



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

CONTROL DE LA LEGALIDAD AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA.

Tesis que en opción al Grado de

Licenciado en Derecho

Presenta

Omar Ulises Salgado Castro

Lic. Jorge Alberto Palacios Macias
Asesor

Cd. Universitaria, julio 2007.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A TI dondequiera que estés

Y aquí estoy, ¡lo hice!
porque tú lo has querido...
¡GRACIAS SEÑOR!

**A ustedes, mis queridos, mis amados,
¡Los nacidos de mí y de mi corazón!**

**A ti, Madre,
la única que Dios podía darme:
noble, fuerte, valiente, frágil mas
nunca débil y cuyo amor ¡inmenso amor!
alcanzó ¡hasta para mí!**

**A ti, Padre,
Porque con todo y
Contra todo, ahí has estado
¡Siempre al pie del cañón!**

**A ustedes, mis hermanos,
por todo lo vivido y compartido
¡Antaño y hogaño!**

**A ustedes porque ya saben
¡Que más que hermanos, somos amigos!**

**A la memoria del ilustre
Dr. Don Ignacio Burgoa Orihuela,
A mi querido
Dr. Don Raúl Carrancá y Rivas,
Al ¡Maestro!
Dr. Don Máximo Carvajal Contreras,
Al ¡Ejemplo!
Dr. Don Ruperto Patiño Manffer,
Al ¡Entusiasmo!
Dra. Doña Hilda Pérez Carvajal y Campuzano,
A la enorme
Dra. Doña Antonieta Martín Granados,
Al asesor
Lic. Don Jorge Alberto Palacios Macias.**

Tratado de Libre Comercio con Chile.

Tratado de Libre Comercio con Colombia y Venezuela (G3).

Tratado de Libre Comercio con Costa Rica.

Tratado de Libre Comercio con Honduras, El Salvador y Guatemala (Triángulo del Norte).

Tratado de Libre Comercio con Israel.

Tratado de Libre Comercio con Nicaragua.

Tratado de Libre Comercio de la Unión Europea (TLCUEM).

Tratado de Libre Comercio con Uruguay.

REFERENCIAS ELECTRÓNICAS

www.scjn.gob.mx

Página de Internet de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

www.tfjfa.gob.mx

Página de Internet del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

www.sat.gob.mx

Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

www.juridicas.unam.mx

Página de Internet del Instituto de Investigaciones Jurídicas.

www.economia.gob.mx

Página de Internet de la Secretaría de Economía.

www.shcp.gob.mx

Página de Internet de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

www.aduanas.gob.mx

Página de Internet de la Dirección General de Aduanas.

MOTIVO DE LA INVESTIGACIÓN

El acta de inicio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA), se levanta con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de facultades de comprobación, y se embargan precautoriamente mercancías; ahora bien, este procedimiento, esta serie de pasos o etapas, también puede provocar la querrela de la autoridad aduanera ante el Ministerio Público Federal cuando se presuman conductas que den origen a la comisión de un delito.

El PAMA como acto de molestia debe realizarse por la autoridad competente que funde y motive en la Ley su actuación; no es lícito, entonces, que la autoridad suprima alguno de los requisitos, que no cumpla con alguna de las etapas enmarcadas en la Ley Aduanera y, menos aún, que se exceda en las facultades conferidas.

Lo anterior es así porque si la autoridad no respeta el principio de legalidad, comete un flagrante abuso de autoridad cuando realiza el PAMA sin la debida fundamentación y motivación. Y, cuando excede las facultades que tiene, ocasiona que el gobernado quede en un total estado de inseguridad jurídica.

Por ello, es imperativo que en el ejercicio de sus facultades, la autoridad se apegue estrictamente al principio en comento y evite, de este modo, que el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera sea ilegal y que tal ilegalidad lesione la garantía de la seguridad jurídica del gobernado.

METODOLOGÍA

El presente trabajo se basa en el acopio, revisión y consulta de libros y revistas especializadas, notas y apuntes personales tomados en distintos cursos, seminarios y diplomados así como en la experiencia y práctica profesionales como Licenciado en Contaduría y Especialista Fiscal. Se realiza una reseña histórico-comparativa de las distintas estructuras tributarias del México prehispánico para, luego, revisar las cargas impositivas instituidas durante la época colonial hasta finalizar con la normatividad vigente, haciéndose énfasis en la materia aduanera.

Asimismo, se ha recurrido a la aplicación y a la interpretación de las disposiciones legales propias como la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la Ley Aduanera y también, a las disposiciones legales internacionales como los diversos tratados de libre comercio que México ha suscrito.

Constituye un gran apoyo la consulta a la Doctrina y a la Jurisprudencia, ésta, emitida tanto por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por los Tribunales Colegiados de Circuito dependientes del Poder Judicial de la Federación y la emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Compartiendo el punto de vista de varios doctrinarios, se ubica al Derecho Tributario dentro del Derecho Público, y se acepta su autonomía en razón de principios, metodología y doctrina propios.

El Derecho Tributario crea normas propias como la Ley Aduanera, la Ley de Comercio Exterior, la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, etcétera, con el objeto de regular el intercambio mundial de bienes y servicios. De este modo, se crea la figura de la autoridad en materia aduanera y se le dota de atribuciones; en México, tales facultades están conferidas al Servicio de Administración Tributaria que a través de varias dependencias, entre otras, la Dirección General de Aduanas, lleva a cabo el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera con el objeto de hacer cumplir de manera coactiva con la obligación de contribuir que tienen los sujetos de las obligaciones en materia aduanera.

Sin embargo, se pretende demostrar, que la aplicación que del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera realiza la autoridad aduanera, en un porcentaje amplio, es ilegal, dejando en estado de inseguridad jurídica al gobernado al violar el principio de legalidad.

CONTROL DE LA LEGALIDAD AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA.

Índice.	Pág.
Hipótesis.	II
Motivo de la Investigación.	III
Metodología.	IV
Capítulo I.	
Antecedentes.	1
1.1 Derecho tributario.	1
1.1.1 Antes de la conquista.	2
1.1.1.1 Tributos aztecas.	5
1.1.2 Después de la conquista (época colonial).	8
1.1.2.1 Real Hacienda de la Nueva España.	10
Capítulo II.	
Marco Conceptual y Teórico.	14
2.1 Materia Aduanera.	14
2.1.1 Concepto de Derecho Aduanero.	16
2.2 Disposiciones Legales en el Derecho mexicano vigente.	18
2.2.1 La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	18
2.2.2 La Ley Aduanera.	19
2.2.3 La Ley de Comercio Exterior.	20
2.2.4 La Ley Federal de Derechos.	20
2.2.5 La Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación.	21
2.2.6 Resolución de Modificaciones a las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.	22
2.2.7 La Ley Sobre la Celebración de Tratados.	22
2.2.8 La Ley Sobre la Aprobación de Tratados en Materia Económica.	23
2.2.9 La Ley del Servicio de Administración Tributaria.	23
2.2.10 El Reglamento Interior del SAT.	24
2.3 Disposiciones Legales Internacionales.	25
2.3.1 La Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados.	25

2.3.2 El Código de Conducta Internacional de la Organización Mundial de Comercio Sobre Valoración Aduanera.	26
2.3.3 El Convenio Internacional Sobre el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías.	28
2.3.4 El Convenio Sobre el Consejo de Cooperación Aduanera y el Convenio de Kyoto.	30
2.3.5 El Código Antidumping de la OMC.	31
2.3.6 La Organización Mundial de Comercio.	34
2.4 Tratados de Libre Comercio.	36
2.4.1 El Tratado de Libre Comercio con América del Norte.	36
2.4.2 El Tratado de Libre Comercio con Colombia y Venezuela (G3).	37
2.4.3 El Tratado de Libre Comercio con Bolivia.	38
2.4.4 El Tratado de Libre Comercio con Costa Rica.	39
2.4.5 El Tratado de Libre Comercio con Nicaragua.	40
2.4.6 El Tratado de Libre Comercio con Chile.	40
2.4.7 El Tratado de Libre Comercio con la Unión Europea (TLCUEM).	41
2.4.8 El Tratado de Libre Comercio con Israel.	43
2.4.9 El Tratado de Libre Comercio con Honduras, El Salvador y Guatemala (Triángulo del Norte).	43
2.4.10 El Tratado de Libre Comercio con la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC).	44
2.4.11 El Acuerdo de Asociación Económica con Japón.	44
2.4.12 El Tratado de Libre Comercio con Uruguay.	45
2.4.13 El Tratado de Libre Comercio con la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI).	45
2.5 Calidad de los Sujetos.	48
2.5.1 Activos (Autoridades Aduaneras).	48

Capítulo III.

Embargo Precautorio en Materia Fiscal. 59

3.1 Concepto y Naturaleza.	59
3.2 Clasificación del Embargo.	62
3.2.1 Embargo Precautorio.	62
3.2.2 Embargo Definitivo.	75

Capítulo IV.

Procedimiento Administrativo de Ejecución. 82

4.1 Fundamento del PAE.	82
4.1.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	82

4.1.2 Código Fiscal de la Federación.	84
4.1.3. Ley Aduanera.	84
4.2 Procedencia del PAE.	85
4.3 Contribuciones y accesorios.	100
4.4 Otros ingresos.	113
4.5 Crédito fiscal.	118
4.5.1 Crédito exigible.	121
4.6 Suspensión del PAE.	122
4.6.1 Requisitos para obtener la suspensión del PAE.	123
4.7 Formas de garantizar el interés fiscal.	125
4.8 Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA).	133
4.8.1 El Acta de Inicio.	136
4.8.2 Requisitos de Procedimiento.	142
Capítulo V.	
El Principio de Legalidad en el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.	145
5.1 Fundamentación y motivación.	145
5.2 El principio de legalidad en la aplicación del PAMA.	156
5.3 El control de la legalidad al PAMA.	163
5.3.1 Recursos administrativos.	164
5.3.2 Control constitucional.	167
5.3.2.1 Tribunal Federal de Justicia Fiscal Y Administrativa.	172
5.3.2.1.1 Procedimientos ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.	176
5.3.2.2 Poder Judicial de la Federación.	179
5.3.2.3 Juzgados de Distrito.	180
5.3.2.4. Tribunales de Circuito (Colegiados y Unitarios).	181
5.3.2.5 La Suprema Corte de Justicia de la Nación.	182
5.3.3 Juicio de Amparo.	183
Conclusiones.	186
Bibliografía.	192

CONTROL DE LA LEGALIDAD AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA.

CAPÍTULO I.

ANTECEDENTES.

1.1 DERECHO TRIBUTARIO.

En México, el Derecho Tributario, ha tenido un gran desarrollo como consecuencia de las estrechas relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares, de manera que aunque originalmente era considerada una rama del Derecho Administrativo, actualmente, con la transformación del Estado Moderno y en consideración al contenido económico, específicamente financiero y a la propia naturaleza de los sujetos de la relación jurídica, aquella rama ha terminado por adquirir una verdadera autonomía. En efecto, estas apreciaciones han sido compartidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa¹, que en sesión de 19 de noviembre de 1940, sostuvo lo siguiente: “el Derecho Fiscal, como rama del Derecho Administrativo y a su vez del Derecho Público, ha venido evolucionando en forma tal, que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del Derecho, con características especiales”, y agrega: “el Derecho Tributario concretamente regula las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes”.²

El maestro Sergio Francisco de la Garza, nos dice que el Derecho Tributario “es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos (impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales), a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos que pueden surgir y a los ilícitos y las sanciones establecidas por su violación”.³

El maestro de la Garza cita a Sáinz de Bujanda quien dice al respecto: “el Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, de resolución y de policía, encaminadas a la aplicación del expresado recurso

¹ Antes Tribunal Fiscal de la Federación, hasta el día 31 de diciembre de 2000.

² SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. México. Cárdenas, 1983, pág. 28.

³ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. México, Ed. Porrúa, 2000, pág. 20.

financiero”.

A su vez Armando Porras y López, lo define como “el conjunto de principios doctrinarios y disposiciones legales que regulan las relaciones entre los causantes y el fisco”.⁴

Vale la pena señalar el concepto de Derecho Tributario Internacional que propone el maestro De la Garza, diciendo que es aquél constituido por las normas de costumbre y por los acuerdos y tratados internacionales que delimitan la soberanía fiscal de los diferentes miembros de la comunidad internacional.

De lo anterior, podemos concluir que el Derecho Tributario, es aquel conjunto de principios y normas que se encargan de regular y coordinar las relaciones entre la Hacienda Pública y los gobernados, en lo concerniente a su obligación de contribuir al gasto público.

1.1.1 ANTES DE LA CONQUISTA.

El tributo fue considerado siempre la principal carga impuesta a los indios. En los pueblos indígenas mexicanos, el tributo tuvo su origen y fundamento en la creación de los oficios y los servicios necesarios para la existencia colectiva.

En los tiempos inmediatamente anteriores a la conquista, aunque el tributo se muestre como exigencia arbitraria de los señores, todavía estaba erigido sobre la división de clases y conservaba su raíz funcional, teniendo como destino el sostenimiento de magistraturas y servicios.

Así lo señala el investigador José Miranda:

“Estructura concreta y particular de esta institución prehispánica:

1. Recibían tributo:

- a) Los señores universales. Se consideraba así a los que tenían como vasallos a pueblos gobernados por otros señores, los particulares. Los señores universales más conocidos fueron los de México,

⁴ PORRAS Y LÓPEZ, Armando. Derecho Procesal Fiscal, Doctrinas, Legislación, Jurisprudencia. México. Textos Universitarios, M. Porrúa, 1977, pág. 62.

Texcoco y Tlacopan. Los dos primeros tuvieron numerosos pueblos tributarios.

- b) Los señores particulares. Los señores universales eran también particulares y en este concepto recibían tributo de los pueblos que le estaban sujetos directamente.
- c) Los nobles. Ejercían magistraturas o estaban encargados del gobierno local de las estancias y barrios. Les daban tributo aquellos que estaban bajo su dependencia.
- d) Las comunidades. Parcialidades y calpullis, o barrios mayores y menores. Su tributo estaba destinado al sostenimiento de magistrados y funcionarios y a satisfacer necesidades colectivas.
- e) Los templos. Mediante prestaciones especiales eran construidos y conservados los edificios religiosos y sostenidos el culto y los sacerdotes.
- f) La milicia. Algunos pueblos impusieron cargas especiales para el sostenimiento de ejércitos y guerras.

2. Daban tributo:

- a) Los indios pertenecientes a la clase común, o macehuales, que estaban divididos por profesiones, con señalamientos de prestaciones distintas a cada una: la de los labradores, la de los oficiales o artesanos y la de los comerciantes.
- b) Los terrazgueros: labradores que gozaban de tierras asignadas a nobles para los cuales labraban, cultivaban las sementeras y les servían en sus casas.

Estaban exentos de contribución, por un lado los nobles, los magistrados, funcionarios y los guerreros distinguidos; y por otro lado, los enfermos pobres y los mancebos. En algunas partes también lo estuvieron las personas dedicadas a ciertos oficios, como los pintores de mapas, telas y los cantores y tañidores.

- 3. Consistía el tributo en prestaciones materiales, cosas o especies y prestaciones personales, servicios o trabajo.

Sobre el objeto conviene hacer algunas observaciones generales:

- a) Los labradores daban frutos de la tierra, de aquello que cosechaban; los artesanos, productos de su industria y los mercaderes, artículos de su comercio, de aquello en que trataban.
- b) En la producción de las especies y la prestación del trabajo se siguió el sistema colectivo, por pueblos, barrios o grupos.
- c) El servicio personal o trabajo forzoso debió pesar principalmente, sino exclusivamente, sobre los labradores, no sólo por constituir éstos la gran mayoría de la población, sino porque los comerciantes y probablemente los artesanos debieron tener por la naturaleza de su profesión y por el superior rango que en su clase ocupaban, el privilegio de no prestarlo, o de prestarlo sólo en ciertas condiciones.”

5

No hubo entre los indígenas prehispánicos sistema tributario uniforme. Las cargas fueron distribuidas entre pueblos y grupos de manera nada sistemática. A unos se les señalaron contribuciones diferentes a las de otros, sin ningún criterio. El señalamiento especial de unas cargas determinadas pareció dominar en el reparto de los tributos entre los grandes grupos. Y así hubo unos pueblos señalados para el palacio, otros para los templos, otros para obras públicas, etc.; pueblos a los que se fijaba como tributo dar petates, reparar casas, hacer sementeras o suministrar ciertos abastecimientos.

Hasta mediados del siglo XVI el tributo prehispánico permanece, en gran parte vivo. Los españoles lo utilizaron en un principio tal como lo hallaron y fueron acomodándolo a las normas europeas y al régimen económico-social que se iba formando en la Nueva España.

El sistema tributario indígena tuvo la flexibilidad necesaria para soportar los ajustes que impondría la superposición de las dos sociedades, la española y la autóctona. Dentro de él hubo los obligados trasposos: unos señores reemplazaron a otros, el rey y los encomenderos a los señores universales, la iglesia cristiana sustituyó a la pagana y hubo también ciertos cambios en las prestaciones para satisfacer necesidades europeas: cultivo de trigo, cría de seda y cuidado de ganados. Asimismo, se integró en él una nueva aplicación del objeto tributario: su inversión en empresas capitalistas, en los fundos mineros y granjerías de los españoles.

⁵ MIRANDA, José. El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI. México. El colegio de México, 1980, págs. 24-27.

La estructura del sistema tributario indígena continuaría siendo la misma durante la época colonial.

El tributo seguiría consistiendo en prestaciones materiales (especies) y personales (servicios, sobre todo, mano de obra esclava); las especies no cambiarían mucho: productos del campo y la naturaleza, principalmente para la alimentación y la construcción de casas; objetos industriales para diversas necesidades como prendas de vestir, calzado, loza; entrega de oro, plata, piedras preciosas, mantas, pieles, animales y cacao.

1.1.1.1 TRIBUTOS AZTECAS.

Los reinos de México, Texcoco y Tacuba, formaban una triple alianza ofensiva y defensiva; pero en cuanto a su régimen interior, conservaban una absoluta independencia. Respecto a su forma de gobierno, evolucionaron de una oligarquía primitiva, hacia una monarquía absoluta.

Los reinos de la triple alianza necesitaban grandes recursos para hacer frente a los gastos que generaban el ejército, el clero y el sostenimiento de las casas reales.

Los pueblos vencidos eran los que soportaban la mayor parte de las exigencias pecuniarias de los vencedores. También el pueblo de los reinos coaligados contribuía al sostenimiento de su Estado respectivo.

Cuando un pueblo era vencido por la triple alianza, se le imponía un tributo de acuerdo con sus recursos. Consistía en una cantidad de efectos que el pueblo o la provincia sometidos, entregaba periódicamente a sus conquistadores, esto era dos o tres veces al año, o cada ochenta días, según el pacto.

Los conquistadores, además del tributo que imponían a los vencidos, se apoderaban de algunas tierras del pueblo conquistado; el rey otorgaba la propiedad de esas tierras a los guerreros o a los nobles, como premio a sus servicios, con todo y los poseedores de las mismas que desde entonces eran una especie de esclavos de la tierra.

Generalmente, los mismos tributarios estaban obligados a entregar el tributo en las capitales de los reinos; sin embargo, con objeto de hacer recaudaciones especiales

y para obligar a los tributarios a cumplir exactamente lo prometido, había recaudadores que exigían el tributo por cuenta y razón. Los recaudadores estaban organizados por categorías. Los principales se reunían en Palacio y tenían bajo su mando a otros que recaudaban tributos a cien familias. Bajo éstos, estaban los que cobraban a veinte familias. Los recaudadores de tributos tenían la facultad de vender a los insolventes como esclavos.

“La Hacienda Pública mexicana poseía una organización simple y eficiente. El sujeto activo era el Estado gobernado por el Huey Tlatuani, en quien recaían los poderes religiosos, militares y civiles. En la figura del Cihuacóatl encontramos al encargado de la administración y de las finanzas del Emperador. En una sala del palacio llamada Petlacalco o Petlalcalli (donde están las cajas) llegaba todo lo recaudado. El Pentalcalcatl o señor de la caja de los tercios era el encargado de almacenar los objetos recolectados por los recaudadores de tributos, y cuantificarlo en un libro llamado Amatl. Se llamaba Calpixcalli donde se reunían los recaudadores o Calpixques; a éstos se les otorgaba, como signo de distinción, una vara en la mano y un abanico en la otra”.

“Esta burocracia hacendaria estaba sujeta a una estricta reglamentación, si alguno de los funcionarios aplicaba para sí alguno de los ingresos del Estado, se hacía acreedor a una pena que consistía en encerrarlo en una jaula de viguetas gruesas, y se le despojaba de su casa. Con esto, sus familiares eran arrojados a la calle y sus pertenencias pasaban al poder del Emperador; éste no era todo el castigo, finalmente el indiciado era sentenciado a muerte”.⁶

El tributo no era personal, pagaban los mercaderes e industriales por gremios, dando una cantidad determinada de sus mercaderías o sus productos industriales; los pueblos, los barrios y las provincias, cultivaban sementeras especialmente destinadas para el pago del tributo. En los años en que se perdía la cosecha en alguna región de los reinos o de los pueblos dominados, previo informe, se suspendía el cobro del tributo.

“En materia fiscal, el Imperio estableció un sistema tributario basado en el derecho consuetudinario que no era de carácter universal, pues eximía del pago de gabelas a ciertos sectores. Las exenciones eran aplicables a los nobles, sacerdotes, guerreros, ancianos, viudas, huérfanos, menores, inválidos, escritores, músicos y

⁶ BELTRÁN PAZ, Jesús. Historia de los impuestos en México. México. CIACI, 2003, pág. 38.

mendicantes. Por otra parte, los sujetos pasivos estaban estrictamente controlados en un padrón en que eran inscritos desde la edad de siete años, siendo suprimidos a su muerte. El pago de los gravámenes consistía en alimentos, joyas, guerreros, mujeres... Este sistema recaudatorio era la justificación económica de toda la sociedad".⁷

La administración de los tributos se confunde con el tema de la tenencia de la tierra, ya que los productos de determinados terrenos, cultivados en común, estaban destinados a su pago.

Del total de los tributos recibidos por parte de unas 260 tribus, Tenochtitlán recibió un 40%, Texcoco también un 40% y Tacuba un 20%. Al lado de los tributos repartidos en esta forma, parece que hubo otros que sólo aprovecharon alguno de los tres aliados.

Los historiadores coinciden en la opinión de que el peso general de este sistema de tributos era considerable, lo cual explica el éxito de Cortés y la relativa ecuanimidad con la que los indios luego se sometían a los cargos de la encomienda.

Es digno de notarse que los nobles (tlatoani) nunca cobraron tributos en su nombre, sólo ayudaron para el cobro del tributo debido al emperador; así el pueblo se daba cuenta de que su soberano era el emperador; y el noble, al que estaban directamente sometidos, sólo el representante de aquél.

1.1.2 DESPUÉS DE LA CONQUISTA (ÉPOCA COLONIAL).

Desde el comienzo del siglo XVI, dos grandes culturas se encontraron en México, y se amalgamaron fuertemente. La primera era una civilización con aspecto jurídico de carácter predominantemente indígena; la segunda, era una civilización hispánica, que fusionó en su derecho restos de postulados romanos, germánicos, normas canónicas, así como mucha reglamentación monárquica e incluso de rasgos arábigos.

⁷ Ídem, pág. 32.

Esto repercutió en el sistema tributario indígena. Al principio, el tributo era formalmente más o menos del nivel acostumbrado antes de la conquista; sin embargo, la realidad era menos favorable de lo que la reglamentación oficial hacía suponer. Por costumbre, muchos antiguos nobles indígenas y los caciques, seguían exigiendo, además de los nuevos tributos, los que antes de la conquista habían recibido, más aún, la iglesia imponía graves cargos, de modo que la presión tributaria sobre la población indígena probablemente creció más allá del nivel precortesiano.

Así, el sistema tributario de la época colonial ocasionó que a los indígenas se les aumentara en una forma exagerada el pago de los tributos; puesto que a los que ya se pagaban, con la conquista se incrementaron los conceptos por lo que se tenía que contribuir con la Corona Española. Algunos ejemplos son el impuesto al comercio, el impuesto de papel sellado, impuestos a funcionarios civiles, minas, etc.

Uno de los códigos que detallan el tema de los tributos es el llamado “Código Mendocino”.

“Fue el Virrey Antonio de Mendoza quien ordenó su elaboración, con la intención de conocer, por un lado, el sistema recaudatorio del ya fenecido Imperio mexica, y por otro, obsequiar la obra al Emperador Carlos V... se dice que fue hecho por tlacuilos, es decir, los propios artistas tenochcas que elaboraban códigos.

Está formado por setenta y dos hojas, cada página está constituida por una serie de glifos o íconos, los cuales podemos clasificar en dos tipos: los que representan a los pueblos tributarios y los que señalan el tipo de contribución. Estos últimos se conjugan con los pictogramas de la numeración mexica, de tal forma que expresan a su vez el monto y el objeto del gravamen”.⁸

Algunos tributos eran pagados por los indígenas en su condición de súbditos de la Corona Hispana, sin embargo, estaban exentos de tributación: los indios tlaxcaltecas en reconocimiento a la ayuda militar prestada en la conquista de México; los caciques y sus hijos mayores por su condición de nobles; los niños y ancianos. En cuanto a las mujeres indias, unas veces sí y otras no, según la época y el territorio.

⁸ BELTRÁN PAZ, Jesús. Op. cit., pág. 33

El tipo de imposición era variable, ya que los indígenas al principio pagaban como tributo los productos que recolectaban o fabricaban con su trabajo cuyo valor era muy diverso.

La corona española que en su tiempo estuvo bajo el dominio musulmán, adoptó de esta cultura algunas expresiones tributarias como las *alcabalas*, que gravaban las operaciones de compraventa; el *montazgo*, que era un tributo sobre el tránsito del ganado, el *almojarifazgo*, causado por la introducción de mercancías por los puertos de las ciudades y el *portazgo* que se causaba por las mercancías en las puertas en que se desembarcaban especies.

Partiendo de esa herencia, pueden señalarse varios de los impuestos que se han aplicado en México, entre otros:

- *Impuesto de avería*. Consistía en el pago que hacían a prorrata los dueños de las mercancías que se transportaban en buques y que se pagaban para los gastos de los buques reales que escoltaban a las naves que entraban o salían del puerto de Veracruz. Este impuesto llegó a manejarse hasta en un 4% del valor de las mercancías.
- *Impuesto de almirantazgo*. Este impuesto lo pagaban los barcos que llegaban a los puertos, por la entrada y salida de mercancías. El pago de este impuesto lo hacían los dueños de las mercancías y llegó a alcanzar el 15%.
- *Impuesto de lotería*. Tomando en cuenta que el hombre siempre ha jugado con la fortuna, en 1679 se establece el impuesto de lotería, con una tasa del 14% sobre la venta total de dicha lotería.
- *Alcabalas*. Consistía en el pago por pasar mercancía de una provincia a otra.
- *Impuesto de caldos*. Siendo pagado este impuesto por la fabricación de vinos y aguardientes.
- *Impuesto al pulque*. Por producción, distribución, compraventa de esa popular bebida.
- *Derechos de aduanas*. Interiores y exteriores.
- *Almojarifazgo de Indias*. Sobre el comercio con América
- *Impuesto del timbre*. Pagado en México y conocido por este nombre porque consistía en un pago amparado por estampillas que se adquirían ante las autoridades fiscales.

- *Impuesto sobre ingresos mercantiles.* Impuesto que pagaban los comerciantes por el ejercicio de sus actividades y que llegó alcanzar la tasa del 4%. Este impuesto desapareció en 1980 al surgir el Impuesto al Valor Agregado.

1.1.2.1 REAL HACIENDA DE LA NUEVA ESPAÑA.

“Al fundarse la Casa de la Contratación de las Indias en 1503 en Sevilla, el monarca nombra tres Oficiales para la Casa (tesorero, contador y factor), con instrucciones especiales, los que atendían cada uno en su respectivo oficio la formación y expedición de las armadillas expedicionarias, mercaderías, minería, control de pasajeros, etc., y también a la casa llegarían exclusivamente los tesoros para la Corona y los procedentes de los bienes de difuntos indianos, como también los enviados a particulares mientras que no fueren recogidos por éstos.”⁹

En Castilla y León, durante el reinado de los reyes católicos, la administración del Erario estaba a cargo de dos Contadurías Mayores: de Hacienda y de Cuentas integradas por dos contadores mayores y por otros dos contadores de cuentas mayores. Los contadores mayores de Castilla tuvieron a su cargo por sí mismos y por sus representantes la Real Hacienda del Nuevo Mundo, desde su descubrimiento hasta 1523 en que el Real y Supremo Consejo de Indias asumió sus funciones por medio de sus contadores propios.

Desde la creación del Real y Supremo Consejo de Indias (1523) los contadores del mismo fueron los directores de la Real Hacienda en el Nuevo Mundo, por ello inspeccionaban y tomaban cuentas a la cajas reales y a los Oficiales Reales.

Comúnmente, a los funcionarios de la Real Hacienda se les llamó Oficiales Reales y son cuatro en cada uno de los reinos y provincias del Nuevo Mundo, a saber: tesorero, contador, factor y veedor de las funciones. En 1543, se reúnen los oficios de factor y veedor, y desde 1563 sólo quedan el tesorero y contador, que asumen todas las facultades. El nombramiento lo hace el monarca a propuesta del Consejo de Indias.

⁹ MURO OREJÓN, Antonio. Lecciones de historia del Derecho Hispano-Indiano. México. Porrúa, 1989, pág. 250.

Cada uno de los Oficiales Reales tiene su particular cometido ampliamente pormenorizado en la correspondiente instrucción que recibe juntamente con su nombramiento que con las Ordenanzas Generales de la Real Hacienda, constituyen las normas reguladoras de su oficio. Las citadas Ordenanzas constituyen una especial legislación entre las que sobresalen las de 1554. En el siglo XVIII las distintas Ordenanzas de Intendentes dedican buena parte de sus disposiciones al reforzamiento de los diversos ramos de la Real Hacienda.

Las atribuciones de los Oficiales de la Real Hacienda eran las siguientes:

Al tesorero, le correspondía ser el depositario de la Real Hacienda, la cobranza de las rentas reales e impuestos y la paga de los salarios de los funcionarios y de las libranzas. También el envío a España de la Hacienda Real, tenía un libro en el que anotaba las entradas y salidas de las partidas a su cargo.

El contador, como su mismo nombre expresa, llevaba los libros de la contabilidad, firmaba los libramientos, aseguraba el cumplimiento de lo presupuestado.

El factor, era el encargado de recibir las mercaderías, proceder a su venta y gestionar el incremento del Erario.

El veedor, tenía a su cargo las funciones relacionadas con los metales preciosos, fuera cual fuere su procedencia y realizaba el marcado del metal fundido con el sello real, modo con que se acreditaba el haber pagado el "quinto real".

Todos los Oficiales Reales tenían la obligación de presentar las cuentas de ingresos y gastos del territorio, en un plazo fijado para su examen y aprobación en su caso por el Consejo de Indias.

Además de los impuestos mencionados en el punto anterior, existían entre otros ingresos de la Real Hacienda el "*Quinto Real*", el cual aparece como una de las regalías de la Corona; recae sobre el oro, plata, metales, perlas y piedras preciosas, producto de las minas, rescates de los indios, pesquerías de perlas, etc.

Al comienzo y por la abundancia de los productos la participación de la Corona fue un diezmo a cobrar durante los diez primeros años. A fines del siglo XVII era el

veinteavo del oro y la plata. Este impuesto tiene como base que todas las minas pertenecen a la Corona como una de sus regalías.

Asimismo, pertenece al rey el “quinto” del producto obtenido en las cabalgadas de la conquista; del botín conseguido corresponde al monarca la tercera parte si se trataba de prisioneros, pero si morían en el combate sólo la mitad. De los tesoros hallados en templos y sepulturas indígenas el rey percibía la mitad, sacado previamente el quinto.

Otro de los ingresos de la Corona era el: “*almojarifazgo*”, semejante al impuesto de aduanas; se cobraba la salida de las mercancías en Sevilla y a su desembarco en los puertos de destino, previa la correspondiente evaluación de los géneros, dadas las diferencias de valor entre los mercados hispanos y los indios; el primero en Sevilla y el segundo en el puerto de destino, aplicándose la valoración media obtenida a los 30 días siguientes a la llegada. Estaban exentos del impuesto del almojarifazgo los libros y las provisiones de los barcos y de los marineros aunque con la prohibición de venta.

El impuesto de las *alcabalas* recaía sobre la compra y venta de las mercaderías. Era uno de los ingresos más cuantiosos del Erario. Durante mucho tiempo las Indias estuvieron exentas de él, finalmente se implantó en la Nueva España en 1575 y seguidamente en la Capitanía de Guatemala. Del impuesto estaban exentos los indios y los eclesiásticos.

El impuesto de *avería*, se cobraba sobre las mercancías llevadas o traídas para el sostenimiento de las naos capitana y almirante de las flotas. Se llamó *avería del mar del Sur* al impuesto cobrado a las mercaderías que iban de Tierra firme al Perú, o de aquí a la Nueva España y viceversa. Se extinguió al hacerse cargo los comercios sevillano e indiano, a través de sus respectivos consulados de mercaderes, de sufragar los gastos originados por las armadas y flotas de galeones.

Los impuestos antes mencionados sólo eran algunos de los que se cobraban en la época de la Nueva España y la encargada de recaudarlos era la Real Hacienda, por medio de sus funcionarios, en todo el territorio.

Como toda Institución pública la Real Hacienda también tenía gastos para su administración. “Entre los gastos públicos están en primer término el abono de lo que

corresponde al llamado *Bolsillo Real* y además los correspondientes al sueldo de las autoridades y funcionarios públicos en los reinos y provincias mayores y menores del Nuevo Mundo, juntamente con las retribuciones de magistrados (oidores, alcaldes del crimen, fiscales) de la administración de la justicia en todas sus ramas y de la administración de la Real Hacienda. Igualmente los emolumentos del ejército y de la marina en todos su grados y categorías.”¹⁰

Para la Real Hacienda era muy importante el gasto eclesiástico, esto es, el culto, el clero, las misiones, nuevos templos, conventos y conservación de las iglesias del Nuevo Mundo.

¹⁰ MURO OREJON, Antonio. Op. cit, pág. 261.

CAPÍTULO II.

MARCO CONCEPTUAL Y TEÓRICO.

2.1 MATERIA ADUANERA.

Vista someramente la distribución de las cargas tributarias en el México prehispánico así como en la época colonial, sin olvidar que se deja de lado la regulación tributaria durante y después de la independencia de nuestro país así como la época revolucionaria, sirva lo expuesto como antecedente histórico de la omnipresente obligación tributaria que, como se habrá observado, siempre se ha sujetado a una estricta normatividad.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala en el 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.”

Específicamente, en materia de comercio exterior, subsiste la obligación de contribuir de una manera particular: cuando salgan del o se introduzcan bienes al territorio nacional; el tributo aduanero, entonces, es el impuesto al comercio exterior que deben pagar las mercancías que cruzan del territorio de un país a otro.

La Ley Aduanera en el artículo 1º, segundo párrafo, dispone que:

“Están obligados al cumplimiento de las citadas disposiciones quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualesquiera personas que tengan intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías o en los hechos o actos mencionados en el párrafo anterior.”¹

La función aduanera nace de la actividad del comercio internacional. En la antigüedad el comercio era una ocupación que realizaban los campesinos y los artesanos para darle salida a sus productos, posteriormente surge el comercio

¹ LEY ADUANERA, artículo 1º, segundo párrafo.

ambulante, lo que origina la formación de comunidades o grupos de personas que empezaban a dedicarse a esta actividad.

En la actualidad, los intercambios comerciales entre países reforman las reglas y disciplinas del comercio internacional. Los procesos de apertura económica y comercial entre países y regiones replantean todo el esquema regulatorio y disciplinario del comercio internacional. “La desregulación administrativa, la descentralización de funciones, los controles de las obligaciones de pago, la profesionalización de los operadores del comercio internacional y la actualización y especialización de los agentes aduanales, configuran un escenario con una calidad superior la que se podía observar hace algunos años”.²

“El comercio exterior en la actualidad juega un papel de primera magnitud en el desarrollo económico de los países, siendo de vital importancia para la supervivencia de la humanidad. Ya sea en su forma más elemental, el trueque, un “do ut des”³ simple, o hasta como dice Ricardo Torres Gaytán al afirmar que “se halla presente en todos los aspectos de la vida, ya sea en el comercio de la fuerza del trabajo (salario), del dinero (tipo de interés), del comercio de mercancías (precio), o del comercio de divisas (tipo de cambio).”⁴

“La aduana cambia la estructura y adapta sus funciones a una realidad dinámica, globalizada e interdependiente. La obligación de pago, es decir, el control y recaudo de los aranceles y tarifas, pasa a ocupar un lugar de primera magnitud, y los tributos aduaneros se vuelven el referente esencial del intercambio de mercancías.”⁵

La función tributaria aduanal cambia cualitativamente y se estructura en torno a premisas internacionales, objetivas y racionales. El comercio internacional contemporáneo, siguiendo los principios del Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT de 1947 y sus acuerdos) y ratificados en la Organización Mundial de Comercio (OMC fundada en 1994) postulan que el tributo aduanero es el único factor que debe separar una mercancía nacional de otra de origen extranjero.

² GONZÁLEZ GRAJERA, Javier. Citado por WITKER, Jorge, Derecho Tributario Aduanero. UNAM, México, 1999, pág. 25.

³ OSSORIO, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas. Políticas y Sociales. Ed. Heliasta, Argentina, 1994, pág. 353. Do ut des. Aforismo lat. Puede traducirse por “doy si haces” o “doy para que hagas”.

⁴ CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, Derecho Aduanero. Ed. Porrúa. México, 1993, pág. 50.

⁵ WITKER, Jorge. Op. cit., pág. 25.

La aduana debe regular y recaudar el tributo aduanero como factor esencial del comercio internacional. Si la aduana cambia de su carácter burocrático y totalizador del comercio exterior a un control sólo tributario, lógicamente las normas de aplicación cambian de contenido y finalidad.

2.1.1 CONCEPTO DE DERECHO ADUANERO.

Es importante mencionar el concepto de derecho aduanero.

Para el maestro Manuel Ovilla Mandujano, “es un conjunto de normas coactivas que regulan o se refieren a una serie de actividades encuadradas dentro del comercio exterior, que consisten básicamente en las operaciones que se realizan por importación y exportación de mercancías.”⁶

El Derecho aduanero es definido por el maestro Máximo Carvajal Contreras, de la siguiente manera: “conjunto de normas jurídicas que regulan, por medio de un ente administrativo, las actividades o funciones del Estado en relación con el comercio exterior de mercancías que entren o salgan en sus diferentes regímenes al o del territorio aduanero, así como de los medios y tráfico en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas.”⁷

Por su parte, Carlos Anabalón Ramírez, define al Derecho Tributario Aduanero como “aquella rama del Derecho Público que estudia las normas legales y convenios internacionales aplicables a las operaciones de comercio exterior realizadas por los operadores habilitados legalmente, a fin de recaudar los tributos aduaneros y regular requisitos adicionales de paso a que se somete el tráfico de mercancías entre países o territorios aduaneros distintos.”⁸

Para el maestro Ricardo Basaldúa, el derecho tributario aduanero contempla cuatro presupuestos básicos:

- a) “Territorio aduanero. Ficción jurídica que emerge del territorio nacional de un país.

⁶ OVILLA MANDUJANO, Manuel. Derecho Aduanero. México. Escuela Nacional de Capacitación Aduanera, 1978, pág. 3.

⁷ CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Op. cit., pág. 45.

⁸ ANABALÓN RAMÍREZ, Carlos. Citado por WITKER, Jorge. Op. cit., pág. 27

- b) Mercancías o mercaderías. Objetos físicos transportables, clasificados en el Sistema Armonizado.
- c) Importaciones. Ingreso de mercancías al territorio aduanero de un país.
- d) Exportaciones. Extraer mercancías de un territorio aduanero con fines mercantiles de lucro.”⁹

Por otro lado, la Ley Aduanera en la fracción II del artículo 2º, hace una definición de lo que debe entenderse por autoridad aduanera:

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

...

II. Autoridad o autoridades aduaneras, las que de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría y demás disposiciones aplicables tienen competencia para ejercer las facultades que esta Ley establece;”¹⁰

El derecho aduanero es una rama del derecho tributario que contempla una serie de requisitos que se encuentran regulados tanto por las leyes nacionales, como por las disposiciones internacionales, mismas que son de carácter coactivo y con las cuales se procura la seguridad para que las operaciones del comercio exterior que se realicen a través de las aduanas se hagan sin afectar la economía de los países que formen parte de las mismas y debidamente controladas por las autoridades competentes.

De ello deriva lo que es propiamente la materia aduanera, ya sea haciendo alusión a su contenido, o bien derivando tal concepto de la calidad que tiene la autoridad que desempeña alguna de las funciones en aplicación de la Ley Aduanera.

2.2 DISPOSICIONES LEGALES EN EL DERECHO MEXICANO VIGENTE.

Del concepto de derecho aduanero se desprende que la materia aduanera contiene elementos que la identifican esencialmente, a saber:

- 1.- DISPOSICIONES LEGALES.
- 2.- LA CALIDAD DE LOS SUJETOS.

⁹BASALDÚA, Ricardo. Citado por WITKER, Jorge. Op. cit., Pág. 28

¹⁰ LEY ADUANERA, artículo 2º.

a) ACTIVOS (AUTORIDADES ADUANERAS).

La materia aduanera es muy amplia en cuanto a su estructura y contenido; se encuentra regulada por normas especiales, sin que se dejen de observar los principios fundamentales del derecho, asimismo, no sólo se regula por disposiciones nacionales sino también por convenios internacionales celebrados por México con diversos países y Organizaciones Internacionales.

Entre las disposiciones de carácter nacional que regulan la materia aduanera se señalan:

2.2.1 LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADO UNIDOS MEXICANOS.

Artículo 89, fracción XIII, establece que entre las facultades y obligaciones del Presidente de la República se encuentra la de habilitar toda clase de puertos, establecer aduanas marítimas y fronteras y designar su ubicación.

Artículo 117, fracciones IV, V, VI, VII, regula las restricciones que tienen los estados de la República respecto de facultades absolutas de la Federación, como son: gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio; prohibir o gravar, directa o indirectamente, la entrada a su territorio, la salida de él, a mercancías nacionales o extranjeras; gravar la circulación, el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales.

Artículo 118, en su fracción I, restringe a los estados de la República establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Artículo 131, mismo que regula las facultades de la Federación respecto de la materia aduanera y del cual se deriva la Ley de Comercio Exterior.

Así, la Carta Magna establece las bases para la regulación de la materia aduanera, señalando las facultades y obligaciones que tiene la federación para mantener un control entre las operaciones económicas de nuestro país con el resto del mundo.

2.2.2 LA LEY ADUANERA.

Artículo 1º, dispone que esta Ley, las de los impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada del territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías. El Código Fiscal de la Federación se aplicará supletoriamente a lo dispuesto en esta Ley.”

La Ley Aduanera es una ley especial en la que se establecen los requisitos y procedimientos de las operaciones de importación y exportación, el control en las aduanas de la entrada y salida de mercancías, el despacho y depósito de las mercancías, lo referente a contribuciones, cuotas compensatorias, regulaciones y restricciones no arancelarias al comercio exterior, regímenes aduaneros, facultades de las autoridades aduaneras, requisitos para desempeñar el cargo de agente aduanal y sus funciones; también fija las sanciones en las que se incurre si no se cumple con lo dispuesto en ella y en su reglamento.

Es uno de los ordenamientos más importantes en materia de tránsito de mercancías; señala las disposiciones legales para el tránsito de mercancías de procedencia extranjera, el tratamiento que se les debe dar dependiendo la situación de las mismas, es decir, si su importación o exportación es temporal o definitiva y el carácter de la persona que las posea, esto es, si se trata del importador, exportador, propietario o tenedor.

Asimismo, la Ley Aduanera establece de manera específica los procedimientos de verificación de mercancías de procedencia extranjera, tanto en las aduanas como en el territorio nacional y las facultades que respecto a ellos tienen las autoridades aduaneras, como el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

2.2.3 LA LEY DE COMERCIO EXTERIOR.

Reglamentaria del artículo 131 Constitucional, es la ley que 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 e integrarla con la economía internacional, así como contribuir a la elevación del bienestar de la población.¹¹

¹¹ LEY DE COMERCIO EXTERIOR, artículo 1º.

Esta Ley contiene disposiciones referentes a la determinación del origen de las mercancías para efectos de preferencias arancelarias, a los criterios para el establecimiento de las reglas de origen, las clases de aranceles para las mercancías, las medidas de regulación y restricción no arancelaria del comercio exterior, la forma de determinar las prácticas desleales de comercio internacional, las medidas de salvaguarda a la producción nacional, el pago de cuotas compensatorias; las sanciones e infracciones en las que se incurre si no se cumple con lo establecido, así como las autoridades facultadas para hacer que se cumplan tales ordenamientos legales.

2.2.4 LA LEY FEDERAL DE DERECHOS.

Establece los derechos que se pagarán por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, por recibir los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando los presten organismos descentralizados u órganos desconcentrados.¹²

En materia aduanera, son muchos los casos en que se tiene que realizar el pago de derechos por los servicios prestados por el Estado regulados en esta Ley; esto se debe a la cantidad y diversidad de las operaciones de comercio exterior y por lo tanto los sujetos que las realizan deben cubrir el costo por ellas, lo cual también implica que contribuyen al gasto público.

Conviene anotar que entre las operaciones aduaneras que pagan derechos, existen la inscripción en el registro del despacho de mercancías; la autorización para la entrada o salida de mercancías del territorio nacional por lugar distinto al autorizado; la concesión o autorización para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior; la autorización para prestar el servicio de carga, descarga, estiba, acarreo y transbordo de mercancías en el recinto fiscal; la autorización de apoderado aduanal; la autorización del dictaminador aduanero; la autorización para el establecimiento de depósito fiscal para la exposición y ventas de mercancías extranjeras y nacionales; el almacenaje de mercancías en depósito ante la aduana; la expedición de la autorización para establecer depósitos fiscales para la venta de mercancías; entre otras.

2.2.5 LA LEY DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y DE

¹² CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, artículo 2° fracción IV.

EXPORTACIÓN.

Tiene por objeto establecer las tarifas que causarán las mercancías debidamente clasificadas y así determinar el correspondiente impuesto a la operación del comercio exterior, mediante la determinación del valor en aduana de las mercancías según la nomenclatura; en el caso de la importación de mercancías o, el valor comercial de las mercancías, en el caso de la exportación de mercancías.¹³

Dicho ordenamiento establece como facultad de la autoridad, la de exigir a los interesados en caso de duda o controversia, los elementos que permitan la identificación arancelaria de las mercancías; mismos que deberán proporcionarse en un determinado plazo, en caso contrario, la autoridad aduanera clasificará la mercancía como corresponda, para poder determinar el impuesto correspondiente.

2.2.6 LA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR.

También debe tomarse en cuenta la Resolución de Modificaciones a las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, la cual de conformidad con el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación establece disposiciones de carácter general y determina como una obligación de las autoridades fiscales publicarlas anualmente para el conocimiento de los contribuyentes; asimismo, se publicarán en el Diario Oficial de la Federación otras disposiciones tales como: anexos, criterios del Servicio de Administración Tributaria, acuerdos generales, etc.

2.2.7 LA LEY SOBRE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS.

Que es fundamental para el comercio exterior en nuestro país. Tiene por objeto regular la celebración de los tratados y acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional.¹⁴

El artículo 2º, fracción I, primer párrafo, define qué debe entenderse por tratado: es un convenio regido por el Derecho Internacional Público, celebrado por escrito entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de

¹³ LEY DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y DE EXPORTACIÓN, artículo 1º.- “Los impuestos generales de importación y de exportación se causarán, según corresponda, de conformidad con la siguiente tarifa...”.

¹⁴ LEY SOBRE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS, artículo 1º.

derecho internacional público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos. Asimismo, la fracción II, primer párrafo menciona qué debe entenderse por acuerdo interinstitucional: el convenio regido por el Derecho Internacional Público, celebrado por escrito entre cualquier dependencia u organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales, cualquiera que sea su denominación, sea que deriven o no de un tratado previamente aprobado.”¹⁵

La Ley Sobre la Celebración de Tratados tiene gran importancia para la materia aduanera, pues muchos de los tratados y acuerdos regulados por esta ley, están relacionados con el comercio exterior y por lo tanto vinculados con las operaciones aduaneras de nuestro país.

2.2.8 LA LEY SOBRE LA APROBACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA ECONÓMICA.

Esta disposición que también es de orden público, tiene por objeto reglamentar el artículo 93 de la Constitución General de la República en materia de las facultades constitucionales del Senado de requerir información a los titulares de las dependencias gubernamentales sobre la negociación, celebración y aprobación de tratados relacionados con el comercio de mercancías, servicios, inversiones, transferencia de tecnología, propiedad intelectual, doble tributación, cooperación económica, entre otras materias. ¹⁶

En efecto, recordando que el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone que la Constitución, las leyes que de ella emanen y los Tratados celebrados conforme a ella, son norma suprema del país, esta ley es de vital importancia toda vez que constituye un medio de control constitucional para que el senado no apruebe a ciegas los tratados celebrados o que se celebren sino que cuente con toda la información requerida para, en su caso, no aprobar tratados o

¹⁵ Ídem, artículo 2º, fracciones I y II.

¹⁶ LEY SOBRE LA APROBACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA ECONÓMICA, artículo 1º.

acuerdos que no cumplan con el mandato constitucional.

2.2.9 LA LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Indica qué atribuciones y facultades tiene este órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal como son la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos; así como su organización interna para el cumplimiento de dichas atribuciones.¹⁷

También señala que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.¹⁸

2.2.10 EL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Este Reglamento, señala cuáles son las unidades administrativas que integran el Servicio de Administración Tributaria, así como su competencia. Entre las unidades administrativas que en materia aduanera, la conforman están: la Administración General de Aduanas, de la cual dependen diversas Administraciones como la Central de Operaciones Aduaneras, Central de Investigación Aduanera, Central de Fiscalización Aduanera, Central de Planeación Aduanera, Central de Seguimiento y Evaluación Aduanera, Central para la Inspección Fiscal y Aduanera, Central de Comercio Exterior, Central de Aduanas y la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

La Ley del Servicio de Administración Tributaria y su Reglamento Interior, son de los ordenamientos más importantes en materia aduanera. Estas disposiciones fundamentan las facultades y las atribuciones de las autoridades aduaneras; sin embargo, cuando éstas actúan por encima de dichas normas, violentan el Estado de Derecho dejando a los contribuyentes en una completa inseguridad jurídica.

¹⁷ LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, artículo 1°.

¹⁸ Ídem, artículo 2.

De esta forma, quiero subrayar, se comienza a perfilar la intención del presente trabajo: que la autoridad se apegue de manera irrestricta a los ordenamientos en comento y que no se exceda en sus facultades, esto es, que se sujete a la legalidad a que está obligada, que tenga por límite, precisamente, el control de la legalidad.

Ahora bien, una vez mencionadas las disposiciones legales de la materia aduanera en el ámbito nacional, se analizarán las disposiciones de carácter internacional que se refieren a dicha materia, entre la cuales podemos mencionar las siguientes:

2.3 DISPOSICIONES LEGALES INTERNACIONALES.

2.3.1 LA CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS.

Esta Convención se realizó en la ciudad de Viena, Austria el 23 de mayo de 1969, la misma se celebró tomando en cuenta que los tratados internacionales como una fuente importante del derecho internacional, sirven como medio para desarrollar la cooperación pacífica entre las naciones, sin importar sus regímenes constitucionales y sociales, se crea esta Convención para una regulación en la celebración de los tratados entre los Estados.

En dicha Convención son muy importantes los principios del libre consentimiento y de la buena fe y el principio “pacta sunt servanda” (todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe), que están mundialmente reconocidos. Se tienen presentes los principios de derecho internacional incorporados en la Carta de la Naciones Unidas, como los principios de igualdad de derecho y de la libre determinación de los pueblos, de la igualdad soberana y la independencia de todos los Estados, de la no injerencia en los asuntos internos de los Estados, de la prohibición de la amenaza o el uso de la fuerza y el respeto universal a los derechos humanos y a las libertades fundamentales de todos y la efectividad de tales derechos y libertades.

La estructura de la Convención de Viena es la siguiente:

- Parte I. Introducción.
- Parte II. Celebración y entrada en vigor de los tratados.
- Parte III. Observancia, aplicación e interpretación de los tratados.
- Parte IV. Enmienda y modificación de los tratados.
- Parte V. Nulidad, terminación y suspensión de los tratados.
- Parte VI. Disposiciones Diversas.
- Parte VII. Depositarios, notificaciones, correcciones y registro.
- Parte VIII. Disposiciones finales.
- Anexos.

La Convención de Viena sobre el derecho de los tratados es una de las más importantes en el ámbito internacional, puesto que establece los procedimientos, las condiciones y normas que regulan los tratados internacionales celebrados por los Estados miembros de la misma, con el objeto de que se cumplan los fines para los cuales fueron creados, sin que existan controversias entre los países contratantes, esta Convención regula tratados en diferentes materias, pero siempre vinculados a relacionar pacíficamente a los Estados contratantes entre sí; puede decirse que muchos de los tratados celebrados al amparo de la Convención en estudio, están vinculados al comercio internacional y los mismos no pueden contraponerse a las disposiciones legales aduaneras de cada país, situación que contempla la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

2.3.2 CÓDIGO DE CONDUCTA INTERNACIONAL DE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE COMERCIO (OMC) SOBRE VALORACIÓN ADUANERA.

“Terminada la Ronda de Tokio del GATT en 1979, las partes contratantes aprobaron entre otros importantes instrumentos el Código de Valoración Aduanera, técnicamente denominado “Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio”.¹⁹

El Código de Valoración de la OMC, es aplicado por 80 países, nuestro país suscribió y ratificó este Código el 25 de abril de 1988 y solicitó un plazo de 5 años para comenzar su aplicación; antes de concluir ese plazo, el 20 de julio de 1992, la Ley Aduanera incorporó los principios del Código a la base gravable de las importaciones mexicanas.

¹⁹ WITKER, Jorge. Op. cit., pág 156

Concluida la Ronda de Uruguay en 1995, la Organización Mundial del Comercio comienza a funcionar y se da a la tarea de aplicar e interpretar 18 códigos de conducta internacional, entre los cuales destaca este instrumento del derecho tributario aduanero".²⁰

No obstante, el 1° de enero de 1997 la Ley Aduanera completó la integración, sin reserva alguna del Código de Valoración, el cual sufrió leves reformas al aprobarse su implementación en los acuerdos de Marrakech (Marruecos), que se plasma en el derecho tributario aduanero mexicano en el decreto aprobatorio de la Organización Mundial de Comercio, con fecha 30 de diciembre de 1995.

El esquema del Código de Valoración, es el siguiente:

- Introducción general.
- Preámbulo.
- Parte I: Normas de valoración en aduana (artículos 1-17).
- Parte II: Administración del Acuerdo, consultas y resolución de controversias (artículos 18-19).
- Parte III: Trato especial y diferenciado (artículo 20).
- Parte IV: Disposiciones finales (artículos 21-24).
- Anexo I: Notas interpretativas (11 notas).
- Anexo II: Comité Técnico de Valoración en Aduanas (23 apartados).
- Anexo III: Grupos especiales (7 apartados).
- Protocolo: (8 apartados).

Ahora bien, respecto a los procedimientos para determinar el valor en aduana de las mercancías, el Código de Valoración ordena que este valor se debe basar, en la medida de lo posible, en el precio pagado, generalmente el que indica la factura comercial. Este precio se denomina "valor de transacción". También contempla que si no existiese valor de transacción, o el precio pagado o por pagar no pudiera aceptarse como base para la valoración, el Código prevé otros 5 procedimientos.

La Ley Aduanera mexicana incorporó el Código de Valoración plasmándolo en los artículos 64 a 79, de la misma, los cuales determinan los diferentes métodos de valoración en la aduana de las mercancías.

Las autoridades aduaneras de nuestro país, son las encargadas de determinar

²⁰ Ídem, pág. 155.

mediante los diferentes métodos de valoración contemplados en la Ley Aduanera y en el Código de Conducta Internacional de la OMC Sobre Valoración Aduanera, el valor de las mercancías objeto de la importación, para que las operaciones de comercio exterior realizadas en las aduanas cumplan con los requisitos dispuestos en los ordenamientos mencionados.

Cada una de las mercancías objeto de las operaciones en materia de comercio internacional adquiere un valor en aduana de conformidad con la Ley aduanera, el Código de Valoración y demás leyes y reglamentos fiscales y aduaneros, asimismo, debe considerarse que no obstante lo dispuesto por las leyes nacionales, tratándose de materia aduanera éstas, deben estar acordes con los tratados internacionales, como es el caso de nuestro derecho aduanero.

2.3.3 CONVENIO INTERNACIONAL SOBRE EL SISTEMA ARMONIZADO DE DESIGNACIÓN Y CODIFICACIÓN DE MERCANCÍAS.

“Los tributos aduaneros tienen como característica que su acotación está relacionada con la clasificación o nomenclatura merceológica. Esto es, un arancel o tarifa que derivado de un lenguaje universal, permite a una mercancía extranjera, pasar la frontera aduanera, pagar un tributo determinado y circular libremente en el territorio aduanero de un país”.

“El arancel aduanero consiste en una clasificación sistemática y lógica de todos los objetos transportables, es decir, mercancías y de sus respectivos tributos aduaneros. Esto es, una columna de porcentajes *ad valorem* calculados sobre una base gravable internacionalmente aceptada”.²¹

Un arancel aduanero consta de: 1) la nomenclatura o clasificación de mercancías, y 2) una columna de tributos (específicos, *ad valorem* o mixtos). En el derecho tributario aduanero mexicano, los aranceles aduaneros se conocen como tarifas, ya sea de importación (Tarifa del Impuesto General de Importación, TIGI) o de exportación (Tarifa del Impuesto General de Exportación, TIGE).

“La nomenclatura incorporada a las tarifas mexicanas se basa en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, adoptado por el Consejo de Cooperación Aduanera vigente en la mayoría de los países miembros de la

²¹ *Íbidem*, pág. 123.

OMC".²²

El Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, es la nomenclatura que comprende las partidas, subpartidas y los códigos numéricos correspondientes, las notas de las secciones, de los capítulos y de las subpartidas, así como las reglas generales para la interpretación, es decir, el Sistema Armonizado comprende:

- 1) *Parte Legal*: las reglas generales para la interpretación del Sistema; las notas de sección o capítulos, comprendidas las notas de subpartidas.
- 2) *Parte Merceológica*: una lista de partidas clasificadas sistemáticamente y subdivididas, en cada caso, en subpartidas, que constituyen la nomenclatura estructurada del Sistema Armonizado.

Fue necesaria la creación del Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, en virtud de que los avances de las técnicas y estructuras del comercio internacional reclamaban modificaciones importantes al Convenio de la Nomenclatura para la clasificación de mercancías en los aranceles de aduanas, dado en Bruselas, Bélgica el 15 de diciembre de 1950.

Dicho Convenio fue creado en Bruselas el 14 de junio de 1983, bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera para facilitar el registro, la comparación y el análisis de las estadísticas, especialmente las del comercio internacional, para reducir los gastos que ocasiona en el curso de las transacciones internacionales la necesidad de atribuir a las mercancías una nueva clasificación y un nuevo código al pasar de una clasificación a otra y de facilitar la uniformidad de los documentos comerciales, así como la transmisión de datos, también es utilizado para la fijación de tarifas y las estadísticas correspondientes a los diferentes modos de transporte de mercancías.

El Convenio Internacional del SADC, consta de 20 artículos, los cuales contienen:

Artículo 1.- Las definiciones de los términos utilizados en el Convenio;

²² WITKER, Jorge y HERNÁNDEZ, Laura. Régimen Jurídico del Comercio Exterior de México. UNAM, 2002, pág. 267.

- Artículo 2.- El anexo que constituye el Sistema Armonizado;
- Artículo 3.- Las obligaciones de las partes contratantes;
- Artículo 4.- Aplicación parcial por los países en desarrollo;
- Artículo 5.- Asistencia técnica que se prestará a los países en desarrollo;
- Artículo 6.- Establece un comité del Sistema Armonizado;
- Artículo 7.- Funciones del comité del Sistema Armonizado;
- Artículo 8.- El papel que desempeña el Consejo de Cooperación Aduanera creado por el Convenio dado en Bruselas el 15 de diciembre de 1950;
- Artículo 9.- Tipos de los derechos de aduanas;
- Artículo 10.- Resolución de controversias entre las partes contratantes;
- Artículo 11.- Condiciones requeridas para ser parte contratante;
- Artículo 12.- Procedimiento para ser parte contratante;
- Artículo 13.- Fecha de entrada en vigor;
- Artículo 14.- Aplicación por los territorios dependientes;
- Artículo 15.- Denuncias y fecha en que surten efecto;
- Artículo 16.- Procedimiento para darle efecto legal a las enmiendas;
- Artículo 17.- Derechos de las partes contratantes con respecto al Sistema Armonizado;
- Artículo 18.- Determina que no se admiten reservas al Convenio;
- Artículo 19.- Modificaciones del Secretario General del Consejo de Cooperación Aduanera;
- Artículo 20.- Registro del Convenio en Naciones Unidas.

Este Convenio está muy relacionado con el Código de Valoración analizado en el punto anterior, ya que las mercancías materia de comercio internacional que ingresan a las aduanas, están debidamente clasificadas y por lo tanto cada una de ellas tiene un trato especial, de acuerdo a la normatividad de nuestro país.

2.3.4 CONVENIO SOBRE EL CONSEJO DE COOPERACIÓN ADUANERA Y CONVENIO DE KYOTO.

El Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas es un organismo técnico internacional que estudia y resuelve los problemas aduaneros y su principal objetivo es mejorar y armonizar el funcionamiento de las aduanas para facilitar el desarrollo del comercio internacional.

El 18 de mayo de 1973 se celebró el Convenio Internacional de Kyoto, Japón

para la simplificación de los regímenes aduaneros. La Convención de Kyoto es uno de los principales instrumentos del Consejo de Cooperación Aduanera.

Una de las principales razones para la creación de la Convención de Kyoto fue el hecho de que la documentación y procedimientos comerciales eran sometidos a una revisión sistemática a nivel nacional como internacional, actuando como barreras al comercio internacional en detrimento de las economías nacionales. Esta situación fue tomada en cuenta por el Consejo de Cooperación Aduanera y es expresada en los preámbulos de la Convención de Kyoto, asimismo, en cada uno de los Anexos que integran a ésta se tomaron en cuenta las consideraciones económicas y comerciales de cada país miembro.

La Convención de Kyoto surte el efecto de simplificar y armonizar la legislación aduanera y en consecuencia facilitar el comercio; cada país que acepte un Anexo se compromete a incorporar los principios contenidos en ese Anexo en su legislación aduanera, los 30 anexos de la Convención abarcan los procedimientos aduaneros fundamentales existentes en los países miembros del Consejo de Cooperación Aduanera.

Las disposiciones de los Anexos piden la simplificación de las formalidades aduaneras, ya que se contempla que no deben de ser complejas para ser eficaces, la simplificación de los procedimientos aduaneros conduce a una reducción en el número de documentos requeridos por la aduana, reduciendo aún más los gastos de importación y exportación.

“El cuerpo de la Convención y el texto complemento de los Anexos pueden hallarse en cierto número de publicaciones del Consejo, pero la fuente más completa y fidedigna de referencia es el Handbook of the Kyoto Convention (Manual sobre la Convención de Kyoto) que contiene, además del texto de la Convención y los Anexos, comentarios convenidos por el Comité Técnico Permanente y una lista de Partes Contratantes de la Convención, junto con anexos que han aceptado y las reservas que han notificado.”²³

2.3.5 CÓDIGO ANTIDUMPING DE LA OMC.

La mayoría de los Acuerdos de la OMC son el resultado de las negociaciones

²³ WITKER, Jorge. Op. cit., pág. 337.

de la Ronda de Uruguay celebradas entre 1986-1994 y se firmaron en la Conferencia Ministerial de Marrakech, Marruecos en abril de 1994, entre estos acuerdos está el relativo a la aplicación del artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Código Antidumping).

El artículo VI del Acuerdo General otorga a las partes contratantes el derecho a aplicar medidas antidumping, es decir, medidas en contra de las importaciones de un producto cuyo precio de exportación es inferior a su "valor normal" (generalmente, el precio del producto en el mercado interno del país exportador), cuando las importaciones objeto de dumping causen daño a una producción nacional del territorio de la parte contratante importadora.

El Acuerdo prevé normas más claras y pormenorizadas en lo que se refiere al método para determinar que un producto es objeto de dumping, a los criterios que han de tomarse en consideración para emitir una determinación de que las importaciones objeto de dumping causan daño a una producción nacional, a los procedimientos que han de seguirse para iniciar y realizar las investigaciones, y a la aplicación y duración de las medidas antidumping.

Se considera que un producto es objeto de dumping, cuando al importarse tiene un precio inferior a su valor normal, cuando el precio de exportación sea menor que el precio comparable, es decir, que el precio del producto nacional.

Estos son los métodos utilizados para determinar el margen de dumping que tienen los precios de los productos importados con los nacionales.

Cuando el producto del país exportador no sea objeto de ventas en el curso de operaciones comerciales normales en el mercado interno o cuando a causa del bajo volumen de ventas en el mercado interno del país exportador, tales ventas no permitan una comparación adecuada entre el producto importado y el nacional, el margen de dumping se determinará mediante una comparación con un precio comparable del producto similar (producto nacional) cuando éste se exporte a un tercer país, siempre y cuando este precio sea representativo, o con el costo de producción en el país de origen más una cantidad razonable por concepto de gastos administrativos, de venta y de carácter general así como por concepto de beneficios.

Cuando no exista precio de exportación, o cuando el precio no sea fiable, éste podrá reconstruirse sobre la base del precio al que los productos importados se

revendan por primera vez a un comprador independiente o si, no fuera así, se hará sobre la base razonable que la autoridad determine.

También, se realizará una comparación equitativa entre el precio de exportación y el valor normal del producto nacional, esta comparación se hará en el mismo nivel comercial y sobre la base de ventas efectuadas en fechas lo más próximas posible.

Ahora bien, la determinación de la existencia del daño se “basará en pruebas positivas y comprenderá un examen objetivo: a) del volumen de la importaciones objeto de dumping y del efecto de éstas en los precios de productos similares en el mercado interno y b) de la consiguiente repercusión de esas importaciones sobre los productores nacionales de tales productos.”²⁴

El Acuerdo hace más estricta la obligación de que el país importador establezca una relación causal clara entre las importaciones objeto de dumping y el daño causado a la producción nacional. Del examen de los efectos de las importaciones objeto de dumping sobre la producción nacional de que se trate debe formar parte una evaluación de todos los factores económicos pertinentes que influyen en el estado de esa producción. El Acuerdo reitera la actual interpretación de la expresión "producción nacional". Con algunas excepciones, la expresión "producción nacional" se refiere al conjunto de los productores nacionales de los productos similares o aquéllos de entre ellos cuya producción conjunta constituya una parte principal de la producción nacional total de dichos productos.

Las investigaciones para determinar la existencia, el grado y los efectos del supuesto dumping se iniciarán previa solicitud hecha por escrito por la rama de producción nacional o en nombre de ella, asimismo, se incluirán las pruebas de la existencia de dumping, de un daño a la producción nacional y una relación causal entre las importaciones objeto de dumping y el supuesto daño. No bastará una sola afirmación que carezca de las pruebas pertinentes. Se da a las partes interesadas en la investigación oportunidad para presentar pruebas y de examinar toda la información pertinente para la presentación de argumentos.

²⁴ Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VI del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, Artículo 3.1.

Se podrán aplicar medidas provisionales durante la investigación. El periodo para que concluyan las investigaciones es de un año o en ocasiones de 18 meses, salvo circunstancias excepcionales.

Una de las disposiciones contenidas en el acuerdo exige que se ponga fin inmediatamente a una investigación antidumping en los casos en que las autoridades establezcan que el margen de dumping es *de minimis* (término que se cuantifica en un porcentaje inferior al 2% del precio de exportación del producto), o que el volumen de las importaciones objeto de dumping o el daño es insignificante (generalmente, cuando el volumen de esas importaciones procedentes de un país determinado representa menos del 3% de las importaciones del producto de que se trate realizadas por el país importador). La situación de determinar si un producto tiene dumping, en nuestro país es competencia de la Secretaría de Economía.

De lo anterior, se desprende que el Acuerdo Antidumping de la OMC, tiene por objeto general beneficiar el comercio internacional y al mismo tiempo proteger las economías nacionales de cada país miembro.

2.3.6 LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE COMERCIO.

Todo empezó con el comercio de mercancías, entre 1947 y 1994, el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) fue el foro en el que se negociaba la reducción de los derechos de aduana y de otros obstáculos al comercio; el texto del Acuerdo General establecía normas importantes, en particular con respecto a la no discriminación. Desde 1995, el GATT actualizado se ha convertido en el acuerdo básico de la OMC para el comercio de mercancías. Sus anexos se centran en sectores específicos, como la agricultura y los textiles, y en cuestiones concretas, como la contratación pública, las normas de los productos, las subvenciones o las medidas adoptadas contra el dumping.

Las normas de la OMC, son fruto de las negociaciones celebradas entre los miembros; el cuerpo de normas vigente esta formado por los resultados de las negociaciones de la Ronda de Uruguay, celebradas entre 1986 y 1994, que incluyeron una importante revisión del original GATT.

La Organización Mundial del Comercio (OMC), es de los acuerdos multilaterales más importantes en cuanto a comercio se refiere, nació en 1995; la OMC es la sucesora del GATT, establecido tras la segunda guerra mundial.

El GATT constituye el principal compendio de normas de la OMC para el comercio de mercancías; la Ronda de Uruguay, también permitió establecer nuevas normas centradas en el comercio de servicios, los aspectos pertinentes de la propiedad intelectual, la solución de diferencias y el examen de políticas comerciales. El cuerpo de normas completo consta de unas 30,000 páginas, que recogen alrededor de 60 acuerdos, así como los respectivos compromisos (llamados “Listas de Compromisos”) contraídos por los miembros en esferas específicas.

Gracias a estos acuerdos, los miembros de la OMC dirigen un sistema de comercio no discriminatorio que establece sus derechos y obligaciones, ya que todos los países reciben garantías de que en los mercados de otros países se otorgará a sus exportaciones un trato equitativo y uniforme, y se comprometen a hacer lo mismo con las importaciones dirigidas a sus propios mercados. El sistema también ofrece a los países en desarrollo cierta flexibilidad en lo que respecta al cumplimiento de sus compromisos.

El objeto general de la OMC es facilitar el comercio internacional y fomentar el desarrollo entre los países, comprendiendo con ello cumplir con los derechos y obligaciones que tiene cada Estado al utilizar las aduanas de los demás países para evitar controversias.

2.4 TRATADOS DE LIBRE COMERCIO.

México tiene en vigor 11 acuerdos de libre comercio con 42 países; y acuerdos

de complementación económica con Argentina, Brasil y el MERCOSUR.²⁵

Ahora, se analizarán brevemente algunos de los Tratados, que México ha celebrado con diversos países de América.

2.4.1 EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO CON AMÉRICA DEL NORTE (TLCAN).

Suscrito entre México, Estados Unidos y Canadá, firmado el 17 de diciembre de 1992 y entró en vigor el 1° de enero de 1994, este tratado fija principalmente seis objetivos particulares sobre la base de tres grandes principios en todo acuerdo internacional de libre comercio: la cláusula de la nación más favorecida (consistente en que las ventajas arancelarias que se otorguen a un país serán extensivas a las demás partes en el acuerdo); la cláusula del trato nacional (según la cual los productos importados de las partes en el acuerdo tendrán un trato igual que los productos nacionales); y el principio de transparencia (indica que todas las regulaciones deben llevarse a cabo con plena información y comunicación).

El primero de los objetivos del TLCAN, es la eliminación de barreras al comercio para facilitar la circulación de bienes y servicios entre las partes, se trata de barreras arancelarias y no arancelarias, ya que es la forma de construir una verdadera área de libre comercio; el segundo de los objetivos, es la promoción de las condiciones para la competencia en el área, lo que significa que en los tres sistemas ya existen organismos que regulan y supervisan que la competencia y la libre concurrencia, se desarrollen conforme a las reglas del libre mercado y se eviten situaciones de abuso; el tercer objetivo se refiere al incremento sustancial de las oportunidades de inversión en los territorios de las partes, “este objetivo tiene una señal clara para México, ya que ha hecho suya la expedición de la nueva Ley de Inversiones Extranjeras (27 de diciembre de 1993) con la que se liberaliza ese sector y en el TLC se complementa con mecanismos de solución de controversias para el caso de conflictos derivados de inversionistas estadounidenses y canadienses con respecto del Estado; lo mismo para inversionistas mexicanos en los otros Estados Parte²⁶; el cuarto objetivo se refiere a que las partes se obligan a salvaguardar los derechos de propiedad industrial e intelectual de las demás Partes; el quinto objetivo es relativo a la creación de procedimientos efectivos para que la aplicación del TLCAN se lleve a cabo mediante

²⁵ Fuente: Estado de los tratados y negociaciones comerciales en página electrónica de la Secretaría de Economía. www.economía.gob.mx.

²⁶ PEREZNIETO CASTRO, Leonel, El TLC. Una introducción. México. Oxford, 1998, pág. 4.

una administración común, el propio tratado establece en todos los temas de comercio a que éste se refiere diversos grupos de trabajo, comités, etc., para ello; el sexto objetivo se refiere al establecimiento de un acuerdo de tipo trilateral pero con vocación regional y multilateral para expandir el libre comercio y sus beneficios.

Una vez señalados los objetivos del TLCAN, las autoridades competentes en cada país miembro deben vigilar que se lleve a cabo lo dispuesto en dicho tratado; en nuestro país las autoridades aduaneras ejecutan los procedimientos para verificar que las mercancías que se importan y exportan cubran los requisitos que señala el tratado. El TLCAN establece procedimientos para verificar el origen de las mercancías que ingresan al territorio de uno de los Estados parte.

2.4.2 EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO CON COLOMBIA Y VENEZUELA (G3).

Fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 16 de diciembre de 1994 y entró en vigor el 1° de enero de 1995, es muy similar al Tratado de Libre Comercio con América del Norte (TLCAN), mismo que fue analizado en el punto anterior, esencialmente contienen los mismos objetivos respecto al comercio de bienes y servicios, en este caso se incorpora el principio de trato nacional; barreras técnicas al comercio, es decir, contiene disposiciones relativas a las normas técnicas que regulan el comercio de cada país, recomendando el uso de normas internacionales asegurando la compatibilidad y equivalencia de las normas; en cuanto a inversión extranjera, es similar al TLCAN, se procura el incremento de las inversiones entre los países parte; compras del sector público, en este caso se incorporan los principios de trato nacional, no discriminación y trato de nación más favorecida, esto con el objeto de que los proveedores del extranjero puedan proveer al gobierno de los otros países; también se establecen procedimientos de protección de los derechos de propiedad intelectual de los nacionales de cada Estado.

Como se puede observar, en este tratado su objetivo también es mejorar las economías y las relaciones entre los países miembros, y para ello las autoridades competentes de cada Estado y las disposiciones legales nacionales deben adecuarse a lo establecido por el tratado, para no causar conflictos entre ellos.

Cabe mencionar que este tratado fue denunciado por Venezuela y en noviembre de 2006, México hizo lo propio; en consecuencia, este tratado tiene vigencia entre México y Colombia.

2.4.3 EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO CON BOLIVIA.

Fue celebrado el 10 de septiembre de 1994 por México y la República de Bolivia en Río de Janeiro, Brasil. Fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1994 y entro en vigor el 1° de enero de 1995, este tratado también adopta la estructura del TLCAN, como principios generales se establecen los de trato nacional, trato de la nación más favorecida y transparencia; las partes se comprometen a garantizar la observancia del tratado dentro de su territorio, acorde a su orden constitucional.

Este tratado comprende objetivos relacionados al comercio de bienes y servicios, barreras técnicas al comercio, compras del sector público, inversión, propiedad intelectual y otros.

“El Tratado de Libre Comercio con Bolivia se asemeja en gran medida al Tratado de Libre Comercio con América del Norte al reproducir algunas de las definiciones generales que prevé este último, sin embargo se considera que el Tratado con Bolivia es más prolífico en cuanto a los términos, incorporando algunas novedades como “arancel aduanero” es cualquier impuesto, tributo, sobre tasa o cargo adicional, salvo algunas excepciones; “fracción arancelaria” es el desglose de un código de clasificación arancelaria del sistema armonizado; “cuota compensatoria” son los derechos antidumping y cuotas o derechos compensatorios, según legislación de cada parte, y “programa de desgravación arancelaria” son los periodos de desgravación de las mercancías.”²⁷

A diferencia de otros tratados, con éste se dio la desgravación arancelaria ocurrió al momento de entrar en vigor el acuerdo, lo que permitió una eliminación de hasta el 97% de los aranceles en las exportaciones mexicanas de bienes tales como: tractocamiones, autopartes, electrodomésticos, equipos de cómputo, televisores, productos fotográficos, acero, petroquímicos. En lo que respecta a productos agrícolas, la eliminación arancelaria fue hasta del 99%. Así, a partir del 2003, se eliminan los derechos de trámite aduanero.

2.4.4 EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO CON COSTA RICA.

²⁷ ORTIZ, SAINZ Y TRON. Tratados Internacionales Comerciales en Materia Aduanera. México. Themis, 1998, pág. 90.

Fue suscrito el 5 de abril de 1994; se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 21 de junio de 1994 y entró en vigor el 1° de enero de 1995. Este convenio pretende abrir los mercados de ambos países con medidas que promuevan intercambios comerciales, especialmente, en sectores frágiles. La desgravación arancelaria inició con un 70% de las exportaciones mexicanas no agropecuarias: vestidos, textiles, lavadoras, equipos de cómputo, radios, teléfonos, equipo fotográfico, entre otros. En los cinco años siguientes, se desgravó un 20% y, finalmente, en otros cinco años el 10% restante. Así, desde el 2005, la mayoría de los productos mexicanos pueden ingresar a Costa Rica, sin ningún tipo de arancel.

Las medidas de salvaguarda serán aplicadas cuando alguno de los países vea afectadas sus actividades industriales como consecuencia de las importaciones.

Como el tratado con Bolivia, el celebrado con Costa Rica toma varias definiciones del TLCAN, pero también incorpora otras como: “*arancel aduanero* es cualquier impuesto, tributo, sobre tasa o cargo adicional, salvo algunas excepciones; *fracción arancelaria* el desglose de un código de clasificación arancelaria del sistema armonizado; *cuota compensatoria* son los derechos antidumping y cuotas o derechos compensatorios, según la legislación de cada parte y *programa de desgravación arancelaria* que son los periodos de desgravación de las mercancías.”²⁸

Así como los Tratados de Libre Comercio vistos con anterioridad, el celebrado con Costa Rica contempla los procedimientos aduaneros para verificar el origen de las mercancías y saber si pueden gozar de los beneficios del Tratado.

2.4.5 EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO CON NICARAGUA.

Se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 1° de julio de 1998 y entró en vigor el 1° de julio de 1998. Permitirá progresivamente el comercio de bienes y servicios a través de precios preferenciales mediante la reducción y eliminación de barreras arancelarias.

“Este acuerdo entre Nicaragua y México promueve tanto el intercambio comercial como el incremento de inversiones entre ambos países, incluyendo apartados especiales con respecto a las inversiones, con el propósito de atraer y

²⁸ Ídem, pág. 72.

motivar una amplia gama de oportunidades en este ámbito. Asimismo, dicho tratado engloba dentro del conjunto de disposiciones que rigen su aplicación, cláusulas relacionadas con las controversias comerciales, reglas de origen y medidas de salvaguarda”.²⁹

La estructura de este tratado es, como los anteriores, similar a la del Tratado de Libre Comercio con América del Norte, respecto a que contempla el comercio de bienes y servicios, las barreras técnicas al comercio, compras del sector público, la inversión entre los Estados parte, la propiedad intelectual, etc.

2.4.6 EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO CON CHILE.

Se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 28 de julio de 1999 y entró en vigor el 1° de agosto de 1999, sustituyendo al Acuerdo de Complementación Económica México-Chile, firmado en el contexto de la Asociación Latinoamericana de Integración. Este acuerdo fomentaba el comercio entre estos países y abarcaba el 98% de los productos; lo que permitía propiciar una zona de libre comercio con la eliminación de aranceles.

Tiene como objetivo intensificar las relaciones económicas y comerciales entre México y Chile, promoviendo la liberación de gravámenes y restricciones a las importaciones originarias de ambos países.

Otro de los objetivos del tratado es incrementar el intercambio comercial, especialmente en las áreas de bienes y servicios, estimulando la inversión y facilitando la creación de empresas bilaterales y multilaterales de carácter regional.

En este acuerdo se establece que las partes deben dar igual trato a los productos importados que a los nacionales, por lo que respecta a impuestos u otros gravámenes internos.

2.4.7 EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO CON LA UNIÓN EUROPEA (TLCUEM).

²⁹ MÉNDEZ LADRÓN DE GUEVARA, Maricruz. Contribuciones y aprovechamientos derivados del Comercio Exterior, una alternativa para comercializar con el extranjero. México. IMCP, 2004, pág.108.

Cuyos países miembros son Austria, Alemania, Bélgica, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, Italia, Irlanda, Luxemburgo, Portugal, Reino Unido, Suecia, Chipre, Eslovenia, Estonia, Hungría, Letonia, Lituania, Malta, Polonia, República Checa y República Eslovaca, y los más recientemente incluidos, Bulgaria y Rumania (quienes pertenecen a la Unión Europea a partir del 1° de enero de 2007), se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 26 de junio de 2000 y entró en vigor el 1° de julio de 2000.

El tratado busca establecer un marco para fomentar intercambio de bienes y servicios así como la inversión, liberando el comercio de restricciones arancelarias, que incluyan una liberación bilateral y preferencial, progresiva y recíproca, de las barreras arancelarias, en este sentido un Consejo Conjunto, “decidirá las medidas que se tomarán así como el calendario a seguir para lograr la liberación bilateral y progresiva de las barreras arancelarias y no arancelarias al comercio de bienes, incluyendo en específico los siguientes asuntos: coberturas y períodos transitorios, derechos de aduana, restricciones cuantitativas, trato nacional en impuestos internos que graven mercancías importadas, medidas antidumping y compensatorias, de salvaguarda y vigilancia, reglas de origen y cooperación administrativa, cooperación aduanera, valor en aduana, normas y reglamentos técnicos sanitarios y fitosanitarios; así como las excepciones a dichas medidas y las restricciones por las dificultades en la balanza de pagos.”³⁰

México y la Unión Europea, con fecha 8 de diciembre de 1997, firmaron en Bruselas, Bélgica, el Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre la Comunidad Europea así como el Acuerdo Interino sobre Comercio y Cuestiones Relacionadas con el Comercio.

Los antecedentes de estos dos acuerdos los encontramos en el Acuerdo con la Unión Europea firmado el 15 de julio de 1975 que tuvo como propósito genérico el establecimiento y promoción de la cooperación comercial y económica y más específicamente en el Acuerdo Marco de Cooperación México-Comunidad Económica Europea, que permitió desarrollar los intercambios comerciales entre México y esa Región.

Por lo que respecta a los dos acuerdos firmados el 8 de diciembre de 1997, aun cuando ambos contienen disposiciones de carácter general y con un alcance

³⁰ ORTIZ, SAINZ Y TRON. Op. cit., pág. 12.

declarativo en que las partes se comprometen a establecer diversas condiciones para fortalecer las relaciones comerciales y económicas mediante la liberación del comercio y ampliar la cooperación mutua.

Algunos de los propósitos del Acuerdo son, establecer medidas para proteger la propiedad intelectual, fomentar diversas áreas comerciales, mencionándose expresamente como áreas de cooperación: el sector industrial, agropecuario, minero, de la energía, de los transportes, del turismo; en el ámbito de las estadísticas, en el área de la administración pública, en la lucha contra las drogas, lavado de dinero y control de precursores químicos, etc., asimismo, prevé la cooperación aduanera para mejorar el marco jurídico de sus relaciones comerciales en áreas como: intercambio de funcionarios, simplificación de procedimientos aduaneros y la prestación de asistencia técnica.

Ahora bien, con el ingreso, a partir del 1° de mayo de 2004, de Hungría, Polonia, República Checa, Eslovaquia, Eslovenia, Letonia, Lituania, Estonia, Chipre y Malta a la Unión Europea, se hizo necesario realizar adecuaciones al TLCUEM para “evitar la obstrucción de su eficiencia y preservar su adecuada operatividad; de tal manera que las adecuaciones en materia de servicios, compras gubernamentales, cooperación aduanera, reglas de origen, entre otras, garantizan que los derechos y obligaciones del tratado se apliquen a todos los estados miembros de la Unión Europea y que los productos originarios de México reciban el mismo trato en los 10 nuevos territorios; con ello se mantiene la continuidad de los flujos comerciales tradicionales y se promueve la creación de nuevos intercambios”.³¹

Se aclara que el trato de nación más favorecida no se aplicará a las ventajas fiscales que otorguen las partes con base en acuerdos destinados a evitar la doble tributación u otras disposiciones fiscales o la legislación interna de los distintos países miembros.

2.4.8 EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO CON ISRAEL.

Se publicó el 28 de junio de 2000 y entró en vigor el 1° de julio de 2000. Este tratado, promueve el desarrollo económico, creando un mercado común para los bienes procedentes de ambos países y cumplir con el sistema multilateral de comercio

³¹ MÉNDEZ LADRÓN DE GUEVARA, Maricruz. Op. Cit., pág.110.

derivado de la Organización Mundial de Comercio.

Tiene como objetivos: eliminar los obstáculos comerciales, facilitando la libre circulación de bienes y servicios; promover la libre competencia en las zonas de libre comercio; incrementar las inversiones y crear mecanismos eficaces de solución de diferencias.

2.4.9 EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO CON HONDURAS, EL SALVADOR Y GUATEMALA (TRIÁNGULO DEL NORTE).

Se publicó el 14 de marzo de 2001 y entró en vigor el 15 de marzo de 2001 con El Salvador y Guatemala y el 1° de junio de 2001 con Honduras.

Este tratado junto con los firmados con Costa Rica y con Nicaragua, determinan una zona de libre comercio entre México y Centroamérica.

El tratado amplía, mejora y diversifica el acceso de los productos originarios de México a mercados externos, propiciando así, la inversión extranjera directa y fomentando la liberalización comercial a través de la eliminación gradual de los aranceles.

2.4.10 EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO CON LA ASOCIACIÓN EUROPEA DE LIBRE COMERCIO (AELC).

Que integran Noruega, Islandia, Liechtenstein y Suiza, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de junio de 2001 y entró en vigor el 1° de julio del mismo año.

Se establece un área de libre comercio basada en la eliminación de las barreras arancelarias.

Los objetivos del tratado son: propiciar la apertura de mercados, favorecer la inversión, asegurar una adecuada y efectiva protección a los derechos de propiedad intelectual, liberar progresivamente el comercio de bienes, promover el desarrollo armónico de los países miembros y fomentar el comercio de servicios de manera recíproca de acuerdo con los lineamientos definidos por la OMC.

2.4.11 EL ACUERDO DE ASOCIACIÓN ECONÓMICA CON JAPÓN.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 31 de marzo de 2005 y entró en vigor el 1° de abril de 2005.

El Acuerdo de Asociación Económica es, además de un tratado de libre comercio, un instrumento que incluye disposiciones relativas a cooperación bilateral que permiten optimizar la liberalización y apertura de los mercados de bienes, servicios y capitales.

Este acuerdo, permite a México vincularse con la segunda economía y mercado más grande del mundo después de Estados Unidos y la Unión Europea.

Entre los objetivos del tratado, en las disposiciones comerciales están: acceso a mercados de bienes, reglas de origen, certificados de origen y procedimientos aduaneros, normas sanitarias y fitosanitarias, normas, reglamentos técnicos y procedimientos de la evaluación de la conformidad, salvaguardias, inversión, servicios, compras gubernamentales, competencia y solución de controversias.

Los objetivos de las disposiciones de cooperación bilateral, son: industria de soporte, pequeñas y medianas empresas, promoción de comercio e inversión, ciencia y tecnología, educación y capacitación laboral, turismo, agricultura, propiedad intelectual, medio ambiente y mejoramiento del ambiente de negocios.

2.4.12 EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO CON URUGUAY.

Suscrito el 15 de noviembre de 2003, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 de julio de 2004 y entró en vigor al día siguiente.

En julio de 2002, México y el Mercosur suscribieron un acuerdo marco para integrar un área de libre comercio, establecer un marco jurídico que ofrezca seguridad y transparencia a los agentes económicos, establecer un marco normativo para promover e impulsar las inversiones recíprocas, así como promover la complementación y cooperación económica.

En agosto de 2002, se iniciaron las negociaciones entre México y Uruguay para celebrar un tratado de libre comercio y se tomaron como base las condiciones y

referencias arancelarias (ACE 5).

Entre los objetivos están: estimular la expansión y diversificación del comercio, eliminar las barreras al comercio y facilitar la circulación de bienes y servicios, aumentar la inversión, promover la competencia leal en el comercio, proteger los derechos de propiedad intelectual y establecer lineamientos para una ulterior y mayor cooperación.

2.4.13 EL TRATADO CON LA ALADI.

También conocido como el Tratado de Montevideo mediante el cual se instituye la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI). Fue firmado en la Ciudad de Montevideo, Uruguay el 12 de agosto de 1980 por los Estados de Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, Paraguay, Perú, Uruguay, Venezuela y México; a diferencia de otros tratados de libre comercio firmados por nuestro país, diversos artículos de éste, contienen normas de carácter declarativo que buscan un propósito futuro, sin que de los mismos artículos se desprenda una obligación concreta y vinculante para los países firmantes.

Este tratado fue creado para promover el desarrollo de Latinoamérica, así como la creación de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), sus objetivos son la promoción y regulación del comercio recíproco, la complementación económica y el tomar acciones para apoyar el crecimiento de los mercados.

Los principios que regulan la aplicación del Tratado son el pluralismo, convergencia, flexibilidad, tratamientos diferenciales y de multiplicidad, destacando que conforme al principio de “tratamientos diferenciales” que permite otorgar tratamientos distintos a los países miembros de ALADI en atención a su grado de desarrollo económico, los criterios para la clasificación económica de cada país son: a) Países de menor desarrollo económico relativo (Bolivia, Ecuador y Paraguay); b) Países de desarrollo económico intermedio (Colombia, Chile, Perú, Uruguay y Venezuela); y c) Otros Países miembros (Argentina, Brasil y México). Este tratado contempla un tratamiento especial para los países de menor desarrollo económico relativo.

Los países miembros de ALADI establecen un área de preferencias económicas, compuesta por una preferencia arancelaria regional, por acuerdos de

alcance regional y por acuerdos de alcance parcial, de conformidad con los artículos 5, 6, y 7 del Tratado de Montevideo.

Este tratado como los vistos anteriormente tiene como objetivo fomentar el comercio y el desarrollo entre los países miembros.

Así, con esta somera revisión de los tratados más relevantes que en materia comercial han sido celebrados por México, pretendo señalar que la autoridad ya no sólo está obligada a respetar las leyes locales en materia de comercio exterior sino también todos los tratados puesto que estos instrumentos constituyen fuente de obligaciones internacionales.

Aquí quiero señalar que, en mi opinión, los Tratados de Libre Comercio celebrados con naciones tan lejanas como Japón, Israel o la misma Unión Europea, exceden al artículo XXIV del Acuerdo de la Organización Mundial de Comercio (OMC, antes GATT) puesto que el artículo en comento justifica la celebración de procesos de integración en zonas de libre comercio o uniones aduaneras cuando se comparten fronteras o zonas geográficas comunes. Recordando que el trato de nación más favorecida debe hacerse extensivo a los miembros de la OMC, con excepción de cuando se celebren tratados de libre comercio bilaterales o multilaterales; así, al no aplicarse esta condición a todos los países miembros, se provoca una exagerada celebración de tratados entre muchos países del mundo.

2.5 CALIDAD DE LOS SUJETOS.

2.5.1 ACTIVOS (AUTORIDADES ADUANERAS):

En México, las principales autoridades encargadas de regular las operaciones en materia aduanera y comercio exterior son la Administración General de Aduanas, la Administración General de Auditoría Fiscal, así como las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, todas dependientes del Servicio de Administración Tributaria órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por ende son consideradas como autoridades aduaneras.

Al respecto, el artículo 3° de la Ley Aduanera, señala:

“ARTÍCULO 3°.- Las funciones administrativas relativas a la entrada de mercancías al territorio nacional o a la salida del mismo se realizarán por las autoridades aduaneras.

Los funcionarios y empleados públicos federales y locales, en la esfera de sus respectivas competencias, deberán auxiliar a las autoridades aduaneras en el desempeño de sus funciones cuando éstas lo soliciten y estarán obligados a denunciar los hechos de que tengan conocimiento sobre presuntas infracciones a esta Ley y a poner a su disposición las mercancías objeto de las mismas, si obran en su poder. Las autoridades aduaneras, migratorias, sanitarias, de comunicaciones, de marina, y otras, ejercerán sus atribuciones en forma coordinada y colaborarán recíprocamente en el desempeño de las mismas.

Las autoridades aduaneras colaborarán con las autoridades extranjeras en los casos y términos que señalen las leyes y los tratados internacionales de que México sea parte.³²

El Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (D.O.F. 6 de junio de 2005) en su artículo 16, fracciones VII, XIII, XVIII y XXIV, establece la competencia en materia aduanera de la Administración General de Auditoría Fiscal; entre las facultades que posee esta autoridad destacan en cuanto a materia aduanera las siguientes:

- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones y demás actos que señalan las disposiciones fiscales y aduaneras;
- Solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros información o documentos para planear y programar actos de fiscalización y en materia de determinación de la base de los impuestos generales de importación o exportación;
- Verificar y, en su caso, determinar la clasificación arancelaria de las mercancías de procedencia extranjera;
- Comprobar de conformidad con los acuerdos, convenios o tratados en materia fiscal o aduanera de los que México sea parte, el cumplimiento de las obligaciones a cargo de importadores, exportadores o productores, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, inclusive en materia de origen;
- Verificar el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias en las mercancías de comercio exterior, inclusive las normas oficiales mexicanas; así como de mercancías de comercio exterior en transporte, incluso de vehículos de procedencia extranjera y de aeronaves y de embarcaciones;
- Declarar en el ejercicio de sus atribuciones que las mercancías, vehículos, embarcaciones o aeronaves pasan a propiedad del Fisco Federal;
- Ordenar, iniciar, tramitar y resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de

³² LEY ADUANERA, Artículo 3°.

las obligaciones fiscales;

- Inspeccionar y vigilar los recintos fiscales y fiscalizados, en este caso, también les compete vigilar el cumplimiento de sus obligaciones derivadas de la concesión o autorización otorgada para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior; así como declarar el abandono de las mercancías que se encuentren en los patios y recintos fiscales bajo su responsabilidad;
- Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo de mercancías de comercio exterior y sus medios de transporte, en los supuestos que establece la Ley Aduanera cuando no se acredite su legal importación, tenencia o estancia en el país;
- Tramitar y resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales o del ejercicio de las facultades de comprobación efectuado por otras autoridades fiscales;
- Ordenar en los casos que proceda, el levantamiento del embargo y la entrega de las mercancías embargadas, antes de la conclusión del procedimiento administrativo en materia aduanera, previa calificación y aceptación de la garantía del interés fiscal;
- Habilitar almacenes como recintos fiscales para uso de la autoridad fiscal y aduanera;
- Determinar conforme a la Ley Aduanera, el valor en aduana de las mercancías de importación, o el valor comercial de las mercancías de exportación;
- Poner a disposición de la unidad administrativa competente del Servicio de Administración Tributaria, la mercancía de procedencia extranjera que haya pasado a propiedad del Fisco Federal, como consecuencia de un procedimiento aduanero que sea de su competencia.

Asimismo, el artículo 10 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, señala las facultades de la Administración General de Aduanas y de sus unidades administrativas adscritas. Para los efectos de esta investigación, se mencionarán, y por ser la esencia de lo que se analizará detalladamente en el transcurso de la misma, sólo las más importantes; esto en virtud de la coordinación que tienen entre sí las autoridades aduaneras:

- A la Administración General de Aduanas le compete establecer las políticas, lineamientos y directrices que deben seguir las unidades administrativas que le sean adscritas y a las Aduanas en materia de normas de operación, reconocimiento aduanero derivado del mecanismo de selección automatizado y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras;

- Participar con las unidades administrativas competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el estudio y elaboración de propuestas de políticas y programas relativos al desarrollo de la franja y región fronteriza del país, al fomento de las industrias de exportación, regímenes temporales de importación o exportación;
- Representar al Servicio de Administración Tributaria en los foros, eventos, reuniones nacionales o internacionales y organismos internacionales en materia aduanera, dar cumplimiento a los acuerdos y convenios que se celebren en los asuntos de su competencia;
- Proponer el establecimiento o supresión de Aduanas, garitas, secciones aduaneras y puntos de revisión y autorizar el programa de mejoramiento de las instalaciones aduaneras;
- Emitir los acuerdos de otorgamiento de patente de agente aduanal y de agente aduanal sustituto, de apoderado aduanal, de mandatario de agente aduanal, de dictaminador aduanero y de apoderado de almacén para los almacenes generales de depósito o para la industria terminal automotriz, únicamente para las extracciones de mercancías en depósito fiscal;
- Integrar la información estadística sobre el comercio exterior;
- Planear, organizar, establecer dirigir y controlar estrategias que permitan crear e instrumentar mecanismos y sistemas para prevenir y combatir conductas ilícitas en materia de comercio exterior, de conformidad con las leyes aplicables; participar en la prevención de los ilícitos fiscales y aduaneros en las Aduanas, recintos fiscales y fiscalizados, secciones aduaneras, garitas y puntos de revisión aduaneros y en los aeropuertos, puertos marítimos y terminales ferroviarias o de auto transporte de carga o de pasajeros, autorizados para el tráfico internacional;
- Recibir y requerir de los particulares, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados o de contadores públicos registrados, exhiban y proporcionen la contabilidad, avisos, declaraciones y demás datos y documentos que deben presentarse conforme a las leyes de la materia; ampliar el plazo para concluir su revisión; recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, para proceder a su revisión a fin de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales en materia aduanera; mantener comunicación con las autoridades aduaneras de otros países para obtener y proporcionar la información y documentación en relación con los asuntos aduaneros internacionales;
- Ejercer las facultades de autoridades aduaneras en materia de abandono de mercancías y declarar, en su caso, que han pasado a propiedad del Fisco Federal, en coordinación con las autoridades competentes previstas en la legislación aduanera, así como en las disposiciones aplicables, poniendo a

disposición de la unidad administrativa competente;

- Ordenar y practicar la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, la verificación en tránsito de vehículos de procedencia extranjera, de aeronaves y embarcaciones, la vigilancia y custodia de los recintos fiscales y de los demás bienes y valores depositados en ellos; llevar a cabo otros actos de vigilancia para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones legales que regulan y gravan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y medios de transporte, el despacho aduanero y los hechos y actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida;
- Ordenar y realizar la inspección y vigilancia permanente en el manejo, transporte o tenencia de la mercancías en los recintos fiscales y fiscalizados, así como en cualquier otra parte del territorio nacional;
- Ordenar y practicar la retención, persecución o embargo precautorio de las mercancías de comercio exterior, incluidos los vehículos, o de sus medios de transporte, cuando legalmente proceda, inclusive por el incumplimiento de Normas Oficiales Mexicanas, compromisos internacionales, requerimientos de orden público o cualquier otra regulación o restricción no arancelaria; 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 de autoridad competente o , en su caso, tramitar y resolver los procedimientos administrativos en materia aduanera; sustanciar y resolver el procedimiento relacionado con la determinación provisional a que se refiere la Ley Aduanera, llevarla a cabo, así como notificarla;
- Ordenar y practicar el embargo precautorio para asegurar el interés fiscal cuando a su juicio, hubiere peligro de que el obligado se ausente o se realice la enajenación u ocultamiento de bienes o cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como levantarlo cuando proceda;
- Proporcionar elementos a las autoridades competentes para determinar créditos fiscales y para imponer sanciones por infracción a las disposiciones aduaneras, cuando no esté facultada para ello, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades ejerzan sus facultades.
- Determinar los impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros, aprovechamientos, aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente, 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, incluso sus accesorios.
- Dictar, en caso fortuito, fuerza mayor, naufragio o cualquiera otra causa que impida el cumplimiento de algunas de las prevenciones legales en la materia

de su competencia, las medidas administrativas que se requieran para subsanar la situación.

- Intervenir en la recuperación en el extranjero de vehículos y aeronaves nacionales o nacionalizadas objeto de robo o de disposición ilícita y, en los términos de las leyes del país y de los convenios internacionales celebrados en esta materia.
- Dictaminar mediante el análisis de carácter científico y técnico, las características, naturaleza, usos, origen y funciones de las mercancías de comercio exterior, efectuar ensayos con relación a minerales, metales y compuestos metálicos sujetos al pago de contribuciones o aprovechamientos, practicar el examen pericial de otros productos.
- Normar la operación de las áreas de servicios aduanales, respecto a la entrada al territorio nacional y la salida del mismo, de mercancías y medios de transporte.
- Coordinarse con las demás unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y con las autoridades de las entidades federativas y municipios, de conformidad con la legislación aduanera y disposiciones reglamentarias aplicables; y, en relación con las medidas de seguridad y control que deben aplicarse en aeropuertos, puertos marítimos, terminales ferroviarias o de autotransporte de carga y pasajeros y cruces fronterizos autorizados para el tráfico internacional, establecer la coordinación con las dependencias y organismos que lleven a cabo sus funciones en los mismos.
- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, incluyendo los que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías; solicitar datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización y en materia de determinación de la base de los impuestos generales de importación o exportación, verificar y, en su caso, determinar la clasificación arancelaria de las mercancías de procedencia extranjera, comprobar de conformidad con los acuerdos, convenios o tratados en materia fiscal o aduanera de los que México sea parte, el cumplimiento de obligaciones a cargo de importadores, exportadores o productores; inclusive en materia de origen; verificar el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias en las mercancías de comercio exterior, inclusive las normas oficiales mexicanas; declarar en el ejercicio de sus atribuciones, que las mercancías, vehículos, embarcaciones o aeronaves

pasan a propiedad del Fisco Federal; inspeccionar y vigilar los recintos fiscales y fiscalizados, y en este último caso vigilar el cumplimiento de sus obligaciones derivadas de la concesión o autorización otorgada para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior, declarar el abandono de las mercancías que se encuentren en los patios y recintos fiscales bajo su responsabilidad; verificar el domicilio que los contribuyentes declaren en el pedimento, comprobar que los contribuyentes se localicen en el domicilio declarado, 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 fracción.

- Revisar los pedimentos y demás documentos presentados por los contribuyentes para importar o exportar mercancías y determinar las contribuciones, aprovechamientos e imponer sanciones, aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente.
- Autorizar el empleo de tuberías, ductos, cables u otros medios susceptibles de conducir mercancías de importación y exportación; el despacho de mercancías de importación en el domicilio de los interesados, así como revocar dichas autorizaciones.
- Señalar dentro de los recintos fiscales la ubicación de las oficinas administrativas y sus instalaciones complementarias, las zonas restringidas y las zonas de circulación de vehículos, así como autorizar las personas y los objetos que puedan permanecer dentro de dichos recintos.
- Fijar los lineamientos para las operaciones de carga, descarga, manejo de mercancías de comercio exterior, y para la circulación de vehículos dentro de los recintos fiscales y fiscalizados; ejercer el control, vigilancia sobre la entrada y salida de mercancías y personas en los aeropuertos, puertos marítimos y terminales ferroviarias o de autotransporte de carga y pasajeros autorizados para el tráfico internacional y en forma exclusiva en las Aduanas, recintos fiscales y fiscalizados, secciones aduaneras, garitas y puntos de revisión aduaneros.
- Participar en el diseño y aprobación de las formas oficiales de avisos, pedimentos, declaraciones, manifestaciones y demás documentos requeridos por las disposiciones fiscales en materia aduanera; en la integración y actualización de los archivos que se utilicen para el procesamiento electrónico de datos y verificar la integridad de la información contenida en los mismos.
- Autorizar y cancelar el establecimiento de depósitos fiscales para la exposición y venta de mercancías extranjeras y nacionales libres de impuestos; temporalmente para locales destinados a exposiciones internacionales de

mercancías; y para someterse al proceso de ensambles y fabricación de vehículos a empresas de la industria automotriz terminal.

- Habilitar recintos fiscalizados y autorizar para que dentro de los mismos, las mercancías en ellos almacenadas puedan ser objeto de elaboración, transformación o reparación para su posterior retorno al extranjero o exportación; otorgar autorización o concesión para prestar servicios de manejo, maniobras de carga y descarga, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior, suspender, cancelar o revocar dicha autorización o concesión; habilitar almacenes como recintos fiscales para uso de la autoridad aduanera.
- Autorizar que la entrada o salida de mercancías de territorio nacional, las maniobras de carga, descarga, transbordo y almacenamiento de las mismas, el embarque o desembarque de pasajeros y la revisión de sus equipajes.
- Autorizar que la obligación de retorno de exportaciones temporales se cumpla con la introducción al país de mercancías que no fueron las que se exportaron temporalmente.
- Determinar conforme a la Ley Aduanera, el valor en aduana de las mercancías y, en su caso, el valor comercial de las mismas.
- Mantener la consulta permanente con los organismos y asociaciones representativos de los contribuyentes sobre cuestiones relevantes en materia aduanera que requieran ser simplificadas y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones.
- Dar a conocer la información no fiscal contenida en los pedimentos de importación que mediante reglas de carácter general establezcan las autoridades competentes.
- Señalar en los desarrollos portuarios, los lugares autorizados para la entrada y salida de mercancías extranjeras o nacionales, y aprobar el programa maestro de desarrollo portuario que deberá señalar las instalaciones para la función del despacho aduanero de las mercancías en el programa maestro de desarrollo portuario de la Administración Portuaria Integral o, en los documentos donde se especifiquen las construcciones de las terminales ferroviarias de pasajeros o de carga, así como de aeropuertos internacionales.
- Autorizar a las empresas certificadoras de peso o volumen para efectos de importaciones de mercancías a granel en aduanas de tráfico marítimo y exportaciones, así como revocar dichas autorizaciones.
- Autorizar el registro para la toma de muestras de mercancías estériles, radiactivas, peligrosas o para las que se requieran de instalaciones o equipos especiales para la toma de las mismas, así como suspender o cancelar la inscripción en dicho registro.

- Normar el procedimiento para la inscripción de las empresas transportistas que trasladan mercancías bajo el régimen aduanero de tránsito.
- Retener las mercancías de procedencia extranjera objeto de una resolución de suspensión de libre circulación emitida por la autoridad competente en materia de propiedad intelectual y ponerlas a disposición de dichas autoridades.
- Practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de comercio exterior en los recintos fiscales y fiscalizados o, a petición del contribuyente, en su domicilio, en las dependencias, bodegas, instalaciones o establecimientos que señale, cuando se satisfagan los requisitos correspondientes, conocer los hechos derivados del segundo reconocimiento a que se refiere la Ley Aduanera, verificar y supervisar dicho reconocimiento, revisar los dictámenes formulados por los dictaminadores aduaneros.
- Notificar los actos relacionados con el ejercicio de sus facultades de comprobación, así como habilitar a los funcionarios para realizar dichas notificaciones.
- Sustanciar y resolver el procedimiento relacionado con la determinación de contribuciones omitidas en los casos en que no proceda el embargo precautorio de las mercancías.
- Proponer la asignación de recursos para las obras de mejoramiento de infraestructura y desarrollo tecnológico de las Aduanas.
- Normar y establecer la política y los programas para la inscripción, suspensión y cancelación de los registros en los padrones de importadores, de exportadores sectorial y de importadores de los sectores específicos.
- Evaluar y aceptar las garantías que se otorguen respecto de impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros, accesorios, aprovechamientos y demás contribuciones que se causen con motivo de la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías y medios de transporte, debiendo remitir la garantía a la Administración Local de Recaudación en cuya circunscripción territorial se encuentre el domicilio del contribuyente.
- 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 o apoderado aduanal, al dictaminador aduanero o a cualquier otro perito para ejercer las facultades.
- Retener las mercancías cuando no se presente la garantía correspondiente, en los casos en que el valor declarado sea inferior al precio estimado en términos de la Ley Aduanera.
- Entregar a los interesados las mercancías objeto de una infracción a la Ley Aduanera y demás disposiciones fiscales, cuando dichas mercancías no estén

sujetas a prohibiciones o restricciones y se garantice suficientemente el interés fiscal.

- Establecer la viabilidad de incorporación de nuevos sectores industriales, al programa de control aduanero y de fiscalización por sectores; la creación de nuevos padrones, aduanas exclusivas para determinadas mercancías, fracciones arancelarias y datos que permitan la identificación individual de las mercancías.
- Analizar, detectar y dar seguimiento, en coordinación con las demás autoridades competentes, respecto de las operaciones específicas de comercio exterior, en que se presuma la comisión de cualquier ilícito en cuanto al valor, origen, clasificación arancelaria de mercancías, evasión en el pago de contribuciones, cuotas compensatorias u otros aprovechamientos y derechos, incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias e infracciones administrativas, para la debida aplicación del programa de control aduanero y de fiscalización, investigar y dar seguimiento a las denuncias presentadas dentro del ámbito de su competencia.
- Dirigir y operar la sala de servicios aduanales en aeropuertos internacionales, establecida dentro de su circunscripción territorial, respecto a la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y medios de transporte; el despacho aduanero y los hechos y actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida, así como la vigilancia del cumplimiento de las obligaciones respectivas, inclusive las establecidas por las disposiciones sobre recaudación, cobro coactivo, imposición de sanciones, contabilidad de ingresos y movimiento de fondos.
- Habilitar horas de entrada, salida, maniobras y almacenamiento de mercancías de comercio exterior y medios de transporte.
- Controlar y supervisar las importaciones o internaciones temporales de vehículos y verificar sus salidas y retornos.
- Sancionar las infracciones a las disposiciones legales materia de su competencia y, en su caso, notificar dichas sanciones, inhabilitar a los agentes aduanales en los casos previstos por la ley.
- Evaluar con base en los indicadores de gestión establecidos por la Administración General de Aduanas, la eficiencia y la productividad integral de las Aduanas.
- Coadyuvar en la atención y seguimiento de las observaciones determinadas por los distintos órganos fiscalizadores.
- Evaluar los procedimientos, registros, controles y sistemas establecidos en materia sustantiva y administrativa de las Aduanas y las unidades administrativas centrales.

- Comunicar los resultados obtenidos en la revisión de gabinete y de dictámenes formulados por contadores públicos registrados, así como de las visitas domiciliarias de auditoría, de inspección y demás actos de comprobación, a las autoridades fiscales u organismos facultados para determinar créditos fiscales en materias distintas a las de su competencia, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzan sus facultades.
- Designar los peritos que se requieran para la formulación de los dictámenes técnicos relacionados con los asuntos de su competencia.
- Dar a conocer a contribuyentes, responsables solidarios, productores, exportadores y demás obligados los hechos u omisiones imputables a éstos, conocidos con motivo de la revisión de gabinete, dictámenes o visitas domiciliarias, verificaciones de origen que les practiquen y hacer constar dichos hechos y omisiones en la resolución, oficio de observaciones o en la última acta parcial que se levante.
- Ordenar y practicar actos de comprobación necesarios para la obtención de la información y documentación que resulten procedentes, para proporcionarlos a las autoridades de los países con los que se tengan celebrados convenios o tratados en materia fiscal o aduanera e imponer multas por el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de los requerimientos que se formulen.
- Informar sobre las irregularidades detectadas en el ejercicio de sus facultades de comprobación respecto de contribuyentes distintos de aquellos sobre los cuales tiene competencia, a las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria competentes para determinar créditos, aportando los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades ejerzan sus facultades.
- Certificar hechos y expedir las constancias correspondientes, que se deban enviar a las autoridades fiscales de los países con los que se tengan celebrados convenios o tratados en materia fiscal o aduanera, haciéndolos legalizar previamente, en su caso.
- Asistir a los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria en sus relaciones con los funcionarios o autoridades de otros países, respecto de convenios o tratados celebrados en materia fiscal o aduanera internacional.
- Poner a disposición de la unidad administrativa competente del Servicio de Administración Tributaria, la mercancía de procedencia extranjera que haya pasado a propiedad del Fisco Federal, como consecuencia de un procedimiento aduanero que sea de su competencia, o que estando sujeta a dicho procedimiento se encuentre en los casos previstos en el Artículo 157 de la Ley Aduanera.

Del prolijo análisis realizado a los artículos antes mencionados, se podrá observar que las autoridades fiscales y aduaneras cuentan con amplísimas facultades para regular las operaciones y procedimientos de la materia, pero no se debe perder de vista que tanto la Administración General de Auditoría Fiscal, las locales y la Administración General de Aduanas tienen facultades similares, sobre todo tratándose de la verificación de mercancías de procedencia extranjera.

CAPÍTULO III.

EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL.

3.1. CONCEPTO Y NATURALEZA.

El embargo precautorio no puede considerarse como una resolución; puesto que de su propio nombre se advierte, que se trata de una medida cautelar al margen de la decisión de fondo del asunto respectivo; esto es, que en todo caso tiende a asegurar lo que se resolverá en relación a la cuestión principal que se pretende dilucidar, sin decidir la misma.

El diccionario Espasa Jurídico define al embargo como el: “conjunto de actividades cuya principal finalidad es afectar bienes concretos del patrimonio del deudor a una concreta ejecución procesal frente a el dirigida”.¹

Se puede precisar la naturaleza jurídica del embargo como una afectación de bienes por una autoridad, y como una limitación del derecho de propiedad, que pueden tener dos diferentes finalidades que son: asegurar o garantizar el cumplimiento de una obligación existente, líquida y exigible, o hacer efectivo el cumplimiento de una obligación existente, líquida y exigible en forma forzada.

A primera impresión parecería entonces que un embargo precautorio en materia fiscal, tiene como objeto asegurar o garantizar el cumplimiento de la obligación del contribuyente, a fin de evitar en aras del interés público que se sustraiga a la responsabilidad patrimonial a que está sujeto, con motivo del daño que haya causado al erario público al omitir contribuir al gasto público.

El autor Becerra Bautista sostiene que: “el embargo tiene la naturaleza de un gravamen real, temporal, oponible a terceros, del cual es titular únicamente el órgano jurisdiccional, sujeto a las contingencias del proceso en el cual, tanto el ejecutante como el ejecutado y el mismo depositario, deben cumplir las cargas, obligaciones y derechos respectivos”.²

Otras definiciones señalan que “en términos generales, el embargo puede ser definido como la afectación decretada por una autoridad competente sobre un bien o

¹ Diccionario Espasa Jurídico, Espasa, Argentina, 1987, pág. 372.

² BECERRA BAUTISTA, José. Citado por OVALLE FAVELA, José. DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. México. UNAM, 1997, pág. 1251.

conjunto de bienes de propiedad privada, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una pretensión de condena que se plantea o se planteará en juicio.”³

Asimismo, otros autores lo definen como “una limitación del derecho de propiedad que afecta el derecho de disposición y que subsiste mientras no sea levantado por la autoridad judicial competente”.⁴

De las anteriores definiciones, extraídas de la tradición jurídica, se desprenden los siguientes elementos comunes:

- **Se constituye por un conjunto de actos.**- Lo cual necesariamente presupone una conducta activa y no pasiva por parte de alguien.
- **Su finalidad es afectar bienes concretos.**- Es decir persigue bienes concretos que tengan valor económico.
- **Su finalidad es garantizar o hacer efectiva una obligación patrimonial.**- Esto es, para que pueda existir legalmente un embargo necesariamente debe existir una obligación determinada, líquida y exigible.
- **Debe ser ordenado y practicado por autoridad competente.**- En efecto, el principio de legalidad que prevalece en nuestro sistema jurídico, exige que los actos de privación como lo es un embargo necesariamente sean ordenados y practicados por la autoridad que para ello tenga facultades.

Una vez establecido el concepto del embargo, conviene señalar que la naturaleza jurídica del mismo es ejecutiva, toda vez que, al ser un presupuesto del mismo la existencia, determinación y exigibilidad de una obligación previamente contraída, es indispensable que exista un documento ejecutivo que la legitime y por ende de pie a su práctica.

El embargo con el carácter de precautorio o provisional lo prevé el legislador para ciertos supuestos y, no obstante, no presentarse dentro del contexto del procedimiento administrativo de ejecución; se puede mencionar lo establecido en los artículos 41, fracción II y 145, fracción II ambos del Código Fiscal de la Federación, los cuales señalan los supuestos en los que procede el embargo precautorio.

³ OVALLE FAVELA, José, DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. México. UNAM, 1997, pág. 1249.

⁴ DE PINA VARA, Rafael. Derecho Procesal Civil. México. Porrúa, 1981, pág. 262.

No obstante, se afirma que tratándose de los embargos que llevan a cabo las autoridades fiscales la situación cambia notablemente, puesto que en el ámbito civil, la controversia que da origen a la ejecución del secuestro se plantea entre iguales, es decir, entre dos particulares que someten sus pretensiones a un tercero imparcial, y en contraposición a ello, en el caso de los embargos que llevan a cabo las autoridades hacendarias para hacer efectivas obligaciones fiscales que ellas mismas han determinado a cargo de algún contribuyente, éstos son llevados a cabo dentro del procedimiento administrativo de ejecución en ejercicio de la facultad económico coactiva del Estado y ordenados en forma unilateral por la autoridad exactora, sin que tenga que mediar opinión alguna de autoridad judicial.

Lo anterior a primera vista parecería, una violación directa al artículo 14 de nuestra Carta Magna, en la parte en que establece que “*Nadie* podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido antes los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento...”, sin embargo, ello no es así ya que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha interpretado que el uso de la facultad económica coactiva, no está en pugna con el artículo 14 constitucional, al señalar que “...el procedimiento para hacer efectivo un crédito fiscal exigible, no viola el contenido de la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 constitucional, porque previamente al requerimiento de pago y eventual embargo, el contribuyente tuvo la oportunidad de alegar lo que a sus intereses conviniera a través de la interposición del recurso administrativo de revocación o del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación”.⁵

3.2. CLASIFICACIÓN DEL EMBARGO.

En materia fiscal se distinguen principalmente dos tipos de embargos, y aunque en el fondo tienen la misma finalidad, ya que los dos tienden a garantizar el cobro de un crédito fiscal, se regulan de manera diferente y son consecuencia de supuestos diversos.

⁵ Tesis: P. XCV/92 del Tomo 59. Semanario Judicial de la Federación. Noviembre de 1992, pág. 36.

- a) Embargo Precautorio.
- b) Embargo Definitivo.

3.2.1. EMBARGO PRECAUTORIO.

Se practica con el fin de garantizar el interés fiscal que pudiera derivar de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, constituye una medida provisional o preventiva y no definitiva, toda vez que la autoridad administrativa, aún no ha determinado crédito fiscal alguno; por tanto, no existe todavía procedimiento administrativo de ejecución iniciado contra el contribuyente, cabe hacer mención que esta facultad debe ser ejercida bajo el estricto cumplimiento de la garantía de legalidad del artículo 16 constitucional, esto es, la autoridad está obligada a externar las razones por las que consideró que era necesario practicar el embargo precautorio, debe invocar en el acto de molestia los motivos, razones o causas particulares que hubieran tenido en consideración para ejercitarla, ya que tales facultades no pueden ejercerse en forma arbitraria o caprichosa, sino que deben ceñirse a lo dispuesto en el artículo citado, que establece que todo acto de autoridad que implique molestia en las posesiones o derechos del gobernado debe estar debidamente fundado y motivado.

Para que las autoridades fiscales puedan ejercer la facultad de practicar el embargo precautorio a los contribuyentes, deben cumplir con ciertas formalidades. A partir de los artículos 41, fracción II y 145, fracción II ambos del Código Fiscal de la Federación, se regulan los supuestos y condiciones en los cuales se puede llevar a cabo el embargo precautorio por las autoridades fiscales.

Dispone el artículo 41, fracción II del Código Fiscal de la Federación, lo siguiente:

Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:

[...]

II. Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad en los términos de la fracción III de este artículo por una misma omisión, salvo

tratándose de declaraciones en que bastará con no atender un requerimiento. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento o dos meses después de practicado si no obstante el incumplimiento las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.

De la anterior transcripción, se aprecian dos supuestos en que conforme a este numeral procede el embargo precautorio, cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, siendo estos supuestos los siguientes:

- a) Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios.

Analizando lo anterior, se desprende que el legislador no estableció en forma expresa el mecanismo para determinar el monto de la cantidad a embargar, consecuentemente, la ha dejado a la discrecionalidad de la autoridad, dotándola de una enorme facultad coercitiva a su disposición, que en muchos casos puede dar lugar a excesos arbitrarios en perjuicio de los gobernados, pues lo cierto es que ante todo, los actos de autoridad deben adecuarse al texto del artículo 16 de la Carta Magna, que establece que todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado.

En efecto, el numeral en análisis permite a las autoridades fiscales realizar afectaciones sobre bienes de los contribuyentes, fijando montos del embargo, para asegurar el cumplimiento de una obligación que todavía no existe ni ha sido determinada pues lo cierto es que el propio numeral establece que el embargo queda sin efectos en el plazo de dos meses si la autoridad no inicia sus facultades de comprobación, lo cual no deja ver otra cosa, que tales actos de autoridad, se realizan en abstracto, es decir, sin que exista siquiera el ejercicio de alguna facultad de comprobación tendiente a verificar la existencia de una obligación omitida por parte del contribuyente que ya ha sido embargado.

Más aún, si bien, el hecho de que un contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios, puede servir de base para presumir que no ha contribuido al gasto público en los términos en que las leyes lo disponen, no menos cierto es que, tal presunción no puede tener justificación alguna, pues de ser así, ello pugnaría con lo dispuesto por el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, que

establece que “corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario”, lo cual da la pauta para que todas y cada una de las leyes relativas a los impuestos federales, se establezca la posibilidad de disminuir la base gravable del tributo, a fin de respetar el principio de proporcionalidad, así, en el impuesto sobre la renta, se disminuye la base gravable con las deducciones, y en el Impuesto al Valor Agregado, con el impuesto acreditable, lo cual, lleva a concluir que así como existe la posibilidad de que un contribuyente, no haya cumplido con su obligación de pagar sus contribuciones, también existe la posibilidad de que, aunque no haya presentado sus declaraciones, no tenga tributo alguno a su cargo pendiente de pago, por haber disminuido la base gravable de sus impuestos a grado tal que no haya quedado nada.

Luego entonces, ante esta disyuntiva, no es admisible que las autoridades procedan a embargar bienes de un deudor cuando ni siquiera han realizado los procedimientos de investigación conocidos como facultades de comprobación, que le permitan determinar la existencia de obligaciones generadas y no pagadas, porque puede suceder que se embarguen bienes de un particular, que aunque no ha declarado tiene deducciones, que pueden llevar a determinar un resultado fiscal negativo.

Por otro lado, el siguiente supuesto contenido en el numeral 41 del Código Fiscal de la Federación, es el siguiente:

- b) Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente no atienda tres requerimientos de la autoridad.

En efecto, la anterior hipótesis de igual forma resulta criticable, toda vez que nuevamente el legislador emitió una norma sumamente obscura e imprecisa, puesto que si bien habla de requerimientos, no señala qué tipo de requerimientos son los que pueden llegar a dar origen al embargo precautorio, pues existen requerimientos dentro de la materia fiscal, que aunque tienen que ver con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, no necesariamente conllevan el pago de contribuciones; por ejemplo: el artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación, que en su parte relativa establece lo siguiente:

“Artículo 42-A.- Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o

documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.”

En diversas leyes fiscales relativas a los impuestos, se contempla la existencia y obligación a cargo de los contribuyentes de presentar las llamadas declaraciones informativas, y de igual forma se establecen facultades a favor de las autoridades fiscales para requerir su exhibición, en caso de que las mismas no sean presentadas, ahora bien, bajo esta tesitura habrá que apreciar si tales requerimientos también pueden dar origen o justifican la práctica de un embargo precautorio, pues lo cierto es que la obligación de presentar una declaración informativa, es una obligación “de hacer”, que en todo caso, de incumplirse trae como consecuencia que se entorpezcan la funciones administrativas de las autoridades y puede dar origen a la comisión de una infracción y con ello la aplicación de su correspondiente sanción (multa), pero no causa un daño patrimonial al erario federal que justifique la afectación de los bienes del infractor, lo cual es muy diferente a la obligación de presentar las declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio, que van directamente acompañadas del pago de los tributos, constituyendo éstas una obligación “de dar”, que en todo caso de incumplirse, si podría llegar a justificar la acción de la administración pública sobre el contribuyente omiso, la disposición en comento, sólo hace alusión a “requerimientos”, sin especificar de qué clase de entre los muchos que existen en el mundo de los trámites fiscales.

Así, se concluye que lo dispuesto en el artículo 41, fracción II del Código Fiscal de la Federación, no obstante que regula el embargo precautorio, lo hace para que los funcionarios fiscales, emitan actos administrativos que muchas veces causan perjuicio a los contribuyentes.

Ahora bien, dispone el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, lo siguiente:

“Artículo 145.- Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso la autoridad tramará el embargo.

La autoridad que levante el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones del embargo.

La autoridad requerirá al obligado para que en el término de diez días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento. Transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, éste quedará firme.

El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito sea exigible, se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.

Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141 de este Código, se levantará el embargo.

Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo y al previsto por el artículo 41, fracción II de este Código, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables.

Este artículo, que fue reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2006, y a mi juicio es un artículo que sienta un contundente precedente en detrimento de la seguridad jurídica del contribuyente.

Al igual que en el punto anterior, deben apreciarse las hipótesis que surgen de la disposición transcrita, para practicar el embargo precautorio y así, asegurar el "interés fiscal" del fisco federal:

- a) Se podrá practicar sobre los bienes o la negociación del contribuyente.
- b) Que el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente.
- c) Que el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- d) Que a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado (ya no sólo el contribuyente sino, en su caso, el obligado solidario) realice

cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento.

Conviene aquí, apuntar los siguiente. El artículo 145 señala en su primer párrafo que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.

Ahora bien, atento a lo dispuesto por el artículo 65 del mismo código en comento, las contribuciones y los demás créditos fiscales que las autoridades fiscales determinen, deberán pagarse o garantizarse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación.

El artículo 144 del código tributario, en su parte conducente, señala que no se ejecutarán los actos administrativos que determinen un crédito fiscal hasta que venza el plazo de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación.

En consecuencia, el segundo párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que faculta a la autoridad fiscal a trabar un embargo a los bienes o la negociación del contribuyente por la mera presunción de la autoridad de que el obligado (contribuyente o responsable solidario) pueda realizar acciones tendientes a evadir su cumplimiento.

Se contraviene así, la esencia de la seguridad jurídica pues no obstante que el crédito fiscal no es exigible, la autoridad embargará al contribuyente.

Así, si el contribuyente no desvirtúa, en un plazo de diez días, el monto del embargo, éste quedará firme.

Pero ¿cómo se desvirtúa el monto del embargo? Si la autoridad ha decidido, por ejemplo, embargar las cuentas bancarias y de inversiones de un contribuyente porque éste ha determinado una cantidad por concepto de contribuciones y, recordando que las contribuciones son autodeterminadas por el propio contribuyente, éste detecta un error en su propia determinación y, válidamente, presenta una declaración complementaria que disminuya la cuantía de las contribuciones determinadas ¿la autoridad considerará que tal presentación de la declaración complementaria es una maniobra tendiente a evadir su cumplimiento? Consecuentemente, ¿considerará por no desvirtuado el monto del embargo

precautorio y éste quedará firme?

A pesar de lo preceptuado en el numeral en comento, considero que el crédito fiscal sólo es exigible hasta en tanto han transcurrido los cuarenta y cinco días y no se ha pagado o garantizado el interés fiscal.

Sin embargo, el segundo párrafo del artículo 145 en comento, prevé la posibilidad de embargar al contribuyente con la sola manifestación de la autoridad (o con el pretexto) del peligro inminente a que el obligado realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de su responsabilidad fiscal.

A mi juicio, este numeral permitirá que la autoridad pueda embargar precautoriamente cualquier crédito fiscal simplemente con el hecho de notificarlo y, repito, sin importar que el mismo no sea exigible todavía. Esto, verdaderamente, atenta contra la garantía de seguridad jurídica del contribuyente consagrada en la Carta Magna.

En efecto, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, en nuestro sistema tributario por regla general es el propio contribuyente quien realiza la determinación de su situación, siendo claro que es hasta que se actualicen los momentos antes precisados que la autoridad puede ejercitar sus facultades para hacer efectivo el cumplimiento del tributo adeudado; es decir, cuando vencido el término que se tuvo para efectuar el pago, cuya cantidad se encuentra determinada, líquida y exigible, éste no se realizó. Pero no es factible como lo prevé el artículo en análisis, y a excusa de proteger el interés fiscal, que se autorice trabar embargo aun cuando el crédito fiscal no esté determinado o sea exigible; pues la determinación de una contribución constituye requisito indispensable para la existencia del interés fiscal, por lo que si no existe dicha liquidación, es obvio que no hay razones objetivas para aplicar la medida precautoria que se comenta. De no aceptarlo así, con tal procedimiento se abre la puerta para que se practiquen embargos sin saber a ciencia cierta sobre qué es y hasta cuánto debe ascender el embargo; o lo que es más, sin que se haya concluido el momento en que el contribuyente está obligado a efectuar el pago de la contribución correspondiente; por lo que, resulta del todo ilegal que se embarguen bienes para garantizar un crédito fiscal que ni siquiera se tiene la certeza jurídica de que exista o vaya a existir.

Asimismo, por lo anteriormente considerado, es dable sostener que el

dispositivo cuestionado otorga facultades excesivas a la autoridad fiscal al dejar a su libre albedrío el monto del embargo y los bienes y derechos sobre los que recaerá el mismo, pues no señala las bases o elementos a tomar en cuenta para determinarlos.

Pero además, debe decirse, que ante la omisión legislativa de señalar las bases o elementos que deban considerarse para determinar el monto del embargo; esto es ¿será igual o mayor que el importe del crédito fiscal determinado pero que aún no es exigible? Así, puede decretarse un embargo en abstracto, ocasionando enormes perjuicios al embargado, ya que se limitan sus derechos de propiedad para garantizar el cumplimiento de “posibles obligaciones” que, se insiste, todavía no se tiene certeza de su existencia.

Cabe recordar que el actual segundo párrafo del artículo 145, tiene su antecedente en la hipótesis prevista en la anterior fracción IV de este mismo artículo. Esta parte del artículo 145, es bastante curiosa, pues es producto de las reformas del 29 de diciembre de 1997, por virtud de la declaratoria de inconstitucionalidad realizada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que el pleno de la Corte consideró, que no era factible realizar una afectación de bienes de un particular, para asegurar un crédito fiscal que ni siquiera estaba determinado, dicho criterio es el siguiente:

Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: VI, Noviembre de 1997
Tesis: P./J. 88/97
Página: 5

EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. El artículo 145, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación establece, como medida cautelar, el embargo precautorio con el fin de garantizar el interés fiscal, autorizando a las autoridades hacendarias a practicarlo respecto de contribuciones causadas pendientes de determinarse y aún no exigibles, cuando se percaten de alguna de las irregularidades a que se

refiere el artículo 55 del propio ordenamiento legal, o cuando exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento a juicio de dichas autoridades, quienes cuentan con el plazo de un año para emitir resolución que finque el crédito que, en su caso, llegase a existir, lo que se traduce en una violación a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, al permitirse la traba de un aseguramiento respecto de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado, sin que sea óbice para arribar a esta conclusión el hecho de que el numeral en comento utilice los términos "contribuciones causadas", toda vez que la causación de una contribución se encuentra estrechamente vinculada con su determinación, la que al liquidarse puede, incluso, resultar en cero. Por otra parte, la remisión al diverso numeral 55 del propio código, no torna constitucional el precepto, toda vez que las hipótesis previstas en este artículo sólo facultan a la autoridad a llevar a cabo el procedimiento para determinar en forma presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes o el valor de los actos por los que deban pagar contribuciones, pero de ello no puede seguirse que el embargo precautorio pueda trabarse cuando el crédito no ha sido cuantificado ni particularizado, de modo que pretender justificar la medida en supuestos de realización incierta carece de sustento constitucional, porque no puede actualizarse la presunción de que se vaya a evadir lo que no está determinado o a lo que no se está obligado, máxime que el plazo de un año que tiene la autoridad fiscal para emitir resolución para fincar el crédito prolonga injustificadamente la paralización de los elementos financieros de la empresa, con riesgo de su quiebra.

Amparo en revisión 2206/96. Tabiquera Coacalco, S.A. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Olga María Sánchez Cordero; en su ausencia hizo suyo el proyecto Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Carlos Mena Adame.

Amparo en revisión 3023/96. Tabiquera Tláhuac, S.A. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Guillermo Campos Osorio.

Amparo en revisión 2565/96. Tabiquera San

Lorenzo, S.A. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

Amparo en revisión 2050/96. Tebi, S.A. de C.V. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo en revisión 2389/96. Tabiguera San Andrés Tlalpan, S.A de C.V. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano; en su ausencia hizo suyo el proyecto Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: María Alejandra de León González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el tres de noviembre en curso, aprobó, con el número 88/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a tres de noviembre de mil novecientos noventa y siete.

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Septiembre de 1995

Tesis: P./J. 17/95

Página: 27

EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTICULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN. En los términos en que se encuentra redactado el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se autoriza la traba del embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente, sin que se encuentre determinada la obligación de enterar tal o cual tributo ni la cuantificación del mismo, con lo que se infringe el artículo 16 constitucional, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado. La expresión que utiliza el dispositivo citado "de proteger el interés fiscal",

carece de justificación en virtud de que la determinación de una contribución constituye requisito indispensable del nacimiento del interés fiscal, lo que implica que si ello no se actualiza no existen razones objetivas para aplicar la aludida medida precautoria. Sostener lo contrario propiciaría la práctica de aseguramientos en abstracto, puesto que en esa hipótesis se ignorarían los límites del embargo ya que no se tendría la certeza jurídica de la existencia de un crédito fiscal. Por estas razones resulta inconstitucional el precepto invocado al otorgar facultades omnímodas a la autoridad fiscal que decreta el embargo en esas circunstancias al dejar a su arbitrio la determinación del monto del mismo y de los bienes afectados; además de que el plazo de un año para fincar el crédito es demasiado prolongado y no tiene justificación.

Amparo en revisión 1088/92. Almacenes Especializados, S.A. de C.V. 15 de junio de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

Amparo en revisión 1363/92. Bar Alfonso, S.A. 15 de junio de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

Amparo en revisión 156/94. Flujo de Datos México, S.A. de C.V. 29 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adriana Ezcorza Carranza.

Amparo en revisión 1505/94. Jarabes Veracruzanos, S.A. de C.V. 29 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

Amparo en revisión 1416/94. Automotores Cuautitlán, S.A. de C.V. 4 de julio de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el treinta y uno de agosto en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 17/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó

que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

De lo anterior, se desprende que el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, establece que procede el embargo precautorio, para asegurar un crédito fiscal que esté determinado pero no sea exigible, lo cual a primera vista daría lugar a pensar que se refiere a que puede realizarse un embargo precautorio para asegurar un crédito fiscal, respecto del cual la resolución relativa, apenas ha sido notificada, pero no han transcurrido los 45 días que exige el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, para que sea exigible por medio del procedimiento económico coactivo.

No obstante, si bien es cierto pudiera admitirse la existencia del embargo precautorio, durante el periodo que comprende la notificación del crédito fiscal, hasta que el mismo se vuelve exigible, no es menos cierto que ello como acto de autoridad se encuentra sujeto al control de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que exige que los actos de autoridad se encuentren debidamente fundados y motivados.

Sin embargo, lo anterior no es posible en el caso, en la medida en que el legislador omitió dar los supuestos y las bases para que la autoridad pueda calificar cuando se encuentra ante el “peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de la obligación determinada”, o dicho de otra forma, cuáles son los aspectos que debe tomar en cuenta al momento de realizar un juicio de valor, para llegar a la conclusión de que el obligado pretende evadir el cumplimiento de la obligación fiscal.

No se debe perder de vista que desde el momento en que la autoridad fiscal, inicia el ejercicio de sus facultades de comprobación, entra en contacto directo con el contribuyente, con lo cual obtiene un sinnúmero de datos como son la condición económica y la situación patrimonial del revisado, si se está en presencia de un caso de reincidencia, si por el contrario es una persona que siempre ha cumplido cabalmente sus obligaciones fiscales, e incluso hasta el grado de preparación del contribuyente cuando es persona física, o de sus socios cuando se está ante una persona moral.

Es decir, existen varios datos que previamente a la emisión de un embargo precautorio, deberían ser tomados en cuenta por la autoridad, los cuales aunados al

conocimiento concreto que tenga sobre la conducta actual del obligado, le permitan efectivamente saber que está ante el inminente peligro de que el deudor fiscal, se sustraiga al cumplimiento de las obligaciones que le han sido determinadas.

Empero, a pesar de lo ya señalado, el legislador otorgó a la autoridad exactora, una facultad que puede catalogarse dentro del llamado terrorismo fiscal, pues cuando usa las palabras “cuando a juicio” estableció que basta con la simple intuición de la autoridad para que proceda el citado embargo precautorio, lo cual generalmente es algo subjetivo.

Si se observa la disposición en análisis, desde el punto de vista de los órganos del Estado, lo establecido por el legislador, causa incluso problemas a la autoridad, pues aun cuando efectivamente ella observe que está ante el peligro inminente de que el deudor fiscal se evada al cumplimiento de sus obligaciones, carece de supuestos legales que objetivamente le permitan demostrarlo, por lo que en este sentido emitirá sus actos en forma subjetiva y por demás carente de motivación, mismos que el deudor con un medio de defensa, ya sea ordinario o extraordinario, nulifica en forma total y logra su objetivo, evadiendo el cumplimiento de su obligación, y con ello el daño colectivo que causa el no dar al Estado los recursos necesarios para sus fines.

Así las cosas, en el presente capítulo, se ha visto como aplicar una técnica legislativa irregular, ha creado, en algunos supuestos, disposiciones que generan situaciones de inseguridad jurídica en perjuicio de los gobernados, al otorgar en muchos casos facultades omnímodas a las autoridades fiscales, facultades que generalmente se utilizan para practicar el popularmente conocido “terrorismo fiscal”, en vez de los fines para los que fueron creadas.

3.2.2. EMBARGO DEFINITIVO.

El embargo definitivo se lleva a cabo dentro del procedimiento administrativo de ejecución y tiene por objeto afectar bienes del deudor fiscal, para llevar a cabo el procedimiento de remate que permita hacer efectivo el cobro de la obligación fiscal ya existente y determinada.

Podemos decir que el embargo es la “retención, traba, intervención o secuestro de bienes por mandamiento de autoridad administrativa competente en el procedimiento de apremio, seguido contra el deudor tributario sobre sus bienes en

cantidad suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, más recargos, intereses y costas”.⁶

Debe basarse en una resolución emitida por autoridad competente, misma que por ser un acto de autoridad que incide de manera evidente en la esfera de derechos o intereses jurídicos de una persona; por ello, el embargo se debe realizar mediante un mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, tal como lo ordena el artículo 16 de la Constitución.

Constituye el embargo otro de los momentos dentro de la secuencia del procedimiento administrativo de ejecución. A efecto de que la autoridad ejecutora proceda a la práctica del embargo de bienes del deudor se necesita que previamente se de una serie de supuestos:

- Que exista un crédito fiscal a cargo del contribuyente;
- Que el crédito fiscal haya sido legalmente notificado al deudor;
- Que el deudor haya incurrido en incumplimiento de la obligación de pago, dentro del término de ley;
- Que se haya practicado el requerimiento de pago al deudor;
- No obstante existir el requerimiento de pago el deudor al momento de la diligencia de notificación de aquél no efectúa el pago.

A mayor abundamiento puede decirse que, la falta de pago de un crédito fiscal en el momento en que el deudor es requerido por la autoridad competente, da lugar a que en el acto se lleve a cabo el aseguramiento de bienes del omiso en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal, sus accesorios y de los 12 meses siguientes e impedir que pueda disponer de ellos.

Como ya se mencionó anteriormente para que proceda el embargo se requiere la existencia de un crédito, definitivo y exigible, y que la orden para realizar esta diligencia sea notificada legalmente al contribuyente con las formalidades que el Código Fiscal contempla.

Expuesto lo anterior, se señala que las diligencias de embargo se encuentran reguladas por los artículos 151, 152, 153 y 154 del Código Fiscal de la Federación, que son del tenor siguiente:

⁶ Diccionario Espasa Jurídico, op. Cit. pág. 207.

“Artículo 151.- Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de no hacerlo en el acto, procederán como sigue:

I. A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco.

II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.

Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda, en todas ellas se inscribirá el embargo.

Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga, o de la autorización para pagar en parcialidades, por error aritmético en las declaraciones o por situaciones previstas en la fracción I del artículo 41 de este Código, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento”.

Esta clase de embargo puede ser en dos formas, a saber:

➤ **Con extracción de bienes.-** Como su nombre lo señala, se caracteriza por el secuestro de bienes del deudor que hacen las autoridades fiscales, en donde generalmente los bienes embargados son depositados en otro lugar fuera del domicilio del deudor.

➤ **En la vía administrativa.-** Generalmente se hace a petición del deudor, aunque también puede darse derivado de la imposibilidad material que pueda tener las autoridades de extraer los bienes cuando estos son de gran volumen, fácil descomposición o requieren de instalaciones especiales para su guarda, aunque cabe aclarar que también puede originarse a consecuencia de la petición del propio deudor con el fin de garantizar el pago de la obligación, ya sea por que ha interpuesto un medio de defensa o por que ha solicitado pagar en parcialidades su crédito fiscal.

“Artículo 152.- El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 137 de este Código. De esta diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona

con quien se entienda la misma. El acta deberá llenar los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este ordenamiento.

Si la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo por edictos, la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso se entenderá con él.

En el caso de actos de inspección y vigilancia, se procederá al aseguramiento de los bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por éstas, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva.”

Las diligencias de embargo que llevan a cabo las autoridades fiscales, deben cumplir con los siguientes requisitos:

➤ **El ejecutor debe ser designado por el Jefe de la oficina exactora.**- Es decir no puede ni debe autodesignarse colocando su nombre en el mandamiento.

➤ **A la notificación del requerimiento, el ejecutor, debe identificarse ante la persona con quien entienda la diligencia.**- En este sentido nuestro más alto tribunal, ha sostenido que el requisito de identificación, se colma asentando en el acta que se levante el nombre del ejecutor, la vigencia del documento con el que se identifica, el nombre y cargo del funcionario que la expide, así como los fundamentos en que se apoya para ello, y los rasgos filiales del ejecutor.

➤ **Debe cumplir las formalidades del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación.**- Este artículo regula la forma en que deben practicarse las notificaciones en materia fiscal, y el mismo ha sido interpretado por el Poder Judicial Federal y por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el sentido de que en las actas que se levanten se debe asentar los pormenores de los sucesos que transcurran durante la diligencia, es decir, si el notificador se constituyó en el domicilio correcto, si requirió la presencia del destinatario del acto, y si no lo encontró, que haya dejado citatorio, que se constituyó nuevamente al día siguiente y a la hora precisamente señalada en el citatorio y, asimismo, que volvió a requerir la presencia del destinatario, y que al no encontrarse presente procedía a notificar a la persona que ahí se encontraba, requisitos todos ellos que por disposición del artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, necesariamente deben observarse en las diligencias de embargo.

➤ **Se deben designar testigos.**- Ya sea que los designe el contribuyente o lo

haga la autoridad.

➤ **Se debe levantar un acta y entregar copia de ella al interesado.**- Lo cual constituye un principio de seguridad jurídica, puesto que de otra manera se dejaría en estado de indefensión al afectado al no dársele a conocer todos los elementos que sustentan el acto de privación, disminuyendo con ello su capacidad de defensa.

➤ **El acta debe estar debidamente circunstanciada.**- Es decir, el acta, de manera detallada, debe contener las circunstancias de tiempo, modo y lugar que se desarrollaron durante la diligencia, esto es para que el contribuyente tenga la certeza de todas y cada una de las actuaciones de la autoridad.

Como se ve, son diversas formalidades que las autoridades exactoras deben cumplir para poder realizar un secuestro de bienes, con el objeto de hacer efectivo el cobro de un crédito fiscal a cargo de un contribuyente.

La diligencia de embargo puede realizarse simultáneamente con la notificación del requerimiento de pago, en días y horas hábiles de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.

En principio, como ya se ha analizado, la autoridad ejecutora puede proceder al embargo de bienes suficientes del sujeto deudor, lo que se desprende de los términos del artículo 151 en sus dos fracciones del Código Fiscal de la Federación:

- a) Bienes suficientes,
- b) Embargo de negociaciones mediante la intervención de ellas.

El artículo 155 del citado Código establece como objeto del embargo todos los bienes del deudor, con las excepciones que se señalan en el artículo 157 del mismo ordenamiento legal, de acuerdo con el primer precepto la elección de los bienes susceptibles de embargo corresponde al deudor, siempre que se sujete al orden siguiente:

- 1) Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios;
- 2) Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de

- reconocida solvencia;
- 3) Bienes muebles no comprendidos anteriormente;
 - 4) Bienes inmuebles.

Como se mencionó, el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación prevé que bienes, no obstante constituir parte del patrimonio del deudor, se consideran exceptuados de embargo para efectos fiscales: los sueldos y salarios, los derechos de uso o de habitación, las pensiones de cualquier tipo, etc. Debe tenerse en cuenta que la técnica jurídica de la que en forma mayoritaria echa mano el legislador para establecer los supuestos de inembargabilidad es incluir conceptos indeterminados; por ejemplo: útiles, necesarios, indispensables, etc.

El segundo supuesto del artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, señala que la autoridad fiscal puede declarar el embargo de la negociación en su conjunto a través de la intervención con cargo a la caja o bien a través de la figura del administrador.

Las figuras del interventor con cargo a la caja y el interventor administrador están reguladas en los artículos 165, 166 y 167 del Código Fiscal de la Federación, de las cuales podemos mencionar lo siguiente:

- Interventor con cargo a la caja.- tiene todas las obligaciones inherentes a su cargo de depositario, listándose entre las más relevantes la consistente en separar el 10% de los ingresos diarios obtenidos por la negociación y enterarlos a la autoridad, una vez separadas las cantidades referentes al pago de salarios y créditos preferentes. Además debe el interventor con cargo a la caja cuando advierta irregularidades en el manejo de la negociación, dictar las medidas provisionales de carácter urgente y hacer del conocimiento de esta situación al jefe de la autoridad ejecutora quien ante tal supuesto podrá inclusive modificar jurídicamente la intervención de ser con cargo a la caja al convertir al interventor en administrador con fundamento en el artículo 165 del Código Fiscal de la Federación.
- Interventor administrador.- La designación del interventor administrador constituye la otra modalidad que puede revestir el embargo de negociaciones ante la imposibilidad jurídica de proceder al embargo individual de los bienes que resulten necesarios para la marcha y operación de la misma correspondiéndole un cúmulo tal de poderes que basta decir que en la toma de sus decisiones no se encuentra subordinado a las determinaciones de los órganos de gobierno de las negociaciones,

teniendo en consecuencia los poderes que correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial para ejercer actos de dominio y administración, otorgar o suscribir títulos de crédito, etc., no quedando supeditada su actuación a las decisiones del Consejo de Administración, Asamblea de Accionistas o Socios.

La designación de interventor con cargo a la caja o de interventor administrador no constituye alternativas elegibles discrecionalmente, sino que esta última modalidad por necesidad lógica presupone la primera, es decir no podrá designarse un interventor administrador si la negociación no estuvo previamente sometida al régimen de interventor con cargo a la caja y siempre que se actualicen los supuestos del artículo 165 del Código Fiscal de la Federación.

CAPÍTULO IV.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN (PAE).

4.1 FUNDAMENTO DEL PAE.

4.1.1 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece en el artículo 31 fracción IV lo siguiente:

“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”.

“El significado de la palabra <contribuir> empleada en la fracción IV del artículo 31, es el de cubrir los impuestos federales, estatales y municipales que fijen las leyes. La contribución es la aportación en dinero o en especie que deben al Estado las personas físicas o morales que la ley establece a su cargo. Contribuir vale tanto como pagar conjuntamente con otros sujetos, el tributo que la ley determina para sufragar los gastos necesarios para el desarrollo adecuado de las funciones que incumben al Estado. El contenido de éste deber tiene un contenido económico que se traduce en el pago de las sumas de dinero que en ejercicio del poder soberano, el poder público legislativamente determina por medio del impuesto, cuya cuantía el Estado determina a cargo del causante. Esta facultad del Estado debe ser ejercida en manera proporcional y equitativa, y éste es el criterio para juzgar la constitucionalidad de las leyes tributarias”.¹

De este modo, resulta claro que es una obligación de los mexicanos (y extranjeros) que residan en México, contribuir con los gastos públicos.

Ahora bien, el artículo 73 de la Carta Magna, en sus fracciones VII y XXIX-A, señala lo siguiente:

“El Congreso tiene facultad:

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

¹ GALINDO GARFIAS, Ignacio. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada y Concordada. Tomo II. México. Porrúa, 2004, pág. 20.

XXIX-A.- Para establecer contribuciones:

1 °.- Sobre el comercio exterior”.

“Son de naturaleza financiera-tributaria las atribuciones del Congreso contenidas en las fracciones VII y XXIX. Son de tal naturaleza dado que el Estado cuenta, primero, como uno de sus atributos propios, con una soberanía financiera que se proyecta en los ingresos y los gastos; y, segundo, con potestad tributaria, esto es, con facultad para crear tributos. Ambas potestades del Estado las ejerce el Congreso al momento de establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, tal como lo señala la fracción VII, pero, además, limita las materias sobre las cuales el Congreso habrá de establecer dichas contribuciones, conforme lo determina la fracción XXIX”.

“Tanto la doctrina nacional como la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se han pronunciado respecto de las fracciones en comentario. Ha establecido nuestro máximo Tribunal que la fracción VII concede poder tributario ilimitado al Congreso para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y que la fracción XXIX del mismo artículo 73 reserva ciertas fuentes a la federación”.²

Así, el Estado tiene potestad tributaria y, para el caso que me ocupa, tiene facultad para imponer contribuciones al comercio exterior. Cabe señalar, que tal y como lo dispone el artículo 31 fracción IV de la Constitución, la obligación de contribuir debe estar supeditada a que, primero, sea de manera proporcional y equitativa y, segundo, que dispongan las leyes. Leyes que deben emanar del Congreso de la Unión.

Lo anterior es así puesto que, a contrario sensu, si la obligación de contribuir no dimanara de las leyes expedidas por el Congreso para tal efecto, nadie estaría obligado a contribuir y, en consecuencia, el Estado estaría imposibilitado para sancionar a los ciudadanos por el incumplimiento de esta obligación.

De forma tal que, existe una obligación de contribuir establecida en nuestra Carta Magna que, asimismo, ordena que tal obligación sea establecida en las leyes que emanen de ella. Así, tales disposiciones normativas, también prevén la

² HERNÁNDEZ, María del Pilar. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada y Concordada, Tomo III, pág. 196-197, Ed. Porrúa, México 2004.

consecuencia jurídica del incumplimiento, es decir, la posibilidad de aplicar las sanciones por la no contribución al gasto público.

4.1.2 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El artículo 1° del Código Fiscal de la Federación dispone:

“Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas”

Este artículo se refiere a los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

Los sujetos pasivos son personas físicas y morales, nacionales o extranjeros, y son “aquellos cuya situación jurídica coincide con la hipótesis general y abstracta contemplada en una ley de carácter impositivo. Esta coincidencia genera un vínculo entre los sujetos activo y pasivo, conocido como relación jurídico-tributaria que tiene la característica de ser obligacional y admite ser definida como la posibilidad de que el sujeto activo (Estado-acreedor) constriña del pago de una deuda fiscal al sujeto pasivo (deudor), en los términos exactos establecidos por la ley”.³

4.1.3 LEY ADUANERA.

El artículo 1°, de la Ley Aduanera dispone:

“Esta Ley, las de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías. El código Fiscal de la Federación se aplicará supletoriamente a lo dispuesto en esta Ley.”

“Están obligados al cumplimiento de las citadas disposiciones quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualesquiera personas que tengan intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías o en los hechos o actos

³ FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. Código Fiscal de la Federación, comentarios y anotaciones. México. Sicco, 2004, págs. 3-4.

mencionados en el párrafo anterior.”

En virtud de este dispositivo normativo las personas físicas o morales que, cualesquiera que sean los actos, los hechos o las circunstancias bajo las que, introduzcan o extraigan del territorio nacional mercancías, están obligadas a cumplir con las leyes que regulan la entrada o salida de dichas mercancías.

4.2 PROCEDENCIA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN (PAE).

En lenguaje común por procedimiento se entiende el conjunto de formalidades o trámites a que está sujeta la realización de los actos jurídicos civiles, procesales, administrativos y legislativos.

Nava Negrete, afirma que “es el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración.”⁴

Para Hensel, procedimiento tributario, o procedimiento administrativo de ejecución es aquel que “debe conducir a la ejecución de la pretensión surgida por virtud de la Ley a través de la realización del hecho generador”.⁵

El procedimiento tributario debe considerarse como el núcleo del Derecho Tributario Administrativo en cuanto a que en forma general tiene la tarea de cuidar que el Estado obtenga las prestaciones a que tiene derecho. El procedimiento tributario, sin embargo, tiene que ver únicamente con los casos singulares, concretos, de créditos fiscales, con el cumplimiento de cada prestación tributaria concreta e individual.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución, desde mi especial punto de vista, es un acto de soberanía que el Estado realiza y que tiene por objeto recaudar las sumas de dinero que conforme a la ley los particulares debieron haber enterado oportunamente; es el ejercicio de atribuciones del poder público, a través de mandamientos unilaterales y ejecutivos que no requieren ni para su validez ni para su cumplimiento, la sanción previa de órganos jurisdiccionales, pero que sí requieren por

⁴ NAVA NEGRETE, Alfonso. Derecho Procesal Administrativo. México. Porrúa, 1959, pág. 78.

⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. cit, pág. 671.

mandato constitucional, para tener eficacia, que previamente, el obligado a pagar el crédito determinado por la autoridad, haya estado en aptitud de ejercer las defensas que la ley le otorga; es un mecanismo legal que permite a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por conducto de su órgano desconcentrado el Servicio de Administración Tributaria, como organismo competente para ello conforme lo establece el artículo 7, fracción I de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, realizar un cobro coactivo, al amparo de un sistema lógico y congruente, que no olvide las garantías constitucionales otorgadas por nuestra Carga Magna.

“ART. 7.- El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable ...”⁶

A este procedimiento fiscal, también se le ha dado en llamar procedimiento económico coactivo debido a que cuando la autoridad tributaria requiere a un deudor de la hacienda pública y exige el pago de algo que es debido al erario, generalmente está revestida de una potestad que consiste en obligar al deudor a satisfacer su adeudo y hasta llegar al remate de sus bienes sin necesidad de intervención de ninguna otra autoridad ni aun la judicial.

Desde hace muchos años los tratadistas fiscales han discutido un tema muy controvertido en la esfera jurídica, y es el problema de la constitucionalidad del procedimiento objeto de este estudio, con relación al juicio previo que el artículo 14 de la Carta Magna, exige antes de la ejecución de un acto privativo, un ilustre constitucionalista, don Ignacio L. Vallarta decía: “pretender que los jueces y sólo los jueces hagan tal cobro, siempre que el deudor se resista al pago, aun sin alegar excepciones que deban decidirse judicialmente, es tan inconstitucional y aún más absurdo que querer que los empleados administrativos califiquen esas excepciones sin someterlas al conocimiento judicial”.⁷

El procedimiento administrativo de ejecución se desarrolla, como es natural, a través de una serie de actos que tienen el carácter de administrativos, y no procesales, ya que no existe controversia o contienda que origine un trinomio procesal, que deba ser resuelto por un tercero ajeno al derecho discutido.

⁶ LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, artículo 7.

⁷ VALLARTA, Ignacio. Votos del C. Ignacio L. Vallarta, Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los negocios más notables resueltos por este tribunal, México, Porrúa. 1980, pág. 114.

Estos actos los podemos clasificar siguiendo las ideas del Maestro Alfonso Nava Negrete, en:

- a) Actos de iniciación.
- b) Actos de coerción, (que encuadra al embargo precautorio).
- c) Actos de conclusión.

a) Actos de iniciación.

Requerimiento de pago.- Es el primer acto con el que se inicia el procedimiento económico coactivo. En el que se ordena requerir al deudor para que efectúe el pago, apercibido de que de no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios legales.

Doctrinaria y jurídicamente se ha definido al requerimiento de pago como el acto por el cual el ejecutor previene a una persona, moral o física, para que en el acto de la diligencia efectúe el pago de una cantidad de dinero o de otra clase de prestaciones, apercibido de ejecución a su costa si no lo hace.

Así, previo a la emisión de un requerimiento de pago, deberá notificarse al contribuyente una resolución debidamente fundada y motivada que le haga saber la existencia de un crédito fiscal a su cargo, y será a partir de que surta efectos tal notificación, que el deudor tendrá un plazo de 45 días para efectuar el pago correspondiente, o en su caso impugnar el acto de autoridad.

Al no hacerse el pago del crédito fiscal dentro del término señalado, la Administración Local de Recaudación competente en la localidad en que se encuentre radicando el contribuyente deudor, dicta una resolución que recibe el nombre de mandamiento de ejecución en la que ordena que se requiera al deudor, para que efectúe el pago en el momento de la diligencia, con el apercibimiento de que de no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios legales, que son: los recargos, los gastos de ejecución y las multas; esta resolución es lo que propiamente podemos llamar requerimiento de pago.

En la diligencia de requerimiento de pago, el ejecutor deberá cumplir necesariamente con las formalidades que establece el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, ya que si no se cumplen al pie de la letra estas formalidades

provocarán la ilegalidad de lo actuado, por lo que cabe concluir que la diligencia de requerimiento es la base del procedimiento económico coactivo y si dicha diligencia; no se practica conforme a la ley toda actuación posterior resulta fruto de actos viciados, pues su falta implica dejar sin defensa al interesado y la violación en su perjuicio de las garantías establecidas en nuestra Carta Magna.

b) Actos de Coerción.

En el momento de la diligencia después de notificado el requerimiento de pago, si el deudor no ha cubierto totalmente el crédito y sus accesorios, se procederá al embargo de bienes de su propiedad.

A la serie de actos que se inician con el embargo se les llama actos de coerción; esta serie de actos, están regulados en la Sección I del Capítulo III del Título V del Código Fiscal de la Federación vigente.

Los actos de coerción más comunes dentro del procedimiento administrativo de ejecución son los siguientes:

1. El mandamiento de ejecución.
2. La diligencia de embargo.
3. Custodia de los bienes embargados.
4. Avalúos de los bienes.

1) .- El mandamiento de ejecución.- En el derecho procesal común, se le conoce como auto de *exequendo* (literalmente, ejecutando, es el auto o resolución que ordena el embargo); en el derecho fiscal sería el proveído que dicta la autoridad administrativa, para que en caso de no pagar el crédito fiscal se traben formal embargo sobre bienes del deudor, en este sentido podemos afirmar que en materia fiscal el auto de *exequendo* queda configurado en el propio mandamiento de ejecución que ordena al ejecutor, realizar el embargo de bienes en caso de que no se pague el crédito fiscal al momento de la diligencia y se formaliza con la orden que da el jefe de la oficina exactora, al ejecutor que recibe los asuntos para diligenciar.

2).- La diligencia de embargo.- Se inicia con la notificación del proveído, que contiene la orden de requerir de pago con apercibimiento de embargar en caso de no efectuarse el mismo, pues ello consiste en hacer saber al deudor o en su defecto a la

persona con quien se entiende la diligencia, que en términos del artículo 155 del Código Fiscal de la Federación, tendrá derecho a que en ella intervengan dos testigos y a designar los bienes que deban embargarse, sujetándose al orden que establece el propio numeral, aunque, esto último en realidad no se cumple pues el supuesto derecho que el contribuyente tiene a designar los bienes que serán materia del embargo, se desvanece con el contenido del artículo 156, fracción I del precepto normativo en comento.

En efecto, el artículo 156 del Código Fiscal de la Federación señala que si a juicio del ejecutor los bienes señalados no son suficientes, podrá proceder a embargar sin sujetarse al orden establecido en el numeral 155 del mismo ordenamiento, lo cual hace que en la práctica el derecho de los contribuyentes a designar los bienes materia del embargo se haga nugatorio, pues lo cierto es que no se puede dejar de apreciar que la gran mayoría de los ejecutores son personas de escasa o nula preparación académica, por lo que al utilizar su “juicio” para valorar si los bienes son suficientes o no para garantizar el crédito fiscal, cometen graves arbitrariedades, sin contar que generalmente ello es utilizado como medio de presión al contribuyente o dicho de otra forma “terrorismo fiscal”.

No obstante que el ejecutado esté señalando bienes suficientes para cubrir el adeudo requerido, si el ejecutor considera que no es así, puede proceder a embargar bienes en exceso y sin sujetarse al orden establecido, lo cual ocasiona que el contribuyente embargado, en ánimo de proteger sus intereses, recurra a los medios de defensa, con la desgastante pérdida de tiempo y dinero que ello le representa.

Considero que la fracción I del artículo 156 del Código Fiscal de la Federación, debería eliminarse de tal forma que se dé plena oportunidad al embargado de elegir a su libre albedrío los bienes que serán materia de embargo, sin que esto signifique dejar en indefensión al erario público, pues el contribuyente podría optar por deshacerse de los bienes que no fueron objeto del embargo; lo cierto es que en todo caso si el ejecutor procede a extraer los bienes señalados por el deudor y posteriormente el jefe de la oficina exactora, previo avalúo considera que tales bienes son insuficientes para garantizar el interés fiscal, en forma fundada y motivada, válidamente, podrá ordenar una ampliación del embargo en términos del artículo 154 del Código Federal Tributario, expidiendo el mandamiento de ejecución respectivo y comisionando a un ejecutor para llevarlo a cabo.

Por otra parte, puede suceder que un tercero se oponga al embargo fundándose en el dominio o derecho de propiedad de los bienes que se pretenden afectar y que lo demuestre con documentos idóneos, generalmente documentos públicos, –sin que ello implique no poder acreditarlo con documentos privados– en cuya circunstancia no se practicará el embargo atento a lo ordenado por el artículo 158 del Código Fiscal de la Federación.

El ejecutor puede encontrarse con resistencia de parte del deudor o incluso de otras personas, para llevar a cabo la diligencia de embargo impidiéndole materialmente al ejecutor que tenga acceso al domicilio del deudor o al lugar en que se encuentran los bienes, para posesionar de ellos al depositario, por lo que el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación, faculta al ejecutor para solicitar en estos casos el auxilio de la fuerza pública a fin de poder continuar con la diligencia. Hago aquí un paréntesis para manifestar mi inquietud en el sentido de que la autoridad no solicita sino que verdaderamente dispone de la fuerza pública, violentando la garantía de la seguridad jurídica, cometiendo, a mi juicio un exceso al extralimitarse de las facultades que le han sido conferidas. Del mismo modo que habría que hacer del conocimiento del contribuyente esa posibilidad en la carta de los derechos y deberes del contribuyente, por ejemplo.

También puede darse el caso de que la persona que entienda la diligencia no abra las puertas del local en donde se pretende llevar a cabo la diligencia, caso en el que previo acuerdo fundado del jefe de la oficina exactora, el ejecutor en presencia de dos testigos ordene el rompimiento de cerraduras, en los términos del artículo 163 del Código Fiscal Federal.

En los términos del numeral citado el Jefe de la oficina exactora, puede dictar un acuerdo fundado, cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere, los muebles que aquél suponga guarden dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes, para, ante dos testigos, pueda romper o forzar las cerraduras; pero si esto no fuera posible, el ejecutor puede trabar el embargo en los muebles y de su contenido, una vez sellados los entregará en depósito a la oficina ejecutora, donde los podrán abrir el deudor o su representante legal en el curso de los tres días siguientes, y en caso contrario, el jefe de la oficina designará un experto para que proceda en los términos del artículo 75 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Si no fuera posible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o sean de difícil transporte, el ejecutor puede trabar el embargo sobre ellos y su contenido, debiendo sellarlos para proceder a abrirlos en la forma antes señalada.

Finalmente durante el desarrollo de la diligencia puede suceder que los bienes por embargar ya se encuentran embargados por otras autoridades no fiscales o sujetos a cédulas hipotecarias, o bien que los bienes señalados para la ejecución hubieren sido embargados para la ejecución por parte de autoridades fiscales locales o municipales, en cuyos casos el ejecutor practicará el embargo, entregándose los bienes embargados al depositario designado por la autoridad fiscal federal y deberá darse aviso a las autoridades correspondientes para que el o los interesados puedan hacer valer su prelación de embargo. Si existiere controversia entre la autoridad local y la federal, ambas embargantes, el conflicto se resolverá por los Tribunales de la Federación, y en tanto se dicta resolución no se hará la aplicación del remate, salvo que se garantice el interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3).- Custodia de los bienes.- Después de trabada la ejecución, los bienes embargados pasarán a la guarda de un depositario, generalmente a personas distintas del deudor.

Los depositarios para su estudio se pueden clasificar en tres clases: Depositario de Bienes Muebles, Depositario Interventor o Administrador, como ya se analizó en el capítulo anterior del presente trabajo.

Los depositarios son nombrados por los jefes de las oficinas exactoras bajo su responsabilidad, ellos pueden también removerlos libremente; el depositario puede ser designado por el ejecutor cuando no lo haya hecho el jefe de la oficina ejecutora, pudiendo recaer el nombramiento en el mismo contribuyente ejecutado, dicho nombramiento será provisional y está sujeto a que en el momento en que el jefe de la oficina exactora lo considere prudente pueda ordenar la remoción de dicha depositaría, procediendo el ejecutor a efectuar la extracción de los bienes del domicilio del deudor. El término para dicha remoción no está previsto en ningún precepto legal, por lo que si el deudor depositario no paga el crédito fiscal, la autoridad podrá

cambiarlo o bien extraer el bien embargado y lo deposite en las bodegas, que para tales efectos tiene la Secretaría de Hacienda.

La responsabilidad de los depositarios cesará cuando se entreguen los bienes embargados a la autoridad fiscal.

4).- Avalúo de los bienes.- El Artículo 175 del Código Fiscal de la Federación, establece que la base para la enajenación de bienes inmuebles será el de avalúo y para negociaciones, el avalúo pericial, los cuales deberán realizarse conforme a las reglas establecidas en el artículo 4° del Reglamento de dicho Código, las cuales señalan:

- Los avalúos tendrán una vigencia de seis meses, a partir de la fecha en que se practiquen;
- Deben practicarlos las autoridades fiscales, instituciones de crédito, la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales, por corredor público o personas que cuenten con cédula profesional de valuadores expedida por la Secretaría de Educación Pública;
- Si después de que se realizó el avalúo se llevan a cabo construcciones, mejoras permanentes al bien de que se trate, los valores consignados en dicho avalúo quedarán sin efecto, aún cuando no haya transcurrido el plazo señalado de seis meses;

Tratándose de los demás casos la base será la que fijen la autoridad y el embargado en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se haya practicado el embargo, disponiéndose también que a falta de acuerdo, la autoridad practicará avalúo pericial, teniendo en todos los casos la obligación de notificar personalmente al embargado el avalúo practicado.

De acuerdo a lo expuesto, el propio artículo 175 con relación al 117, fracción II, inciso d) ambos del precitado Código Tributario Federal, establece la posibilidad de que el embargado o los terceros acreedores, puedan impugnar el avalúo, dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos su notificación, debiendo designar en el mismo como perito de su parte a alguna de las personas o instituciones que señala el artículo 4° del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.

En este sentido, vale la pena hacer mención de que en estos casos, no obstante que en materia procesal, la regla general es que tratándose de procedimientos de ejecución, el medio de defensa sólo se puede hacer valer contra la última resolución (generalmente la que aprueba o desaprueba el remate), en estos casos el propio legislador estableció una excepción, pues con la posibilidad de impugnar el avalúo realizado por la autoridad, se crea materia litigiosa, es decir, contra la resolución que recaiga a este recurso de revocación, el afectado, estará en posibilidad de acudir al juicio de nulidad que se lleva ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa e incluso hasta el amparo directo que se pueda interponer en contra de la sentencia definitiva que dicte éste y en ciertos casos hasta un recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando en la ejecutoria de amparo se toquen temas de inconstitucionalidad de leyes o interpretación directa de un precepto de la Constitución.

Por último, en el caso de que el dictamen rendido por el perito del embargado o terceros acreedores resulte en un valor superior a un 10% al determinado por la autoridad exactora, esta última nombrará un perito tercero valuador, y el dictamen que éste fije será la base para la enajenación de los bienes.

c) Actos de conclusión.

Estos actos procedimentales son la fase final del procedimiento y en ellos está comprendido el remate de bienes y la aplicación del producto de la ejecución.

El Remate.- Desde un punto de vista gramatical, la palabra remate significa: finiquitar, concluir, terminar.

Desde un punto de vista procesal, la voz remate tiene dos significados: la diligencia misma de la almoneda, subasta pública y la adquisición de un bien que concluye con la adjudicación.

Así, el remate, se integra por dos situaciones jurídicas procedimentales que están íntimamente ligadas, constituyendo la fase final del procedimiento administrativo de ejecución: la subasta pública y la adjudicación.

Los presupuestos procedimentales para la procedencia del remate los apunta el artículo 173 del Código Fiscal Federal, que afirma:

Artículo 173. La enajenación de bienes embargados, procederá:

I. A partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base en los términos del artículo 175 de este Código.

II. En los casos de embargo precautorio a que se refiere el artículo 145 de este Código, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.

III. Cuando el embargado no proponga comprador dentro del plazo a que se refiere la fracción I del artículo 192 de este Código.

IV. Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaída en los medios de defensa que se hubieren hecho valer.

Con relación a la posibilidad de impugnar los procedimientos de remate, ya la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha hecho un pronunciamiento en el sentido de establecer hasta cuando podrán ser impugnables tales procedimientos, al señalar que:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VII, Marzo de 1998

Tesis: 1a. VI/98

Página: 250

EJECUCIÓN, PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE. EL AMPARO SÓLO PROCEDE HASTA LA RESOLUCIÓN QUE DECLARA FINCADO EL REMATE A FAVOR DE UN POSTOR.

El procedimiento de remate previsto por los artículos 174 a 186 del Código Fiscal de la Federación tiene una culminación necesaria a través de una resolución, que se constituye en las atribuciones del jefe de la oficina ejecutora para calificar las posturas, dar intervención a los postores para su mejora y declarar fincado el remate a favor de la propuesta del monto superior, lo que significa que previo a este último pronunciamiento, ha hecho un análisis del procedimiento que le precedió y la declaratoria viene a constituir una resolución que aprueba el remate respectivo. Así la situación, queda patente que en el procedimiento económico-coactivo y, en particular, en el de remate, sí existe la figura requerida de resolución aprobatoria de este último, de tal manera que debe satisfacerse como requisito de procedibilidad del juicio de garantías, el previsto por el artículo 114, fracción III, de la Ley de Amparo, esto es, que tratándose de remates sólo podrá promoverse el juicio contra la resolución definitiva en que se aprueben o desapruében. Es conveniente establecer que la regla a que se refiere la citada disposición de la ley reglamentaria del juicio de garantías tiene su razón de ser en evitar la promoción innecesaria y excesiva de juicios de amparo contra cada determinación que se pronuncie en el procedimiento de remate, en virtud de que el perjuicio en contra del ejecutado solamente se actualiza y consume hasta el momento en que se emite la resolución final de dicho remate, que en el caso se centra en aquella que lo declara fincado a favor de uno de los postores.

Amparo en revisión 2790/97. Beneficiadora de Frutas Cítricas y Tropicales de Colima, S.A. de C.V. 21 de enero de 1998. Cinco votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Guillermo Campos Osorio.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, febrero de 1997, tesis 2a. V/97, página 321, de rubro: "EJECUCIÓN, PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE. EL AMPARO CONTRA RESOLUCIONES DICTADAS EN AQUÉL, SÓLO PROCEDE CUANDO SE RECLAMA LA DEFINITIVA, A PESAR DE QUE SE IMPUGNE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES".

Sin embargo, conviene hacer notar que, atinadamente desde mi punto de vista, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha aprobado una jurisprudencia que permite la procedencia del juicio fiscal en contra de los actos del procedimiento administrativo de ejecución. En efecto, dado que los actos del aludido procedimiento no son definitivos, pueden impugnarse ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con lo que se dejan a salvo los derechos de los contribuyentes.

He aquí la tesis en comento:

EJECUCIÓN EN MATERIA FISCAL. CONTRA LOS ACTOS DEL PROCEDIMIENTO PROCEDE EL JUICIO DE NULIDAD.

Conforme al artículo 120 del Código Fiscal de la Federación, la interposición del recurso de revocación en contra de los actos dictados en el procedimiento administrativo de ejecución es optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Ahora bien, de la interpretación armónica del citado precepto con los artículos 116, 117, fracción II, inciso b), 127 del Código Fiscal de la Federación y 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se advierte que los actos a que se refiere el aludido procedimiento pueden impugnarse válidamente a través del juicio de nulidad ante dicho Tribunal, dado que no se encuentran regidos por el principio de definitividad, sino por el contrario, la fracción II, inciso b) antes citada, expresamente otorga al contribuyente tal beneficio; de ahí que los actos que vayan suscitándose durante la tramitación del procedimiento de referencia podrán impugnarse a través del juicio de nulidad ante el Tribunal mencionado cuando se considere que no están ajustados a la ley.

Contradicción de tesis 76/2005-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Tercero ambos en Materia Administrativa del Sexto Circuito. 24 de agosto de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Arnulfo Moreno Flores.

La subasta pública.- es una diligencia que ordena la autoridad judicial o administrativa, por la cual se adjudica un bien a una persona.

Así, previamente a la convocatoria para la celebración de la subasta pública se efectuará la valuación de los bienes muebles e inmuebles, por los peritos, que servirá para fijar la base del remate, en términos de lo ordenado por el artículo 175 del Código Fiscal.

Fijada la base para el remate y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 176, se convocará para una fecha dentro de los treinta días siguientes haciéndose la publicación por lo menos diez días antes de la fecha del remate. La convocatoria se fijará en sitios visibles de la oficina ejecutora, en los lugares públicos necesarios y además cuando el valor de los bienes exceda de cinco veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal, elevado al año, la convocatoria se publicará en uno de los periódicos de mayor circulación en que resida la autoridad ejecutora por lo menos dos veces con un intervalo de siete días. Mientras no se finque el remate, el deudor puede hacer en forma total o parcial el pago de las cantidades reclamadas, de sus accesorios (actualización y recargos) y los gastos de ejecución, caso en el cual se procederá a la devolución de los bienes, en los términos que establece el artículo 195 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, el día y hora señalados en la convocatoria, el jefe de la oficina ejecutora hará saber a los presentes qué posturas fueron calificadas como legales y cuál es la mejor de ellas, concediendo plazos sucesivos de cinco minutos cada uno, hasta que la última postura no sea mejorada.

El jefe de la oficina ejecutora fincará el remate en favor de quien hubiere hecho la mejor postura. Si en la última postura se ofrece igual suma de contado, por dos o más licitantes, se designará por suerte la que deba aceptarse.

En este sentido, vale la pena precisar cuáles son los requisitos que, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, en sus numerales 180, 181 y 182, debe cubrir una postura para que pueda ser calificada de legal, a saber:

- a) Es postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate.
- b) En toda postura deberá ofrecerse de contado, cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal.

c) Las posturas deberán enviarse en documento digital con firma electrónica avanzada a la dirección electrónica señalada en la convocatoria para el remate, siendo necesario realizar una transferencia electrónica de fondos equivalente al diez por ciento del valor fijado a los bienes. El documento digital en que se haga la postura deberá contener:

- I. Cuando se trate de personas físicas, el nombre, la nacionalidad y el domicilio del postor, y en su caso, la clave del registro federal de contribuyentes; tratándose de sociedades, el nombre o razón social, la fecha de constitución, la clave del registro federal de contribuyentes y el domicilio social.
- II. La cantidad que se ofrezca.
- III. El número de cuenta bancaria e institución de crédito en la cual, según el caso, se reintegrarán los depósitos.
- IV. La dirección de correo electrónico.
- V. El monto y número de la transferencia electrónica de fondos realizada.

La adjudicación.- Fincado el remate de bienes muebles se aplicará el depósito constituido; el postor dentro de los tres días hábiles siguientes a la fecha del remate enterará a la oficina exactora el saldo de la cantidad ofrecida en su postura, mediante transferencia electrónica de fondos, o la que haya resultado de las mejoras.

Hecho lo anterior, la oficina ejecutora entregará los bienes rematados a quien se hubieran adjudicado, en este sentido debo aclarar que la ley no establece plazo para esto último, sin embargo, utiliza el vocablo "tan pronto", que conlleva la idea de la inmediatez con que se debe proceder en estos casos, lo que particularmente, considero no debe exceder un día o dos.

Tratándose de bienes inmuebles o negociaciones, se forma un procedimiento semejante para su entrega pero ampliándose los términos; así, el postor designará al notario ante el cual se otorgará la escritura y si se negare a firmar el sujeto pasivo, o sea el deudor del crédito fiscal, firmará en su rebeldía la escritura de adjudicación el Jefe de la Oficina ejecutora. Los bienes pasarán libres de todo gravamen y el deudor aun en caso de rebeldía responde de la evicción y los vicios ocultos.

Cuando no se hubiere fincado el remate en la primera almoneda, se fijará un nuevo día y hora para que dentro de quince días siguientes se efectúe una segunda almoneda disminuyéndose en un 20% la base fijada para el remate y si tampoco se fincare el remate en la segunda almoneda, se considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor de avalúo, aceptándose como dación en pago para el efecto de que la autoridad pueda adjudicárselo, enajenarlo o donarlo para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas.

Se autoriza a la oficina ejecutora a vender los bienes embargados fuera de subasta en algunos supuestos contemplados por el artículo 192 del Código Fiscal de la Federación, como por ejemplo:

- a) Cuando el embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.
- b) Se embarguen bienes de fácil descomposición o deterioro, o materias inflamables, y en la localidad no se puedan guardar en lugares apropiados para su conservación.
- c) Cuando se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentado postores.

La aplicación del producto del remate, enajenación o

- Gastos de ejecución.- De conformidad con el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, se pagará por este concepto el 2% del crédito fiscal, esto es, por la diligencia del remate, la enajenación fuera de remate o la adjudicación al fisco federal. En ningún caso el pago de gastos de ejecución será inferior a \$260.00 ni podrá exceder de \$41,350.00⁸
- Recargos.- Estos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones actualizado desde la fecha en que se debió hacer el pago hasta el día en que este se realice la tasa de interés aplicable en cada año para cada mes.

⁸ Cifras publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 6 de abril de 2006, mediante anexo 5 de la resolución Miscelánea 2005-2006 y que no fueron modificadas en la siguiente resolución.

- **Multas.-** La aplicación de ellas se hará independientemente de la determinación de las contribuciones y de sus accesorios; en adjudicación de bienes al fisco, se aplicará para cubrir el crédito fiscal adeudado en el orden que establece el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, es decir, el pago se aplicará primero a los accesorios y luego al adeudo principal. Los accesorios pueden ser monto de las mismas, se actualizarán desde el momento en que debió hacerse el pago y hasta que se realice éste.

Sin ningún esfuerzo, se puede llegar a la conclusión de que si por cualquier motivo se declara ilícito el procedimiento económico coactivo, los gastos de ejecución causados por él, deben declararse asimismo incobrables, o en el caso de que los mismos ya se hubieran pagado, se estaría ante un pago de lo indebido y válidamente se puede solicitar su devolución en los términos que establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Si después de haber hecho la aplicación del producto del remate, existiera alguna cantidad sobrante, ésta se le debe entregar al contribuyente embargado, salvo que hubiere, una orden escrita de la autoridad competente o que el propio embargado acepte, también por escrito que ese saldo sea entregado parcial o totalmente a un tercero.

4.3 CONTRIBUCIONES Y ACCESORIOS.

En primer lugar, es necesario mencionar que el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, hace una clasificación de las contribuciones, de la siguiente manera:

“Artículo 2o. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos...”⁹

Ahora bien, de lo establecido en el citado artículo, se concluye que los impuestos son las contribuciones a las que están obligadas las personas físicas y morales que de conformidad con las leyes deben contribuir al gasto público del Estado, sin considerar como impuestos las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos.

⁹ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Artículo 2°, primer párrafo.

Como se mencionó en el párrafo anterior, los impuestos deben estar consignados en una ley que señale una obligación para los contribuyentes y la correlativa facultad de las autoridades fiscales para exigir su cumplimiento.

En efecto, la creación de los impuestos debe estar a cargo del Poder Legislativo a través de una ley; este criterio ha sido sustentado por nuestro máximo Tribunal, a saber:

Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: VIII, Noviembre de 1991
Tesis: 4a. XXXVI/91
Página: 69

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE. La exigencia de que los elementos esenciales de un tributo se consignen expresamente en la ley que lo establece, no llega al extremo de pretender la definición de los conceptos que utilice ni excluye la posibilidad de que la norma se interprete para averiguar su correcto alcance. Lo que prohíbe la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es que la creación propiamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador, lo cual no acontece cuando en la ley aparecen determinados los elementos del tributo, requiriéndose únicamente de la interpretación para fijar su exacto sentido, puesto que interpretar la ley no equivale a crearla, sino nada más a desentrañar el sentido de la ya existente.

Amparo en revisión 827/91. Grupo Editorial Sefi, S.A. de C.V.
14 de octubre de 1991. Cinco votos. Ponente: José Antonio Llanos Duarte. Secretario: Abraham S. Marcos Valdés.

Siguiendo con la clasificación de las contribuciones, se tienen las aportaciones de seguridad social, a cargo de las personas a quienes el Estado sustituye en obligaciones correspondientes a seguridad social.

Y dado que el Congreso de la Unión tiene facultades expresas para decretar cualquier contribución con el único requisito que permita sufragar el gasto público, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el siguiente criterio, que por sí mismo aclara:

Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: III, Abril de 1996
Tesis: P. LIV/96
Página: 65

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. EL CONGRESO DE LA UNIÓN TIENE FACULTADES PARA DECRETARLAS.

De la interpretación sistemática de las fracciones VII y XXX del artículo 73 constitucional, se advierte que el Congreso de la Unión tiene facultades expresas para decretar cualquier contribución que tenga como finalidad sufragar los gastos y erogaciones que debe efectuar la Federación para la atención de los servicios y necesidades públicas a cargo de sus diferentes órganos; y en virtud de que en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación se ha reconocido a las aportaciones de seguridad social el carácter de contribuciones, el Congreso tiene facultades para legislar en todo lo concerniente a ellas, entre las que debe incluirse la de delegar facultades fiscalizadoras y sancionadoras al Instituto Mexicano del Seguro Social.

Amparo en revisión 1543/94. Dubois Química, S.A. de C.V. 26 de febrero de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Irma Rodríguez Franco.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de marzo en curso, aprobó, con el número LIV/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a veintiocho de marzo de mil novecientos noventa y seis.

Las contribuciones de mejoras están a cargo de personas físicas y morales que se ven beneficiadas directamente con las obras públicas. Esto es, son un tipo de contribución especial que se paga por el beneficio específico que determinadas personas reciben por la prestación de un servicio prestado por el Estado.

Por último, en la clasificación de las contribuciones, están los derechos, que se pueden desglosar de la siguiente manera:

- Erogaciones que realizan las personas físicas o morales por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público.
- Erogaciones por los servicios que presta el Estado.
- También se pagan los derechos cuando los servicios los preste un organismo descentralizado u órgano desconcentrado y se trate de contraprestaciones que se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos.
- Asimismo, se consideran derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Como puede apreciarse de las anteriores definiciones, la nota característica de los derechos es la correlación entre el servicio prestado y su costo y así lo ha considerado el Poder Judicial.

Sostienen lo anterior los criterios de la Corte al tenor siguiente:

Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: VII, Enero de 1998
Tesis: P./J. 3/98
Página: 54

DERECHOS POR SERVICIOS. SUBSISTE LA CORRELACIÓN ENTRE EL COSTO DEL SERVICIO PÚBLICO PRESTADO Y EL MONTO DE LA CUOTA.

No obstante que la legislación fiscal federal, vigente en la actualidad, define a los derechos por servicios como las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, modificando lo consignado en el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, el cual en su artículo 3o. los definía como "las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio", lo que implicó la supresión del vocablo "contraprestación"; debe concluirse que subsiste la correlación entre el costo del servicio público prestado y el monto de la cuota, ya que entre ellos continúa existiendo una íntima relación, al grado que resultan interdependientes, pues dicha contribución encuentra su hecho generador en la prestación del servicio. Por lo anterior, siendo tales características las que distinguen a este tributo de las demás contribuciones, para que cumpla con los principios de equidad y proporcionalidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional, debe existir un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio, debiendo otorgarse el mismo trato fiscal a los que reciben igual servicio, lo que lleva a reiterar, en lo esencial, los criterios que este Alto Tribunal ya había establecido conforme a la legislación fiscal anterior, en el sentido de que el establecimiento de normas que determinen el monto del tributo atendiendo al capital del contribuyente o a cualquier otro elemento que refleje su capacidad contributiva, puede ser correcto tratándose de impuestos, pero no de derechos, respecto de los cuales debe tenerse en cuenta ordinariamente el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio; y que la correspondencia entre ambos términos no debe entenderse como en derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos se organizan en función del interés general y sólo secundariamente en el de los particulares.

Amparo en revisión 963/92. Televisa, S.A. de C.V. y otra. 23 de febrero de 1995. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 2506/88. Arancia Purina Proteínas, S.A. de C.V. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Juan N. Silva Meza. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Teódulo Ángeles Espino.

Amparo en revisión 1577/94. Aída Patricia Cavazos Escobedo. 23 de mayo de 1995. Mayoría de ocho votos.

Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Juan N. Silva Meza.
Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Careño Rivas.

Amparo en revisión 1815/94. MVS Multivisión, S.A. de C.V. 18 de enero de 1996. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 1386/95. Bridgestone Firestone de México, S.A. de C.V. 21 de noviembre de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Careño Rivas.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de enero en curso, aprobó, con el número 3/1998, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de enero de mil novecientos noventa y ocho.

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomos: IV, Julio de 1996

Tesis: P./J. 41/96

Página: 17

DERECHOS TRIBUTARIOS POR SERVICIOS. SU EVOLUCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA.

Las características de los derechos tributarios que actualmente prevalecen en la jurisprudencia de este alto tribunal encuentran sus orígenes, según revela un análisis histórico de los precedentes sentados sobre la materia, en la distinción establecida entre derechos e impuestos conforme al artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación del año de mil novecientos treinta y ocho, y su similar del Código del año de mil novecientos sesenta y siete, a partir de la cual se consideró que la causa generadora de los derechos no residía en la obligación general de contribuir al gasto público, sino en la recepción de un beneficio concreto en favor de ciertas personas, derivado de la realización de obras o servicios ("COOPERACION, NATURALEZA DE LA.", jurisprudencia 33 del Apéndice de 1975, 1a. Parte; A.R. 7228/57 Eduardo Arochi Serrano; A.R. 5318/64 Catalina Ensástegui Vda. de la O.; A.R. 4183/59 María Teresa Chávez Campomanes y coags.). Este criterio, sentado originalmente a propósito de los derechos de cooperación (que entonces se entendían como una subespecie incluida en el rubro general de derechos), se desarrollaría más adelante con motivo del análisis de otros ejemplos de derechos, en el sentido de que le eran inaplicables los principios de proporcionalidad y equidad en su concepción clásica elaborada para analizar a los impuestos, y que los mismos implicaban en materia de derechos que existiera una razonable relación entre su cuantía y el costo general y/o específico del servicio prestado ("DERECHOS POR EXPEDICION, TRASPASO, REVALIDACION Y CANJE DE PERMISOS Y LICENCIAS MUNICIPALES DE GIROS MERCANTILES, INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 14, FRACCIONES I, INCISO C), II, INCISO D), DE LA LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE TECATE, BAJA CALIFORNIA, PARA EL AÑO DE 1962, QUE FIJA EL

MONTO DE ESOS DERECHOS CON BASE EN EL CAPITAL EN GIRO DE LOS CAUSANTES, Y NO EN LOS SERVICIOS PRESTADOS A LOS PARTICULARES", Vol. CXIV, 6a. Época, Primera Parte; "DERECHOS FISCALES. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE ESTOS ESTA REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS", Vol. 169 a 174, 7a. Época, Primera Parte; "AGUA POTABLE, SERVICIO MARITIMO DE. EL ARTICULO 201, FRACCION I, DE LA LEY DE HACIENDA PARA EL TERRITORIO DE BAJA CALIFORNIA, REFORMADO POR DECRETO DE 26 DE DICIEMBRE DE 1967, QUE AUMENTO LA CUOTA DEL DERECHO DE 2 A 4 PESOS EL METRO CUBICO DE AGUA POTABLE EN EL SERVICIO MARITIMO, ES PROPORCIONAL Y EQUITATIVO; Y POR LO TANTO NO ES EXORBITANTE O RUINOSO EL DERECHO QUE SE PAGA POR DICHO SERVICIO", Informe de 1971, Primera Parte, pág. 71). El criterio sentado en estos términos, según el cual los principios constitucionales tributarios debían interpretarse de acuerdo con la naturaleza del hecho generador de los derechos, no se modificó a pesar de que el artículo 2o., fracción III del Código Fiscal de la Federación del año de mil novecientos ochenta y uno abandonó la noción de contraprestación para definir a los derechos como "las contribuciones establecidas por la prestación de un servicio prestado por el Estado en su carácter de persona de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público" (A.R. 7233/85 Mexicana del Cobre, S.A. y A.R. 202/91 Comercial Mabe, S.A.). De acuerdo con las ideas anteriores avaladas por un gran sector de la doctrina clásica tanto nacional como internacional, puede afirmarse que los derechos por servicios son una especie del género contribuciones que tiene su causa en la recepción de lo que propiamente se conoce como una actividad de la Administración, individualizada, concreta y determinada, con motivo de la cual se establece una relación singularizada entre la Administración y el usuario, que justifica el pago del tributo.

Amparo en revisión 998/94. Cementos Anáhuac, S.A. de C.V. 8 de abril de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adela Domínguez Salazar.

Amparo en revisión 1271/94. Especialidades Industriales y Químicas, S.A. de C.V. 8 de abril de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 1697/94. Club de Golf Chapultepec. 8 de abril de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 479/95. Seguros Comercial América, S.A. de C.V. 8 de abril de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rocío Balderas Fernández.

Amparo en revisión 1875/95. Corporación Industrial Reka, S.A. de C.V. 8 de abril de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veinticuatro de junio en curso, aprobó, con el número 41/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a veinticuatro de junio de mil novecientos noventa y seis.

Nota: Véase la ejecutoria relativa al amparo en revisión 1875/95. Corporación Industrial Reka, S.A. de C.V., publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, mayo de 1996, página 58.

Como puede apreciarse de la transcripción de las anteriores tesis por la importancia de las mismas a través de los criterios vertidos, se mantiene en ellas que los derechos pagan un servicio prestado por el Estado.

Ahora analizaré los accesorios de las contribuciones. Éstos se encuentran mencionados en el último párrafo del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, dicho precepto establece: “los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 10”.¹⁰

En primer término están los recargos, que de conformidad con el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, derivan del perjuicio que se le cause a un acreedor por la falta de pago de un adeudo. Así, deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno; en este caso, los recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o aprovechamientos actualizados desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta el mismo en que se efectúe dicho pago, la tasa que por cada mes de mora resulte de incrementar en 50% a la que se establezca en Ley el Congreso de la Unión anualmente.

¹⁰ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Artículo 2°, último párrafo.

En este sentido, la definición que da a los recargos Adolfo Arrijoa Vizcaíno, “los recargos son una especie de intereses moratorios que los contribuyentes están obligados a pagar a la Hacienda Pública en caso de extemporaneidad en el entero de un tributo, con el objeto de resarcirla de los perjuicios económicos ocasionados por dicha falta de pago oportuno”.¹¹

Así, los recargos son la indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno y así lo ha sostenido La Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir los siguientes criterios:

Octava Época

Instancia: Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: II, Segunda Parte-2, Julio a Diciembre de 1988

Página: 455

RECARGOS. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

De conformidad con el precepto legal de referencia, siendo el pago de recargos una indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno de contribuciones, su cálculo debe efectuarse a partir de la fecha en que debieron pagarse dichas contribuciones, ya que la determinación correcta y en tiempo de éstas, es una obligación a cargo de los contribuyentes. Por tanto, si la quejosa no se autoliquidó correctamente y omitió el pago de las contribuciones a que se encontraba obligada, los recargos por concepto de indemnización, deben calcularse y pagarse a partir del día en que debieron cubrirse las aludidas.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1403/88. Inmobiliaria y Constructora de Servicios Unidos de la Construcción, S.A. 28 de septiembre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Atzimba Martínez Nolasco.

Octava Época

Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: III, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989

Página: 638

RECARGOS. PARA SU EXISTENCIA, ES ESENCIAL QUE EXISTA UN CRÉDITO PRINCIPAL QUE NO SE PAGUE OPORTUNAMENTE.

En términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, los recargos son créditos accesorios de uno principal que les da base y sustento, y surgen al

¹¹ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, pág.371.

terreno legal en cuanto un contribuyente no cumple puntualmente con la prestación a que está obligado; constituyen a la vez una indemnización al Fisco, al privársele de los ingresos que oportunamente debe percibir. En esta tesitura, debe estimarse que el pago de recargos se encuentra condicionado a dos hechos; el primero, el entero del impuesto posteriormente a la fecha que la ley establece con cargo al contribuyente y, segundo, que el pago extemporáneo cause al Fisco un perjuicio económico, perjuicio que debe resarcirse mediante el pago de los recargos respectivos; así, si lo legal es partir de la base que para que existan los accesorios legales llamados recargos, es esencial que exista un crédito primario que no se pague oportunamente, en buena lógica jurídica al no existir el crédito principal, menos aún puede existir su accesorio, ya que no hay base ni elemento que lo sustente.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Revisión fiscal 4/89. Procuraduría Fiscal de la Federación. Kimberly Clark de México, S. A. de C. V. 16 de febrero de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Fernando A. Ortiz Cruz.

Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XIII, Abril de 2001
Tesis: 2a. XXXV/2001
Página: 501

Siguiendo con la clasificación de los accesorios de las contribuciones, se ven ahora las sanciones, a las que puede señalarse como “castigos” a los que se hacen acreedores los contribuyentes que en alguna forma han incumplido con lo dispuesto en las leyes fiscales.

Esta es la clasificación de las sanciones que hace Dionisio J. Kaye:

- El apercibimiento.- es una advertencia acerca de las consecuencias de la infracción cometida.
- El recargo.- es una carga extra de la cantidad adeudada, por no pagar oportunamente.
- La multa.- son las sanciones económicas que se aplican a los contribuyentes que han infringido las leyes fiscales.
- La clausura.- es el cierre o suspensión temporal o definitiva de las actividades de una empresa o persona que no ha cumplido con sus obligaciones ante el fisco.
- El decomiso.- es la pérdida del derecho de propiedad, de objetos que

perjudican al fisco.

- La intervención administrativa en la empresa.- es la facultad que tiene la autoridad fiscal de intervenir con la inspección en el manejo de las empresas cuando se entera que estas no pagan correctamente sus impuestos o que realizan incorrectamente sus liquidaciones.
- La inhabilitación del puesto o cargo público.- este tipo de sanción es aplicable como su nombre lo dice a los funcionarios públicos que han incurrido en alguna de las infracciones establecidas en las leyes fiscales, reglamentos interiores, etc.

Desde mi punto de vista, las sanciones son el resultado del incumplimiento de obligaciones y son independientes de la obligación de contribuir; en este sentido son “un castigo” por no cumplir lo expresamente señalado en la ley, en tiempo y forma.

He aquí algunos criterios que ha venido sosteniendo el Poder Judicial de la Federación:

Novena Época
Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XIII, Febrero de 2001
Tesis: VI.1o.A.89 A
Página: 1769

MULTA FORMAL POR INFRACCIONES A LAS DISPOSICIONES FISCALES. SU IMPOSICIÓN ES INDEPENDIENTE DE EXIGIR EL PAGO DE CONTRIBUCIONES OMITIDAS MÁS ACCESORIOS, DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 70, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Dicho precepto indica, en lo conducente, que la aplicación de una multa formal por infringir disposiciones fiscales es independiente del cobro de las contribuciones omitidas más accesorios; por consiguiente, el hecho de que se haya sancionado a la quejosa por no presentar inmediatamente la contabilidad solicitada en el curso de una visita domiciliaria, no significa que la autoridad hacendaria no pueda requerir su exhibición nuevamente, así como la presentación de diversa documentación que le sea necesaria para el debido ejercicio de sus facultades de comprobación, las cuales tienen entre otros fines, de acuerdo con lo establecido en el artículo 42 del código tributario federal, verificar que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales respectivas y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas, por lo que resulta inconcuso que la imposición de una multa formal no releva a la contribuyente de cumplir con sus obligaciones fiscales, entre las que se encuentran las de proporcionar a las autoridades la contabilidad, datos o documentos que le

exijan, para proceder a su revisión, ni restringe el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad al practicar una visita domiciliaria, la cual puede culminar con la determinación en cantidad líquida de contribuciones omitidas más accesorios, entre los que se encuentran los recargos y las multas de fondo, inclusive, sin perjuicio de que también puedan imponerse las multas formales que procedan.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 35/2000. Susana Montero Zárate. 7 de noviembre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretaria: Luz Idalia Osorio Rojas.

Octava Época

Instancia: Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XII, Diciembre de 1993

Página: 908

MULTAS. CONSTITUYEN UN CRÉDITO FISCAL LAS IMPUESTAS CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO DE UNA OBLIGACIÓN FISCAL.

De conformidad con los artículos 2o. y 3o. del Código Fiscal de la Federación, los ingresos que el Estado tiene derecho a percibir, son esencialmente: a) contribuciones, clasificadas a su vez en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; b) aprovechamientos y c) productos. De la definición que de cada uno de estos ingresos otorgan los propios preceptos legales, se advierte que solamente las contribuciones y los aprovechamientos son debidos a la calidad de entidad de derecho público del Estado, en tanto que los productos derivan de la actividad del propio Estado, pero como entidad de derecho privado. Por tal razón, solamente respecto a las contribuciones y los aprovechamientos la ley ha establecido la causación de recargos, sanciones, gastos de ejecución e indemnización por falta de pago oportuno, atribuyéndoles el carácter de accesorios de aquellos ingresos en que tienen su origen y haciéndoles partícipes de su naturaleza. Por otra parte, el artículo 4o. del citado ordenamiento legal, define que son créditos fiscales, "... los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios,...". En ese orden de ideas, la multa impuesta al quejoso "con motivo del incumplimiento de una obligación fiscal", sólo puede entenderse como accesorio de una contribución o de un aprovechamiento, y por ende, como un crédito fiscal.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO.

Incidente en revisión 236/93. Operadora Hotelsa, S.A. de C.V. (Recurrente: Administrador Local Jurídico de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en Iguala, Guerrero). 7 de octubre de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Martiniano Bautista Espinoza. Secretario: Javier

Cardoso Chávez.

Otro de los accesorios de las contribuciones son los gastos de ejecución, los cuales son reembolsos que los contribuyentes tienen que hacerle al Fisco por la erogaciones generadas con motivo de las diligencias realizadas para obtener el cobro de créditos fiscales, entre éstas las de requerimiento de pago, embargo y de remate, mismas que ya fueron estudiadas en el capítulo anterior. Asimismo, el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación establece que el porcentaje por este concepto es del 2% del monto del crédito fiscal adeudado, por cada diligencia, pero también establece un límite para el cobro de gastos de ejecución, el cual será de \$41,350.00., tomando en cuenta que en muchas ocasiones los créditos adeudados son de millones de pesos y determinar el 2% sería excesivamente oneroso para los contribuyentes.

De manera tal que, en mi opinión, si las diligencias (por ejemplo requerimiento de pago) no llegaran a efectuarse, la autoridad deberá devolver las cantidades pagadas por concepto de gastos de ejecución.

Por lo que coincido con el siguiente criterio sostenido por el Poder Judicial de la Federación:

Novena Época
Instancia: Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XIV, Diciembre de 2001
Tesis: VIII.3o. J/8
Página: 1539

GASTOS DE EJECUCIÓN. PROCEDE SU DEVOLUCIÓN SI LA AUTORIDAD FISCAL NO ACREDITA QUE SE HUBIERE LLEVADO A CABO EL EMBARGO Y AVALÚO ADMINISTRATIVO. El artículo 66, fracción V, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece: "Deberá cubrirse, con anticipación a la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, los gastos de ejecución señalados en la fracción II del artículo 150 del código. El pago así efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia.". Ahora bien, para que pueda darse este último supuesto, es requisito ineludible que, conforme a lo dispuesto en el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al código de la materia, la exactora demuestre la existencia del embargo y el avalúo del bien que el contribuyente señaló como garantía del crédito fiscal a su cargo. Por tanto, si la autoridad administrativa dentro de los autos del juicio de nulidad no acreditó esos hechos, es evidente que procede la devolución de los gastos de ejecución que efectuó el particular.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Revisión fiscal 199/2001. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras autoridades. 8 de junio de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Sergio Eduardo Alvarado Puente. Secretario: Ernesto Rubio Pedroza.

Revisión fiscal 210/2001. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras autoridades. 8 de junio de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Sergio Eduardo Alvarado Puente. Secretario: Ernesto Rubio Pedroza.

Revisión fiscal 215/2001. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras autoridades. 13 de junio de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Sergio Eduardo Alvarado Puente. Secretario: René Olvera Gamboa.

Revisión fiscal 228/2001. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras autoridades. 14 de junio de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Abraham Calderón Díaz. Secretario: Guillermo Erik Silva González.

Revisión fiscal 205/2001. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras autoridades. 28 de junio de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretario: Miguel Negrete García.

Por último de los accesorios de las contribuciones, está la indemnización que prescribe el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, en su séptimo párrafo, cuando los contribuyentes realicen el pago de créditos fiscales al fisco con cheque y éste no pueda cobrarse por falta de fondos, se deberá pagar una indemnización equivalente al veinte por ciento del valor del título de crédito, como sanción por el daño causado.

En este sentido, considero que tal sanción está encaminada a sancionar el dolo o la mala fe del contribuyente que expidió el cheque sin fondos.

Y así lo ha sostenido el Poder Judicial de la Federación al establecer lo siguiente:

Octava Época
Instancia: Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: XIII, Enero de 1994

CRÉDITOS FISCALES. PAGO CON CHEQUE. El artículo 21, párrafo séptimo, del Código Fiscal de la Federación, establece que la falta de pago inmediato de un cheque que se expide para cubrir un crédito fiscal, por parte de la institución a cuyo cargo se hubiere librado, dará derecho a la Secretaría de Hacienda a exigir el pago de su importe más una indemnización del veinte por ciento del valor del cheque; la sanción en comento se debe estimar condicionada a la culpa o dolo de quien pagó con el cheque, pues si la falta de pago no le es imputable, sino que, lo es a la institución bancaria, será contrario a equidad cobrar indemnización a quien nada tuvo de culpa en la falta de pago inmediato, pues ésta debe regir todo cobro fiscal en términos del artículo 31, fracción IV, constitucional.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 683/92. Tuberías y Válvulas del Norte, S.A. de C.V. 3 de febrero de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Ramiro Barajas Plasencia. Secretario: Carlos Hugo de León Rodríguez.

4.4 OTROS INGRESOS.

El Estado, para poder estar en condiciones de cumplir con las funciones sociales mediante la aplicación del gasto público, debe allegarse recursos mediante la imposición de las contribuciones y así contar con ingresos, pero también existen otros ingresos diferentes a éstas.

Estos otros ingresos son los aprovechamientos y los productos.

Los Ingresos del Estado se clasifican en dos tipos:

- a)** Ingresos Ordinarios.
- b)** Ingresos Extraordinarios.

a) Entre los ingresos ordinarios, se encuentran los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social; los aprovechamientos y productos.

Los aprovechamientos son definidos por el artículo 3° del Código Fiscal de la Federación como: "los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público

distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal".¹²

Los productos, son definidos por el mismo numeral como: "las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado".¹³

Cuando el Estado celebra con los particulares contratos en los cuales aporta bienes o servicios mediante una remuneración, actúa en calidad de particular o sea como persona de derecho privado; así, sus derechos y obligaciones se rigen por contratos que no tienen ningún aspecto fiscal, pero sí es importante señalar que en cuanto a su cobro, como créditos fiscales que son, tales productos sí son exigibles también mediante el procedimiento administrativo de ejecución y desde ese punto de vista, el Estado actúa en una doble función, una, de derecho fiscal y a la vez de derecho público.

Al respecto, existen algunos criterios sostenidos por el Poder Judicial de la Federación:

Octava Época

Instancia: Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XIV, Octubre de 1994

Tesis: VIII. 2o. 40 A

Página: 293

CONTRATO DE OBRA PÚBLICA, LA DEVOLUCIÓN DE UN ANTICIPO DERIVADO DE UN. TIENE EL CARÁCTER DE APROVECHAMIENTO. De conformidad con el artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación, los recursos fiscales llamados aprovechamientos, son todos aquellos, que con las excepciones señaladas en el mismo precepto, percibe el Estado al realizar sus actividades o cometidos de derecho público, por tanto, la devolución de un anticipo derivado de un contrato de obra pública, que finalmente no se llevó a cabo, indudablemente constituye un aprovechamiento, pues conforma un reintegro que percibe el Estado al realizar sus actividades o cometidos de derecho público, expresamente considerado así en el artículo 1o. fracción VII, punto 3, de la Ley de Ingresos de la Federación.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

¹² CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Artículo 3º, primer párrafo.

¹³ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Artículo 3º, último párrafo.

Amparo directo 210/94. Construcciones y Obras de Ingeniería, S. A. de C. V. 11 de julio de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Sergio Novales Castro. Secretaria: Elda Mericia Franco Mariscal.

Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XIV, Diciembre de 2001
Tesis: 2a. CCXVIII/2001
Página: 364

Por lo que hace a los créditos fiscales como otros ingresos, existen algunos casos como las multas administrativas, las cuales no son consideradas como contribuciones, pero tienen el carácter de aprovechamientos.

Este es el criterio que ha sostenido la Corte en las siguientes tesis y al cual me adhiero:

MULTAS ADMINISTRATIVAS O NO FISCALES. PRINCIPIO DE DEFINITIVIDAD EN EL AMPARO CONTRA LAS. De conformidad con el artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación, **las multas por infracción a normas administrativas federales, tienen el carácter de aprovechamientos, no así de contribuciones**, las que, por su parte, se encuentran previstas por el artículo 2o. de dicho código. El artículo 135 de la Ley de Amparo vigente, no alude a créditos fiscales en general, sino a una de sus especies: las contribuciones, por lo que excluye de su contenido a los aprovechamientos, entre los que se encuentran las multas administrativas. De conformidad con el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, para suspender la ejecución de una multa no fiscal, como lo es la impuesta por la Procuraduría Federal del Consumidor, sólo debe garantizarse el interés fiscal, el cual se constituye únicamente con el monto de la sanción impuesta, pues las multas no fiscales no causan recargos, de acuerdo con la parte final del artículo 21 de dicho código. En materia de amparo, la suspensión que, en su caso, proceda contra el cobro de dichas multas, debe regirse, no por la regla especial prevista por el artículo 135 del propio ordenamiento, sino por las reglas generales contenidas en los artículos 124, 125 y 139 de la ley de la materia, al no participar las indicadas multas administrativas del carácter de contribuciones, sino de aprovechamientos. Así, de acuerdo con los tres últimos numerales, para conceder la suspensión definitiva, se exige: que la solicite el agraviado; que no se siga perjuicio al interés social ni se contravengan disposiciones de orden público; que con la ejecución del acto reclamado se causen al quejoso daños y perjuicios de difícil reparación; y que el peticionario otorgue garantía bastante para reparar el daño e indemnizar los

perjuicios que con la suspensión se causaren a algún tercero, en caso de que el quejoso no obtuviera sentencia favorable en el juicio de amparo; entendiéndose por tercero, para este efecto, cualquier persona física, persona moral privada u oficial, que tenga un interés contrario al quejoso. De acuerdo con lo anterior se concluye que conforme al principio de definitividad que rige al juicio de garantías, contenido parcialmente en la fracción XV del artículo 73 de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 constitucionales, antes de acudir al amparo contra las multas administrativas, éstas deben ser impugnadas ante el Tribunal Fiscal de la Federación, ya que a través del juicio de nulidad fiscal puede lograrse su modificación, revocación o nulificación, y para suspender su ejecución, el Código Fiscal de la Federación no exige mayores requisitos que los consignados por la Ley de Amparo para conceder la suspensión definitiva.

Contradicción de tesis 100/95. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 24 de enero de 1997. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Juan José Franco Luna.

Tesis de jurisprudencia 8/97. Aprobada por la Segunda Sala de este alto tribunal, en sesión pública de veinticuatro de enero de mil novecientos noventa y siete, por unanimidad de cinco votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel.

De lo anterior se desprende que las multas no fiscales constituyen un ingreso no ordinario sino en la categoría de otros ingresos, dado que es un aprovechamiento.

Otros ingresos.- La Ley de Ingresos para la Federación para el Ejercicio fiscal de 2007, dispone como otros ingresos, los siguientes:

1. Los que provengan de organismos descentralizados.
2. Los que provengan de empresas de participación estatal.
3. Los que provengan de financiamiento de organismos descentralizados y de empresas de participación estatal.

b) Ingresos Extraordinarios.- El maestro Flores Zavala señala, que son los que se perciben sólo en circunstancias eventuales, anormales o extraordinarias, a las que los estados tienen que hacer frente de una manera imprevista, tal es el caso del estado de Guerra, o cuando se desata una epidemia o se presenta una catástrofe y además aquellas contribuciones para cubrir gastos eventuales.

La doctrina ha considerado como ingresos extraordinarios los siguientes:

1. Impuestos extraordinarios.
2. Derechos extraordinarios.
3. Empréstitos.
4. Emisiones de moneda.
5. Expropiación.
6. Servicios Personales.

Así, se concluye que los ingresos extraordinarios son los que el poder público fija ante una situación especial.

4.5 CRÉDITO FISCAL.

La definición está contenida en el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación que establece que “son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena”.¹⁴

También puede señalarse que el crédito fiscal es la obligación que se deriva de la conducta o hecho generador que realizan los contribuyentes, regulada por la Ley y que determina una contribución a pagar en favor del Estado, en cantidad líquida y dentro del plazo establecido en la misma ley.

El crédito fiscal nace en el momento que la persona realiza el supuesto normativo establecido en la Ley y deberá cumplirse con independencia de la voluntad del sujeto pasivo de la obligación, en este caso el contribuyente.

Esto es así pues no obstante que a las personas que realicen la hipótesis normativa les parezca justo o no el pago de determinadas contribuciones, al estar consignadas en una ley se tienen que cumplir, aun de modo coactivo. Por tal motivo, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales durante el período en que ocurran.

¹⁴ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, artículo 4°, primer párrafo.

En el caso de los créditos fiscales, el Estado es el sujeto activo, y tiene derecho a percibir de los contribuyentes (sujetos pasivos), determinadas prestaciones en el ejercicio de sus actividades.

Así, el vínculo jurídico, o sea, la relación tributaria entre un sujeto activo (la autoridad fiscal) y el sujeto pasivo (el contribuyente) inicia cuando el sujeto pasivo actualiza la hipótesis normativa, el supuesto jurídico contemplado en la norma tributaria. Luego entonces, el hecho generador consiste en realizar la conducta, el hecho contemplado por la Ley.

En consecuencia, no se puede obligar al pago de algo que no está regulado por una disposición tributaria. Esto constituye el supremo principio de legalidad que rige nuestro derecho positivo.

He aquí la clasificación que hace el maestro Dionisio J. Kaye, de los momentos del crédito fiscal:

- La obligación Fiscal.- la ley establece las situaciones que generan un crédito fiscal.
- La cuantía fiscal.- es el cálculo del impuesto que se va a pagar. Aquí se habla de la liquidación del impuesto, es decir, los actos necesarios para la comprobación y la valorización de los elementos constitutivos de la deuda.
- Su exigibilidad.- el crédito fiscal se exige cuando se ha vencido el plazo establecido en la ley.

Respecto del crédito fiscal quiero señalar dos aspectos que para mí son muy importantes.

Primeramente, si bien es cierto que al crédito fiscal tiene derecho el fisco por provenir de contribuciones, de aprovechamientos o de accesorios y que, como en el caso de las contribuciones, éstas se generan momento a momento, no es menos cierto que debe mediar un requerimiento de autoridad cuando el crédito fiscal se hace exigible.

Y, segundo, que tal crédito fiscal debe estar determinado por autoridad

competente, aun en el caso de la autodeterminación de contribuciones por parte del contribuyente dado que la misma servirá de base, asimismo, para la determinación de la autoridad.

Y así ha sido sostenido por el Poder Judicial de la Federación, que ha postulado el siguiente criterio:

CRÉDITO FISCAL. EL ARTÍCULO 4o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE ESTABLECE LO QUE DEBE ENTENDERSE POR ESE CONCEPTO, NO TRANSGREDE LO DISPUESTO EN LOS ARTÍCULOS 16 Y 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONALES, AL NO ESPECIFICAR LOS ELEMENTOS QUE LO INTEGRAN, NI LA FORMA Y PERSONA QUE LO DEBE EMITIR. Por técnica legislativa el legislador se refirió en el artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente a lo que debe entenderse por crédito fiscal, sin que estuviera obligado a señalar ahí mismo de manera indefectible los elementos que lo constituyen o cómo y quién lo debe emitir, sino que válidamente se concretó a verter un concepto de crédito fiscal sustentado en las cantidades que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados por concepto de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, debido a lo cual la circunstancia de que en dicho precepto legal no se haya hecho alusión a los elementos que lo pueden integrar, la forma en que se constituye y quién lo emite, no implica que viole el principio de legalidad previsto en el artículo 16 y el de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, ambos de la Constitución General de la República, puesto que tales elementos derivan de los conceptos que incluye la propia legislación de la materia en forma amplia y particularizada para cada tributo, los cuales obviamente no podrían estar enumerados de manera casuista en un solo dispositivo legal, como lo es el citado artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que se encuentran comprendidos en toda la legislación fiscal vigente que regula las distintas contribuciones, como acontece por ejemplo en relación con el impuesto sobre la renta en tratándose de personas morales y el impuesto al valor agregado, siendo que por lo que hace al primero, el crédito fiscal se obtiene a partir de la aplicación de la tasa correspondiente al resultado fiscal que se obtenga de restar a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 10 y del 17 al 31 de dicha ley, cuyo monto debe actualizarse conforme lo previsto por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, respecto del cual el mencionado código tributario señala el pago de recargos, multas y gastos de ejecución como accesorios ante el incumplimiento de la obligación de pagar esa contribución y, por lo que toca al impuesto al valor agregado, el crédito fiscal se determina aplicando al valor de los actos o actividades que grava la ley que regula dicho impuesto, de conformidad con su artículo 1o. las tasas que al efecto se establecen en los diversos artículos 2o. y 2o.-A de ese mismo ordenamiento, cuyos montos son igualmente susceptibles de ser

actualizados y a los cuales se pueden agregar las cantidades correspondientes por el pago de recargos, multas y gastos de ejecución, cuando el retenedor o sujeto indirecto de la obligación tributaria no las entere al fisco federal en cumplimiento de lo preceptuado por el artículo 1o.-A de la aludida Ley del Impuesto al Valor Agregado; lo que evidencia que **no se deja al arbitrio de las autoridades la manera en cómo se integra el crédito fiscal, pues éstas se encuentran obligadas a fiscalizar los créditos fiscales por los conceptos y en la forma que lo disponen las leyes y en contra de los particulares que se ubiquen en los supuestos legales que en éstas se prevén**, de ahí que no resulta inconstitucional el artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación, por no especificar quién y cómo se emite el crédito fiscal, puesto que ello está regulado para cada tributo en particular como ha quedado antes precisado.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 59/2003. Secursa Construcciones, S.A. de C.V. 13 de marzo de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Higuera Corona. Secretaria: Sandra Carolina Arellano González.

4.5.1 CRÉDITO EXIGIBLE.

Señala el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, primer párrafo: “las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución”.¹⁵

Para el autor Guillermo Cabanellas un crédito exigible es “aquel cuyo importe o prestación puede reclamar ya el titular; bien por ser puro, o por haberse cumplido el plazo o la condición”.¹⁶

La exigibilidad de un crédito fiscal por parte de las autoridades competentes, tiene consecuencias para los contribuyentes como son: a) recargos y multas, los cuales ya fueron analizados anteriormente en el presente capítulo, constituyendo una carga adicional para los contribuyentes morosos; b) el inicio del procedimiento administrativo de ejecución por parte de las autoridades fiscales; c) el cobro de gastos de ejecución por cada una de las diligencias que se realicen por el personal de las autoridades recaudadoras, que consisten en el 2% del monto del crédito.

Las autoridades competentes para exigir el pago de los créditos fiscales a los

¹⁵ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, artículo 145, primer párrafo.

¹⁶ CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual Tomo II, pág. 407.

contribuyentes son: la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria, Administración General de Aduanas, Administraciones Locales de Recaudación; así como la Tesorería de la Federación a través de sus auxiliares, tal y como lo establece el artículo 5° de su Ley:

“ARTICULO 5°.- Son auxiliares de la Tesorería de la Federación, en los casos en que por mandato de las leyes u otras disposiciones o por autorización expresa de la Tesorería, ejerzan permanente o transitoriamente alguna de las funciones de tesorería:

I.- Las oficinas recaudadoras de la Secretaría, excepto las que dependan directamente de la propia Tesorería;

II.- Las unidades administrativas de las dependencias de la administración pública federal centralizada;

III.- El Banco de México, las instituciones de crédito autorizadas y las entidades de la administración pública paraestatal;

IV.- Las Tesorerías de los Poderes Legislativo y Judicial;

V.- Las dependencias del Departamento del Distrito Federal y de los gobiernos de los Estados adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, así como de los Municipios de éstos últimos, y

VI.- Los particulares legalmente autorizados.

Las Tesorería conservará, en todo caso, la facultad de ejercer directamente las funciones que desempeñen los auxiliares.”¹⁷

Nuevamente, se deberá estar en presencia de una resolución, debidamente fundada y motivada, emitida por una autoridad competente que requiera al contribuyente omiso el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

4.6 SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

Como se analizó en puntos anteriores el procedimiento administrativo de ejecución es una facultad del Estado para hacer exigible créditos fiscales determinados a los contribuyentes, sin embargo, el mismo es susceptible de suspenderse en beneficio de los contribuyentes deudores de conformidad con el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución es procedente siempre y cuando se cumplan con los requisitos y formalidades establecidos en los artículos 141 a 144 del Código Fiscal de la Federación, es decir, cuando un

¹⁷ LEY DEL SERVICIO DE TESORERIA DE LA FEDERACIÓN, artículo 5.

contribuyente al cual se le ha determinado un crédito fiscal y al concluir el plazo otorgado para su pago, opta por no pagarlo y decide impugnarlo en juicio, los actos por parte de las autoridades para hacer efectivo su pago son susceptibles de suspenderse, siempre y cuando se garantice el interés fiscal por cualquiera de los medios establecidos en el artículo 141 del citado Código.

Además se debe acreditar ante la autoridad exactora que el crédito fiscal, -que para entonces ya es exigible por ésta-, ha sido impugnado y que se está garantizando el interés fiscal. Si la resolución del juicio interpuesto por el contribuyente es desfavorable para éste, la autoridad exactora puede entonces hacer efectiva la garantía de interés fiscal ofrecida por el contribuyente, o si por el contrario la sentencia es favorable, se cancela la garantía del interés fiscal.

4.6.1. REQUISITOS PARA OBTENER LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

Para que se conceda la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución se deben cumplir ciertos requisitos, los cuales son establecidos por el artículo 144 del Código Tributario Federal, a saber:

“Art. 144.- No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación... Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.”¹⁸

Así, se podrá lograr la suspensión del procedimiento en comento cuando, **a)** se garantice el interés fiscal, **b)** se interponga un medio legal de defensa contra el crédito fiscal y, **c)** se solicite por escrito la suspensión.

El principal requisito para que se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución es el otorgamiento de la garantía del interés fiscal. Se entiende por garantizar el interés fiscal: “asegurar a las autoridades fiscales por parte del contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones, mediante la afectación de bienes determinados o del

¹⁸ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, artículo 144.

compromiso de pago asumido por un tercero para el caso de incumplimiento por parte del deudor originario.”¹⁹

El fisco asegura que las obligaciones fiscales se cumplan ya que sólo suspende los actos tendientes a hacer efectivo el cobro del crédito fiscal ya exigible, si y sólo si el contribuyente garantiza tal cumplimiento en las formas establecidas en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

Desde mi punto de vista, es correcto lo establecido en el Código Fiscal de la Federación para que se conceda la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, pero me parece excesivo lo preceptuado en el primer párrafo del artículo 141 del multicitado Código que exige que la garantía del interés fiscal deba cubrir las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, recargos, así como los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento, así como su actualización y ampliación, esto en virtud, de que en la mayoría de las ocasiones no se toma en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes y si no pagan el monto original, pues mucho menos van a poder ofrecer una garantía tan excesiva.

De acuerdo con lo dispuesto con el artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, la garantía del interés fiscal será otorgada a favor de la Tesorería de la Federación, del organismo descentralizado competente, las tesorerías y demás autoridades competentes.

Por otra parte, el artículo 142 del Código Fiscal de la Federación, establece los supuestos en los que procede garantizar el interés fiscal; **a)** cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución; **b)** se solicite prórroga para realizar el pago de los créditos fiscales o se solicite que éstos sean pagados en parcialidades; **c)** cuando los bienes señalados en el embargo estuvieran embargados por autoridades no fiscales o lo estuvieren por parte de las autoridades fiscales locales.

Asimismo, el artículo 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, dispone que se podrá solicitar la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión (habiendo solicitado ésta previamente), cuando rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución cumpliendo, entre otros, los siguientes requisitos: a) que se solicite en la demanda o en cualquier momento hasta antes de la sentencia; b) acompañar copias de

¹⁹ KAYE, Dionisio J., Derecho Procesal Fiscal, pág. 171.

la promoción en la que se solicite la suspensión para traslado a las partes y una para el expediente de la suspensión; c) acompañar pruebas documentales que se ofrezcan así como las relativas al ofrecimiento de la garantía y d) ofrecer garantía suficiente mediante billete de depósito o póliza de fianza.

El órgano jurisdiccional está facultado para reducir el monto de la garantía y, a mi juicio, también debería aceptar las otras formas de garantizar el interés fiscal contempladas en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que en la mayoría de los casos los contribuyentes demandan la ilegalidad del acto administrativo de autoridad pero no cuentan con suficientes recursos financieros para garantizar el interés fiscal ante la autoridad jurisdiccional.

4.7 FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL.

Las formas de garantizar el interés fiscal ante las autoridades fiscales para que proceda la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución están prescritas en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación y reguladas por los artículos 61 a 66 de su Reglamento, las cuales son las siguientes:

- Depósito en dinero, carta de crédito u otras formas de garantía financiera que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal. Esta forma de garantía, genera intereses conforme a las tasas que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero en todo momento debe permanecer depositada la cantidad original aunque se retiren los intereses generados.

Esta forma de garantía, desde mi punto de vista es absurda puesto que no hay ningún beneficio para el contribuyente que deje su dinero en depósito, toda vez que el objeto de la suspensión es no causar perjuicio a su patrimonio, por lo que en este caso el supuesto beneficio de la suspensión al procedimiento administrativo de ejecución no existe. Por su parte, una carta de crédito tiene una función definida y, normalmente, sirve para apoyar un proyecto productivo y no para sujetarse a ser una garantía.

Asimismo, el depósito que haga el contribuyente para garantizar el interés fiscal debe cubrir, como ya se estudió en puntos anteriores, tanto el crédito fiscal como los

recargos y accesorios de los doce meses siguientes lo que lo vuelve excesivo y reitero, no le concede ningún beneficio al contribuyente que decida garantizar en esta vía.

- Prenda o hipoteca, en esta forma de garantizar, sólo se hará por el 75% de los bienes muebles, siempre y cuando estén libres de gravamen.

El diccionario Jurídico Mexicano define a la prenda como: “objeto que se da en garantía”, y citando a Ulpiano, “llamamos prenda lo que pasa al acreedor; e hipoteca cuando no pasa ni aun la posesión, al acreedor.”²⁰

El citado diccionario, define a la hipoteca como: “derecho real de garantía constituido por convención entre las partes, por manifestación unilateral de voluntad o por imperio de la ley, para asegurar el pago de un crédito, sobre bienes que no se entregan al acreedor y que, en caso de incumplimiento, pueden ser vendidos para cubrir con su precio el monto de la deuda.”²¹

De las anteriores definiciones y pasando al ámbito fiscal, se menciona que esta forma de garantizar el interés fiscal, afecta menos al contribuyente cuando éste tiene bienes que pueda dar en prenda o en hipoteca; de cualquier forma deja en riesgo su patrimonio, ya que con la prenda se entrega a la autoridad fiscal los bienes y estos serán devueltos cuando se pague el crédito o en su caso se gane el juicio; por lo que hace a la hipoteca, el contribuyente sigue siendo el poseedor de los bienes pero en caso de incumplimiento la autoridad fiscal puede disponer de ellos, es decir ponerlos en venta.

Por otra parte el artículo 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece las condiciones en las que se deben ofrecer estas formas de garantía, podrán ser bienes muebles e inmuebles, por el 75% de su valor, libres de gravamen, en el caso de la hipoteca su otorgamiento se realizará con escritura pública, debidamente inscrita, en este caso ya se encuentran cubiertos los recargos futuros.

- Fianza, esta forma de garantizar es la “obligación que tiene una persona de pagar al acreedor si el deudor no cumple. También es el contrato por medio del cual el fiador se obliga como tal...”²².

²⁰ LÓPEZ MONROY, José de Jesús. DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. México. UNAM, 1997, pág. 2492.

²¹ GARCÍA MENDIETA, Carmen. DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. México. UNAM, 1997, pág. 1584.

²² ABASCAL ZAMORA, José María. Ídem, pág. 1435.

La fianza debe ser otorgada por las instituciones autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dadas a conocer por medio de la publicación en el Diario Oficial de la Federación y no gozará de los beneficios de orden y excusión. La póliza de fianza deberá ser expedida por el monto exacto que se pretenda garantizar con las actualizaciones y recargos correspondientes y quedará en poder de la autoridad recaudadora, según lo establece el artículo 63 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

La interpretación y cumplimiento de la obligación que la póliza de fianza representa se encuentra regulada en la Ley Federal de Instituciones de Fianzas.

- Obligación solidaria de un tercero que acredite idoneidad y solvencia. Establece el Diccionario Jurídico Mexicano que “son solidarias aquellas obligaciones en que existiendo pluralidad de acreedores –llámese solidaridad activa- o de deudores –solidaridad pasiva- cada una de aquellas puede exigir a cada uno de éstos el total cumplimiento de la obligación”.²³

En materia fiscal, el obligado solidario es un tercero que acepta la obligación de garantizar el interés fiscal de otro contribuyente para que se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución.

La aceptación de ser obligado solidario debe hacerse por escrito ante notario público o ante la autoridad fiscal, con dos testigos. Para que se pueda acreditar la solvencia de la persona que acepte ser obligado solidario ya sea persona física o moral, se debe estar a lo establecido por el artículo 64 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

- Embargo en la vía administrativa, en este caso y como lo establece el artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente tiene el derecho de señalar los bienes que serán objeto del embargo y quedar él mismo como depositario si lo desea, o bien, la autoridad fiscal podrá designar al depositario si existiera peligro de que el contribuyente o su representante legal se ausente, enajene u oculte los bienes objeto del embargo y los bienes serán depositados en un almacén general de depósito o con diversa persona que señale la misma autoridad.

²³ LÓPEZ MONROY, José de Jesús y PÉREZ DUARTE, Alicia Elena. *Íbidem*, pág. 2247.

El embargo en la vía administrativa se trabará sobre bienes del contribuyente, adjuntando los documentos correspondientes, como son facturas tratándose de bienes muebles, también se puede realizar el embargo sobre una negociación para lo cual se debe acompañar la relación de los activos fijos, el acta constitutiva, y en cualquier caso pagar anticipadamente los gastos de ejecución.

El embargo trabado sobre bienes que así lo amerite su formalidad, debe ser registrado debidamente en el registro público correspondiente.

Me parece que esta forma de garantizar el interés fiscal, debe constreñirse a señalar un embargo de la negociación o empresa con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda sin que sea necesario cumplir con los requisitos que el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, toda vez que éstos exceden lo preceptuado por la fracción V del artículo 141 en comento.

No obstante que esta forma de garantizar el interés fiscal es la más viable, y mayormente utilizada, en mi opinión, los requisitos para otorgar este embargo en la vía administrativa son excesivos toda vez que es de reconocido derecho que este tipo de embargo se traba sobre la totalidad de los bienes y derechos del contribuyente, es decir, sobre la totalidad de lo que de hecho y derecho le corresponda. De manera que solicitarle la presentación de uno o más documentos que acrediten la propiedad de los bienes es, a todas luces, contrario a esta forma de garantía.

Más todavía, atento a lo dispuesto por el séptimo párrafo del artículo 144 del Código en comento, si el contribuyente declara que ya no posee más bienes que los señalados, de cualquier forma no se ejecutarán los actos administrativos señalados.

He aquí el criterio que sustenta mi dicho:

Novena Época
Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA
CIVIL DEL SÉPTIMO CIRCUITO.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XVII, Enero de 2003
Tesis: VII.3o.C.14 A
Página: 1776

EMBARGO ADMINISTRATIVO IMPROCEDENTE SOBRE BIENES DEL CAUSANTE, CUANDO EXISTE ASEGURAMIENTO ANTERIOR SOBRE LA TOTALIDAD DE

SUS BIENES. De lo dispuesto por los artículos 141, fracción V y 144, séptimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que **los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal, entre otras formas, con el embargo administrativo, y que no se exigirá garantía adicional si en el respectivo procedimiento de ejecución se hubieran asegurado todos los bienes del ejecutado; en consecuencia, si la autoridad fiscal considera necesario ampliar la garantía otorgada, resulta improcedente intentar un nuevo embargo, cuando la totalidad de los bienes del causante fueron materia de aseguramiento en un anterior embargo administrativo dentro del mismo procedimiento de ejecución, pues ello permite considerar que ya fueron embargados bienes suficientes para garantizar el interés fiscal;** lo anterior, con la salvedad prevista en el propio párrafo séptimo del numeral 144, respecto a que, si a pesar de la declaración del contribuyente de ser aquéllos sus únicos bienes, la autoridad fiscal comprobara lo contrario, en este caso sí estará en posibilidad de exigir una garantía adicional.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL SÉPTIMO CIRCUITO.

Revisión fiscal 65/2002. Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. 12 de julio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Adrián Avendaño Constantino. Secretario: Rubén Rogelio Leal Alba.

- Títulos valor o cartera de créditos del contribuyente deudor, de conformidad con el artículo 141, fracción VI del Código Fiscal de la Federación, estos bienes del contribuyente deudor se tomaran en cuenta como garantía del interés fiscal siempre y cuando no se garantice la totalidad del crédito mediante cualquiera de las formas vistas en párrafos anteriores.

El valor que se les dé a estos bienes va a ser a discreción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Dentro de los bienes que son sujetos de garantía de conformidad con esta fracción podemos mencionar entre otros, las cuentas por cobrar, incluso el bloqueo de las cuentas bancarias de los contribuyentes, por órdenes dirigidas a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, en el primer caso, la autoridad fiscal como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación (visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión de dictamen de contador público), puede enterarse que el contribuyente revisado tiene clientes que le adeudan y les gira el oficio correspondiente a éstos para que el pago no lo hagan a su acreedor, sino lo realicen a la misma autoridad, lo cual desde mi punto de vista resulta ilegal por parte del fisco, ya que no toma en cuenta que posiblemente esa deuda no sea directamente en beneficio

del contribuyente deudor, puede darse el caso que se trate de un intermediario y que éste deba ese dinero a sus proveedores, en este caso hablamos de compraventa de mercancías, y el contribuyente deudor estaría en serios problemas, no sólo fiscales sino también de carácter mercantil ante sus proveedores.

En el segundo caso, el bloqueo, congelamiento o embargo de las cuentas bancarias del contribuyente por una orden de la autoridad fiscal girada a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, se puede decir que este embargo, pese a que se está afectando la actividad de éste, al no poder disponer de su dinero, es una forma de garantizar el interés fiscal. Si este embargo se exhibe ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y se solicita ante la Sala correspondiente la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución de conformidad con el artículo 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, podrán volver a utilizarse los fondos.

El penúltimo párrafo del artículo en comento señala que en caso de impugnación de los créditos fiscales ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades cuyo cobro se pretenda ante la Tesorería de la Federación, de los estados o municipio correspondiente. Sin embargo, no se exigirá el depósito cuando a juicio del magistrado o de la Sala del conocimiento, las cantidades excedan las posibilidades del contribuyente o cuando previamente se ha constituido la garantía.

El artículo 141 del Código Fiscal de la Federación contempla varias formas de garantizar el interés fiscal y obtener la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, todo depende de las posibilidades de los contribuyentes, así como del monto del crédito que se adeude.

La garantía otorgada puede ser cancelada de conformidad con el artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, es decir, por sustitución de la misma; por que se realice el pago del crédito fiscal; cuando quede sin efectos la resolución en la que se determina el crédito fiscal o en cualquier otro caso que establezcan las leyes fiscales.

Conviene recordar que en ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía, si se quiere suspender el procedimiento administrativo de ejecución, ya que el penúltimo párrafo del artículo 141 del Código

Fiscal de la Federación, establece que no hay excepciones para no otorgarla, como se desprende de la siguiente tesis que en su parte conducente señala:

Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: III, Mayo de 1996
Tesis: P. LXVI/96
Página: 110

GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL. NO ES INCONSTITUCIONAL EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 141 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN AL ESTABLECER QUE EN NINGÚN CASO SE DISPENSARÁ SU OTORGAMIENTO. Es una obligación constitucional el contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y es de interés general el que los créditos fiscales sean pagados por los contribuyentes a fin de que el Estado obtenga los recursos que requiere para realizar normalmente sus funciones, entre ellas, la prestación de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades colectivas. La obligación de pagar las contribuciones incluye la de liquidar los créditos fiscales derivados de la omisión del pago de las mismas, así como la de garantizarlos si se quiere evitar el ejercicio de la facultad económico-coactiva a través de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución. La dispensa del otorgamiento de la garantía del interés fiscal constituyó un privilegio que a determinados contribuyentes, atendiendo a la situación especial en que se encontraban, otorgó el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el año de mil novecientos ochenta y nueve. Tal dispensa no constituye un derecho de los contribuyentes, independientemente de la situación en que se encuentren, pues frente a esta situación se encuentra la obligación constitucional de cubrir las contribuciones y el interés de la colectividad de que las mismas sean pagadas y, en su caso, garantizados los créditos derivados de la omisión de su pago. Por tanto, el que el último párrafo del artículo 141 del ordenamiento legal citado, vigente a partir del año de mil novecientos noventa, establezca que en ningún caso se podrá dispensar el otorgamiento de la garantía del interés fiscal, no resulta inconstitucional ya que elimina un privilegio que se otorgaba a determinados contribuyentes, mas no un derecho de éstos protegido por alguna norma de la Carta Magna.

Amparo en revisión 517/95. London Clothes, S.A. 4 de marzo de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veinticinco de abril en curso, aprobó, con el número LXVI/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a veinticinco de abril de mil novecientos noventa y seis.

Ahora bien, una vez que se han cumplido con los requisitos antes mencionados, la autoridad fiscal debe suspender el procedimiento administrativo de ejecución; no obstante, la autoridad puede practicar el embargo aun sin el consentimiento del contribuyente deudor, ya que el fin de este embargo es asegurar al fisco el cumplimiento del pago crédito fiscal determinado, con sus accesorios, sobre todo, si éste no ha sido impugnado por los medios de defensa establecidos en las leyes fiscales, la siguiente tesis que se cita indica el criterio tomado por el Poder Judicial de la Federación al respecto:

Novena Época

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVI, Septiembre de 2002

Tesis: VI.3o.A.98 A

Página: 1364

EMBARGO COACTIVO. ES JURÍDICAMENTE APTO PARA GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL SI COLMA LOS EXTREMOS DEL ARTÍCULO 66 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Es cierto que el embargo, por excelencia, es un medio de aseguramiento del interés fiscal que tienen a su disposición las autoridades y puede realizarse de manera coactiva. Así, la esencia de las diligencias de embargo se reduce, en principio, a asegurar los adeudos, tanto principales como accesorios, que los particulares tuvieran respecto del fisco, resultando una forma de garantía, inclusive forzosa, ya que es factible que la autoridad la practique aun en contra de la voluntad del destinatario. Luego, a través del embargo el deudor puede garantizar el interés fiscal a fin de cumplir con uno de los requisitos que exige el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, esto es, para la consecución de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución y, a la vez, satisfacer la necesidad jurídica de que el fisco tenga asegurado el cumplimiento cabal del crédito fiscal; empero, si bien el embargo coactivo puede asimilarse en sus efectos al embargo administrativo y conducir, por ende, a la paralización de la etapa de ejecución, dada su naturaleza jurídica, no debe perderse de vista que para tal fin ha de reunir los requisitos exigidos por el artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, como son, su inscripción en el Registro Público de la Propiedad y que se cubran, previo a la realización de la diligencia respectiva o a que surta los efectos que se pretenden, los gastos de ejecución, pues sólo de esta manera es legalmente posible asemejar el embargo coactivo al administrativo, para efectos de alcanzar la suspensión del procedimiento.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 116/2002. Urbanizadora Delca y Asociados, S.A. de C.V. 27 de junio de 2002. Unanimidad de

votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: Jorge Arturo Porras Gutiérrez.

Incidente de suspensión (revisión) 145/2002. Administrador Local de Auditoría Fiscal de Puebla Sur. 8 de agosto de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Antonio Pescador Cano. Secretario: José Guerrero Durán.

4.8 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA.

“El procedimiento administrativo es el conjunto de actuaciones y trámites coordinados entre sí, que preceden y preparan la voluntad del ente público por conducto de la administración pública dirigida a la realización de un acto, o bien a una resolución de carácter administrativo. Por tanto, el procedimiento administrativo en materia aduanera es el conjunto de actuaciones y trámites que en forma coordinada, uniforme y sistemática se realizan por parte de los administrados y de la administración pública y van dirigidos a la realización de una resolución en materia aduanera”.²⁴

El maestro de la Rosa Vélez, señala que “el procedimiento administrativo en materia aduanera (PAMA) inicia de manera oficiosa, siendo la propia autoridad administrativa la que considera que se dan los supuestos para iniciar el procedimiento. Se inicia de oficio, en virtud de que es la autoridad competente de la administración pública la que decide actuar, bien sea por propia iniciativa o por orden del superior jerárquico, por petición de otra autoridad o por denuncia de los particulares. Una vez que se ha iniciado el procedimiento el impulso queda a cargo de la autoridad, por virtud de los principios, de oficialidad e inquisitivo”²⁵

Este procedimiento está contemplado en la Ley Aduanera, en los artículos 150 a 153.

²⁴ DE LA ROSA VÉLEZ, Ricardo Sergio. Procedimiento administrativo en materia aduanera, procedimientos en materia fiscal y administrativa. Especialización en materia procesal fiscal, tomo I. México, Tribunal Fiscal de la Federación, 2000, pág. 472.

²⁵ Ídem, pág. 472.

La autoridad aduanera tiene facultades de comprobación tanto para determinar las contribuciones que se hayan omitido como para imponer las sanciones a las infracciones cometidas a las disposiciones legales.

Pueden distinguirse cuatro actividades que, cuando existen irregularidades en las operaciones aduaneras, dan origen al PAMA: 1. Con motivo del reconocimiento aduanero que realizan las autoridades aduaneras, 2. Del segundo reconocimiento, 3. De la verificación de la mercancía en transporte y, 4. Por el ejercicio de sus facultades de comprobación.

El reconocimiento aduanero es el examen de las mercancías de importación o de exportación, así como de sus muestras para que la autoridad cuente con elementos de ayuda a fin de precisar la veracidad de lo declarado; estos elementos permitirán que la autoridad realice el despacho de mercancías.

Tratándose del reconocimiento aduanero, la autoridad lo realiza, a través del Sistema de Selección Automatizado, que determina si procede o no la revisión.

El segundo reconocimiento consiste en verificar por segunda ocasión las mercancías para precisar si lo manifestado es correcto. En realidad, es un reconocimiento del primero realizado por los llamados dictaminadores aduaneros autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La verificación de mercancía durante su transporte, es una facultad de la autoridad hacendaria que consiste en verificar que los vehículos de procedencia extranjera se encuentren correctamente en territorio nacional.

Por lo que hace a la verificación de la mercancía en transporte, los actos que realiza la autoridad aduanera son los llamados "operativos o retenes", en los que personal adscrito a la aduana o a la Administración de Auditoría Fiscal que corresponda por territorio, determina los vehículos que serán materia de verificación; para ello debe mediar una orden de verificación de mercancía de procedencia extranjera en transporte.

El personal mencionado realiza, asimismo, la verificación de vehículos de procedencia extranjera en circulación contando también con una orden de verificación para vehículos de procedencia extranjera en tránsito. En ambos casos, si las autoridades aduaneras detectan irregularidades en la documentación para acreditar la

legal estancia en el territorio nacional, proceden a iniciar el procedimiento administrativo en materia aduanera.

Las facultades de comprobación de la autoridad aduanera son varias: rectificación de errores aritméticos, revisión en las oficinas de la autoridad de la contabilidad y de la documentación de los contribuyentes y visitas domiciliarias mediante las cuales la autoridad podrá constatar que la mercancía materia de la exportación o de la importación, sobre todo, cubrió correctamente los impuesto correspondientes y con la documentación exigida.

En el ejercicio de la facultades de comprobación que tienen las autoridades aduaneras, entre las cuales se mencionan las visitas domiciliarias, las revisiones de gabinete; en el caso de las primeras, la autoridad ordena una visita domiciliaria a un contribuyente para verificar operaciones aduaneras que realizó en determinado período; o le requiere que le exhiba la documentación relacionada con las actividades en materia de importaciones, es decir, que la información sea presentada ante la autoridad; o puede ser que en el desarrollo de una visita domiciliaria de las previstas por el artículo 42, fracción III del Código Fiscal de la Federación, el personal autorizado para ello, encuentra en el domicilio visitado mercancía o bienes de procedencia extranjera y el contribuyente no acredita la legal estancia en el país de la misma.

Cuando se dé alguno de los supuestos antes mencionados la autoridad aduanera deberá levantar un acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera y se procederá al embargo precautorio de las mercancías.

En los siguientes puntos, analizaré más detalladamente el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, los requisitos que las autoridades aduaneras están obligadas a cumplir así como las etapas en que deben desarrollarse.

4.8.1 EL ACTA DE INICIO.

Antes de entrar de lleno al análisis del acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera es importante mencionar que debe preceder a ésta una orden de verificación que puede ser para mercancías de procedencia extranjera, para vehículos en tránsito o para una visita domiciliaria, ya que sin previa orden se estaría dejando en estado de indefensión al contribuyente revisado.

A pesar de que debe contarse con un mandamiento escrito de autoridad competente, en la práctica esta orden de verificación no siempre contiene o va dirigida a una persona en particular a quien se le va a verificar, por lo regular señala “al poseedor, tenedor o propietario de la mercancía de procedencia extranjera...”, posteriormente ya se levanta el acta correspondiente; aunque, tratándose de visitas domiciliarias sí especifica el nombre del contribuyente visitado.

La orden de visita marca el inicio de un procedimiento administrativo de fiscalización y constituye su sustento, de forma tal que de no existir dicho mandamiento o de carecer de los requisitos legales para su emisión, tal procedimiento no debe iniciarse y si se verifica no producirá efecto legal alguno contra el visitado. Por lo que la orden de visita domiciliaria para la verificación de mercancías de procedencia extranjera, como acto de autoridad que causa molestia al particular, debe ser notificada previamente al levantamiento del acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera.

Resulta aplicable el siguiente criterio del Poder Judicial, mismo que comparto y sustenta mi dicho:

Novena Época
Instancia: TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA
ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XII, Julio de 2000
Tesis: VI.A.74 A
Página: 798

ÓRDENES DE VERIFICACIÓN EN MATERIA ADUANERA. REQUISITOS DE IDENTIFICACIÓN DE LAS AUTORIDADES QUE LAS PRACTICAN. Si bien el artículo 44 fracción III del Código Fiscal de la Federación regula el procedimiento de las visitas domiciliarias y no el procedimiento administrativo en materia aduanera; sin embargo, se debe estimar que sí es aplicable a las autoridades que en términos del artículo 150 de la Ley Aduanera practican las órdenes de verificación de vehículos de procedencia extranjera en tránsito por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, de igual entidad que la de una visita domiciliaria. Por tanto, de acuerdo al principio general de derecho que rige, donde existe la misma razón debe existir la misma disposición, el contribuyente tiene derecho a cerciorarse plenamente de que se encuentra frente a personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y tienen facultades para practicar la revisión de su vehículo, siendo por ello importante el satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación; requisito que sólo puede constatarse si su cumplimiento

queda circunstanciado en el acta, es decir, hacer constar en las actas respectivas el cargo del personal actuante, fecha de las credenciales, precisando su vigencia, quién expide las mismas e indicar no sólo el órgano, sino su titular y la norma que le da competencia para emitir dichas identificaciones, así como todos los datos relativos a la personalidad de los visitadores y la representación con la que se ostentan; elementos con los que el visitado puede tener plenamente conocimiento de la personalidad de los visitadores y protegerse de posibles afectaciones a sus intereses jurídicos.

TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 242/99. Subadministrador de lo Contencioso "1" de la Administración Local Jurídica de Ingresos de Puebla. 29 de mayo de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Raúl Oropeza García. Secretario: Clemente Delgado Salgado.

En el presente punto considero importante analizar el artículo 150 de la Ley Aduanera, el cual señala:

“Las autoridades aduaneras levantarán el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, embarguen precautoriamente mercancías en los términos previstos por esta Ley.

En dicha acta 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.

Deberá requerirse al interesado para que designe dos testigos y señale domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la circunscripción territorial de la autoridad competente para tramitar y resolver el procedimiento correspondiente, salvo que se trate de pasajeros, en cuyo caso, podrán señalar un domicilio fuera de dicha circunscripción.

Se apercibirá al interesado de que si los testigos no son designados o los designados no aceptan fungir como tales, quien practique la diligencia los designará; que de no señalar el domicilio, de señalar uno que no le corresponda a él o a su representante, de desocupar el domicilio señalado sin aviso a la autoridad competente o señalando un nuevo domicilio que no le corresponda a él o a su representante, de desaparecer después de iniciadas las facultades de comprobación o de oponerse a las diligencias de notificación de los actos relacionados con el procedimiento, negándose a firmar las actas que al efecto se

levanten, las notificaciones que fueren personales se efectuarán por estrados, siempre que, en este último caso y tratándose del reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, se cuente con visto bueno del administrador de la aduana.

Dicha acta deberá señalar que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga.

Cuando el embargo precautorio se genere con motivo de una inexacta clasificación arancelaria podrá ofrecerse, dentro del plazo señalado, la celebración de una junta técnica consultiva para definir si es correcta o no la clasificación arancelaria manifestada en el pedimento; dicha junta deberá realizarse dentro de los tres días hábiles siguientes a su ofrecimiento. En caso de ser correcta la clasificación arancelaria manifestada en el pedimento la autoridad aduanera que inició el procedimiento acordará el levantamiento del embargo y la entrega de las mercancías, dejando sin efectos el mismo, en caso contrario, el procedimiento continuará su curso legal. Lo dispuesto en este párrafo no constituye instancia.

La autoridad que levante el acta respectiva deberá entregar al interesado, copia del acta de inicio del procedimiento, momento en el cual se considerará notificado”.²⁶

El acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, debe cumplir con ciertos requisitos.

La formalidad relacionada con el levantamiento del acta circunstanciada, cuando se detecten irregularidades en el ejercicio de las facultades de comprobación, tendrá el mismo valor que el acta a la que se refiere el artículo 46, fracción I del Código Fiscal de la Federación, es decir, que las irregularidades de las que se percaten las autoridades aduaneras, se deben hacer constar en forma circunstanciada en una acta que se levante al efecto, en la que se asienten los hechos u omisiones descubiertos por las autoridades.

El acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, debe contener, de conformidad con el artículo 150 de la Ley Aduanera, lo siguiente:

Constar la identificación de la autoridad que practica la diligencia, en este caso deben especificarse los datos de la credencial con la que se identifica la autoridad aduanera, es decir, la fecha en que se emite y su vigencia, esto para que se tenga la certeza de que el funcionario tiene competencia para realizarla; también debe constar el nombre del titular de la dependencia que expide la credencial; el cargo que

²⁶ LEY ADUANERA, artículo 150.

desempeña el funcionario que lleva a cabo la diligencia; también el nombre de la dependencia a la cual está adscrito, para saber si es competente en razón del territorio.

Al cumplirse con los requisitos antes mencionados, por lo que hace a la identificación de la autoridad aduanera que levanta el acta de inicio al procedimiento administrativo en materia aduanera, se tiene plena seguridad de que el funcionario tiene competencia para ello.

En efecto, corroborar la identidad de la autoridad que realiza la diligencia, o sea, el primer acto de autoridad, es imperativo para acreditar que se actúa con la debida competencia. Y así, lo sostiene la siguiente tesis emitida por el Poder Judicial de la Federación:

Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XVIII, Octubre de 2003
Página: 1143
Tesis: VIII.3o.33 A

VERIFICACIÓN DE MERCANCÍAS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA. REQUISITOS QUE DEBE CUMPLIR EL ACTA DE INICIO, RESPECTO DE LA IDENTIFICACIÓN DE LA AUTORIDAD QUE PRACTICA LA DILIGENCIA. De conformidad con lo dispuesto por los artículos 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 150, fracción I, de la Ley Aduanera, para que un acta de inicio de verificación de mercancías en el procedimiento administrativo en materia aduanera, cumpla con el requisito de la debida circunstanciación de la identidad de la autoridad que practica la diligencia, es menester que en ella se señale: a) la fecha en que se emitió la credencial identificatoria para determinar su vigencia; b) el nombre del funcionario titular de la propia dependencia que expide la credencial; c) el nombre o denominación del cargo de la autoridad actuante; y, d) el nombre o denominación de la dependencia a la cual está adscrita la autoridad. En tal virtud, si del examen integral del contenido del acta respectiva se advierten los datos antes mencionados, con ello se cumplen los requisitos legales que se han indicado; lo anterior, en virtud de que un acta de inicio, como cualquier otro documento, debe ser examinado en forma integral y no aisladamente, máxime que de los preceptos legales invocados no se advierte que los requisitos antes referidos deban mencionarse en un lugar especial del documento.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Revisión fiscal 23/2003. Administrador Local Jurídico de Torreón, Coahuila, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público. 22 de mayo de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Aristeo Martínez Cruz. Secretario: Juan Francisco Orozco Córdova.

Revisión fiscal 106/2003. Subadministrador de lo Contencioso "2" en ausencia del Administrador Local Jurídico de Torreón, Coahuila, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público. 7 de agosto de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Isidro Avelar Gutiérrez. Secretario: Enrique Guerrero Torres.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, septiembre de 1999, página 853, tesis I.6o.A.13 A, de rubro: "VERIFICADORES ADUANEROS. REQUISITOS DE IDENTIFICACIÓN." y Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo III, Segunda Parte-2, enero a junio de 1989, página 962, tesis I.3o.A. J/8, de rubro: "VISITAS DOMICILIARIAS, IDENTIFICACIÓN DE LOS AUDITORES FISCALES EN LA PRÁCTICA DE REQUISITOS".

Otro de los requisitos que debe cumplir el acta de inicio del PAMA, es asentar los hechos y circunstancias que motivan el inicio del procedimiento, en este caso, las autoridades aduaneras deben asentar lo que originó que a determinada persona se le inicie el PAMA. Las autoridades determinan realizar verificaciones a las mercancías y vehículos de procedencia extranjera, por los operativos en puntos estratégicos, también por el sistema aleatorio de verificación o por órdenes de visitas domiciliarias, sea cual sea la situación que origine la verificación, debe asentarse en el acta.

He aquí un ejemplo: "SIENDO LAS 15:30 HORAS, SE ENCONTRÓ CIRCULANDO EN LA CALLE DE NÁPOLES CASI ESQUINA CON MARSELLA, COLONIA JUÁREZ, DELEGACIÓN CUAUHTEMOC EN ESTA CIUDAD DE MÉXICO, DISTRITO FEDERAL, EL VEHÍCULO DE ORIGEN Y PROCEDENCIA EXTRANJERA, MARCA MERCEDES BENZ, TIPO 190 E, MODELO 1986, PLACAS DE CIRCULACIÓN 771 GHJ DEL DISTRITO FEDERAL, COLOR AZUL, NÚMERO DE SERIE WDBDA24DXGF170444; ACTO SEGUIDO, EL PERSONAL VERIFICADOR ANTES MENCIONADO PIDIÓ AL CONDUCTOR DETUVIERA LA MARCHA DEL MISMO, CON EL OBJETO DE VERIFICAR SU LEGAL IMPORTACIÓN, TENENCIA O ESTANCIA EN EL PAÍS, ASÍ COMO EL PAGO DE LOS IMPUESTOS GENERAL DE IMPORTACIÓN, AL VALOR AGREGADO Y SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS, ASÍ COMO LAS RESTRICCIONES O REGULACIONES NO ARANCELARIAS QUE CORRESPONDA A DICHA IMPORTACIÓN."

Uno más de los requisitos que debe contener el acta de inicio es señalar la descripción, naturaleza y demás características de las mercancías sujetas a revisión, especificando el tipo de mercancía de que se trate o, tratándose de vehículos de procedencia extranjera, señalar el modelo, tipo, número de serie, origen, etc., como se menciona en el ejemplo citado en el párrafo anterior, las autoridades deben de ser muy cuidadosas en este punto ya que es importante cerciorarse que la mercancía realmente sea de procedencia extranjera, también es necesario que señalen qué documentación pretende acreditar la legal estancia de la mercancía o vehículos en el país.

En el acta se asienta si se tomaron muestras de la mercancía y otros elementos probatorios necesarios para dictar la resolución correspondiente, es decir, si se trata de mercancía que a simple vista no se puede identificar para saber si lo asentado en la factura y en el pedimento de importación corresponden, ésta debe ser enviada a un laboratorio para su análisis. Una vez analizada se gira el informe correspondiente para que la autoridad aduanera continúe con el procedimiento administrativo en materia aduanera.

Se debe requerir al contribuyente revisado, para que designe dos testigos, no obstante que el artículo en análisis determine que si el contribuyente no los designa, lo puede hacer la persona que practique la diligencia, y que realmente en la práctica así se lleva a cabo, considero que esto no es correcto ya que la función de un testigo es corroborar en este caso que el procedimiento se lleve conforme a lo establecido en la ley, y de ser los testigos trabajadores de la misma dependencia aduanera se está perdiendo la credibilidad en el cargo para la que fueron encomendados.

Asimismo, se requiere al contribuyente para que señale un domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la circunscripción territorial de la autoridad aduanera, esto es para poder estar en comunicación con él, o tratándose de pasajeros podrá señalarlo fuera de la circunscripción, ya que el acta de verificación es sólo el inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera; de no señalar el domicilio mencionado la autoridad realizará las notificaciones por estrados, lo cual resulta muy riesgoso para el contribuyente, puesto que la autoridad aduanera no ha concluido el procedimiento y el contribuyente debe estar al pendiente de las actuaciones de la misma.

Como último requisito del acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, debe hacerse saber al contribuyente que tiene un plazo de 10 días hábiles contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación de dicha acta, para ofrecer las pruebas que considere pertinentes, para acreditar la legal importación de la mercancía de procedencia extranjera y formular los alegatos que desvirtúen lo asentado en el acta por el personal adscrito a la autoridad aduanera.

4.8.2 REQUISITOS DE PROCEDIMIENTO.

El procedimiento administrativo en materia aduanera tiene como objetivo fundamental revisar que la documentación que acompaña a las mercancías de origen extranjero cumple con los requisitos legales que acrediten la posesión o la estancia en el país de las mismas.

“El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera es un conjunto de actos jurídicos que enlazados en una secuencia lógica permiten a la autoridad aduanera determinar si una mercancía de origen o procedencia extranjera se encuentra de manera legal en el país, o bien si su estancia en territorio nacional ha cubierto los requisitos y formalidades que exige la legislación aduanera que le es aplicable, lo anterior, después de que el particular ha tenido la oportunidad de expresar en su favor los alegatos que ha juzgado pertinentes y presentar las pruebas y alegatos correspondientes”.²⁷

El PAMA implica el embargo precautorio de las mercancías cuyo origen o procedencia no ha sido suficientemente acreditado en el territorio nacional o, en su caso, la legal estancia de las mercancías no ha sido debidamente comprobada.

Una vez que se levanta el Acta de Inicio que da origen al PAMA y que se ha procedido a embargar las mercancías, éstas quedan sujetas a la demostración de las infracciones o, en su caso, delitos que hasta este momento sólo son presumidas por las autoridades aduaneras que lo iniciaron.

Uno de los pasos que debe cumplirse en el PAMA es el de la declaración de inicio a través del documento oficial en el que se señalará de manera circunstanciada,

²⁷ HERNÁNDEZ DE LA CRUZ, Arturo. Estudio Práctico de los PAMAS. México. ISEF, 3ª ed., 2005, pág. 27.

las razones que dieron origen al procedimiento así como fundar y motivar su actuación.

La finalidad del PAMA es que la autoridad emita una resolución en la que debe pronunciarse sobre la situación legal de las mercancías de origen o procedencia extranjera, ya sea emitiendo una resolución condenatoria o una resolución absolutoria.

Las autoridades aduaneras efectuarán la determinación en un plazo que no excederá de cuatro meses, de conformidad con el artículo 152 penúltimo párrafo de la Ley Aduanera.

Es importante resaltar en este momento que el particular a quien se le ha iniciado un PAMA tiene derecho a que se le respeten sus garantías fundamentales, entre éstas la garantía de audiencia en uso de la cual el afectado puede ofrecer pruebas que desvirtúen lo asentado en el acta de inicio por la autoridad aduanera, asimismo, puede presentar los alegatos que considere necesarios.

La Ley aduanera establece en el artículo 150 último párrafo que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación, a fin de ofrecer pruebas y formular alegatos que a su derecho convenga.

Sin embargo, el artículo 153 del mencionado dispositivo prevé que tanto las pruebas como los alegatos deberán presentarse en diez días posteriores a aquél en que surta efectos la notificación. A mi juicio, deberán presentarse en días hábiles atento a lo dispuesto por el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación de aplicación supletoria.

Una vez que la autoridad aduanera resuelve, el particular afectado con la decisión está en posibilidad de promover los medios de defensa idóneos: recurso de revocación ante la propia autoridad o intentar el Juicio Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conforme a los procedimientos que norma la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, según dispone el artículo 203 de la Ley Aduanera.

CAPÍTULO V.

EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA (PAMA).

5.1. FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.

El principio de legalidad tributaria señala que: “sólo mediante ley votada, aprobada y expedida por el órgano del Estado que tiene la potestad para ello debe un gobernado pagar impuestos”.¹

De este modo, la autoridad sólo puede hacer lo que la ley le permite y, más todavía, los actos de autoridad (sus procedimientos y formas de ejecutarlos) deben estar estrictamente apegados a lo que la ley disponga.

Derivado del principio de legalidad tributaria, el principio de reserva de ley señala que: “el tributo sólo puede ser creado por una ley (general, permanente y abstracta) emanada de un órgano material y formalmente legislativo”.²

Por lo que corresponde al Poder Legislativo hacer las leyes en materia tributaria y la ley que emane de ese órgano debe establecer los elementos de las contribuciones y, muy importante, los procedimientos a los que deberá ceñirse el Poder Ejecutivo en el cumplimiento de la ley.

En consecuencia, no le es dado a la autoridad aduanera (ni a ninguna autoridad) la facultad de desviarse de la ley cuando ejecuta actos de autoridad.

Podría objetarse que la autoridad cuenta con facultades discrecionales que le permiten, en su caso decidirse a actuar o no, sin embargo, aun en el ejercicio de este tipo de facultades, la autoridad no puede apartarse de la ley y si ejerce las facultades en comento, debe, asimismo, seguir el procedimiento contemplado por la norma general.

Entonces, si la autoridad aduanera, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, inicia un PAMA, debe realizarlo conforme al procedimiento que ya se

¹ DÍAZ ROMERO, Juan. Temas novedosos sobre el Principio de Legalidad Tributaria en el Seminario de Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica. Junio-julio de 2006, Cd. de México.

² Ídem

ha descrito. Sin embargo, cuando actúa, la autoridad violenta el principio de legalidad la mayoría de las veces.

En efecto, cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, la autoridad detecta alguna irregularidad inicia el PAMA, sin cubrir los requisitos del procedimiento.

Esto es más común cuando se trata de pasajeros en vuelos internacionales cuando con motivo de la aplicación del Sistema de Selección Automatizado, que por cierto, antes se conocía como Sistema de Selección Aleatorio y que no sólo cambió de nombre sino que implica que la autoridad podrá, discrecionalmente, realizar los reconocimientos que desee y que son conocidos como “rojos”; bien, si un pasajero proveniente de un vuelo internacional tiene la mala suerte de ser sometido a reconocimiento aduanero, los verificadores fiscales procederán a la revisión del equipaje y las pertenencias de dichos pasajeros, de una manera indiscriminada, sin importar que se trate de objetos personales y hasta íntimos; si por otra parte, el pasajero no declaró que traía mercancías que excedían a la franquicia que como pasajero tenía derecho, en ese preciso momento comenzará el acta de inicio del PAMA.

Hasta ese momento, la actuación de la autoridad sería apegada a Derecho, los problemas vienen después y son los que han motivado al suscrito a exigir que la actuación de la autoridad aduanera se apegue al principio de la legalidad.

He aquí la transcripción de un PAMA, efectuado por la autoridad aduanera:

“EN LA SALA DE REVISIÓN A PASAJEROS INTERNACIONALES DE LA ADUANA DEL AEROPUERTO INTERNACIONAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO, DISTRITO FEDERAL, SALA E, AEROPUERTO INTERNACIONAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO, SIENDO LAS 19 HORAS CON 15 MINUTOS DEL DÍA 8 DE DICIEMBRE DE 2003, CON FUNDAMENTO EN LOS ARTÍCULOS 18, 46, 60, 144, FRACCIONES II, III, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIV, XV, XVI, XVII, Y XXXII Y 150 DE LA LEY ADUANERA; ARTÍCULO 11 FRACCIONES V, X Y XIX Y FRACCIÓN II EN RELACIÓN EL ARTÍCULO 29 FRACCIONES IX, XI, XII, XIII, XVI, XXII, XXIII, XXVII, XXXII, XXXIV, XLI, XLII, XLIV, XLVIII, XLIX, L, LIII, LIV, LV, LVI Y LVII DEL ARTÍCULO 39 INCISO “C” DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTERVIENEN EN LA PRESENTE DILIGENCIA, EL C... JEFE DE LA SALA EN TURNO, ASISTIDO POR LOS CC..., EN SU CARÁCTER DE VERIFICADORES, TODOS LOS MENCIONADOS ADSCRITOS A LA ADUANA DEL AEROPUERTO, QUIENES SE IDENTIFICAN COMO AUTORIDAD ADMINISTRATIVA ANTE EL C... PASAJERO EN VUELO INTERNACIONAL, MEDIANTE LA EXHIBICIÓN DE SUS CONSTANCIAS DE IDENTIFICACIÓN RESPECTIVAS FACULTÁNDOLOS PARA REALIZAR RECONOCIMIENTO ADUANERO DE MERCANCÍAS DE ORIGEN Y PROCEDENCIA EXTRANJERA, ASÍ COMO PARA PRACTICAR EL EMBARGO PRECAUTORIO DE AQUELLAS CUYA LEGAL ESTANCIA, TRANSPORTE, MANEJO O TENENCIA EN TERRITORIO NACIONAL NO SEA ACREDITADA. EN EL ACTO EL INTERESADO NO OBJETA EN FORMA ALGUNA LAS IDENTIFICACIONES ALUDIDAS, POR LO QUE DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 150 DE LA LEY ADUANERA, SE REQUIERE AL INTERESADO PARA QUE DESIGNE DOS TESTIGOS, BAJO EL APERCIBIMIENTO DE QUE EN CASO DE NO HACERLO O DE QUE LOS NOMBRADOS NO ACEPTEN FUNGIR COMO TALES SERÁN NOMBRADOS POR LA AUTORIDAD ACTUANTE. ACTO SEGUIDO, EL PASAJERO NO DESIGNA TESTIGOS, APERCIBIÉNDOLOS PARA QUE SE CONDUZCAN CON VERDAD ANTE ESTA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA, QUEDANDO COMO TALES LOC CC... ACTO SEGUIDO, EL PASAJERO MANIFIESTA LLAMARSE COMO HA QUEDADO DESCRITO, QUIEN ARRIBÓ A ESTE AEROPUERTO EN EL VUELO 012 DE LA LINEA AÉREA JAPAN AIRLINES, PROCEDENTE DE HONG KONG... SE HACE CONSTAR QUE EL C... PASAJERO EN VUELO INTERNACIONAL NO SOLICITÓ EL RECONOCIMIENTO ADUANERO A QUE TIENE DERECHO CONFORME AL ARTÍCULO 50 FRACCIÓN I DE LA LEY ADUANERA EN VIGOR OPTANDO POR ACTIVAR EL MECANISMO DE SELECCIÓN AUTOMATIZADA, QUE DETERMINÓ RECONOCIMIENTO MISMO QUE SE PRACTICÓ A LAS MERCANCÍAS. AL PRACTICARSE EL RECONOCIMIENTO ADUANERO SE ENCONTRARON LAS SIGUIENTES MERCANCÍAS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA MISMAS QUE SE DESCRIBEN A CONTINUACIÓN...

Desc. de la Mercanc ía	Can t.	Preci o Unida d	Unida d De Medid	Valor en Adua na	Fracción Aranc.	Cuota Ad Valore m	Mont o	Regul . No Aranc el	Cuota s compe n
---------------------------------	-----------	--------------------------	---------------------------	---------------------------	--------------------	----------------------------	-----------	------------------------------	--------------------------

		Dólar T.C. 11.22	a	Pesos					533%
Blusas dama de fibras sintéticas de origen chino	10	5	Pza	561	6114.30. 99	35%	314	NOM- 004- 1994	2,990
Pantalón dama de fibras sintéticas de origen chino	24	8	Pza.	2,155	6204.63. 99	35%	754	NOM- 004- 1994	11,48 6
Blusas de fibras sintéticas de origen chino	446	8	Pza.	40,04 2	6206.40. 99	35%	14,01 5	NOM- 004- 1994	213,4 24
Conjuntos dama de fibras sintéticas de origen chino	21	5	Pza.	1,885	6204.21. 01	35%	660	NOM- 004- 1994	10,04 7
Conjuntos bebé de fibras sintéticas de origen	107	5	Pza.	6,004	6209.30. 01	35%	2,101	NOM- 004- 1994	32,00 1

<i>chino</i>									
<i>Chaleco bebé de fibras sintéticas de origen chino</i>	47		<i>Pza.</i>			35%	923	NOM-004-1994	14,055
<i>Vestido bebé de fibras sintéticas de origen chino</i>	28		<i>Pza.</i>			35%	550	NOM-004-1994	8,373
<i>Pantalón bebé de fibras sintéticas de origen chino</i>	1		<i>Pza.</i>			35%	20	NOM-004-1994	298

DE LO QUE SE DESPRENDEN LAS SIGUIENTES OMISIONES:

<i>Valor en Aduana \$54,911.00</i>	
<i>Omisión de Contribuciones</i>	<i>Debió Pagar</i>
<i>Impuesto General de Importación (Ad Valorem)</i>	<i>\$ 19,219.00</i>
<i>Derecho de Trámite Aduanero</i>	<i>439.00</i>
<i>IEPS</i>	<i>N/A</i>
<i>Cuotas Compensatorias</i>	<i>292,676.00</i>
<i>Impuesto al Valor Agregado</i>	<i>55,087.00</i>
<i>Otros</i>	
<i>Total de Contribuciones Omitidas</i>	<i>367,421.00</i>

En el acta de inicio del PAMA, se pueden observar varias irregularidades entre las que mencionaré:

1) Los verificadores fiscales no elaboran un acta de inicio, llenan un formato preestablecido.

2) Dicho formato despliega un sinnúmero de “fundamentos legales” que, obviamente, no siempre corresponden a la actualización de la hipótesis normativa, lo que convierte al acta de inicio del PAMA en genérica, inaplicable para el caso específico.

3) Aun cuando no se hayan identificado plenamente, los verificadores fiscales o los jefes de la sala, asientan en el acta que el particular: “no objeta en forma alguna las identificaciones aludidas”.

4) De conformidad con el procedimiento marcado en el artículo 150 de la Ley Aduanera, el particular puede designar a dos testigos y, cuando no lo hace, la propia autoridad los designa, recayendo tales designaciones en personal adscrito a la aduana lo que, evidentemente, perjudica la defensa del particular pues los testimonios que estos “testigos” manifiesten de suyo serán parciales y con tendencia a favorecer a la autoridad aduanera.

5) Si el particular tiene mercancías de las cuales cuenta con facturas, normalmente éstas no serán consideradas como valor en aduana sino que, invariablemente, los verificadores valuarán la mercancía con el método de transacción de mercancías similares que emplean con discrecionalidad, entendiéndose en este punto no la facultad ejercida o no a criterio de autoridad sino poner el valor que el verificador decida.

6) No se respeta la franquicia a que tiene derecho el pasajero de conformidad con el artículo 61 fracción VI de la Ley Aduanera y la Regla 2.7.2 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior (trescientos dólares cuando el arribo a territorio nacional sea por vía aérea).

7) También he notado que cuando se determina el valor en aduana, además se le aplica el Impuesto al Valor Agregado a la sumatoria de los conceptos como: derecho

de trámite aduanero, cuotas compensatorias que, incrementan la base gravable para efectos de este impuesto.

8) Como se procede al embargo precautorio, el particular es desposeído de sus bienes sin que la garantía de audiencia haya sido respetada.

9) El acta de inicio del PAMA debe ser circunstanciada, o sea, detallada y debe, precisar las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que consideró para estimar que las mercancías no eran parte del equipaje del particular, situación ésta que no se cumple en tal acta.

10) Lo que en mi opinión es todavía más grave es que la autoridad aduanera sin que haya precluido el término de diez días hábiles para que se presenten pruebas y alegatos, se querrela ante el Ministerio Público por la probable comisión del Delito de Contrabando o equiparable al Contrabando previstos y sancionados por el Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, violenta el principio de legalidad previsto en el artículo 16 de la Carta Fundamental y, consecuentemente, la garantía de la seguridad jurídica del gobernado.

Así, como puede apreciarse, la autoridad no fundamenta adecuadamente su actuación y mucho menos, motiva la misma.

El Maestro Burgoa Orihuela sostiene: “la fundamentación legal de todo acto autoritario que cause al gobernado una molestia en los bienes jurídicos a que se refiere el artículo 16 constitucional, no es sino una consecuencia directa del principio de legalidad que consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite”.³

En efecto, todo acto de molestia debe expresarse por escrito y contener la firma autógrafa de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. Refuerzan mi argumentación, los siguientes criterios del Poder Judicial de la Federación, mismos que considero muy acertados:

³ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Las Garantías Individuales, 37ª ed. México, Porrúa, 2004, pág. 602

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII,

Abril de 2003 Página: 1050

Tesis: I.3o.C.52 K

Tesis Aislada Materia(s): Común

ACTOS DE MOLESTIA. REQUISITOS MÍNIMOS QUE DEBEN REVESTIR PARA QUE SEAN CONSTITUCIONALES.

De lo dispuesto en el artículo [16 de la Constitución Federal](#) se desprende que la emisión de todo acto de molestia precisa de la concurrencia indispensable de tres requisitos mínimos, a saber: 1) que se exprese por escrito y contenga la firma original o autógrafa del respectivo funcionario; 2) que provenga de autoridad competente; y, 3) que en los documentos escritos en los que se exprese, se funde y motive la causa legal del procedimiento. Cabe señalar que la primera de estas exigencias tiene como propósito evidente que pueda haber certeza sobre la existencia del acto de molestia y para que el afectado pueda conocer con precisión de cuál autoridad proviene, así como su contenido y sus consecuencias. Asimismo, que el acto de autoridad provenga de una autoridad competente significa que la emisora esté habilitada constitucional o legalmente y tenga dentro de sus atribuciones la facultad de emitirlo. Y la exigencia de fundamentación es entendida como el deber que tiene la autoridad de expresar, en el mandamiento escrito, los preceptos legales que regulen el hecho y las consecuencias jurídicas que pretenda imponer el acto de autoridad, presupuesto que tiene su origen en el principio de legalidad que en su aspecto imperativo consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite; mientras que la exigencia de motivación se traduce en la expresión de las razones por las cuales la autoridad considera que los hechos en que basa su proceder se encuentran probados y son precisamente los previstos en la disposición legal que afirma aplicar. Presupuestos, el de la fundamentación y el de la motivación, que deben coexistir y se suponen mutuamente,

pues no es posible citar disposiciones legales sin relacionarlas con los hechos de que se trate, ni exponer razones sobre hechos que carezcan de relevancia para dichas disposiciones. Esta correlación entre los fundamentos jurídicos y los motivos de hecho supone necesariamente un razonamiento de la autoridad para demostrar la aplicabilidad de los preceptos legales invocados a los hechos de que se trate, lo que en realidad implica la fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 10303/2002. Pemex Exploración y Producción. 22 de agosto de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: José Álvaro Vargas Ornelas.

Quinta Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación CV Página: 270

Tesis Aislada Materia(s): Común

AUTORIDADES, FACULTADES DE LAS.

Las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

Amparo penal en revisión 2332/50. Blanco Pérez María. 10 de julio de 1950. Mayoría de cuatro votos. Disiente: Luis Chico Goerne. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Asimismo, la autoridad no debe realizar ningún embargo precautorio sino ha cumplido con los requisitos que, como ya se ha visto, le son inherentes a los actos de molestia y, a los actos de privación como puede apreciarse de las siguientes tesis, que a continuación se transcriben.

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VIII, Agosto de 1998 Página: 503

Tesis: 2a. CVII/98

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 151, FRACCIÓN III, DE LA LEY ADUANERA QUE LO PREVÉ, ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL (EN APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA P. /J. 88/97).

El artículo 151, fracción III, de la Ley Aduanera, que faculta a las autoridades aduaneras para proceder al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten cuando no se acredite, con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la ley para su introducción al territorio nacional, infringe el artículo 16 constitucional. En efecto, siguiendo el criterio establecido en la jurisprudencia del Tribunal Pleno P. /J. 88/97, cuyo rubro es "EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS) ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.", se arriba a la conclusión de que el artículo 151, fracción III, de la Ley Aduanera, igualmente, es contrario a lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Federal, pues faculta a las autoridades hacendarias para practicar un embargo precautorio. Aunado a lo anterior, este precepto crea en el particular un estado de incertidumbre, por no conocer la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuya existencia y monto no se encuentran determinados. En atención a todo ello, debe estimarse que tal facultad es arbitraria y vulnera el artículo 16 constitucional, pues permite aplicar dicha medida cautelar aun cuando, probablemente, el contribuyente esté al corriente en sus obligaciones fiscales.

Amparo en revisión 1329/97. Autotransporte de Carga, Servicio Nacional, S.A. de C.V. 12 de junio de 1998. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosa María Galván Zárate.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, septiembre de 1995, página 27, tesis P. /J. 17/95, de rubro: "EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN." y Tomo VI, noviembre de 1997, página 5, tesis P./J. 88/97, de rubro: "EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS) ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL."

Nota: La Segunda Sala abandonó el criterio sostenido en esta tesis, según se desprende de la que con el número 2a. /J. 100/2000, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, febrero de 2002, página 39, de rubro "EMBARGO PRECAUTORIO. LOS ARTÍCULOS 144, FRACCIÓN X, Y 151 DE LA LEY ADUANERA QUE LO PREVÉN, SE APEGAN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL CUANDO RECAE SOBRE MERCANCÍAS DE IMPORTACIÓN O EXPORTACIÓN PROHIBIDAS O SUJETAS A REGULACIONES O RESTRICCIONES, SI NO SE ACREDITA SU CUMPLIMIENTO O

EL PAGO DE LAS CUOTAS CORRESPONDIENTES."

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XV, Mayo de 2002 Página: 1215

Tesis: XIV.2o.60 A Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

EMBARGO PRECAUTORIO. LA AUTORIDAD QUE LO DECRETA RESPECTO DE MERCANCÍAS NO DECLARADAS POR PASAJEROS, DEBE EXPRESAR LAS CIRCUNSTANCIAS ESPECIALES, RAZONES PARTICULARES O CAUSAS INMEDIATAS QUE CONSIDERÓ PARA ESTIMAR QUE NO ERAN PARTE INTEGRANTE DE SU EQUIPAJE.

El artículo [151, fracción III, de la Ley Aduanera](#) faculta a las autoridades aduaneras a practicar embargo precautorio respecto de mercancías de procedencia extranjera cuando no se haya acreditado su legal tenencia o estancia en el país. Ahora bien, el hecho de que tratándose de pasajeros, la autoridad tenga la facultad de trabar dicha medida preventiva sobre las mercancías no declaradas y que no se consideren como parte integrante del equipaje de los pasajeros internacionales, conforme al artículo [89](#) del reglamento de la ley y a las reglas expedidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no la exime de cumplir con lo dispuesto en el artículo [16 constitucional](#), en el sentido de que en el acta en la que se contiene deben expresarse con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se tomaron en cuenta para emitir dicho acto, para de esa manera evitar un estado de incertidumbre en el pasajero quien desconoce los motivos que tomó en cuenta la autoridad aduanera para considerar que los bienes en cuestión no son parte integrante de su equipaje y, en consecuencia, decretar su aseguramiento.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 527/2001. Beatriz Reyes Escobedo. 1o. de marzo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Gabriel García Lanz, secretario de tribunal autorizado por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretario: Mario Andrés Pérez Vega.

La motivación de la causa legal del procedimiento implica que si hay una norma jurídica, la actualización del supuesto normativo respecto de los cuales se pretende aplicar el acto de autoridad y con ello el acto de molestia, deben fundamentarse en el artículo 16 de la Constitución que indica las circunstancias y razones particulares por las cuales se da la actualización de la hipótesis jurídica y que se corresponde con el hecho concreto.

“El requisito de la fundamentación que exige el artículo 16 constitucional, no se satisface con la citación de la ley de la materia, en que se haya apoyado la autoridad responsable, sino que es indispensable, para que el acto pueda reputarse fundado, que precise, en concreto, el precepto legal en que pretenda sustentarse”.⁴

Las facultades de la autoridad no son omnímodas, deben constreñirse, como puede corroborarse de los criterios transcritos, a lo expresamente señalado.

5.2. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN LA APLICACIÓN DEL PAMA.

Garantía de legalidad.

El término garantía de legalidad evoca la idea de juricidad, es decir, la actuación estatal ajustada a la ley así como del concepto Estado de Derecho. De esta forma, el gobernado, como ya se mencionó, tiene la certeza de que los órganos del poder público sólo pueden realizar los actos para los que legalmente estén facultados.

La materia jurisdiccional civil, diversa de la penal, comprende a la civil, propiamente dicha, la mercantil, la del trabajo y la administrativa y se rige, como todas las áreas del derecho, por la garantía de legalidad que consigna el artículo 14 constitucional. Así, todos los órganos materialmente jurisdiccionales, deben emitir todas sus resoluciones dentro de los procesos ciñéndose a la letra de la ley que resulte aplicable o a su interpretación jurídica y, en caso de que no exista norma

⁴ Amparo en revisión 1645/60, Citado por BURGOA ORIHUELA, op. cit. Pág. 603.

aplicable (laguna), fundarse en los principios generales del derecho. Conforme a la letra significa comprenderla simple y sencillamente de acuerdo con su sentido gramatical; por su parte, la hermenéutica supone desentrañar el alcance o sentido que encierra, más allá de la literalidad, empleando métodos jurídicos o de interpretación como el lógico, el sistemático, el auténtico o el causal-teleológico.

Sin embargo, Recaséns dice que el único método de interpretación es el logos de lo humano o de lo razonable conforme al cual el juez en todo caso debe interpretar la ley precisamente del modo que lleve a la conclusión más justa, más correcta para resolver el problema que tenga planteado ante su jurisdicción.⁵

Cuando no hay norma jurídica que sirva para dirimir una controversia determinada (lagunas), entonces los órganos jurisdiccionales deben fundarse en los principios generales del derecho para resolver un litigio.

Para García Máñez son las normas de decisión para los casos imprevistos que deben establecer los jueces en la misma forma en que el legislador lo habría hecho de haberlos tenido presentes.⁶

Para Ovalle Favela son: “aquellas normas fundamentales o esenciales que inspiran y orientan al conjunto del ordenamiento jurídico, las cuales se encuentran explícita o implícitamente dentro de éste y tienen la función primordial de integrar el propio ordenamiento jurídico supliendo las omisiones de la ley”.⁷

Así, los tribunales deben llevar a cabo una labor de integración para colmar los vacíos de la ley, aplicando los conceptos fundamentales que se infieren del propio orden jurídico.

La garantía de legalidad en materia procesal prevista en el cuarto párrafo del artículo 14 constitucional, se halla complementada con la garantía de legalidad de los actos de autoridad consignada en el primer párrafo del artículo 16 constitucional. De conformidad con dicho precepto todo gobernado está protegido por la garantía de

⁵ Cfr. RECASÉNS SICHES, Luis, Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho, México, Porrúa, 1973, págs. 121-122.

⁶ Cfr. GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, op. cit. pág. 372.

⁷ OVALLE FAVELA, José, Garantías Constitucionales del Proceso, México, 2ª. ed., Oxford, 2002, pág. 47.

seguridad jurídica que se revela en el derecho público subjetivo de exigir que todo acto de autoridad que implique una afectación (molestia) en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sea emitido por autoridad competente mediante un mandamiento escrito fundado y motivado.

La persona es uno de los bienes tutelados que preserva la capacidad imputable al individuo de adquirir derechos y contraer obligaciones, así como su capacidad de ejercicio que consiste en la aptitud de una persona de hacer valer sus derechos y cumplir sus obligaciones por sí misma.

Con el término familia se protege al gobernado en sus derechos civiles familiares.

Por lo que hace al domicilio de las personas, tratándose de personas físicas, el precepto se refiere al lugar en donde residen habitualmente (artículo 29 del Código Civil Federal; de personas morales, al lugar donde se halle establecida su administración (artículo 33 del Código Civil Federal).

Otro de los bienes es el referido en forma genérica a los papeles, que se refiere a todos los documentos, públicos y privados, que en un momento dado sirven para demostrar la existencia de un hecho.

La posesión es también un bien tutelado que se refiere al poder de hecho que sobre bienes muebles e inmuebles ejerce una persona conduciéndose como titular de un derecho real.

Los requisitos del acto de molestia son: 1. constar por escrito. 2. que sea emitido por autoridad competente y 3. que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Con respecto al primero de los requisitos basta con que la autoridad evite emitir actos de molestia verbales.

Emitido por autoridad competente se refiere al cúmulo de facultades que la Constitución o una ley secundaria confieren a un órgano estatal, con independencia de la legitimidad de la persona física que un momento dado sea su titular.

Por otra parte, fundamentar es invocar con toda precisión los preceptos legales que permiten a la autoridad llevar a cabo el acto de molestia. Y motivar es señalar las circunstancias que originan el acto de molestia; son los argumentos que explican que el caso concreto se encuadra con la hipótesis normativa.

Así, los tribunales, en acatamiento a esta garantía de legalidad, deben pronunciar todas sus resoluciones por escrito y ajustándose a la letra de la ley o a su interpretación jurídica siguiendo los principios generales del derecho; y, sólo intervendrán en los casos en los que sean expresamente competentes y cuidar que sus proveídos y fallos estén debidamente fundados y motivados.

Cuando se logra lo anterior se dice que prevalece el Estado de Derecho pues el poder de los órganos del mismo, encuentra su sustento en los preceptos legales, de manera que sus actos ilegales o arbitrarios no puedan producir consecuencias de derecho.

“El principio de legalidad establece que todo acto de los órganos del Estado debe encontrarse fundado y motivado por el derecho en vigor; esto es, el principio de legalidad demanda la sujeción de todos los órganos estatales al derecho; en otros términos, todo acto o procedimiento jurídico llevado a cabo por las autoridades estatales debe tener su apoyo estricto en una norma legal... En este sentido, el principio de legalidad constituye la primordial exigencia de todo Estado de Derecho”.⁸

Como el maestro Orozco señala: “... otro aspecto del principio de legalidad es el derecho a la exacta aplicación de la ley”.

Así, cabe decir que en el principio de legalidad se funden dos derechos, el primero, que la autoridad sólo puede realizar lo que expresamente la ley le permita y, el segundo, que esa actuación de la autoridad debe ser apegada a lo preceptuado por la ley.

Este principio permite que el gobernado tenga una garantía jurídica de que no será violentado en su persona, familia, bienes y posesiones sino en virtud de mandato de autoridad competente debidamente fundado y motivado. Así, este principio, deviene en una garantía de seguridad jurídica para el gobernado.

⁸ OROZCO HENRÍQUEZ, J. Jesús. Principio de Legalidad. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Porrúa, 1997, pág. 2535.

En materia tributaria, el principio de legalidad establece que las leyes serán la fuente de las obligaciones tributarias y, por ningún motivo, el Estado podrá imponer contribuciones que no encuentren su fundamento, su sustento en la Ley, formal y materialmente emanada del órgano estatal creado para ello, como lo es el Poder Legislativo.

Este es el principio de reserva de ley y al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido la tesis que transcribo:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VI, Noviembre de 1997 Página: 503

Tesis: P. CXLVIII/97

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa, Constitucional

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE

RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de

que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido

en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que

los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el

establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que

sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los

que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como

que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el

alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede

margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad

del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que

guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación

con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en

absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una

determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley

formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal,

ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede

ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio,

permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la

disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de

que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las

directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la

regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a

las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Amparo en revisión 2402/96. Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1997. Mayoría de siete votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga M. Sánchez Cordero. Secretario: Marco Antonio Rodríguez Barajas.

El tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el treinta de octubre en curso, aprobó, con el número CXLVIII/97, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para

integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a treinta de octubre de mil novecientos noventa y siete.

“Así, el principio de legalidad no significa tan sólo que la contribución, como tal, ha de ser determinada por una ley, sino sugiere que el Poder Legislativo (en su calidad de representante de la población que integra un Estado) habrá de determinar, de una manera clara y precisa, todos los elementos que mantienen los supuestos de la relación tributaria, conocidos en la tradición jurídico-fiscal como elementos de las contribuciones, no solamente para que exista una garantía formal sobre la legalidad impositiva, y un estricto apego a derecho por parte de la autoridad fiscal, sino también para que los actos económicos que realiza el sujeto activo de la relación tributaria encuentren su fundamento jurídico que le impida actuar con iniquidad, y para que el sujeto pasivo de la misma relación pueda regirse bajo el conocimiento de la norma fiscal”.⁹

En efecto, no basta que en una legislación de naturaleza fiscal se mencione la obligación de contribuir a un determinado impuesto sino que, además, deberán precisarse los elementos de las contribuciones (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, época de pago), porque de esta manera existe tanto legalidad impositiva como certeza jurídica respecto a que la contribución se cubrirá precisamente con fundamento en la ley.

“La legalidad tributaria es una garantía esencial, según la cual no sólo se requiere que todo gravamen sea sancionado por una ley material y formalmente entendida, que emane del Poder Legislativo y conforme al procedimiento que la propia Constitución contempla para su formulación, sino que es preciso, el que ostenten con claridad y certeza todos los elementos del tributo, para que, de esta manera, el gobernado tenga certeza jurídica respecto de su obligación constitucional de contribuir al gasto público”¹⁰

De manera que, la autoridad debe, al ejercer ese cúmulo de facultades llamado competencia, primero, obedecer la ley, realizando sólo lo que ésta expresamente le permite, segundo, seguir los procedimientos a que la ley le obliga y, tercero, en materia tributaria, sólo podrá exigirse el pago de contribuciones (como el caso de las

⁹ CURIEL VILLASEÑOR, Omar. Principios tributarios, fundamentos constitucionales de la obligación fiscal expuestos en forma didáctica. México. ISEF, 2004, pág. 73.

¹⁰ REYES CORONA, Oswaldo G. y COLÍN ZEPEDA, Lorena Ivette. Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria. México. Tax Editores Unidos, 2003, pág. 171.

determinadas siguiendo un procedimiento administrativo en materia aduanera) cuando, en la ley, estén determinados previamente los elementos de las mismas.

Por ende, la legalidad es un requisito constitucional que debe poseer todo acto administrativo.

“Toda la actividad del Estado, ya sea función administrativa, jurisdiccional o legislativa, debe ajustarse a la ley. Así, los actos de los órganos del poder ejecutivo han de ser producidos conforme a disposiciones previamente emitidas por el legislador”.¹¹

5.3 EL CONTROL DE LA LEGALIDAD AL PAMA.

“El hecho de aludir a un control jurídico de la administración pública nos recuerda, necesariamente, al Estado de Derecho, en el cual resulta imprescindible que el poder público se subordine a las normas jurídicas, tanto fundamentales como secundarias, es decir, que todo acto de autoridad acate siempre el orden jurídico en aras de hacer efectivo el principio de legalidad”.¹²

Ejercer un control de la legalidad a los actos de la administración y, específicamente, a la administración aduanera, significa que los particulares tienen a su alcance los medios para defenderse contra actos de autoridad ilegítimos, ya sea por una deficiente o irregular aplicación de la ley o aquellos realizados con dolo, lo que garantiza la permanencia del Estado de Derecho que garantiza la convivencia pacífica de la sociedad.

Existen diversos sistemas o medios para controlar a la administración pública, cuando de aquí surgen actos contrarios al derecho.

5.3.1 RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

El destacado maestro Gabino Fraga señala los medios directos y los indirectos para obtener la reparación en caso de violación a la legalidad. Los medios indirectos

¹¹ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. Derecho Administrativo, Diccionarios jurídicos temáticos. Volumen 3. México, Oxford, 2000, pág. 158.

¹² ITURBE RIVAS, Arturo. Elementos de Derecho Procesal Administrativo. México. Porrúa, 2004, pág. 49.

se desarrollan en el seno de la administración pública con el control que los superiores ejercen sobre sus inferiores. Los directos se componen de recursos administrativos y las acciones jurisdiccionales.

Insertos en los medios directos, se encuentran los recursos administrativos que mantienen el principio de legalidad de los actos de la administración pública a través de un autocontrol; esto implica que las autoridades revisen sus propios actos y, en su caso, los priven de efectos preservando los derechos de los particulares.

“Todo recurso constituye un medio de defensa con que cuenta el gobernado frente a la autoridad, ya sea jurisdiccional o administrativa”.¹³

Héctor Jorge Escola señala que el recurso administrativo “es una actividad de control correctivo que se promueve a instancia de parte interesada contra un acto administrativo”.¹⁴

Mediante el recurso administrativo se permite a la administración pública que corrija sus errores sin que ello signifique una prerrogativa de la autoridad; es más bien, un instrumento del particular para que en la vía prejudicial, obtenga la modificación o invalidación de una resolución ilegal.

El recurso administrativo tiene cuatro objetivos básicos:

Es una autolimitación de las atribuciones discrecionales de la autoridad.

Es una forma de control de la actividad administrativa.

Una tendencia hacia la protección de los derechos e interés legítimo de los administrados.

Una forma de centralización del contralor administrativo sobre los descentralizados.

Elementos del recurso administrativo:

Establecido en una ley.

Un acto administrativo contra el que se promueve el recurso.

Autoridad ante quien tramitarlo y que lo resolverá.

La afectación de un derecho o un interés jurídico del recurrente.

¹³ ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo. Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos. 6ª. Ed. México. Porrúa, 2002, pág. 57.

¹⁴ ESCOLA, Héctor Jorge. Citado por ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo, Op. cit., Pág. 57.

Obligación de la autoridad de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.

Requisitos formales para la admisión:

- Escrito y firmado.
- Señalar autoridad responsable emisora del acto.
- Citar la resolución reclamada.
- Exposición de hechos o antecedentes.
- Preceptos legales violados.
- Pruebas.
- Acreditar la personalidad.
- Documento en el que conste el acto impugnado.
- Constancia de notificación del acto impugnado.
- Pruebas documentales.

Efectos del recurso administrativo:

El efecto inmediato consiste en la interrupción del plazo para que el acto impugnado adquiera carácter ejecutorio.

El efecto principal de la suspensión es la paralización de determinadas consecuencias jurídicas.

Momento en que se presenta:

En México, la tendencia general es que la suspensión se condicione al otorgamiento previo de la garantía del interés fiscal, por lo que no es suficiente la presentación del recurso para suspender la ejecución del acto reclamado. Si la resolución final es desestimatoria, la autoridad puede proceder a ejecutar el acto pues la suspensión solo produce efectos durante la tramitación del recurso.

Así, conviene solicitar la suspensión en el escrito de interposición del recurso administrativo.

Cuando se está frente a un PAMA, se puede intentar el recurso de revocación:

“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 Federal de Justicia Fiscal y Administrativa”.¹⁵

El control de la legalidad del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera puede ser conseguido mediante el recurso de revocación intentado ante el superior jerárquico de la autoridad que emitió el acto administrativo, sin embargo, considero que este recurso en modo alguno es un medio de control de la legalidad como tal puesto que las más de las veces, es de sobra conocido, la autoridad en sede administrativa, confirma la resolución cuya revocación se pretende; por esta razón, no considero al Recurso de Revocación como un medio idóneo del Control de la Legalidad al PAMA por lo que solamente , señalo que existe la posibilidad de acudir a él, para centrarme en otros medios de control de la legalidad.

5.3.2 CONTROL CONSTITUCIONAL.

De la Carta Magna emanan principios que permiten controlar la legalidad de los actos de autoridad como lo es el Procedimiento Administrativo en Materia aduanera. En ella misma se plasma el medio de control constitucional por excelencia, el juicio de amparo que, como instancia última para hacer que la autoridad se apegue a Derecho, se comenta brevemente, atendiendo a su naturaleza de medio de control de la constitucionalidad y no de la legalidad.

Conforme al principio de supremacía constitucional, que se refiere a que la Constitución es la norma superior, la norma de normas y es jerárquicamente superior a cualquier norma, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la Ley Suprema de la República Mexicana.

El artículo 133, establece la jerarquía normativa del Sistema Jurídico Mexicano: en primer lugar, la Constitución Federal, enseguida, los tratados internacionales. En un

¹⁵ LEY ADUANERA, artículo 203.

plano jerárquico inferior se encuentran las leyes generales o constitucionales que, según la doctrina, son aquellas que afectan la unidad del estado federal, es decir, su ámbito de aplicación es tanto federal como local, como la Ley de Amparo, leyes orgánicas y reglamentarias. Así, las leyes generales tienen una jerarquía superior respecto de las leyes federales y las locales.

Puede corroborarse lo dicho al tenor de las siguientes tesis aisladas pronunciadas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Cabe resaltar que la primera de las tesis que se reproducen, es de reciente pronunciamiento.

Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Abril de 2007 Página: 6
Tesis: P. IX/2007
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional

TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL.

La interpretación sistemática del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales. Asimismo, a partir de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado Mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario "pacta sunt servanda", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional.

Amparo en revisión 120/2002. Mc. Cain México, S.A. de C.V. 13 de febrero de 2007. Mayoría de seis votos. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Andrea Zambrana Castañeda, Rafael Coello Cetina, Malkah Nobigrot Kleinman y Maura A. Sanabria Martínez.

El Tribunal Pleno, el veinte de marzo en curso, aprobó, con el número IX/2007, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a veinte de marzo de dos mil siete.

Nota: En la sesión pública de trece de febrero de dos mil siete, además del amparo en revisión 120/2002, promovido por Mc Cain México, S.A. de C.V., se resolvieron los amparos en revisión 1976/2003, 787/2004, 1084/2004, 1651/2004, 1277/2004, 1576/2005, 1738/2005, 2075/2005, 74/2006, 815/2006, 948/2006, 1380/2006, y el amparo directo en revisión 1850/2004, respecto de los cuales el tema medular correspondió a la interpretación del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a que se refiere esta tesis aislada.

Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Noviembre de 1999
Página: 46
Tesis: P. LXXVII/99
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la

Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número LXXVII/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Nota: Esta tesis abandona el criterio sustentado en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 60, Octava Época, diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."

¿En qué radica la supremacía constitucional? En que todas las leyes deben emanar de ella y, muy importante, deben apegarse a ella; deben ser aprobadas por un órgano constituido, que es el Congreso de la Unión.

Todas las normas que integran el orden jurídico deben seguir los preceptos de la Constitución, por lo que si alguna ley es contraria a lo establecido por la Carta Magna es ésta la que debe prevalecer.

De manera que si existe una garantía constitucional para proteger un objeto de tutela, para hacer valer un objeto de tutela, se contribuye al Estado de Derecho, a la supremacía constitucional.

Así, tiene que ser la propia Constitución quien prevea el mecanismo para hacer valer sus objetos de tutela; entre estos, derechos humanos, facultades competenciales de la autoridad, derechos políticos del ciudadano, prerrogativas de partidos políticos, también están derechos de la sociedad o de la Nación, como el derecho de cambiar o modificar la forma de su gobierno.

En la medida en que existen objetos tutelados en la Constitución, y al mismo tiempo, garantías para hacerlos valer, la supremacía constitucional está garantizada,

está expedita, está viva; estas son las llamadas garantías y así, existe el juicio de garantías o de amparo para hacer que se respete ese derecho.

Garantía, pues es un derecho subsidiario, es la posibilidad fáctica de acceder a una justicia, acceder a un derecho más pronto que el originario, de manera que una garantía respalda ese derecho, así como el juicio de amparo respalda lo que llamamos garantía individual o derecho humano. Garantía que deberá ser invocada ante el órgano encargado de la impartición de la justicia.

La soberanía es una cualidad del poder que lo califica como supremo, si hay un poder que no es supremo no es soberano, para que sea supremo ese poder tiene que ser autónomo a lo interior e independiente del exterior. Ahora bien, la soberanía radica en el pueblo, si radica en el pueblo y entiendo pueblo como concepto nación, nación es un concepto sociológico, existe nación judía desde antes que hubiera Israel, dos mil años antes de que existiera Israel, la nación entendida como un pueblo con conciencia de pertenencia a sí mismo.

5.3.2.1 TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

Como ya ha venido desarrollándose a lo largo del presente, existen sistemas o medios de defensa para el control de la legalidad de los actos de autoridad.

La pregunta en consecuencia es ¿ante quién o quienes se presentan los juicios en sede contencioso-administrativa y jurisdiccional? Haré, entonces, un recorrido por las instituciones, que tienen naturaleza jurisdiccional, y ante quienes deben intentarse las acciones que se consideren necesarias para la protección de los derechos del gobernado, en especial en materia del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

Destaca como un tribunal administrativo dotado de plena autonomía, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Ante este tribunal, los contribuyentes que consideren afectados sus derechos por la determinación de una resolución definitiva en materia de comercio exterior por parte de la autoridad aduanera en ejercicio de sus facultades de comprobación, pueden acudir, sin que sea necesario agotar previamente un recurso en sede

administrativa (ante la propia autoridad aduanera), a interponer el medio de defensa denominado Juicio Contencioso Administrativo o juicio de nulidad.

Y dado que es el tribunal más importante en cuanto órgano de administración de justicia respecto del PAMA, vale la pena conocer cómo funciona y cuáles son sus competencias.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un tribunal administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos. El Tribunal se integra por una Sala Superior y por Salas Regionales.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra resoluciones definitivas (cuando no admitan recurso administrativo o cuando su interposición es optativa):

- I. Dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos que determinen la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.
- II. Las que nieguen la devolución de un ingreso indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda conforme a las leyes fiscales.
- III. Que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.
- IV. Que causen agravio en materia fiscal distinto a los anteriores.
- V. Que nieguen o reduzcan pensiones concedidas a los miembros de las fuerzas armadas.
- VI. Las que se dicten en materia de pensiones civiles.
- VII. Dictadas sobre la interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas.
- VIII. De créditos por responsabilidad de servidores públicos.
- IX. Que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, D.F., Estados y municipios.
- X. Que nieguen indemnización a los particulares por responsabilidad de los servidores públicos.
- XI. Que determinen país de origen, negativa de permisos previos o participación en cupos de importación o exportación; certificación de origen; que declaren abandonada o desechada la solicitud de

procedimientos de investigación en materia de prácticas desleales de comercio y medidas de salvaguarda; dar por concluida la investigación sin que se determinen cuotas compensatorias; que determinen cuotas compensatorias definitivas; que declaren concluida la audiencia conciliatoria de la investigación; que desechen o concluyan la solicitud de revisión de cuotas compensatorias; que declaren suspendida o terminada la investigación administrativa; que determinen elusión de cuotas compensatorias o medidas de salvaguarda; que determinen vigencia de las cuotas compensatorias y contra las sanciones previstas en la Ley de Comercio Exterior.

- XII. Que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos.
- XIII. Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

También es competente el Tribunal cuando otras leyes le confieren tal competencia así como para anular las resoluciones favorables a un particular y en los casos de resolución negativa ficta.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se integra por una Sala Superior y funcionará en Pleno y en dos Secciones.

Atribuciones del Pleno de Sala Superior:

La Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa está integrada por once magistrados, de entre los cuales se elige al Presidente. La Sala Superior actúa en Pleno, y en dos Secciones.

El Pleno se integra con los magistrados de la Sala Superior y con el Presidente, bastando la presencia de 7 de sus miembros para que puedan sesionar. Las resoluciones del Pleno se toman por mayoría de votos de sus integrantes presentes.

De conformidad con el artículo 16 de la Ley Orgánica del Tribunal, las atribuciones de la Sala Superior son:

- I. Proponer al Presidente de la República la designación o ratificación de magistrados seleccionados previa evaluación interna.
- II. Señalar la sede y el número de las Salas Regionales.
- III. Resolver los conflictos de competencia que se susciten entre las Salas Regionales.
- IV. Fijar o suspender la jurisprudencia del Tribunal, conforme al Código Fiscal de la Federación, así como ordenar su publicación.
- V. Resolver por atracción los juicios con características especiales.
- VI. Resolver los incidentes y recursos que procedan en contra de los actos y resoluciones del Pleno, así como la queja y determinar las medidas de apremio.
- VII. Resolver sobre las excitativas de justicia y calificar los impedimentos en las recusaciones y excusas de los magistrados y, en su caso, designar de entre los secretarios al que deba sustituir a un magistrado de Sala Regional.
- VIII. Dictar las medidas que sean necesarias para investigar las responsabilidades de los magistrados establecidas en la ley de la materia y aplicar, en su caso, a los magistrados las sanciones administrativas correspondientes, salvo en el caso de destitución la que se pone a la consideración del Presidente de la República.
- IX. Fijar y/o cambiar la adscripción de los magistrados de las Secciones y de las Salas Regionales.
- X. Expedir el Reglamento Interior del Tribunal.

Así como resolver todas aquellas situaciones que sean de interés para el Tribunal y cuya resolución no esté encomendada a algún otro de sus órganos.

Atribuciones de la Primera y Segunda Sección del Pleno

Las Secciones del Pleno de la Sala Superior se integran con cinco magistrados de entre los cuales elegirán a sus Presidentes. Basta la presencia de cuatro de sus integrantes para que la Sección pueda sesionar.

Las resoluciones de las Secciones de la Sala Superior se toman por mayoría de votos de sus integrantes presentes.

De conformidad con el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal, las atribuciones de las Secciones de la Sala Superior resuelven los casos que:

- I. Los que traten las disposiciones señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior, a excepción de los actos de aplicación de las cuotas compensatorias: las materias que determinen país de origen, negativa de permisos previos o participación en cupos de importación o exportación; certificación de origen; que declaren abandonada o desechada la solicitud de procedimientos de investigación en materia de prácticas desleales de comercio y medidas de salvaguarda; dar por concluida la investigación sin que se determinen cuotas compensatorias; que declaren concluida la audiencia conciliatoria de la investigación; que declaren suspendida o terminada la investigación administrativa y contra las sanciones previstas.
- II. Que involucren un Tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México, en los que la resolución impugnada se encuentre fundada o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se hubiera aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos.
- III. Resolver por atracción los juicios con características especiales, que son los que por su materia, conceptos de impugnación o cuantía se consideren de interés y trascendencia, en cuanto a la cuantía se consideran aquellos cuyo monto controvertido exceda de cien millones de pesos.
- IV. Fijar o suspender la jurisprudencia del Tribunal y aprobar las tesis y los rubros de los precedentes y de la jurisprudencia fijada por la Sección y ordenar su publicación. Además deben resolver los incidentes y recursos que procedan en contra de los actos y resoluciones de la Sección, así como la queja y determinar las medidas de apremio.

5.3.2.1.1 PROCEDIMIENTOS ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

La Ley Aduanera, en su artículo 150, prevé bajo qué condiciones y cómo debe desarrollarse el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

Entonces, si la autoridad aduanera no se apega a lo expresamente señalado por la norma, el particular tiene el derecho de acción que le permitirá invocar el medio de control de la legalidad que considere conveniente.

Si el particular afectado por un acto de autoridad ilegal como es el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA) opta por el Juicio Contencioso Administrativo, comúnmente llamado juicio de nulidad, su acción iniciará con la presentación de un escrito ante la Sala Regional competente (la situada dentro de la circunscripción de la autoridad que ha emitido la resolución o el acto administrativo), dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada o de que hayan iniciado su vigencia el decreto, acuerdo, acto o resolución administrativa de carácter general impugnada cuando sea autoaplicativa.

El escrito de demanda debe contener:

I.- El nombre del demandante y domicilio para recibir notificaciones.

II.- La resolución que se impugna o el decreto, acuerdo, acto o resolución de carácter general que se controvierte, precisando, en este caso, la fecha de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

III.- La autoridad o autoridades demandadas o, cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa, el nombre y domicilio del particular demandado.

IV.- Los hechos que dan motivo a la demanda.

V.- Las pruebas que se ofrecen.

VI.- Los conceptos de impugnación.

VII.- El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.

VIII.- Lo que se pide. En caso de solicitar una sentencia de condena, deberán especificarse las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

Si se omiten los datos precisados en los puntos I, II y VI, se desechará por improcedente la demanda. Si la omisión fuere de los datos previstos en los puntos III, IV, V, VII y VIII, se requerirá al promovente para que los aporte dentro del término de 5 días, apercibiéndosele que de no hacerlo en tiempo, se tendrá por no presentada la demanda.

Documentos que deben adjuntarse a la demanda:

I.- Una copia de la misma así como de los documentos anexos para cada una de las partes.

II.- El documento que acredite su personalidad o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada o bien deben señalarse los datos de registro del documento con el que está acreditada ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cuando no gestione a nombre propio.

III.- El documento en que conste la resolución impugnada.

IV.- Cuando se impugne una resolución negativa ficta, se acompañará de una copia en la que obre el sello de recepción de la instancia no resuelta por la autoridad.

V.- La constancia de la notificación de la resolución impugnada.

VI.- Cuando no se haya recibido constancia de notificación o la misma hubiere sido practicada por correo, así se hará constar en el escrito de demanda, señalando la fecha en que dicha notificación se practicó.

VII.- El cuestionario que debe desahogar el perito y en su caso el interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial.

VIII.-Las pruebas documentales que se ofrezcan.

Si no se adjuntan a la demanda los documentos a que se hace referencia en los párrafos anteriores, el Magistrado Instructor requerirá al promovente para que los presente dentro del plazo de cinco días. Cuando el promovente no los presente dentro de dicho plazo y se trate de los documentos a que se hizo referencia en los puntos I a VI de este apartado, se tendrá por no presentada la demanda. Si se trata de las pruebas a que se refieren los puntos VII, VIII y IX, las mismas se tendrán por no ofrecidas.

Cuando en el documento en el que conste la resolución impugnada a que se refiere el punto III de este apartado, se haga referencia a información confidencial proporcionada por terceros independientes, obtenida en el ejercicio de las facultades que en materia de operaciones entre partes relacionadas establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, el demandante se abstendrá de revelar dicha información.

En la materia que me ocupa en el presente trabajo, puede decirse que la complejidad de las operaciones relacionadas con el comercio internacional provoca un sinnúmero de controversias, de conflictos que hacen necesaria la intervención de los órganos encargados de administrar e impartir justicia.

De manera que las controversias con motivo de un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera pueden ser llevadas, en primera instancia, ante el

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa así como aquellas que tengan su origen en la aplicación de un Tratado de Libre Comercio de los que México sea parte.

También existen los sistemas plurales que son los mecanismos de solución de diferencias del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, vía paneles o tribunales arbitrales; en su caso, puede invocarse por el Estado mexicano, en representación de los productores nacionales, el Entendimiento para la Solución de Diferencias de la Organización Mundial de Comercio.

5.3.2.2 PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.

Cuando la sentencia que recae a la demanda que se ha intentado ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es desfavorable al particular, éste puede acudir a las instancias jurisdiccionales que actúan al amparo del Poder Judicial de la Federación y por ello, es muy importante conocer su funcionamiento.

La Constitución en su artículo 40 establece el carácter federal de la República Mexicana, cuya principal característica es distribuir competencias entre los distintos niveles de gobierno: federal y estatal. El nivel federal no es superior al estatal, cada uno tiene su propia competencia.

Así, se posibilita que tanto la Federación como los Estados puedan coincidir en el territorio de uno de éstos, sin duplicar funciones.

El principio de división de poderes, establecido en el artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, delimita las funciones de cada uno de los poderes: legislativo, ejecutivo y judicial.

En México, atendiendo a lo dispuesto por el artículo 94 de la Constitución, el Poder Judicial de la Federación (o Poder Judicial Federal) se deposita en la Suprema Corte de Justicia, el Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, los Tribunales Colegiados de Circuito, los Tribunales Unitarios, los Juzgados de Distrito y el Consejo de la Judicatura Federal.

El Consejo de la Judicatura Federal es el órgano encargado de la administración, vigilancia y disciplina del Poder Judicial Federal, con excepción de la Suprema Corte de Justicia y del Tribunal Electoral.

La función esencial de los órganos del Poder Judicial de la Federación, es resolver controversias mediante la aplicación e interpretación de las leyes, velando en todo momento por el irrestricto respeto a las garantías individuales del gobernado consagradas en la Constitución. Esta función también se conoce como función jurisdiccional o impartición de justicia.

De conformidad con los artículos 103 y 105 de la Carta Magna, el Poder Judicial de la Federación tiene, principalmente, las siguientes funciones:

- I. Resolver los litigios entre los particulares, cuando se trata de asuntos de competencia federal, así como los que se suscitan entre los particulares y las autoridades federales.
- II. Solucionar las controversias por actos o leyes que violen las garantías individuales, otorgando, en su caso, el amparo y protección de la justicia federal contra los abusos de las autoridades.
- III. Dirimir los conflictos entre los Poderes originados por la invasión de competencias de un poder a otro y por los conflictos de competencias entre los distintos niveles de gobierno.
- IV. Preservar la supremacía constitucional, al invalidar las leyes, tratados y reglamentos que sean contrarios a la Constitución.

5.3.2.3 JUZGADOS DE DISTRITO.

Son los órganos de primera instancia integrados por un Juez de Distrito nombrado para un período de 6 años y también puede ser ratificado.

Los artículos 50, 51, 52, 53, 54 y 55 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la federación, enuncian las competencias que, por materia, tienen estos juzgados y, esencialmente, tienen dos competencias.

La primera, conocer de las controversias que se susciten con motivo del cumplimiento o aplicación de leyes federales en las materias civil, penal, administrativa y laboral.

La segunda, resolver los juicios de amparo indirecto en las materias civil, penal, administrativa y laboral.

En el caso de un PAMA, puede promoverse ante estos juzgados, un amparo cuando se ejecuta el mismo, sin que el particular haya conocido el acto que le dio origen.

5.3.2.4 TRIBUNALES DE CIRCUITO (COLEGIADOS Y UNITARIOS).

El Territorio nacional se encuentra dividido por zonas geográficas denominadas circuitos judiciales; así, los Tribunales Federales conocen sólo de los asuntos que se presentan en el circuito en que hayan sido asignados.

Por debajo de la Suprema Corte están los tribunales de circuito que son de dos tipos: Colegiados y Unitarios.

Los Tribunales Colegiados de Circuito están integrados por 3 magistrados y entre ellos eligen a su Presidente; duran en su encargo 6 años pero pueden ser ratificados. Las decisiones se toman por unanimidad o por mayoría.

De conformidad con el artículo 37 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, conocen de los siguientes asuntos:

- I. Del juicio de amparo directo contra sentencias definitivas, laudos o resoluciones que pongan fin al juicio, por violaciones cometidas en ellos o durante el procedimiento.
- II. Recursos contra autos y resoluciones de Juzgados de Distrito y Tribunales Unitarios de Circuito, por desechamiento de una demanda de amparo o concedan o nieguen la suspensión definitiva.
- III. Recursos de revisión contra sentencias pronunciadas en la audiencia constitucional por Juzgados de Distrito y Tribunales Unitarios de Circuito.
- IV. Conflictos de competencia
- V. Recursos de reclamación
- VI. Recursos de revisión contra resoluciones definitivas de los Tribunales de lo Contencioso Administrativo.

Los Tribunales Unitarios de Circuito están conformados por un solo magistrado, también dura en su encargo 6 años y, asimismo, puede ser ratificado.

Conocen de acuerdo al artículo 29 de la LOPJF, en lo fundamental, de las apelaciones contra juicios federales, es decir, son tribunales de segunda instancia; conocen también de juicio de amparo contra actos de otros Tribunales Unitarios que no constituyan sentencias definitivas y del recurso de denegada apelación.

En el caso, de que una demanda de amparo por un PAMA haya sido rechazada por un Juzgado de Distrito, puede acudir al recurso de revisión ante los Tribunales Colegiados de Circuito.

5.3.2.5 LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación es el máximo tribunal del país, sus miembros son llamados Ministros y son los superiores de todos los demás jueces y magistrados. La Corte es la última instancia en el sistema de administración de justicia.

Está integrada por 11 ministros (uno de los cuales es elegido entre ellos, presidente y dura en su encargo 4 años) que son nombrados para un período de 15 años durante los cuales no puede ser removido a menos que observe mala conducta; tampoco pueden ser reducidos sus emolumentos.

La Suprema Corte funciona en Pleno o en Salas.

Cuando los 11 Ministros se reúnen a trabajar, a debatir los asuntos de su competencia, se dice que la Suprema Corte funciona en pleno. Sin embargo, basta la presencia de 7 ministros para que las decisiones del Pleno sean válidas, excepto cuando se resuelven Controversias Constitucionales y Acciones de Inconstitucionalidad, en que se requiere cuando menos 8 ministros.

El Pleno, de conformidad con el artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, tiene competencia para conocer de:

- I. Controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad.
- II. De las contradicciones de tesis (que son criterios opuestos en la interpretación jurídica) sustentada por las Salas de la Corte y por otros órganos del Poder Judicial.
- III. De la inexecución de las sentencias de Amparo.

- IV. Del recurso de revisión contra sentencias de los jueces de distrito o tribunales unitarios de circuito, cuando subsistan problemas de constitucionalidad de normas generales.
- V. Designar a jueces o magistrados en los casos del ejercicio de la facultad investigadora de la Corte.
- VI. Empezar, de oficio, averiguaciones sobre violaciones al voto público que pudieran poner en duda la legalidad de todo el proceso de elecciones.

Las salas son dos, cada una integrada por cinco Ministros sin que participe el Presidente de la Corte. Para que la sala funcione, basta la presencia de cuatro Ministros.

La primera Sala resuelve asuntos civiles y penales, la segunda resuelve asuntos administrativos y laborales.

Las Salas, de conformidad con el artículo 21 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, conocen de los siguientes asuntos:

- I. De los recursos de apelación contra sentencias dictadas en controversias ordinarias en la que la Federación es parte.
- II. De las denuncias de contradicción de tesis que sustenten dos o más Tribunales Colegiados de Circuito.
- III. De los asuntos delegados por el Pleno de la Suprema Corte.

5.3.3 JUICIO DE AMPARO.

El juicio de amparo protege las garantías individuales consagradas en la carta magna; constituye la instancia más importante para que el gobernado quede restituido en el goce de las garantías que una actuación arbitraria de la autoridad o una ley inconstitucional le hayan privado.

En efecto, desde sus orígenes, el juicio de garantías fue concebido como la solución procesal para impedir la aplicación, a cualquier gobernado, de actos inconstitucionales a los que no puede revestirse de eficacia jurídica.

El amparo, directo o indirecto, es un medio de control constitucional no sólo de la legalidad de la actuación de las autoridades sino que es, asimismo, un control de la propia constitucionalidad al obligar a que los actos de las autoridades así como las leyes, se apeguen estrictamente a la Carta Magna.

Así, en materia fiscal, como lo es la aduanera, operan tanto el amparo indirecto como el directo.

Del amparo directo en materia fiscal, conocen por regla general, los Tribunales Colegiados de Circuito, esto de conformidad con la competencia que les confiere el artículo 158 de la ley de amparo, con motivo de la impugnación de sentencias definitivas o resoluciones que pongan fin al juicio contencioso administrativo, dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Excepcionalmente puede conocer de este amparo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ejerciendo la facultad de atracción conferida a ésta por el artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El amparo indirecto es excepcional en materia fiscal porque es necesario antes de acudir al juicio de garantías, agotar todos los recursos administrativos así como el juicio contencioso administrativo y, en su caso, acudir al amparo directo.

De este amparo conocen los Jueces de Distrito ante quienes se inicia su trámite.

Desde luego, el amparo indirecto es procedente contra leyes federales, locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Ejecutivo, y, en general, contra aquellos ordenamientos jurídicos que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicio al quejoso, de conformidad con el artículo 114 de la Ley de Amparo.

El amparo directo se tramita ante los Tribunales Colegiados de Circuito, mediante escrito presentado ante la sala responsable, es decir, la sala del conocimiento que ha emitido una sentencia desfavorable al quejoso.

Procede contra sentencias definitivas y resoluciones que pongan fin al juicio dictadas por los tribunales administrativos.

Así, en el caso del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, el amparo será procedente cuando se violen garantías fundamentales del particular. Por ende, el amparo no es un medio de control de la legalidad, sino de la constitucionalidad.

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- Las contribuciones son ingresos públicos, necesarios para que el Estado cumpla su función pública; consecuentemente, esa necesidad del Estado deriva en la imposición de una obligación a los gobernados de contribuir al gasto público para el sostenimiento del mismo. La historia enseña que han existido siempre tributos o contribuciones en muchas formas; pero una nota característica es que la mayoría de las formas de imposición han sido injustas y gravosas para el gobernado o súbdito que los ha padecido. Al transcurrir el tiempo, se ha ido pasando desde los saqueos y la rapiña producto de las guerras entre los pueblos hasta la imposición de cargas tributarias sustentadas en leyes emitidas por órganos competentes (Poder Legislativo).

SEGUNDA.- Las contribuciones son ingresos públicos obtenidos mediante prestaciones, entendidas como la obligación de dar, que el Estado, en ejercicio de su potestad tributaria, exige a las personas que residen en su territorio para afrontar el gasto público y satisfacer así las necesidades sociales.

TERCERA.- Los impuestos son prestaciones, en dinero y, a veces en especie, de carácter obligatorio con la particularidad de que deben estar establecidos en ley. El monto y límite de los impuestos deben partir de la capacidad contributiva, que es la capacidad de entregar parte de la renta, de la riqueza generada, conservando los mínimos que permitan la continuidad de la actividad generadora de tal riqueza y, desde luego, los mínimos de subsistencia para el gobernado y su familia. Así, no debe atenderse a la capacidad de las personas en cuanto a producir o generar toda la riqueza que puedan, que se define como la capacidad económica.

CUARTA.- En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos están consagrados los principios que rigen la materia tributaria: legalidad, igualdad, seguridad jurídica, vigencia, proporcionalidad y equidad, fundamentación y motivación, entre otros. Sin embargo, la sola existencia de tales principios no constituye una barrera efectiva ante los constantes abusos de la autoridad fiscal por lo que se hace necesario que el gobernado, frente a éstos, ejerza sus derechos a través de los medios de control de la legalidad.

QUINTA.- México tiene celebrados acuerdos de libre comercio con varios países que fundamentalmente, permiten que mercancías de origen extranjero ingresen

libres de aranceles. No obstante, la autoridad aduanera, en uso de sus facultades de comprobación, ejecuta el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera cuyo objetivo central es verificar que la mercancía importada al territorio nacional cuente con la documentación que, en su caso, le permita ser introducida al amparo de tales tratados o convenios o, sancionar la ilegal estancia de las mercancías de procedencia extranjera.

SEXTA.- El término garantía de legalidad evoca la idea de juricidad, es decir, la actuación estatal ajustada a la ley así como del concepto Estado de Derecho. De esta forma, el gobernado tiene la certeza de que los órganos del poder público sólo pueden realizar los actos para los que legalmente estén facultados.

SÉPTIMA.- El Procedimiento Administrativo de Ejecución, desde mi punto de vista, es un acto de soberanía que el Estado realiza y que tiene por objeto recaudar las sumas de dinero que conforme a la ley, los particulares debieron haber enterado oportunamente; es el ejercicio de atribuciones del poder público, a través de mandamientos unilaterales y ejecutivos que no requieren ni para su validez ni para su cumplimiento, la sanción previa de órganos jurisdiccionales pero que sí requieren por mandato constitucional, para tener eficacia, que previamente el obligado a pagar el crédito determinado por la autoridad, haya estado en aptitud de ejercer las defensas que la ley le otorga; es un mecanismo legal que permite a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por conducto de su órgano desconcentrado el Servicio de Administración Tributaria, como organismo competente para ello conforme lo establece el artículo 7, fracción I de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, realizar un cobro coactivo, al amparo de un sistema lógico y congruente, que no olvide las garantías constitucionales otorgadas por nuestra Carga Magna.

OCTAVA.- El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera es una serie de actos jurídicos que permiten a la autoridad fiscal determinar, mediante la revisión de la documentación que acompaña a las mercancías de origen extranjero, que la mercancía se encuentra de manera legal en el territorio aduanero nacional; esto es, si ha cubierto los requisitos y las formalidades que exige la legislación aduanera.

NOVENA.- A través del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera se puede realizar el embargo precautorio de las mercancías cuyo origen o procedencia no ha sido suficientemente acreditado en el territorio nacional o, en su caso, la legal estancia de las mercancías no ha sido debidamente comprobada.

DÉCIMA.- El aplicar una técnica legislativa irregular como la establecida en el segundo párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, al omitir dar los supuestos y las bases para que la autoridad pueda calificar cuando se encuentra ante el “peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de la obligación determinada”, ha creado, en algunos supuestos, disposiciones que generan situaciones de inseguridad jurídica en perjuicio de los gobernados, al otorgar en muchos casos facultades omnímodas a las autoridades fiscales, mismas que generalmente se utilizan para practicar el popularmente conocido “terrorismo fiscal”, en vez de los fines para los que fueron creadas.

DÉCIMA PRIMERA.- Considero que la fracción I del artículo 156 del Código Fiscal de la Federación, debería eliminarse de tal forma que se dé plena oportunidad al embargado de elegir a su libre albedrío los bienes que serán materia de embargo, sin que esto signifique dejar en indefensión al erario público, pues el contribuyente podría optar por deshacerse de los bienes que no fueron objeto del embargo; lo cierto es que en todo caso si el ejecutor procede a extraer los bienes señalados por el deudor y posteriormente el jefe de la Oficina exactora, previo avalúo considera que tales bienes son insuficientes para garantizar el interés fiscal, en forma fundada y motivada, válidamente, podrá ordenar una ampliación del embargo en términos del artículo 154 del Código Federal Tributario, expidiendo el mandamiento de ejecución respectivo y comisionando a un ejecutor para llevarlo a cabo.

DÉCIMA SEGUNDA.- Se concluye que, en algunos casos, en el acta de inicio del PAMA, se pueden observar varias irregularidades entre las que mencionaré: 1) que los verificadores fiscales no elaboran un acta de inicio, llenan un formato preestablecido; 2) que dicho formato despliega un sinnúmero de “fundamentos legales” que, obviamente, no siempre corresponden a la actualización de la hipótesis normativa, lo que convierte al acta de inicio del PAMA en genérica, y en muchos casos, inaplicable para el caso específico; 3) que aun cuando no se hayan identificado plenamente, los verificadores fiscales o los jefes de la sala, asientan en el acta que el particular: “no objeta en forma alguna las identificaciones aludidas”; 4) que de conformidad con el procedimiento marcado en el artículo 150 de la Ley Aduanera, el particular puede designar a dos testigos y, cuando no lo hace, la propia autoridad los designa, recayendo tales designaciones en personal adscrito a la aduana lo que, evidentemente, perjudica la defensa del particular pues los testimonios que estos “testigos” manifiesten de suyo serán parciales y con tendencia a favorecer a la

autoridad aduanera; 5) que si el particular tiene mercancías de las cuales cuenta con facturas, normalmente éstas no serán consideradas como valor en aduana sino que, invariablemente, los verificadores valuarán la mercancía con el método de transacción de mercancías similares que emplean con discrecionalidad, entendiéndose en este punto no la facultad ejercida o no a criterio de autoridad, sino poner el valor que el verificador decida; 6) Hay casos, como ejemplo de algunas irregularidades, que a la llegada de vuelos internacionales, se detecta que no se respeta la franquicia a que tiene derecho el pasajero de conformidad con el artículo 61 fracción VI de la Ley Aduanera y la Regla 2.7.2 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007 (300 dólares cuando el arribo a territorio nacional sea por vía marítima o aérea y 50 dólares por vía terrestre); que cuando se determina el valor en aduana, además se le aplica el Impuesto al Valor Agregado a la sumatoria de los conceptos como: derecho de trámite aduanero, cuotas compensatorias que incrementan la base gravable para efectos de este impuesto; 8) que el acta de inicio del PAMA debe ser circunstanciada, o sea, debe detallar y precisar, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas por las que, la autoridad, estimó que el embargo de las mercancías es procedente, y 10) que la autoridad aduanera sin que haya transcurrido el término de diez días hábiles para que se presenten pruebas y alegatos, puede querellarse ante el Ministerio Público por la probable comisión del Delito de Contrabando o equiparable al Contrabando previstos y sancionados por el Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, vulnera el principio de legalidad previsto en el artículo 16 de la Carta Fundamental y, consecuentemente, la garantía de la seguridad jurídica del gobernado, por lo que opino, bastará con que la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, siga, aplique el procedimiento contemplado en la ley aduanera, sin desviarse de éste, con lo que respetará el principio que se comenta.

DÉCIMA TERCERA- Las leyes y los procedimientos deben ser estrictamente seguidos y respetados por la autoridad aduanera dentro del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera sin que sea óbice a lo anterior el que los vicios de una autoridad incompetente para iniciar un PAMA, por ejemplo la policía fiscal, sean “corregidos” por la autoridad competente bajo el argumento de “hacer suyo lo actuado previamente” puesto que, si una autoridad incompetente actuó, sus consecuencias de ningún modo pueden tener vida jurídica y la autoridad competente no debe hacer suyo lo actuado viciosamente, dado que la esencia de la fundamentación es apearse al

principio de la legalidad. No actuar así, propicia la incertidumbre y deja en estado de inseguridad jurídica al gobernado.

DÉCIMA CUARTA.- La propiedad o posesión de mercancía de procedencia extranjera sin acreditar su legal estancia en el país puede traer aparejada una doble sanción: infracción conforme a lo señalado por el artículo 176 fracciones I, II y X de la Ley Aduanera y, además, constituir un delito conforme a lo preceptuado por los numerales 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación.

DÉCIMA QUINTA.- Permitir que el acta de inicio del PAMA viole los procedimientos y que éstos se convaliden, trae como consecuencia que se vulneren las garantías de legalidad y seguridad jurídica del gobernado consagradas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, asimismo, un procedimiento administrativo, como lo es el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, que no se ejecuta conforme a lo dispuesto por la Ley Aduanera, vulnera los principios de legalidad y de reserva de ley, toda vez que la autoridad aduanera no se apega a dicho procedimiento y más grave todavía, cuando en algún caso concreto, la propia autoridad jurisdiccional convalida las resoluciones emitidas por la autoridad administrativa, vulnerando con esto las garantías de seguridad jurídica del gobernado.

DÉCIMA SEXTA.- La legalidad no es discrecional por lo que debe aplicarse en estricto derecho conforme a los procedimientos que la norma dicta y, en el caso de la materia tributaria, deben existir los elementos de la contribución sin que sea dable a la autoridad interpretar tales elementos puesto que la norma que los designa es de aplicación estricta. Así, la autoridad no puede darle efectos jurídicos a las resoluciones administrativas deficientes o malintencionadas que derivan de algún procedimiento administrativo en materia aduanera pues son ilegales los frutos de actos viciados.

DÉCIMA SÉPTIMA.- El control de la legalidad al Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera dota de certeza jurídica los actos realizados durante el mismo, porque permite al gobernado detener la actividad administrativa irregular, evitando que se viole el principio de legalidad bajo el cual la autoridad sólo puede hacer lo que la ley le permita y, además, debe apegarse al procedimiento que la misma ley dispone, obligándola a que cumpla la misma conforme es debido. Así, se mantendrá la vigencia indefinida del Derecho y, por ende, la seguridad jurídica lo que permitirá mantener la paz social.

DÉCIMA OCTAVA.- La garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que establece, entre otros, el fundamento de cualquier procedimiento administrativo en el sistema jurídico mexicano, implica que las autoridades están obligadas a seguirlos como si se tratara de un juicio en sede jurisdiccional, esto es, debe escucharse y oír al interesado, otorgándole la oportunidad de una defensa adecuada.

DÉCIMA NOVENA.- La autoridad debe ejecutar el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera siguiendo el procedimiento como está señalado en la Ley porque permite que la ley sea aplicada "siguiendo sus instrucciones", lo que logra el respeto al Derecho e implícito a este respeto, está la búsqueda de la Justicia.

BIBLIOGRAFÍA

Armienta Hernández, Gonzalo. "Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos", México, Porrúa, 2002.

Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. "Derecho Fiscal", México, Themis, 2004.

Beltrán Paz, Jesús. "Historia de los Impuestos en México", México, CIACI, 2003.

Burgoa Llano, Ignacio. "Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones", México, Tribunal Fiscal de la Federación, tomo I, 1982.

Burgoa Orihuela, Ignacio. "Las Garantías Individuales", 37ª ed, México, Porrúa, 2004.

Cabanellas, Guillermo. "Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual", tomo II, Argentina, Bibliográfica Ameba, 1962.

Carrasco Iriarte, Hugo. "Derecho Fiscal I", México, Iure Editores, 2001.

Carvajal Contreras, Máximo. "Derecho Aduanero", 13ª ed, México, Porrúa, 2005.

Curiel Villaseñor, Omar. "Principios Tributarios", México, ISEF, 2004.

De la Cueva, Arturo. "Derecho Fiscal", 2ª ed, México, Porrúa, 2003.

De la Garza, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano", 18ª ed, México, 2000.

De la Rosa Vélez, Ricardo Sergio. "Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera", Procedimientos en Materia Fiscal y Administrativa, Especialización en Materia Procesal Fiscal, Tomo I, México, TFF, 2000.

De Pina Vara, Rafael. "Instituciones de Derecho Procesal Civil", México, Porrúa, 1981.

Díaz Romero, Juan. "Temas Novedosos Sobre el Principio de Legalidad Tributaria", Seminario de Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica, México, junio-julio 2006.

Diccionario Espasa Jurídico Mexicano. España, Espasa, 1987.

Diccionario Jurídico Mexicano. México, UNAM-IIJ, 1997.

Esquivel Vázquez, Gustavo A. "La Prueba en el Juicio Fiscal Federal", 4ª ed, México, Porrúa, 2005.

Fernández Sagardi, Augusto. "Código Fiscal de la Federación", Comentarios y Anotaciones, México, SICCO, 2004.

Flores Zavala, Ernesto. Actualizada por María de Lourdes Flores Zavala Torres Torija. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", 34ª ed, México, Porrúa, 2004.

Góngora Pimentel, Genaro. "La suspensión en Materia Administrativa", 8ª ed, México, 2004.

Gordoa López, Ana Laura. "Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano", México, Porrúa, 2000.

Hernández de la Cruz, Arturo. "Estudio Práctico de los PAMAS", 3ª ed, México, ISEF, México, 2005.

Iturbe Rivas, Arturo. "Elementos de Derecho Procesal Administrativo", México, Porrúa, 2004.

Kaye, Dionisio J. "Derecho Procesal Fiscal", México, Themis, 2000.

López Villa, Juan Raúl. "Fundamento y Práctica del Comercio Exterior y Derecho Aduanero", México, SICCO, 1997.

Lucero Espinosa, Manuel. "Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Ante el Tribunal Fiscal de la Federación", 4ª ed, México, 1997.

Margáin Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", 13ª ed, Porrúa, 1997.

Martínez Morales, Rafael I. "Derecho Administrativo", Diccionarios Jurídicos Temáticos, Volumen 3, México, 2000.

Méndez Ladrón de Guevara, Maricruz. "Contribuciones y Aprovechamientos Derivados del Comercio Exterior", Una alternativa para comercializar en el extranjero, México, 2004.

Miranda, José. "El tributo Indígena en la Nueva España Durante el Siglo XVI", México, El Colegio de México, 1980.

Muro Orejón, Antonio. "Lecciones de Historia Hispano-indiana", México, Porrúa, 1989.

Nava Negrete, Alfonso. "Derecho Procesal Administrativo", México, Porrúa, 1959.

Orrantía Arellano, Fernando A. "Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal", 2ª ed, México, Porrúa, 2001.

Ortiz Ahlf, Loretta et al. "Aspectos Jurídicos del Tratado de Libre Comercio de América del Norte y sus Acuerdos Paralelos", 2ª reimp, México, Themis, 2000.

Ortiz, Sáinz y Tron. "Tratados Internacionales Comerciales en Materia Aduanera", México, Themis, 1998.

Osorio, Manuel. "Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales", Argentina, Ed. Eliasta, 1994.

Ovalle Favela, José. "Garantías Constitucionales del Proceso", 2ª ed, México, Oxford, 2002.

Ovilla Mandujano, Manuel. "Derecho Aduanero", México, Escuela Nacional de Capacitación Aduanera, 1978.

Pérez Becerril, Alonso. "México Fiscal", Reflexiones en Torno al Sistema Fiscal Mexicano, México, 2004.

Pereznieto Castro, Leonel. "El TLC, una Introducción", México, Oxford, 1998.

Porras y López, Armando. "Derecho Procesal Fiscal, doctrinas, legislación y jurisprudencia", Colección Textos Universitarios, México, M. Porrúa, 1997.

Reyes Corona, Oswaldo G. y Lorena Ivette Colín Zepeda. "Principios de Justicia Fiscal y Legalidad Tributaria", México, Tax Editores Unidos, 2003.

Rodríguez Mejía, Gregorio. "Teoría General de las Contribuciones", México, Porrúa, 1994.

Sánchez Gómez, Narciso. "Derecho Fiscal Mexicano", 5ª ed, México, Porrúa, 2006.

Sánchez León, Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano", México, Cárdenas, 1983.

Tapia Tovar, José. "La Evasión Fiscal", 2ª ed, México, 2006.

Vallarta, Ignacio L. "Votos del C. Ignacio L. Vallarta, Presidente de la SCJN en los negocios más notables resueltos por ese tribunal", México, Porrúa, 1980.

Witker, Jorge. "Derecho Tributario Aduanero", 2ª ed, México, UNAM-IIJ, 1999.

Witker, Jorge y Gerardo Jaramillo. "Comercio Exterior de México", marco jurídico y operativo, México, UNAM-IIJ, 1996.

Witker, Jorge y Laura Hernández. "Régimen Jurídico del Comercio Exterior en México", México, UNAM-IIJ, 2000.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley Aduanera.

Ley de Comercio Exterior.

Ley Federal de Competencia Económica.

Ley Federal de Derechos.

Ley Federal Sobre Metrología y Normalización.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto Especial de Producción y Servicios.

Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley de Inversión Extranjera.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Ley del Servicio de Tesorería de la Federación.

Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Ley Sobre la Aprobación de los Tratados Internacionales en Materia Económica.

Ley Sobre la Celebración de Tratados.

Resolución de Modificaciones a las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

TRATADOS INTERNACIONALES

Acuerdo de Asociación Económica con Japón.

Código Antidumping de la Organización Mundial de Comercio.

Código de Conducta Internacional de la Organización Mundial de Comercio Sobre Valoración Aduanera.

Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados.

Convenio Internacional Sobre el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías.

Convenio Sobre el Consejo de Cooperación Aduanera.

Normas del GATT (hoy OMC).

Tratado de Libre Comercio con la Asociación Latinoamericana de Integración (Tratado de Montevideo).

Tratado de Libre Comercio con América del Norte (TLCAN).

Tratado de Libre Comercio con la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC).

Tratado de Libre Comercio con Bolivia.