daba, por lo cual la autoridad hacendaria no estaría facultada para proceder arbitraria ni caprichosamente, pues se establecerían los medios adecuados para que los gobernados estén protegidos contra los abusos del Poder Público, pues no debemos olvidar que la certeza y la justicia deben coincidir en nuestro sistema jurídico. Para ello el párrafo noveno deberá quedar de la siguiente manera:

"Artículo 43. Elaborado el pedimento y efectuado el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias determinadas por el interesado, se presentarán las mercancías con el pedimento ante la autoridad aduanera y se activará el mecanismo de selección automatizado que determinará si debe practicarse el reconocimiento aduanero de las mismas. En caso afirmativo, la autoridad aduanera efectuará el reconocimiento ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal. Concluido el reconocimiento, se deberá activar nuevamente el mecanismo de selección automatizado, que determinará si las mercancías se sujetarán a un segundo reconocimiento.

...

El reconocimiento aduanero y el segundo reconocimiento cuando es favorable al particular, para ser modificado se deberá estar a lo previsto en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación.

..."

BIBLIOGRAFÍA

a) Fuentes Doctrinarias.

1. ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Ed. Porrúa. México, 1988. 8ª edición.
2. ALTAMIRA, P. Guillermo. Curso de Derecho Administrativo. Ed. Depalma, Buenos Aires. 1971.
3. BASALDÚA, Enrique Xavier. Derecho Aduanero. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina, 1992.
4. BASALDÚA, Enrique Xavier. Introducción al Derecho Aduanero. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina, 1988.
5. BAZDRESCH, Luis. Garantías Constitucionales. Curso Introductorio. Trillas. México. 1998. 5ª edición.
6. BIELSA, Rafael. Compendio de Derecho Público Constitucional, Administrativo y Fiscal. Vol. III. Tipografía Llordén. Buenos Aires. 1952.
7. BOETA, Vega Alejandro. Derecho Fiscal. Primer Curso. Ed. Ecasa. México 1993. 1ª edición, pp. 159.
8. BRISEÑO, Sierra Humberto. El artículo 16 de la Constitución Mexicana. UNAM. Coordinación de Humanidades. 1967. 1ª edición.
9. BURGOA, Ignacio. Las Garantías Individuales. Porrúa. México. 1985. 19ª edición.
10. CADENA, Rojo Jaime. La Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación. Ed. Trillas. México 1976, pp. 282.
11. CÁRDENAS, Elizondo Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. Porrúa. México. 1997. 2ª edición.
12. CARRASCO, Iriarte Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Harla. México. 1997. 3ª edición.
13. CARVAJAL, Contreras Máximo. Derecho Aduanero. Editorial Porrúa. México. 1997. Sexta edición.

14. CASTRO, Juventino V., Garantías y Amparo. Ed. Porrúa. México 1994.
15. DELGADILLO, Gutiérrez Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Limusa. México. 1999. 3ª edición.
16. ESPINOZA, Gonzalo. Principios de Derecho Constitucional. Tip. José del Rivero. México 1905.
17. FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. Porrúa. México. 1984.
18. GARCÍA, Máynez Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Ed. Porrúa. México 1986; pp. 444.
19. GARCÍA, Trinidad. Apuntes de Introducción al Estudio del Derecho. Ed. Porrúa. México 1980. 26ª edición, pp 244.
20. GARZA, García César Carlos. Derecho Constitucional Mexicano. McGraw-Hill. México. 1998.
21. GARZA, Sergio Francisco De La. Derecho Financiero Mexicano. Porrúa. México. 1990. 16ª edición.
22. GÓMEZ, Lara Cipriano. Teoría General del Proceso. UNAM. 1980. 2ª edición.
23. Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana. Nuestra Constitución. Historia de la libertad y soberanía del pueblo mexicano de las Garantías Individuales artículos 14 al 23. INEHRM, México 1990.
24. JIMENÉZ, González Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Parte Sustantiva. Ed. Ecasa. México 1997. 4ª edición, pp. 432.
25. LAROUSSE. Diccionario básico de la lengua española, por Ramón García-Pelayo y Gross. México, 1984.
26. MARGÁIN, Manatou Emilio. El Recurso Administrativo en México. Porrúa. México. 1995. 3ª edición.
27. MARGAIN, Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Nacional de San Luis Potosí. 33ª edición, México 1973.
28. OVALLE, Favela José. Garantías Constitucionales del proceso. Ed. McGraw-Hill. 5ª edición. México 1997.
29. PALLARES, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil. Ed. Porrúa. México 1994. 21ª edición, pp. 907.

30. PINA, Vara Rafael De. Diccionario de Derecho. Porrúa. México. 1997. 24ª edición.
31. PONCE, Gómez Francisco. Derecho Fiscal. Editorial Banca y Comercio, S.A. de C.V. México. 1998. 3ª edición.
32. RODRÍGUEZ, Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Harla. México. 1986. 2ª edición.
33. SÁNCHEZ, Hernández Mayolo. Derecho Tributario. Cárdenas editor y Distribuidor, 2ª edición. México, 1988.
34. SERRA, Rojas Andrés. Historia de las Ideas e Instituciones Políticas. UNAM. México. 1991. Primera edición.
35. TENA, Ramírez Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. Porrúa. México. 1998. 32ª edición.
36. TENA, Ramírez Felipe. Leves Fundamentales de México. Porrúa. México. 1999. 22ª edición.

b) Fuentes Legislativas.

1. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
2. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
3. LEY DE AMPARO.
4. LEY ADUANERA.
5. LEY DE COMERCIO EXTERIOR.
6. REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

c) Otras Fuentes.

1. Diario Oficial de la Federación.
2. El Procedimiento Administrativo en México. Cuarta Reunión Nacional de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación. 1995.
3. Internet.
4. Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
5. Revistas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

SIGLAS

➤ Código Fiscal de la Federación.	<i>CFF</i>
➤ Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos.	<i>CPEUM</i>
➤ Diario Oficial de la Federación.	<i>DOF</i>
➤ Impuesto al Valor Agregado.	<i>IVA</i>
➤ Organización de las Naciones Unidas.	<i>OMC</i>
➤ Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.	<i>PAMA</i>
➤ Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	<i>SHCP</i>
➤ Servicio de Administración Tributaria.	<i>SAT</i>
➤ Sistema Aleatorio Automatizado Integral.	<i>SAAI</i>
➤ Suprema Corte de Justicia de la Nación.	<i>SCJN</i>
➤ Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.	<i>TFJFyA</i>

TESIS CON
FALLA DE ORIGINAL