



UNIVERSIDAD LASALLISTA

BENAVENTE

FACULTAD DE DERECHO

Con estudios incorporados a la Universidad
Nacional Autónoma de México

CLAVE: 8793-09

**“LA NULIDAD DE LAS ACTUACIONES DE LA
AUTORIDAD ADUANERA AL EXCEDER EL PLAZO DE
CUATRO MESES DENTRO DEL PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA”**

TESIS

Que para obtener el título de
LICENCIADO EN DERECHO

Presenta:

JOSÉ JAVIER ORTIZ SILVA

Asesor:

LIC. ENRIQUE SALAS MARTÍNEZ

Celaya, Gto.

OCTUBRE 2011.



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.

ÍNDICE

LA NULIDAD DE LAS ACTUACIONES DE LA AUTORIDAD AL EXCEDER EL PLAZO DE CUATRO MESES DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA

Introducción

Capítulo Primero

Nociones Generales del Derecho Fiscal

1.1 Concepto de Derecho Fiscal	1
1.2 Ubicación del Derecho Fiscal dentro de la estructura general del Derecho	7
1.3 Autonomía del Derecho Fiscal	9
1.4 Relación con otras ramas del Derecho	14

Capítulo Segundo

Fuentes del Derecho Fiscal

2.1 Noción de Fuente Formal del Derecho	18
2.2 Diversas clasificaciones	19
2.3 Fuentes del Derecho Fiscal en México	21
2.4 La Ley	22
2.5 Los Reglamentos Administrativos	23
2.6 Las Circulares Administrativas	24

2.7 Los Decretos-Ley	25
2.8 Los Decretos-Delegados	27
2.9 La Jurisprudencia	27
2.10 Tratados Internacionales	29
2.11 La Doctrina	31
2.12 Costumbre	31
2.13 Principios Generales de Derecho	33

Capítulo Tercero

Acto Administrativo

3.1 Distinción entre hecho y acto jurídico	34
3.2 Concepto de acto Administrativo	34
3.3 Elementos del acto Administrativo	36
3.3.1 Sujeto	39
3.3.2 Manifestación externa de la voluntad	40
3.3.3 El objeto	40
3.3.4 La forma	41
3.4 Modalidades del acto administrativo	42
3.4.1 Motivo	42
3.4.2 Finalidad	43
3.5 Requisitos Constitucionales y Legales de los actos Administrativos	44
3.5.1 Constar por escrito	47
3.5.2 Ser emitido por Autoridad competente	47
3.5.3 Señalar lugar y fecha en que se emite el acto	50

3.5.4 Estar debidamente fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate	50
3.5.5 Contener firma autografa o electrónica del funcionario que lo emite y el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido	55

Capítulo Cuarto

Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera

4.1 Definición	62
4.2 Elementos	64
4.3 Actos que dan origen al Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera	70
4.3.1. Primer Reconocimiento Aduanero	71
4.3.2. Segundo Reconocimiento Aduanero	77
4.3.3. Verificación de mercancías en transporte	78
4.3.4. Ejercicio de las Facultades de comprobación	82
4.3.4.1. Facultades de las Autoridades Administrativas en materia Fiscal y Aduanera	83
4.3.4.2. Facultades de vigilancia tratándose de actos vinculados con motivo del Reconocimiento Aduanero o del Segundo Reconocimiento	89
4.4 Etapas del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera	95
4.4.1 Levantamiento de un escrito o Acta de Irregularidades	96
4.4.2 Elaboración del Acta de Inicio	99
4.4.3 Periodo para la presentación de alegatos y pruebas	100
4.4.4 Periodos para que la Autoridad dicte la resolución al Procedimiento	102
4.4.5 Emisión del documento con el que se pone fin al Procedimiento	106

4.5 Requisitos del Acta de Inicio del PAMA	107
4.5.1 Identificación de la Autoridad	108
4.5.2 Descripción de los hechos y circunstancias que motivan el PAMA	109
4.5.3 Descripción de la mercancía a embargar Precautoriamente	110
4.5.4 Toma de muestras	111
4.5.5 Designación de testigos	112
4.5.6 Señalar domicilio para oír y recibir Notificaciones	112
4.5.7 Señalar periodo para el ofrecimiento de pruebas y alegatos	113
4.5.8 Notificación del Embargo Precautorio de la mercancía y en su caso de los medios en que se transporta	114
4.5.9 Notificación del Acta de Inicio	116
4.6 Resolución del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera	117
4.6.1 Elementos de la Resolución	119
4.6.1.1 Proemio	119
4.6.1.2 Resultandos	120
4.6.1.3 Considerandos	121
4.6.1.4 Puntos resolutivos	122
4.6.2 Notificación de la Resolución del PAMA	123

Capítulo Quinto

Nulidad de las Actuaciones de la Autoridad dentro del PAMA

5.1 Caducidad	125
5.1.1 Definición de Caducidad	126
5.1.2. Caducidad en Materia Fiscal	127

5.1.3. Caducidad Especial	134
5.1.4. Efectos de la Caducidad	144
5.2 Prescripción	145
5.3 Medios de Defensa en Materia Aduanera	148
5.3.1 Revisión Administrativa	149
5.3.2 Recurso Administrativo de Revocación	150
5.3.3. Juicio de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	157
5.3.3.1. Plazos de interposición de la Demanda	158
5.3.3.2. Requisitos del escrito de Demanda	160
5.3.3.3. Tipos de Resoluciones	161
5.4 Nulidad de las Actuaciones de la Autoridad Aduanera al exceder el plazo de cuatro meses dentro del PAMA	163

Conclusiones

Bibliografía

INTRODUCCIÓN

El Derecho Público Mexicano es muy vasto, sin embargo, una de las ramas más importantes en ésta enciclopedia jurídica es la referente al Derecho Tributario; lo que tiene como consecuencia la existencia de una amplísima compilación de leyes, reglamentos, decretos y estudios sobre la materia.

Desprendido del Derecho Fiscal y Tributario aterrizamos en el Derecho Aduanero, del que se desprende la figura del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera; siendo éste último una serie de actos regulados por la propia legislación.

En éste trabajo de investigación conoceremos a fondo el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, así como las partes que lo integran y en general su ubicación dentro de la parte general del Derecho Fiscal. Todo ello a través de cinco capítulos.

Además tiene como objetivo ofrecer las bases tanto legales como operativas para lograr el conocimiento integral de las facultades de comprobación que podrán ejercer las autoridades aduaneras, sus consecuencias y efectos, además de las afectaciones a los particulares con los aspectos de ilegalidad que se dan en torno a la mala aplicación o interpretación de los preceptos establecidos en la legislación mexicana vigente.

En el primer capítulo abordaremos las Nociones Generales del Derecho Fiscal, dando un especial énfasis en los problemas que existen en cuanto a la definición, su ubicación de éste dentro de la Estructura General del Derecho, su autonomía y su relación con otras ramas del Derecho, para partir de ésta manera de lo general a lo específico.

Dedicaremos un capítulo al análisis de cada una de las fuentes del Derecho Fiscal, las cuáles sin lugar a dudas, son la base fundamental de ésta interesante rama del Derecho.

También se destina un capítulo al estudio completo del Acto Administrativo; bajo la premisa básica de conocer detalladamente los elementos principales que lo conforman, saber cuáles son los requisitos que establecidos en la Ley debe de cumplir para considerarse apegado a derecho, además de sus elementos y modalidades.

En el cuarto capítulo, entraremos de lleno al estudio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera; por lo que resulta de medular importancia conocer y analizar cuáles son las causas más frecuentes por las que las Autoridades Aduaneras dan inicio a un embargo precautorio.

Por otra parte también analizaremos en qué consiste cada una las facultades de comprobación de la autoridad Aduanera, las partes de la resolución y sus requisitos, el documento emitido por la autoridad mediante el cual se pone fin al procedimiento que nos ocupa y el procedimiento para su legal notificación.

Y por último reservaremos un capítulo más, a la nulidad de las actuaciones de la Autoridad Aduanera al exceder el plazo de cuatro meses previsto en la Ley Aduanera que regula el Procedimiento que nos ocupa.

Además de estudiar las figuras de Caducidad y Prescripción, así como los medios de defensa que tiene el particular en materia Aduanera como lo son la Revisión Administrativa, el Recurso de Revocación y el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; y de éste último sus plazos, requisitos y tipos de resoluciones.

Pretendiendo lograr con esta investigación que la autoridad fiscal ejerza conforme a derecho sus facultades de comprobación y que los legisladores traten que las leyes que regulan las mismas no incurran en violaciones a los Derechos Humanos salvaguardados en nuestra carta magna, ya que se debe tener como prioridad la protección del gobernado frente al estado.

CAPÍTULO PRIMERO

NOCIONES GENERALES DEL DERECHO FISCAL

1.1 CONCEPTO DE DERECHO FISCAL

Resulta imprescindible hacer resaltar la importancia de la existencia del Derecho Fiscal dentro de la ciencia Jurídica, sin embargo, para poder entender esta amplia rama del Derecho, es necesario establecer una definición, así como el contenido de la materia que nos ocupa, además de su ubicación dentro de la enciclopedia jurídica, y determinar si es una rama autónoma de la misma, o solo una parte más amplia y general.

Aun estimando que el Derecho Fiscal contiene un gran número de juristas que han dedicado obras completas a su estudio, resulta conveniente determinar una correcta aceptación en los tecnicismos de dicha disciplina.

MANUEL ANDREOZZI, define al Derecho Tributario como “La rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el Administrado que está obligado a pagarlos” ¹

¹ Andreozzi, Manuel. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Derecho Fiscal. 2ª ed. Ed. Oxford. México, 1998, p. 12.

Por su parte, SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA señala al Derecho Fiscal, como “el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración pública y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación”.²

En un contexto contemporáneo, HUGO CARRASCO IRIARTE, define el derecho fiscal como “El conjunto de normas jurídicas que se encargan de regular las contribuciones en sus diversas manifestaciones:

1. En lo que se refiere a una actividad del Estado. En este supuesto, el término denota el establecimiento de contribuciones por medio de leyes y lo relativo a su determinación, liquidación, recaudación, ejecución y administración, así como lo conducente a la asistencia y orientación al contribuyente, esto último como una expresión de la aplicación concreta del principio de justicia tributaria. Además denota lo que concierne a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y al poder sancionador de la administración pública en materia fiscal.

² De la Garza, Sergio Francisco. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit. p. 12.

2. En lo que concierne a las relaciones del fisco con los contribuyentes. En este caso alude a la naturaleza de dichas relaciones, las cuales pueden ser de armonía, de concertación (concordato) o contenciosas (recurso de revocación, de nulidad y juicio de amparo). Una última relación es la de franca rebelión.
3. En lo que atañe a las relaciones que se establecen entre los particulares. Aquí está referido a la regulación de aquellas situaciones que por causas tributarias se presentan entre éstos, como sucede en la traslación de impuestos.”³

RAFAEL BIELSA, lo define como “El conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como fisco”. ⁴

Por último, RAÚL RODRIGUEZ LOBATO, lo define como “El sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado, derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes”.⁵

³ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I. 1ª ed. Ed. IURE editores, S.A. de C.V. México, 2001, p. 8.

⁴ Bielsa, Rafael. Compendio de Derecho Fiscal. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit., p. 13.

⁵ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit., p. 13.

En el mismo orden de ideas, se puede aseverar que el Derecho Fiscal es la rama del Derecho que tiene por objeto el estudio de un conjunto de normas jurídicas que de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regulan el establecimiento, recaudación y control de los ingresos del Derecho Público del Estado, derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

Ahora que han quedado claras las diferentes definiciones de la rama de estudio que nos compete, es necesario señalar el contenido de dicha materia. Para lo cual, debemos señalar que por materia fiscal, entendemos lo referente a los ingresos del Estado, en cualesquiera que sea su naturaleza. Dentro de ellos, debemos abarcar también los diferentes tipos de contribuciones, entre las que se encuentran los productos o precios, que generalmente pueden ser entendidos como los ingresos que percibe el Estado en sus actividades que no son de Derecho Público.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sostiene que debe atribuirse el carácter de fiscal a cualquier ingreso del Erario, a toda prestación pecuniaria a favor del Estado, sin distinguir entre deudores como particulares, personas físicas o morales, algún establecimiento público con ciertos aspectos y funciones estatales; o algún ente público, ya sea entidad federativa u organismo municipal. Es decir, lo que da el carácter de fiscal a un crédito es la circunstancia

de que el sujeto activo de éste sea el poder público y no afecte el sujeto pasivo para precisar el carácter de la prestación adecuada; el sujeto activo y no el pasivo proporciona el criterio necesario para precisar si la relación jurídica es de naturaleza fiscal.⁶

El fundamento de dicha materia, se encuentra contenido en el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación vigente, en el que se define como créditos fiscales a aquellos que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados y que provengan de contribuciones de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo todos los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos, o de los particulares, al igual que aquellos otros a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación por su parte, ha sustentado el siguiente criterio Jurisprudencial:

Séptima Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 69 Tercera Parte

⁶ RTFF. Tesis Jurisprudencial del 16 de noviembre de 1937 sustentada por el Pleno del hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa durante los años 1937-1948. SHCP. MÉXICO, 1949. Veanse además: RTFF, Tesis del Pleno 1937-1948, resolución 10-VII-39, pp. 187-190; tesis del Pleno 1949-1959, resolución del 12-II-58; tomo I, pp. 575-583; SHCP, México, 1960; RTFF, año XXXI, ns. 362-372, p. 283, resolución 28-IX-67.

Página: 51

MATERIA FISCAL. Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan por motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Amparo en revisión 152/61. Anastasio Miguel Cerdera Muñoz. 19 de abril de 1961. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez. Secretario: Jesús Toral Moreno.

Amparo en revisión 852/60. Carl R. Guth. 26 de octubre de 1960. 5 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez. Secretario: Jesús Toral Moreno. Informe Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1974. Segunda Parte. Segunda Sala.

En el mismo sentido:

Amparo en revisión 293/77. Ferretería Baños, S.A. 4 de mayo de 1977. Unanimidad de votos. Ponente: Gilberto Liébana Palma. Secretario: José Raymundo Ruíz Villalbazo. Informe Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1977. Tercera Parte. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Dicha Jurisprudencia identifica lo fiscal con lo tributario, siendo que lo primero es más amplio que lo segundo, puesto que comprende los ingresos de derecho privado y los demás que no son tributarios, encontrando así dentro de éstos últimos los que percibe el Estado por concepto de empréstitos públicos, los derivados de la emisión de “certificados de Tesorería” que expide el Gobierno Federal, las utilidades derivadas de la acuñación de moneda, los procedentes de la emisión de billetes y de obligaciones y bonos por parte de las instituciones de crédito oficiales, así como los procedentes de las penas pecuniarias, entre otros.

1.2 UBICACIÓN DEL DERECHO FISCAL DENTRO DE LA ESTRUCTURA GENERAL DEL DERECHO

A lo largo del tiempo, se han dado diferentes acepciones al Derecho Fiscal, pues se le ha llamado también, Derecho Financiero, Derecho Impositivo, Derecho Tributario, entre otras más.

Se ha considerado que el Derecho se divide en dos grandes ramas: El Derecho Público y El Derecho Privado, existiendo al respecto numerosas tesis y doctrinas que tratan de establecer las diferencias esenciales entre estos dos grandes sectores de la Ciencia Jurídica.

La Teoría de Jellinek, comúnmente conocida como “de la naturaleza de la relación jurídica”, considera que en el tipo y clase de la relación que se entabla entre los sujetos de una norma jurídica radica la clave para la distinción entre el Derecho Público y el Derecho Privado. Si los sujetos de la misma se encuentran colocados por la norma en plano de igualdad y ninguno de ellos interviene como entidad soberana, la relación es de Derecho Privado y es de Derecho Público si se establece entre un particular y el Estado (cuando hay subordinación del primero al segundo) o si los sujetos de la misma son dos órganos del poder público o dos Estados soberanos.⁷

Por lo tanto resulta del todo evidente que el Derecho Fiscal solo puede ser considerado como una rama del Derecho Público, puesto que la relación jurídico-tributaria está caracterizada por un vínculo establecido entre dos sujetos de distinta categoría: el Estado, como entidad soberana, y los contribuyentes o causantes, como particulares subordinados a la autoridad que del primero emana

Por lo antes mencionado, podemos aseverar que el Derecho Fiscal se ubica en la clasificación general del Derecho en objetivo, interno y público.

⁷ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. 15ª ed. Ed. Themis, S.A. de C.V. México, 2000, p. 20.

1.3 AUTONOMÍA DEL DERECHO FISCAL

Es debido a la existencia de ciertos particularismos dentro del Derecho Fiscal, lo que permite darle a dicha materia independencia como una rama más del Derecho. Entre esas particularidades, destacan:

- a).- La naturaleza específica de la obligación tributaria
- b).- Los caracteres de responsabilidad.
- c).- El procedimiento económico coactivo.
- d).- La figura jurídica de exención.
- e).- La sanción en el Derecho Fiscal, que concibe la reparación civil y delictual con sus propias normas.
- f).- El hecho de que la Hacienda Pública nunca litiga sin garantías.

Al respecto MARIO PUGLIESE, cita que “en el dominio de las ciencias jurídicas como en todos los campos científicos, existe el fenómeno de la formación progresiva de nuevas disciplinas que se separan lentamente del tronco original formado por las que son de naturaleza general y fundamental, en la medida en que los instrumentos de estudio se van afinando y se va ampliando la materia sometida a la investigación jurídica”.⁸

Pugliese, agrega que dichas características “generan un fenómeno segregacional que nos lleva al estudio autónomo de una parte del Derecho se

⁸ Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit., p. 15.

deriva de necesidades de orden teórico y no de requerimientos puramente didácticos podemos hablar de la existencia de una nueva disciplina, cuyo estudio debe llevarse a cabo mediante métodos propios y particulares”.

EMILIO MARGÁIN MANAUTOU⁹ hace un detallado análisis sobre dichos particularismos que conforman la materia y la independizan como una rama más del Derecho.

- a) La naturaleza específica de la obligación tributaria. La cual es semejante a la del Derecho Privado, pero se distingue de ésta por varias razones, entre ellas que el sujeto activo siempre es el Estado y que el objeto siempre es un dar.
- b) Los caracteres de la responsabilidad. El Derecho Fiscal con frecuencia separa la titularidad de la deuda de la responsabilidad de efectuar el pago; o bien, en ocasiones responsabiliza a personas ajenas a la relación tributaria.
- c) El procedimiento económico coactivo. La posibilidad de que la autoridad administrativa haga efectiva por sí misma la obligación a cargo del particular y sin necesidad de que éste haya consentido previa y expresamente someterse a este procedimiento sólo existe en el Derecho Fiscal.

⁹ Margáin Manautou, Emilio. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit., pp.16 y 17.

- d) La figura jurídica de la exención. La exención es la solución que el Derecho Fiscal ha dado al problema que se presenta en virtud de la imposibilidad del Estado para remitir deudas cuando no desea exigir el cumplimiento de la obligación a una determinada categoría de contribuyentes.
- e) La sanción en el Derecho Fiscal, que concibe la reparación civil y delictual con sus propias normas. En la Legislación fiscal están todas las normas necesarias para que cuando el contribuyente no cumpla voluntariamente, el Estado pueda lograr el cumplimiento forzado de la obligación y, en su caso, la indemnización por los daños y perjuicios causados por el incumplimiento, así como para sancionar al contribuyente por la infracción cometida y están en un solo ordenamiento, el Código Fiscal de la Federación, a diferencia de otras ramas del Derecho en donde para satisfacer los tres aspectos indicados se debe acudir a la aplicación de dos o más ordenamientos, como el Código Civil, el Código Penal, etcétera.
- f) El hecho de que la Hacienda Pública nunca litiga sin garantías. La idea a que se refiere este particularismo está mal expresada, pues no es cierto, al menos en México, que el fisco nunca litiga sin garantías, puesto que conforme a la legislación tributaria mexicana no es requisito indispensable para que proceda la impugnación de una resolución fiscal el otorgamiento previo de una garantía al Estado, por lo tanto, es jurídicamente posible impugnar la resolución tributaria y llegar a la resolución definitiva de la

controversia sin haber otorgado garantía alguna. En realidad, la idea de este particularismo consiste en que durante la impugnación de las resoluciones en materia impositiva ante las autoridades jurisdiccionales administrativas la aplicación del procedimiento económico coactivo sólo se suspende si se otorga garantía al Estado.

Al respecto en nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 5, se le ha dado la autonomía al Derecho Fiscal al decir en su párrafo segundo: “Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”.

Por su parte, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sostiene que dicha autonomía si existe, por lo que ha creado un criterio jurisprudencial, que a la letra señala:

Primera Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: R.T.F.F. Primera Época. Compendio 1937 a 1948.

Tesis: I-J-58

Página: 226

DERECHO FISCAL MEXICANO.- En el constante desarrollo del Derecho Hacendario, el legislador mexicano ha podido ir creando ordenamientos tendientes a la unificación o recolección de los distintos principios, leyes y disposiciones de carácter fiscal, formándose así un verdadero derecho fiscal mexicano; pudiéndose citar entre últimos intentos en tal sentido la Ley de Percepciones Fiscales y el actual Código Fiscal de la Federación. De tal manera que, al declarar el artículo 11 de este último Código, que el Derecho Común sólo podrá aplicarse supletoriamente respecto a la Legislación Fiscal, cuando no exista norma fiscal expresa y la aplicación supletoria no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Tributario, el legislador mexicano no ha hecho sino reconocer la autonomía de las leyes fiscales y sus particulares rasgos.

C.S. entre 1503/40 y 2744/40.- Resuelta el 19 de noviembre de 1940, por 10 en contra 1.

En dicha tesis, se expresa que es el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación el que contiene dicho ordenamiento, dado las diversas reformas y adiciones que ha sufrido nuestro Código Fiscal de la Federación, dicho ordenamiento ahora corresponde al artículo 5º de nuestro actual Código Fiscal de la Federación, pero el criterio de autonomía continua siendo el mismo.

1.4 RELACIÓN CON OTRAS RAMAS DEL DERECHO

Asentando que el Derecho Fiscal, es una rama autónoma del Derecho, ha tomado principios generales, conceptos e instituciones jurídicas de otras ramas del Derecho, los cuales ha adoptado a sus finalidades.

Al respecto Margáin Manautou dice: “La materia tributaria podemos conceptualarla como la rama más compleja del Derecho, ya que la solución de sus problemas corresponde, en ocasiones, al Derecho Constitucional, o al Penal, o al Civil, o al Mercantil, o al Procesal, etcétera, o sea, que dicha materia exige estudios constantes y criterio de juristas, para precisar si es al Derecho Tributario o al Común, aplicado supletoriamente, al que compete la solución de un problema específico”.¹⁰

A continuación se mencionaran solo algunos de los principios generales, conceptos e instituciones jurídicas que el Derecho Fiscal ha tomado de otras ramas del Derecho:

¹⁰ Margain Manautou, Emilio. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit., p. 18.

- a) Derecho Constitucional: De esta rama, el Derecho Fiscal, obtiene su fundamento jurídico dentro del sistema normativo general del Estado, a través de los preceptos constitucionales que prevén el ejercicio de la potestad tributaria del propio Estado, dichos preceptos constitucionales son los artículos 31, fracción IV, y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales además establecen, los principios generales rectores de la regulación de que se ocupa el Derecho Fiscal, como son el principio de justicia tributaria (proporcionalidad y equidad), el principio de destino de las contribuciones (gasto público); el principio de la legalidad (no hay tributos sin ley) y conexo a éste, el principio de aplicación estricta de la ley, etcétera.
- b) Derecho Civil: De esta rama ha tomado numerosos conceptos, entre ellos, obligación, sujetos de la obligación, responsabilidad domicilio, residencia, pago, prescripción, compensación, etcétera.
- c) Derecho Mercantil: De esta rama ha tomado conceptos como sociedad mercantil, empresa, título de crédito, etcétera.
- d) Derecho Procesal: De esta rama ha tomado los principios e instituciones relativos tanto a los procedimientos para el control de legalidad de los actos del fisco (recursos administrativos o juicio ante los tribunales administrativos) como el procedimiento administrativo de ejecución.

- e) Derecho Penal: De esta rama ha tomado los principios básicos para tipificar las infracciones a los ordenamientos fiscales y para aplicar las sanciones correspondientes. Además, y siempre dentro de los principios generales del Derecho Penal, el Derecho Fiscal tipifica los delitos en materia fiscal, tipificación que no se encuentra en el Código Penal.
- f) Derecho Internacional: De esta rama ha tomado los principios básicos y las instituciones (tratados internacionales) conforme a los cuales pretende resolver los problemas relativos a la doble o múltiple tributación internacional.
- g) Derecho Administrativo: De esta rama ha tomado los principios básicos y las instituciones necesarias para la administración fiscal. Desde otro punto de vista, no obstante que el Derecho Fiscal es autónomo, es innegable que los órganos públicos encargados de la aplicación de las leyes impositivas y de la vigilancia de su cumplimiento son de carácter administrativo, por lo tanto la actividad de estos organismos está regulada a la vez por las leyes fiscales y las administrativas.
- h) Derecho Financiero: Esta rama del derecho se ocupa del estudio de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, el de la obtención, el de la administración o manejo y el del empleo de los recursos monetarios, correspondiéndole al Derecho Fiscal el estudio detallado del aspecto jurídico de uno solo de esos tres momentos, el de la obtención de los

recursos monetarios, únicamente en lo que se refiere a las contribuciones forzadas o exacciones. El Derecho Fiscal desarrolla el estudio detallado de las exacciones y de las instituciones jurídicas complementarias necesarias para su efectividad a partir de los principios básicos, conceptos generales e instituciones relativas a los ingresos del Estado elaborados por el Derecho Financiero.

CAPÍTULO SEGUNDO

FUENTES DEL DERECHO FISCAL

2.1 NOCIÓN DE FUENTE FORMAL DEL DERECHO

De acuerdo con Eduardo García Máynez “por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas”.¹¹

De tal manera que al hablar de las fuentes formales del Derecho Fiscal, estamos haciendo alusión a las maneras o procedimientos encaminados a la creación y estructuración de las normas jurídico-tributarias. Como apunta Serra Rojas, “Las fuentes del Derecho son los procedimientos formas, actos o hechos, y demás medios de creación e interpretación, en los cuales tienen su origen los principios y leyes en general”.¹²

Es así, que al hablar de las fuentes formales del Derecho Fiscal, estamos haciendo alusión a las maneras o procedimientos encaminados a la creación y estructuración de las normas jurídico-tributarias.

Resulta de gran interés el análisis de los mecanismos y procedimientos que de manera específica desembocan en la creación de las normas fiscales.

¹¹ García Máynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 18ª ed. Ed. Porrúa. México, 1971, p. 51.

¹² Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. 6ª ed. Tomo I. Ed, Porrúa. México, 1974, p. 186.

2.2 DIVERSAS CLASIFICACIONES

En materia fiscal existen diversos criterios para clasificar a las fuentes del Derecho Impositivo.

Manuel Andreozzi¹³ clasifica a las fuentes formales del Derecho Tributario en preconstitucionales, constitucionales, doctrina y jurisprudencia.

Son preconstitucionales aquellos principios que se aplican cuando la sociedad no está constituida con base a un código político y es la costumbre la que dicta la conducta a seguir.

Son fuentes constitucionales las que se presentan desde el momento en que la sociedad se encuentra organizada de acuerdo con un código político y de éste se derivan todas las leyes consideradas como secundarias respecto del mismo.

En cuanto a la doctrina, señala que ha sido ésta la que a través del tiempo ha venido aislando la figura del tributo hasta obtener su correcta caracterización jurídica.

Finalmente, este autor sostiene que a la jurisprudencia le ha quedado solamente la tarea de caracterizar los matices de la tarea encomendada a la doctrina.

¹³ Andreozzi, Manuel. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit., p. 23.

Achil Donato Giannini¹⁴ considera como fuentes formales del Derecho Fiscal a la Ley, el reglamento, la costumbre y los convenios internacionales. Para este autor la ley es la fuente formal por excelencia y la define como la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que más especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa. Del Reglamento nos dice que se distingue formalmente de la ley en que, aún conteniendo como éste normas jurídicas, no emana de los órganos legislativos, sino de los órganos administrativos del Estado y señala que existen tres categorías de reglamentos, a saber: para la ejecución de las leyes; para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo le corresponden, y para la organización y el funcionamiento de las administraciones del Estado, la ordenación del personal adscrito al mismo y la ordenación de los entes de las instituciones públicas dependientes de la administración activa.

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

¹⁴ Giannini, Achil Donato. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit. p.23.

2.3 FUENTES DEL DERECHO FISCAL EN MÉXICO

Podemos identificar como fuentes del Derecho Fiscal, las históricas y las formales, siendo éstas últimas, los procedimientos ordinarios para la creación de normas jurídicas de naturaleza fiscal.

Por lo anterior, podemos señalar que en el derecho Fiscal Mexicano, la única fuente formal del Derecho Fiscal es la ley, como se desprende del contenido del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, de la manera proporcional y equitativa. Dicho precepto también lo infiere el artículo 73, fracción VII de la propia Constitución, en el que se señala que una de las atribuciones del Congreso de la Unión es discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. O sea que si el primero de los dispositivos legales mencionados estatuye que las contribuciones deben estar establecidas en ley, correlativamente el segundo dispositivo jurídico otorga la facultad de establecer tales contribuciones al órgano en quien deposita la Constitución la tarea de realizar la actividad legislativa.

Dentro del concepto de ley debemos comprender al decreto-ley que es creado por el Poder Ejecutivo Federal conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones

transitorias para hacer frente a la situación; asimismo, es necesario señalar el decreto-delegado, ambos, ordenamientos que constituyen una excepción a la división de poderes, en virtud de que, en los términos de la Constitución General de la República, aun cuando emanan del Poder Ejecutivo Federal, tiene fuerza y eficacia de ley.

2.4 LA LEY

La Ley constituye la fuente formal más importante del Derecho Fiscal, ya que, para alcanzar validez, absolutamente todas las relaciones que se presenten dentro del ámbito tributario deben encontrarse previstas y reglamentadas por una norma jurídica aplicable al caso.

La piedra angular de nuestro sistema tributario descansa en el principio de legalidad, conforme al cual la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso; en tanto que los causantes solo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que también previa y expresamente les impongan las leyes fiscales, y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

A fin de evitar que la indispensable relación jurídico-tributaria se convierta en fuente de arbitrariedades por parte del Estado, o se preste para abusos de particulares, debe encontrarse gobernada por leyes que determinen el marco de

facultades, atribuciones, derechos y obligaciones que a cada parte correspondan, dentro de un contexto de equidad y certeza.

Por lo que parece indudable que la ley es la fuente formal por excelencia del Derecho Fiscal, ya que en primera y en última instancias, todo el complejo mundo de relaciones que del mismo deriva, necesariamente debe estar gobernado por leyes que al ser ante todo disposiciones de aplicación general emanadas de órganos designados a través del voto popular, reúnen las características necesarias para poder cumplir adecuadamente con el importante papel de estatutos reguladores de la actividad del fisco y de la correlativa obligación tributaria que el ineludible binomio gasto público-satisfacción de necesidades colectivas de interés general, impone a los ciudadanos.

2.5 LOS REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS

Se define al reglamento administrativo como un conjunto de normas jurídicas de Derecho Público expedidas por el Presidente de la República con el único y exclusivo propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de llevar a cabo la ejecución de esta última, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Para Raúl Rodríguez Lobato, el reglamento “es un instrumento de aplicación de la ley”.

El reglamento no puede modificar, alterar o suprimir las situaciones jurídicas previstas en la ley reglamentada; y no puede crear o establecer situaciones jurídicas no previstas en la propia ley.

Los reglamentos administrativos constituyen relevante fuente formal del Derecho Fiscal, debido a que al operar como complemento indispensable de la ley, coadyuvan al mantenimiento del principio de la legalidad tributaria.

2.6 LAS CIRCULARES ADMINISTRATIVAS

Las circulares son una derivación del reglamento, de carácter administrativo, sólo que mientras el reglamento únicamente puede expedirlo el Presidente de la República, la circular entra en la esfera competencial de todos los funcionarios superiores de la administración pública, como son los Secretarios de Estados, Directores Generales, etc.

Las circulares son disposiciones de carácter general, provienen de funcionarios hacendarios de variada jerarquía, de acuerdo con las facultades que en cada caso concreto les confiera el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o en algunos casos, simples acuerdos delegatorios del titular del ramo. Su finalidad exclusiva debe ser la de instruir a las dependencias acerca de los criterios establecidos por la autoridad, jerárquicamente superior, para la tramitación y resolución uniforme de determinados asuntos que forman parte de su esfera de competencia.

Ahora bien, existe cierta discrepancia respecto a su eficacia como fuente del Derecho Fiscal, a lo que Fraga¹⁵ manifiesta que no considera que las circulares sean una fuente especial, porque, o bien la circular contiene disposiciones de la misma naturaleza que el reglamento, y en este caso sólo hay una simple distinción del acto, o bien la circular no contiene normas de carácter jurídico, sino simplemente explicaciones dirigidas a los funcionarios, principios técnicos o prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa.

Así mismo, Adolfo Carretero Pérez manifiesta que, las circulares son “actos administrativos emanados de la potestad de mando de la Administración, que contienen directrices generales, dadas a los órganos subordinados al que la emite, pero que no son fuentes normativas. Su número es abrumador en el Derecho Financiero a causa de la complejidad legislativa de este ordenamiento y de la necesidad de procurar la unidad de criterio de los órganos administrativos del Ramo.”¹⁶

2.7 LOS DECRETOS-LEY

A las leyes expedidas por el Titular del Ejecutivo durante los llamados períodos de emergencia se les denomina Decretos-Ley, en atención a que revisten la forma de un decreto presidencial y a que su contenido y aplicación son

¹⁵ Fraga, Gabino. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit., p. 27.

¹⁶ Carretero Pérez, Adolfo. Citado por Adolfo Arrijoja Vizcaíno. Op. Cit., p. 52.

los propios de un acto legislativo, si bien su vigencia se encuentra exclusivamente limitada a la duración de ese período de excepción.

El artículo 29 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos regula el llamado caso de “restricción o suspensión de los Derechos y Garantías”, dotando al Ejecutivo de los medios y elementos indispensables “para hacer frente, rápida y fácilmente”, a un grave estado de emergencia que amenace seriamente la paz pública y la estabilidad social; mismo que a la letra establece lo siguiente: “En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los Titulares de las Secretarías de Estado, y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión o de la Comisión Permanente cuando aquel no estuviere reunido, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado el ejercicio de los derechos y las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la restricción o suspensión se contraiga a determinada persona. Si restricción o suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación, pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará de inmediato al Congreso para que las acuerde.

2.8 LOS DECRETOS-DELEGADOS

Los llamados Decretos-Delegados pueden definirse como las leyes expedidas en forma directa y personal por el Presidente de la República, cuando la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, autoriza al Poder Ejecutivo Federal para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos sin que medie una previa declaratoria de suspensión de garantías individuales, bajo el formato de Decretos, en virtud de delegación expresa de facultades, en acatamiento de un mandato constitucional, sobre determinadas materias relacionadas con el comercio exterior y con la economía nacional.

Lo anterior aparece contemplado en el segundo párrafo del artículo 131 de la Ley Suprema.

2.9 LA JURISPRUDENCIA

Es una de las más importantes y útiles fuentes formales del Derecho Fiscal. Es la justicia “de carne y hueso” según Hugo Carrasco Iriarte¹⁷, y se integra con los criterios de los jueces y magistrados de los tribunales, por medio de los cuales se fija el alcance y contenido de una norma. En materia fiscal, la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha inducido al legislador a modificar las leyes fiscales.

¹⁷ Carrasco Iriarte, Hugo. Op. Cit., p. 10.

En México en materia fiscal, se reconocen cuatro órganos que crean jurisprudencia:

- La Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Los Tribunales Colegiados de Circuito.
- El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación.
- Los Tribunales Administrativos de los Estados y del Distrito Federal.

La jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o en Salas, es obligatoria para éstas en tratándose de la que decrete el Pleno, y además para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.¹⁸

Así mismo, la jurisprudencia que establezca cada uno de los Tribunales Colegiados de Circuito es obligatoria para los tribunales unitarios, los juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del fuero común de los Estados y del Distrito Federal, y los tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.¹⁹ En tanto, la jurisprudencia proyectada por los tribunales administrativos es obligatoria solo para ellos.

¹⁸ Artículo 192, primer párrafo, de la Ley de Amparo.

¹⁹ Artículo 193, primer párrafo, de la Ley de Amparo.

2.10 TRATADOS INTERNACIONALES

Según el artículo 133 constitucional, los tratados celebrados por el presidente de la república, que sean aprobados por el senado y que estén de acuerdo con la Carta Magna, serán ley suprema en toda la Unión. Esta rama del derecho fiscal ha crecido en los últimos años con el aumento de los tratados internacionales destinados a evitar la doble tributación. Al respecto, cabe recordar lo que manifiesta Bettinger Barrios:

“La materia fiscal, en su necesidad de ampliar sus funciones, así como con el fin de dotar a las autoridades hacendarias de elementos que les permitan configurar el ingreso universal de los contribuyentes, residentes, dentro de su circunscripción territorial, ha venido apoyándose en instrumentos jurídicos de carácter internacional que les permitan ejercer más allá de las fronteras un control que derive en posibles actos de fiscalización”.²⁰

Ésta prolongación del poder tributario, que rebasa las fronteras de un estado, puede ocasionar que, por un mismo supuesto, un contribuyente esté sujeto simultáneamente a dos potestades impositivas emanadas de dos soberanías

²⁰ Bettinger Barrios, Herbert. Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación. ISEF. México, 1997, p. 53.

diferentes, las cuales generen dos obligaciones fiscales que graven el mismo hecho impositivo, y que, en consecuencia, pague dos veces por causa de esa situación particular, lo que constituye una evidente injusticia. Para no cometer actos de tal naturaleza, los cuales van contra los principios que se sustentan a la ciencia financiera, los países se ven en la necesidad de celebrar convenios impositivos entre sí, que tienen por objeto evitar la doble tributación. Estos convenios implican un acuerdo contractual entre dos Estados, que limitan parte de su soberanía, con el fin de hacer atractivo a los inversionistas realizar negocios en ellos.

Al respecto, los estados signantes deben considerar las siguientes disposiciones legales:

- La Ley sobre la celebración de tratados.
- El decreto de promulgación de la Convención de Viena.
- La normatividad internacional para la interpretación de los convenios acerca de doble tributación celebrados por México.

Además, deben ponderarse los aspectos siguientes:

- Los sujetos, el objeto, la base impositiva y la tasa en los tratados tributarios.
- La neutralidad fiscal por medio de los tratados para evitar la doble tributación.
- La estructura de los tratados tributarios.

2.11 LA DOCTRINA

La constituyen las aportaciones, interpretaciones y opiniones que hacen los investigadores y estudiosos de la ciencia jurídica. Cabe establecer la diferencia entre ciencia y doctrina, pues mientras la primera constata y explica, la segunda juzga y prescribe.

La doctrina constituye una fuente real y no formal del Derecho Fiscal, pues ella corresponde desarrollar y precisar los conceptos contenidos en la ley y no obstante que ha venido desempeñando una labor verdaderamente constructiva en el Derecho Fiscal, haciéndolo avanzar rápidamente, en nuestro país puede considerarse como insignificante su aportación pues, a pesar de que tenemos elementos distinguidos, nuestra literatura sobre la materia es todavía muy pobre; por tanto, podemos decir que la doctrina como fuente del Derecho Fiscal en México es de muy poca importancia.

2.12 COSTUMBRE

Se ha dicho que la costumbre es un uso implantado en una colectividad y considerado por ésta como jurídicamente obligatorio. Observamos, que en la costumbre concurren dos elementos, uno objetivo y otro subjetivo; el primero consistente en el uso o práctica constante y el segundo en la idea de que el uso o práctica en cuestión es jurídicamente obligatorio. Ambos elementos se expresan en la formula latina “*inveterata consuetudo et opinio juris seu necessitatis*”.

La doctrina distingue tres clases de costumbre: la interpretativa, que es la que determina el modo en que una norma jurídica debe ser entendida y aplicada; la introductiva, que es la que establece una norma jurídica nueva para regir una situación no regulada con anterioridad; y la derogativa, que implica la derogación de una norma jurídica preexistente o la sustitución de ésta por una norma diversa.

De lo antes expuesto observamos, entonces, que la costumbre puede ser una fuente formal del Derecho, sin embargo, en un régimen jurídico como el de México, donde prevalece el principio de legalidad en forma rígida, tal vez el único campo propicio para que opere la costumbre, en materia de Derecho Fiscal, es en el procedimiento para tramitación de los asuntos en la esfera administrativa, pues ante la falta de regularización detallada en este campo se originan las “prácticas” que son seguidas puntualmente por el personal de la Administración, cuya continua repetición y concepto de ser obligatorias pueden llegar a crear normas de procedimiento.

Salvo el caso anterior, en México, como dice Fraga²¹, la costumbre sólo podrá tener valor como elemento útil en la interpretación, pero no crea derecho que supla o contraríe a la ley.

²¹ Fraga, Gabino. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit., p. 29.

2.13 PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO

Son principios descubiertos por la razón humana, de carácter universal, permanente y constante, los cuales expresan el comportamiento que conviene al hombre en orden a su perfeccionamiento como ser humano, independientemente del reconocimiento o sanción de la autoridad política. Asimismo, sirven para interpretar el contenido y el alcance de las disposiciones legales.

CAPÍTULO TERCERO

ACTO ADMINISTRATIVO

3.1 DISTINCIÓN ENTRE HECHO Y ACTO JURÍDICO

Antes de entrar al estudio del concepto del acto administrativo, es importante precisar la diferencia entre hecho y acto jurídico.

El hecho jurídico se distingue del acto jurídico, en que el primero es un acontecimiento natural o del hombre que produce consecuencias jurídicas sin que exista la intención de producirlas; mientras que en el segundo si existe la intención de producir dichas consecuencias de derecho.

3.2 CONCEPTO DE ACTO ADMINISTRATIVO

La dificultad para conceptualizar el acto administrativo, proviene de dos fuentes: la gran producción doctrinal y la diversidad de actos que lleva a cabo el poder ejecutivo.

MIGUEL ACOSTA ROMERO, define al acto administrativo como “la manifestación unilateral y externa de voluntad que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite declara o extingue derechos u

obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general”.²²

RAFAEL BIELSA, define al acto administrativo como “Decisión, general o especial, de una autoridad administrativa en ejercicio de sus propias funciones sobre derechos, deberes e intereses de las entidades administrativas o de los particulares respecto de ellos”.²³

RECAREDO FERNÁNDEZ DE VELASCO, define al acto administrativo como “Toda declaración jurídica unilateral y ejecutiva, en virtud de la cual la administración tiende a crear, reconocer, modificar o extinguir situaciones jurídicas subjetivas”.²⁴

EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA Y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ, definen al acto administrativo como “La declaración de voluntad, de juicio de conocimiento o deseo realizada por la administración en ejercicio de una potestad administrativa de la potestad reglamentaria”.²⁵

Una vez vistas las definiciones anteriores, con el fin de explicar el acto administrativo, se considera que éste es la declaración unilateral de la administración pública que produce consecuencias subjetivas de derecho.

²² Acosta Romero, Miguel. Compendio de Derecho Administrativo. Parte General. 4ª ed. Ed. Porrúa, S.A. México, 2003, p. 439.

²³ Bielsa, Rafael. Citado por Rafael I. Martínez Morales. Derecho Administrativo 1º. y 2º. Cursos. 3ª ed. Ed. Oxford University Press-Harla México. 1998-1996, p. 202.

²⁴ Fernández de Velasco, Recaedo. Citado por Rafael I. Martínez Morales. Op. Cit., p. 201.

²⁵ García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás Ramón. Citado por Rafael I, Martínez Morales. Op. Cit., p. 201

El concepto indicado anteriormente, implica excluir de la categoría acto administrativo la actividad reglamentaria, puesto que se habla de consecuencias subjetivas; tampoco comprende los contratos que celebre la administración, ya que se señala que es una declaración unilateral. De igual manera, no se engloban los actos de esencia extrajurídica ni los hechos jurídicos.

3.3 ELEMENTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO

El acto administrativo tiene elementos propios los cuales son:

1. Sujeto
2. La manifestación externa de la voluntad
3. Objeto
4. Forma

La Ley Federal de Procedimiento Administrativo en su artículo 3°, reconoce el sujeto, autoridad competente y la voluntad, el objeto y la forma, aunque no con mucha claridad, ya que dicho artículo hace el señalamiento de elementos y requisitos sin hacer una distinción y el cual menciona lo siguiente:

“Artículo 3.- Son elementos y requisitos del acto administrativo:

- I. Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público, y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo;
- II. Tener objeto que pueda ser materia del mismo; determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley;
- III. Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos;
- IV. Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición;
- V. Estar fundado y motivado;
- VI. (DEROGADA, D.O. 24 DE DICIEMBRE DE 1996)

VII. Ser expedido sujetándose a las disposiciones relativas al procedimiento administrativo previstas en esta Ley;

VIII. Ser expedido sin que medie error sobre el objeto causa o motivo, o sobre el fin del acto;

IX. Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión;

X. Mencionar el órgano del cual emana;

XI. (DEROGADA, D.O. 24 DE DICIEMBRE DE 1996)

XII. Ser expedido sin que medie error respecto a la referencia específica de identificación del expediente, documentos o nombre completo de las personas;

XIII. Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión;

XIV. Tratándose de actos administrativos de los que se debe notificar deberá hacerse mención de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo;

XV. Tratándose de actos administrativos recurribles deberá hacerse mención de los recursos que procedan, y

XVI. Ser expedido decidiendo expresamente todos los puntos propuestos por las partes o establecidos por la ley.

3.3.1 SUJETO

Es el órgano de la administración pública que en ejercicio de la función administrativa, externa de manera unilateral la voluntad estatal produciendo consecuencias jurídicas subjetivas. Puede decirse que los sujetos que componen el acto administrativo son de dos tipos:

- a) Sujeto activo, a quien en este caso corresponde al órgano administrativo emisor o creador del acto.
- b) Sujeto Pasivo, a quien va dirigido el acto administrativo y pueden ser otros entes públicos, personas jurídicas colectivas o el individuo en lo personal.

El sujeto activo del acto administrativo será siempre un órgano administrativo competente, el cual actúa por medio de funcionarios o empleados debidamente facultados para ello.

3.3.2 MANIFESTACIÓN EXTERNA DE LA VOLUNTAD

La manifestación externa o declaración de voluntad es la expresión de una decisión del órgano administrativo, pronunciada en cualquier sentido, que provoca consecuencias de derecho de tipo subjetivo.

Esta voluntad del órgano administrativo, de carácter unilateral, debe reunir determinados requisitos como son:

- I. Debe originarse y expresarse de manera libre.
- II. No debe estar viciada por error, dolo, violencia, etc.
- III. Dentro de un marco competencial y de facultades delimitado.
- IV. Debe expresarse en los términos previstos en la ley.

3.3.3 EL OBJETO

El objeto es lo que persigue la administración pública al emitir el acto; es decir, crear, registrar, reconocer, modificar o extinguir situaciones subjetivas de derecho, con miras a satisfacer el interés de la colectividad.

El objeto debe reunir los siguientes requisitos:

- a) Ser lícito y alcanzable, es decir, deber ser posible física y jurídicamente.
- b) Debe estar contenido en lo que la ley le asigne como competencia al órgano y dentro de lo que faculte al servidor público.

El objeto, en sí, es la materia o contenido del acto administrativo.

3.3.4 LA FORMA

Es la manera como se exterioriza o expresa la voluntad del órgano administrativo.

La forma la constituye la manifestación material en la que se plasma el acto administrativo, para que pueda llegar a ser percibido por los sujetos pasivos y percibido por los sentidos.

El acto administrativo generalmente se manifestará por escrito, ya que así se encuentra establecido en el artículo 3° de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición.

3.4 MODALIDADES DEL ACTO ADMINISTRATIVO

La finalidad y el motivo se encuentran considerados como modalidades del acto administrativo.

Desde un punto de vista lógico jurídico, entendemos por elemento de una cosa o de un concepto, aquellas partes que lo integran o que participan en su formación; a manera de ejemplo podemos decir que los elementos del agua son dos partes de hidrógeno y una de oxígeno, estructurando el agua; si el agua es caliente o fría, líquida o sólida, adquiere alguna coloración o se le destina para riego u otros usos, ellos serán cualidades o modalidades del agua, pero no elementos de la misma. De la misma manera los elementos del acto administrativo pueden llegar a tener modalidades que son las expresadas anteriormente, pero no forman parte del concepto de acto administrativo, por lo que habrán entonces de analizarse como modalidades del acto administrativo.

3.4.1 MOTIVO

El motivo es el móvil que lleva a emitir el acto administrativo; las consideraciones, de hecho y de derecho, que tiene en cuenta el órgano emisor para tomar una decisión: es el por qué del acto; es decir, son los antecedentes que preceden y provocan el acto.

3.4.2 FINALIDAD

La finalidad consiste en el propósito o meta que el órgano emisor persigue con su actuar, es el “para qué” de su emisión, que en materia administrativa siempre corresponde con la satisfacción del interés general.

La doctrina ha establecido reglas que sirven de orientación para alcanzar el fin propuesto y que son las siguientes²⁶:

- a) El agente público no puede perseguir sino un fin de interés general.
- b) Con el acto no debe perseguirse una finalidad en oposición con la ley.
- c) No basta que el fin perseguido sea lícito y de interés general, sino que es necesario además, que sea de la competencia del agente que realice el acto.
- d) Aún siendo lícito el fin de interés público y dentro de la competencia del órgano, no puede perseguirse sino por medio de los actos que la ley ha establecido al efecto.

²⁶ Fraga, Gabino. Citado por Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez y Manuel Lucero Espinosa. Compendio de Derecho Administrativo Primer Curso. 5ª ed. Ed. Porrúa, México, 2002, p. 268.

3.5 REQUISITOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

La constitución federal fija requisitos de los actos administrativos en los artículos 16 y 14, así como el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, mismos que a la letra dicen:

“Artículo 16.-

Párrafo 1º:

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

“Artículo 14.-

Párrafo 1º:

A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”

“Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido.

Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad."

Asimilando en su contenido lo dispuesto en dichos preceptos, se obtienen los requisitos jurídicos mínimos de los actos administrativos, los cuales son:

1. Constar por escrito.
2. Ser emitido por autoridad competente.
3. Señalar lugar y fecha en que se emite el acto.
4. Estar debidamente fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
5. Contener firma autógrafa del funcionario que lo emite y el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. De igual manera, cuando se trate de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, podrán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Habiendo ya identificado los diversos requisitos mencionados por el artículo 16 de nuestra Carta Magna, así como del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación pasaremos a la explicación de cada uno de ellos.

3.5.1 CONSTAR POR ESCRITO

Esta garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 Constitucional, equivale a la forma del acto autoritario de molestia, el cual debe derivarse de un mandamiento u orden por escrito, el cual debe constar en documento oficial, con sello oficial, número de oficio, asunto, fecha, lugar y firma autógrafa del titular que lo emite, o bien, firma electrónica avanzada que tendrá el mismo valor que la autógrafa, por lo tanto, cualquier orden verbal que origine el acto de molestia, es violatoria de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como ilegal al transgredir el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

3.5.2 SER EMITIDO POR AUTORIDAD COMPETENTE

No basta que el acto administrativo provenga de una autoridad, sino que además ésta debe tener competencia para emitirlo.

Por competencia se entiende la posibilidad que tiene un órgano de actuar; la ley le asigna al órgano determinados asuntos que puede o debe atender. Por su parte, las facultades se refieren a los servidores públicos; o sea a la aptitud que éstos reciben de la legislación para emitir los actos necesarios a fin de ejercer la competencia del órgano.

Así tenemos que conforme a la disposición constitucional, el acto administrativo debe de ser producido por un órgano competente, a través de un funcionario o empleado con facultades para ello.

La competencia la asigna la ley; las facultades deben estar contempladas también en la ley o, por disposición de ésta, en un reglamento o acuerdo de delegación de facultades.

Lo anterior se ve robustecido por la tesis de jurisprudencia del Segundo Tribunal Colegiado, la cual establece:

Octava Época

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: IX; Abril de 1992

Página: 454

COMPETENCIA, FUNDAMENTACION DE LA. NECESIDAD DE HACERLA EN EL TEXTO MISMO DEL ACTO DE MOLESTIA. La garantía del artículo 16 constitucional consiste en que todo mandamiento de autoridad se emita por autoridad competente, cumpliéndose las formalidades esenciales que les dé eficacia

jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien está legitimado para ello, expresándose en el texto del mismo, el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues en caso contrario se dejaría al afectado en estado de indefensión para examinar si la actuación de la autoridad se encuentra dentro del ámbito competencial respectivo, esto es, si tiene facultad o no para emitirlo.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 20/91. Robles y Compañía, S. A. 13 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel.

Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Debe señalarse en el texto mismo del acto de molestia la autoridad que lo emite a efecto de poder corroborar su competencia, así como el dispositivo, decreto o acuerdo que le otorgue tal competencia.

3.5.3 SEÑALAR LUGAR Y FECHA EN QUE SE EMITE EL ACTO

Dentro de estos requisitos también se encuentra la obligación de la autoridad administrativa de señalar el lugar y fecha de emisión del acto administrativo, con el propósito de que el particular pueda tener un fundamento escrito al realizar si en su caso lo amerita, una defensa adecuada en cuanto a los términos y plazos con los que cuenta para poder interponer recurso alguno.

De gran importancia es señalar el lugar y la fecha en que se emite el Acto Administrativo, ya que en base a éste dato se le otorga una certeza jurídica al particular.

3.5.4 ESTAR DEBIDAMENTE FUNDADO Y MOTIVADO Y EXPRESAR LA RESOLUCIÓN, OBJETO O PROPÓSITO DE QUE SE TRATE

Para hablar de estos requisitos constitucionales nos referiremos primeramente a la fundamentación, la cual consiste en señalar con precisión qué ley o leyes y cuáles de sus artículos son aplicables al caso, originan y justifican su emisión.

No señalar las normas que dan fundamento legal al acto, vicia a éste.

La fundamentación, es decir, citar el artículo y ley aplicable, se refiere tanto al contenido del acto como a la competencia del órgano y a las facultades del servidor público.

En materia administrativa para poder considerar que un acto administrativo se encuentra debidamente fundado es necesario que en él se citen:

- a) Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables.
- b) Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.

Ahora bien, por lo que respecta a la motivación, se entiende que esta consiste en describir las circunstancias de hecho que hacen aplicable la norma jurídica al caso concreto.

La motivación es la adecuación lógica del supuesto de derecho a la situación subjetiva del administrado.

Lo anterior se ve robustecido por la Jurisprudencia del Segundo Tribunal Colegiado de circuito la cual establece:

Octava Época

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CIRCUITO.

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 64, Abril de 1993

Tesis: VI. 20. J/248

Página: 43

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS

ADMINISTRATIVOS. De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las

autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de que ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a).- Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

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

Amparo directo 367/90. Fomento y Representación Ultramar, S.A. de C.V. 29 de enero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.

Revisión fiscal 20/91. Robles y Compañía, S.A. 13 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Amparo en revisión 67/92. José Manuel Méndez Jiménez. 25 de febrero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Waldo Guerrero Lázcars.

Amparo en revisión 3/93. Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. 4 de febrero de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Vicente Martínez Sánchez.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1995, Tomo III, Primera Parte, tesis 73, pág. 52.

Por último, se entiende por resolución, objeto o propósito de que se trate, aquello sobre lo que incide la declaración administrativa, es decir, los derechos y obligaciones que el propio acto administrativo establece.

El objeto o contenido del acto administrativo es aquello que el acto decide, certifica, opina, dispone o permite, el cual debe ser claro y preciso, de manera que se produzca certidumbre en lo que se dispone, ya que el objeto no debe ser general, sino determinado, para así poder brindar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión.

3.5.5 CONTENER FIRMA AUTÓGRAFA O ELECTRÓNICA DEL FUNCIONARIO QUE LO EMITE Y EL NOMBRE O NOMBRES DE LAS PERSONAS A LAS QUE VAYA DIRIGIDO

El vocablo firma, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española consiste en "el nombre y apellido, o título de una persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena para darle autenticidad o para obligarle a lo que en él se dice."

Es claro que para que un acto administrativo por escrito obligue a un particular, debe estar firmado por el funcionario que lo emite, ya que esta característica, ofrece autenticidad y firmeza a la resolución y acepta la responsabilidad de quien deriva la emisión del mandamiento.

En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria es regulada en el artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación, en el que señala que "...una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio".

Lo anterior es tratado por el Tribunal Colegiado del Noveno Circuito en la siguiente jurisprudencia:

Séptima Época

Instancia: TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo VI, ParteTCC

Tesis: 794

Página: 538

FIRMA AUTOGRAFA, RESOLUCIÓN CARENTE DE. ES INCONSTITUCIONAL. Si bien es cierto que el artículo 16 constitucional no establece expresamente que las autoridades firmen sus mandamientos autógrafamente, sí se desprende del citado artículo, al exigir que exista un mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento, que los mandamientos de autoridad ostenten la firma original. En efecto, por "firma", según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, se entiende: "Nombre y apellido, o título de una persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena, para darle autenticidad o para obligarse a lo que en él se dice". El vocablo "firma" deriva del verbo "firmar" y éste del latín "firmare", cuyo significado es afirmar o dar fuerza. A su vez, la palabra "firmar", se define como "Afirmar, dar firmeza y

seguridad a una cosa" (diccionario citado). En este orden de ideas y trasladando los mencionados conceptos al campo del Derecho Constitucional, debe decirse que la firma consiste en asentar al pie de una resolución o acto escrito de autoridad, el nombre y apellido de la persona que los expide, en la forma (legible o no) en que acostumbra hacerlo, con el propósito de dar autenticidad y firmeza a la resolución así como aceptar la responsabilidad que deriva de la emisión del mandamiento. Es por ello que la firma de una resolución, para que tenga validez a la luz de la Constitución General de la República, debe ser autógrafa, pues ésta es la única forma en que la persona que la asienta, adquiere una relación directa entre lo expresado en el escrito y la firma que debe calzarlo; es decir, es la única forma en que la autoridad emitente acepta el contenido de la resolución con las consecuencias inherentes a ella y además es la única forma en que se proporciona seguridad al gobernado de que el firmante ha aceptado expresamente el contenido de la resolución y es responsable de la misma. Desde luego es irrelevante para que exista esa seguridad jurídica en beneficio del gobernante (quien firma) y el gobernado (quien recibe o se notifica de la resolución firmada), que la resolución o acto de autoridad se encuentren o no

impresos, pues al firmar la autoridad emitente se responsabiliza del contenido, sea cual fuere la forma en que se escribió la resolución. Pero en cambio, no puede aceptarse que la firma se encuentre impresa, pues en estos casos no existe seguridad jurídica ni para el gobernante ni para el gobernado, de que la autoridad de manera expresa se ha responsabilizado de las consecuencias de la resolución.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

Séptima Época:

Amparo en revisión 527/79. Andrés de Alba. 21 de febrero de 1980. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 7/80. Jorge de Alba. 21 de febrero de 1980. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 452/79. Radio Potosina, S. A. 6 de marzo de 1980. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 11/80. Cinemas Gemelos de San Luis Potosí, S. A. 13 de marzo de 1980. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 52/80. Miguel Fernández Arámbula. 19 de marzo de 1980. Unanimidad de votos.

Muchos de los actos realizados por la autoridad eran firmados con un facsímil, el cual consistía en un sello en el que se encuentra plasmado la firma del servidor público emisor de la resolución, que era entintado y presionado en orden de visita, pudiendo cualquier persona realizar tal acto pretendiendo tener por cumplimentada la garantía de firma. De lo anterior la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya decidió en lo conducente en la siguiente tesis de jurisprudencia:

Octava Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo III, Parte SCJN

Tesis: 468

Página: 340

FIRMA FACSIMILAR. DOCUMENTOS PARA LA NOTIFICACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido reiteradamente el criterio de que de conformidad con lo dispuesto por los artículos 14 y 16 de la Constitución General de la República, para que un mandamiento de autoridad esté fundado y motivado, debe constar en el documento la firma autógrafa del servidor público que lo

expida y no un facsímil, por consiguiente, tratándose de un cobro fiscal, el documento que se entregue al causante para efectos de notificación debe contener la firma autógrafa, ya que ésta es un signo gráfico que da validez a los actos de autoridad, razón por la cual debe estimarse que no es válida la firma facsimilar que ostente el referido mandamiento de autoridad.

Octava Época:

Contradicción de tesis. Varios 16/90. Entre las sustentadas por el Primero y Segundo Tribunales Colegiados del Sexto Circuito. 21 de noviembre de 1991. Mayoría de cuatro votos.

NOTA: Tesis 2a./J.2/92, Gaceta número 56, pág. 15; véase ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación, tomo X-Agosto, pág. 66.

Sin embargo, actualmente el propio artículo 38 del Código Fiscal Vigente alude que el funcionario también podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, lo cual producirá los mismos efectos

que las Leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Así mismo, es un requisito esencial el que se precise el nombre o nombres de las personas a las que va dirigido el acto administrativo, o en su defecto, datos suficientes para su identificación.

CAPÍTULO CUARTO

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA

4.1 DEFINICIÓN

Contemplados en la Ley Aduanera coexisten diversos procedimientos de tipo administrativo, cada uno de ellos establecido para cumplir con un propósito específico, tal es el caso del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, que tiene como objetivo fundamental revisar la documentación con la que se pretenda amparar alguna mercancía de origen o procedencia extranjera para ejercer sobre los tenedores de la misma las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras, “a fin de verificar o comprobar que las mercancías fueron ingresadas al país de manera legal, o bien, que para su introducción al mismo se cumplieron con todos y cada uno de los requisitos y formalidades”.²⁷

De acuerdo al Manual General para la Tramitación del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, emitido por la Administración General de Auditoría Fiscal del Servicio de Administración Tributaria se denomina “Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, al conjunto de actos previstos en la Ley Aduanera, ligados en forma sucesiva y con la finalidad de emitir una resolución condenatoria o absolutoria, respetando la garantía de audiencia del particular al valorar las probanzas y analizar las argumentaciones que pretendan

²⁷ Hernández de la Cruz, Arturo. Estudio Práctico de los PAMAS. 3ª ed. Ed. Isef. México, 2005, p. 24.

justificar la legal importación, tenencia o estancia de las mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional”.

Por su parte, ARTURO HERNANDEZ DE LA CRUZ señala que “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”.²⁸

De lo anterior podemos desprender que el Procedimiento que nos ocupa, ha sido diseñado por el legislador mexicano para darle potestad a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y específicamente a las autoridades aduaneras señaladas en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, para ejercer las facultades que establece la Ley Aduanera, así como las facultades de comprobación previstas en el Código Fiscal de la Federación, para encontrar con las irregularidades que hicieran suponer que no se cubrieron los requisitos que regulan la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, o bien, no se acredite que se cumplieron las formalidades que establece la legislación aduanera

²⁸ Hernández de la Cruz, Arturo. Op. Cit., p. 27.

para acreditar la legal tenencia o estancia de la mercancía en el país, efectúen el embargo precautorio de las mercancías materia de duda y se proceda a realizar una investigación para comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales que se presumen incumplidas.

La Ley Aduanera regula dicho procedimiento dentro de los apartados 150, 151, 153, 154 y 155; artículos en los que se da a conocer los lineamientos básicos del mismo y de donde se pueden obtener elementos esenciales que lo conforman.

4.2 ELEMENTOS

Sin duda alguna, dentro del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera encontramos algunas peculiaridades, las cuales podemos destacar como elementos, siendo los más importantes:

- a).- La existencia de un Procedimiento: Es la serie sucesiva de actos jurídicos que ligados uno tras otro tienen que realizar las autoridades aduaneras o bien, los particulares a los que se les ha iniciado el procedimiento, e incluso, en algunos casos, a terceros que tienen interés legal en el mismo; actos sucesivos que arrojan como resultado final, la determinación por parte de la autoridad aduanera.

En el caso del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, dicho procedimiento da inicio cuando las autoridades facultadas para iniciarlo levantan el Acta de Inicio; y llega a su fin con la emisión de la resolución

o liquidación con la que la autoridad aduanera determina si las mercancías que fueron materia de embargo, incluyendo los medios en los que se transportan, se encuentran de manera legal en el país, y en consecuencia dicha resolución será absolutoria o condenatoria.

b).- Embargo Precautorio: Es el motivo principal que genera dicho procedimiento y al mismo tiempo, lo hace distinguible a otros, puesto que involucra necesariamente el embargo precautorio de mercancía, motivo de la presunción de irregularidades o infracciones, además de los medios en los que se transporte.

Asimismo, es necesario destacar que dicho embargo es únicamente “precautorio”, pues su efecto únicamente es privar durante el tiempo que dura el procedimiento de la libre circulación las mercancías, las cuales quedarán depositadas físicamente en algún recinto fiscal para su manejo, guarda y custodia, y que dichas mercancías mantienen un estatus diferente de las que aun no han sido sometidas a los trámites de despacho aduanero.

c).- Presunción de Irregularidades Graves: La presunción de irregularidades y posibles infracciones serán verificadas por la autoridad aduanera durante las distintas etapas del procedimiento y al final del mismo, expondrá su conclusión en la resolución, en la que determinará si las mismas se concretaron y perfeccionaron o caso contrario, no se llegaron a confirmar. Para llegar a dicha resolución.

d).- Emisión de documentos oficiales que indiquen el inicio y el fin del Procedimiento: El procedimiento que nos ocupa es formal, por lo que es necesaria la participación tanto de la autoridad aduanera como del contribuyente, así como cumplir con ciertos pasos perfectamente delimitados; uno de ellos es la declaración de su inicio a través de un documento oficial emitido por la autoridad aduanera competente y terminará con la emisión de otro documento expedido igualmente por personal competente. Dichos documentos deberán tener los distintivos que los identifiquen como documentos oficiales.

e).- *Tiempo de Resolución: La Ley Aduanera establece que la autoridad aduanera tendrá cierto tiempo en el que deba resolverse el procedimiento, asimismo establece determinados tiempos en los que la ley concede el derecho de réplica o garantía de audiencia.*

El tiempo que la Ley establece para emitir la resolución al Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, contado a partir del día siguiente al que surte efectos la notificación del Acta de Inicio es de cuatro meses; siendo común que éste plazo no se cumpliera.

Es importante resaltar que a partir de la publicación de las reformas a la Ley Aduanera del 1º. de enero de 2002, se establece que en caso de que la autoridad aduanera no emitiera la resolución definitiva al procedimiento en el plazo legal de cuatro meses, las actuaciones llevadas a cabo por la autoridad que dieron inicio al procedimiento, quedarán sin efecto.

En la práctica hemos encontrado que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sido consciente en declarar que si una declaración se dicta, o se notifica al contribuyente, fuera del plazo de los cuatro meses mencionados, el mismo debe declararse ilegal en virtud de que la Ley Aduanera establece de manera clara y precisa que existe una caducidad especial de las facultades de las autoridades y consecuentemente deba dejarse sin efectos la resolución dictada, incluyendo el crédito fiscal que se haya determinado y ordenar la devolución de las mercancías.

Al respecto, nos hemos encontrado con determinaciones de la propia autoridad en el sentido de que al ver que el Procedimiento

Administrativo en Materia Aduanera no se ha resuelto en el plazo de cuatro meses, ordenan ellas mismas la devolución de las mercancías y le indican al contribuyente que retire las mismas de los recintos fiscales, so pena de caer en abandono conforme al artículo 29 de la Ley Aduanera vigente.

Esto a primera vista parece correcto, pero también hemos encontrado que, confiado el contribuyente de que ya obtuvo sus mercancías retira las mismas, y las autoridades los esperan para ejercer nuevamente las facultades de comprobación al ordenar una verificación de mercancías de comercio exterior en transporte y en caso de que no se haya subsanado la irregularidad que se había detectado para dar inicio al Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera vuelven a embargar la mercancía, esto definitivamente no es correcto y sobre tal situación puede aplicarse un amparo a efecto de evitar que las autoridades ejerzan este acto de molestia.

- f).- Garantía de Audiencia: El afectado tiene la oportunidad de defenderse ante la autoridad que le inició el acto de molestia, pues la Ley le concede al particular tiempos para ofrecer alegatos y pruebas que intenten desvirtuar el supuesto de irregularidad que estimó la autoridad aduanera.

La Ley Aduanera en su artículo 150 establece que el derecho de audiencia se ejercerá en los diez días hábiles siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación de Acta de Inicio, sin embargo el artículo 153 en su primer párrafo señala que el interesado deberá de ofrecer por escrito las pruebas y alegatos que a su derecho convengan dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación.

Como podemos ver, uno se refiere a días hábiles, mientras que el otro, únicamente hace referencia a días, esto, en algunas Aduanas y dependencias del Servicio de Administración Tributaria causaba confusión y aplicaban el término de diez días naturales cuando deben ser considerados días hábiles por la aplicación de lo dispuesto supletoriamente en el Código Fiscal de la Federación, específicamente en el artículo 12 el cual debe ser entendido a contrario sensu.

g).- Utilización de medios de defensa posteriores a la emisión de la resolución: Una vez que la autoridad ha dictado la resolución con la que se pone fin al procedimiento, el particular puede controvertir tal decisión a través de la promoción de medios de defensa que se encuentran establecidos en la legislación fiscal, la presentación de estos medios de defensa se podrá realizar siguiendo los lineamientos establecidos en el Código Fiscal de la Federación o en su caso, en la Ley de Amparo.

Los medios de defensa contra las resoluciones que recaen a este tipo de procedimientos están señalados en el artículo 203 de la Ley Aduanera, el cuál señala a la letra *“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”* los cuales en términos de lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, son el Recurso de Revocación y el Juicio Contencioso Administrativo, también llamado Juicio de Nulidad, éste último regulado por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

4.3 ACTOS QUE DAN ORIGEN AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA.

Dentro de la Ley Aduanera, específicamente en su artículo 150 se señalan los diferentes supuestos que dan origen al Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, siendo éstos los siguientes cuatro:

- a).- Primer Reconocimiento Aduanero.
- b).- Segundo Reconocimiento Aduanero.
- c).- Verificación de mercancías en transporte.
- d).- Por el ejercicio de facultades de comprobación.

De igual forma, en dicho precepto se hace referencia que la autoridad que estipule que es necesario comenzar el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, habrá de levantar el acta de inicio del procedimiento, la cual deberá constar por escrito y con ciertas formalidades y requisitos que más adelante estudiaremos.

4.3.1. PRIMER RECONOCIMIENTO ADUANERO

Es el procedimiento mediante el cual se realiza una revisión de documentos y mercancías para precisar la veracidad de lo declarado por el contribuyente en el pedimento aduanero, con la finalidad de determinar la cantidad, las características y la plena identificación de las mercancías que se pretenden introducir al territorio nacional.

También conocido como reconocimiento único, el Primer Reconocimiento Aduanero es un examen que realiza la autoridad a las mercancías que se importan como las que se exportan, ello con la finalidad de cuantificar las mercancías, igualmente, la autoridad competente, en este caso la autoridad aduanera, realiza una descripción minuciosa de las mercancías, detallando números de serie, registro o cualquier otro número o medio que identifique a cada mercancía, tal es el caso de la marca o cualquier herramienta que ayude al funcionamiento de aduanas para identificar la mercancía.

El artículo 43 de la Ley Aduanera vigente en su primer párrafo señala que “Elaborado el pedimento y efectuado el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias determinadas por el interesado, se presentarán las mercancías con el pedimento ante la autoridad aduanera y se activará el mecanismo de selección automatizado que determinará si debe practicarse el reconocimiento aduanero de las mismas. En caso afirmativo, la autoridad aduanera efectuará el reconocimiento ante quien presenta las mercancías en el recinto fiscal”.

Cabe señalar que este es un procedimiento propio del importador o exportador con el que manifiestan ante la autoridad aduanera lo referente a las mercancías que tienen en su poder; asimismo, dicho procedimiento lo llevan a cabo los verificadores de aduanas, empleados o servidores públicos de la propia Aduana.

Se limita a éste procedimiento las mercancías que se destinan a exportación, para así eliminar obstáculos a los exportadores, o los pasajeros en viajes internacionales vía aérea, despacho de mercancías de ciertas empresas que se encuentran reconocidas en los tratados de libre comercio con otros países.

Por su parte, el Reglamento de la Ley Aduanera, también estipula que la Autoridad Aduanera durante el reconocimiento aduanero puede ordenar la toma de muestras de las mercancías.

A fin de identificar la composición cualitativa o cuantitativa de las mercancías, uso, proceso de obtención o características físicas, la toma de muestras se deberá de realizar de acuerdo al siguiente procedimiento:

I. Se tomarán por triplicado, salvo que esto no sea posible por la naturaleza o volumen presentado de las mercancías. Un ejemplar se enviará a la autoridad aduanera competente para su análisis, otro quedará bajo custodia de la autoridad aduanera que haya tomado la muestra y el tercer ejemplar será entregado al agente o apoderado aduanal; estos dos últimos ejemplares deberán ser conservados hasta que se determine lo procedente por la autoridad aduanera;

II. Todos los ejemplares de las muestras deben ser idénticos, y si existieran variedades de la misma mercancía, se tomarán muestras de cada una de ellas;

III. Cada uno de los recipientes que contengan las muestras tomadas deberán tener los datos relativos al producto y operación de que se trate. En todo caso, deberán contener los siguientes datos: número de muestra asignado, nombre de la mercancía, número de pedimento y la fracción arancelaria declarada. Dichos recipientes deben resguardarse en sobres, bolsas o algún otro recipiente debidamente acondicionado

y sellado, debiendo registrarse además de los datos antes mencionados, los nombres y firmas de quienes hubiesen intervenido en el reconocimiento, así como la descripción de las características de las mercancías;

IV. La autoridad aduanera asignará el número de registro que corresponda a las muestras, y

V. Se levantará acta de muestreo. Las muestras o sus restos que no se recojan después de haber sido resueltos los asuntos que requirieron el muestreo, causarán abandono en el término previsto por el inciso c) de la fracción II del artículo 29 de la Ley.”²⁹

Por su parte, los importadores, exportadores y agentes o apoderados aduanales, previo a la operación de comercio exterior que pretendan realizar, podrán formular consulta ante las autoridades aduaneras, sobre la clasificación arancelaria de las mercancías objeto de la operación de comercio exterior, cuando consideren que se pueden clasificar en más de una fracción arancelaria.

²⁹ Artículo 66, del Reglamento de la Ley Aduanera.

Cabe resaltar que para resolver las consultas que presenten los importadores, exportadores y agentes o apoderados aduanales sobre la correcta clasificación arancelaria, las autoridades aduaneras escucharán previamente la opinión del Consejo de Clasificación Arancelaria, el cual estará integrado por la autoridad aduanera y los peritos que propongan las confederaciones, cámaras y asociaciones industriales e instituciones académicas.

Por su parte la autoridad aduanera, efectuará el reconocimiento ante quien presente las mercancías en el recinto.

El reconocimiento aduanero deberá de practicarse en orden cronológico de presentación de los pedimentos ante el mecanismo de selección automatizado. Sin embargo, es importante señalar como lo indica el artículo 60 del Reglamento de la Ley Aduanera, que cuando se presenta un cargamento de materias explosivas, inflamables, corrosivas, contaminantes, radiactivas, perecederas o de fácil descomposición y de animales vivos, tendrán prioridad a las anteriores.

Es necesario mencionar que en el supuesto de que en el primer reconocimiento aduanero se detecten irregularidades, el agente o apoderado aduanal podrá solicitar la práctica del segundo reconocimiento de las mercancías, excepto cuando con motivo de la activación, por segunda vez, del mecanismo de selección automatizado el reconocimiento aduanero de las mercancías hubiera sido practicado por parte de los dictaminadores aduaneros autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien, el reconocimiento aduanero de las mercancías, deberá hacerse en orden cronológico de presentación de los pedimentos o solicitudes relativos ante el mecanismo de selección aleatoria; aunque, como ya lo señalamos, el reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento, tienen la intención de verificar la veracidad de lo asentado en los pedimentos, contra la revisión física de la mercancía a importar por el interesado, por lo que cuando dicha mercancía es de difícil identificación o de estimarse necesario, la autoridad, como lo establece el artículo 65 del Reglamento de la Ley Aduanera, deberá proceder a la toma de muestras, inclusive de aquellas mercancías que se encuentren inscritas en el registro para la toma de muestras de mercancías estériles, radiactivas, peligrosas, o para las que se requiera de instalaciones o equipos especiales, determinadas en el segundo párrafo del artículo 45 de la Ley Aduanera.

4.3.2. SEGUNDO RECONOCIMIENTO ADUANERO

El Segundo Reconocimiento es una verificación de que lo manifestado en el Primer Reconocimiento es correcto; y de igual forma, está establecido paso a paso en la Ley Aduanera que estipula que las mercancías deben estar acompañadas de los pedimentos de importación que son indispensables pues hacen las veces de documento de declaración de mercancía, siendo una declaración provisional respecto a los impuestos, además de la factura comercial, el conocimiento de carga, manifiesto de embarque, y cualesquiera otro documento que acredite la legal tenencia de las mercancías.

Aunado a lo anterior, es necesario que el contribuyente tenga en cuenta las limitantes arancelarias conforme a los tratados de libre comercio vigentes y los permisos de importación que otorgan diferentes dependencias de gobierno como lo son la Secretaría de Economía, la Secretaría de Salud o bien, la Secretaría de la Defensa Nacional.

De igual manera que el Primer Reconocimiento, el Segundo está sujeto al mecanismo de selección automatizado, el cual dará pauta para realizarlo o no hacerlo.

Dicho procedimiento se llevará a cabo por denominados dictaminadores, autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como actividad de carácter público.

4.3.3. VERIFICACIÓN DE MERCANCÍAS EN TRASPORTE

El ejercicio de las facultades de revisión no se da solamente durante el despacho aduanero, sino que además se puede realizar la verificación de Mercancías en transporte.

Lo anterior, debido a que durante el despacho aduanero existen mercancías a las cuales les toca desaduanamiento libre, cuando se introduce la mercancía por lugares no autorizados o bien cuando se da el caso de la extracción de mercancías de manera ilegal de los recintos fiscales o fiscalizados, la autoridad se reserva el derecho de ejercer sus facultades de revisión y puede verificar en forma exclusiva durante su transporte, la legal importación o tenencia de mercancías de procedencia extranjera en todo el territorio nacional, lo cual deriva del propio artículo 43 de la Ley Aduanera.

De igual manera, asevera que el momento en que se realiza esta revisión, es una vez que la mercancía en transporte ha concluido con el despacho aduanero y durante el transporte de la misma hasta el domicilio en donde se entregará.

Las únicas autoridades facultadas para realizarla son: Las Aduanas dentro de su circunscripción territorial autorizada, las Administraciones Locales de Auditoría, Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes, igualmente dentro de su circunscripción territorial autorizada, así como las áreas centrales de

las Administraciones Generales de Aduanas, de Auditoría Fiscal, y de Grandes Contribuyentes.

Podemos referirnos a la verificación de mercancías en transporte, como el supuesto en que la autoridad decide que es necesario verificar un vehículo de procedencia extranjera que se encuentra en territorio nacional, para quién lo tenga en posesión demuestre su legal estancia en el país, mediante diversa documentación.

El fundamento legal de ésta atribución de la autoridad, podemos encontrarlo en el tercer párrafo del artículo 60 de la Ley Aduanera, que estipula que *“Los medios de transporte quedan afectos al pago de contribuciones causadas por la entrada o salida del territorio nacional, y de las cuotas compensatorias causadas por la entrada al territorio nacional, de las mercancías que transporten, si sus propietarios, empresarios o conductores no dan cumplimiento a las disposiciones mencionadas en esta Ley”*.

Es necesario resaltar la importancias de diversas acepciones y conceptos de los diferentes términos que entran en los supuestos del tránsito de mercancías; tal es el caso de la Orden de Verificación de mercancías en transporte, que se refiere al documento oficial expedido por autoridades aduaneras centrales o por el Administrador de cada aduana, mediante el que se faculta e instruye al personal aduanero para efectuar el reconocimiento de mercancías en tránsito por el territorio nacional.

De la misma forma, resulta imprescindible señalar la definición de “Tránsito”, la cual se refiere al “paso de mercancías extranjeras a través del país cuando éste forma parte de un trayecto total comenzado en el extranjero y que debe ser terminado fuera de sus fronteras. Igualmente se considera como tránsito de mercancías el envío de mercancías extranjeras al exterior que se hubieren descargado por error u otras causas calificadas en las zonas primarias o lugares habilitados, con la condición de que no hayan salido de dichos recintos y que su llegada al país y su posterior envío al exterior se efectúe por vía marítima o aérea” de acuerdo a la normatividad vigente del Servicio de Administración Tributario de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien, cabe resaltar que al hablar de “tránsito aduanero” nos referimos al régimen aduanero bajo el cual las mercancías sujetas a control aduanero son transportadas de una aduana a otra.

Por su parte, Mario Becerril Hernández señala que “el régimen de tránsito de mercancías consiste en el traslado de mercancías bajo control fiscal de una aduana nacional a otra”³⁰

Al mismo tiempo, argumenta que dicho régimen reviste a su vez dos modalidades, siendo la primera el tránsito de mercancías interno, y el segundo, el tránsito de mercancías internacional.

³⁰ Becerril Hernández, Mario. Facultades de Comprobación, Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera y Medios de Impugnación. 1ª ed. Ed. Tax Editores. México, 2010, p. 84.

El primero se realiza cuando la aduana de entrada envía las mercancías de procedencia extranjera a la aduana que se encargará del despacho para su importación; la aduana de despacho envía las mercancías nacionales o nacionalizadas a la aduana de salida para su exportación. La aduana de despacho envía las mercancías importadas temporalmente en programas de maquila o de exportación a la aduana de salida para su retorno al extranjero.

Para el tránsito interno en la importación de bienes de consumo final se requiere que el importador este inscrito en el padrón de importadores y se efectúe en remolques, semirremolques o contenedores transportados por ferrocarril, ya sea de estiba doble o de estiba sencilla.

Por otro lado, se considera tránsito de mercancías internacional cuando se realiza conforme a alguno de los siguientes supuestos:

La aduana de entrada envía a la aduana de salida las mercancías de procedencia extranjera que lleguen al territorio nacional con destino al extranjero, Las mercancías nacionales o nacionalizadas se trasladan por territorio extranjero para su reingreso al territorio nacional.

Ambos tránsitos deben promoverse por conducto de agente aduanal, el cual formula el pedimento correspondiente determinando provisionalmente las contribuciones, aplicando la tasa máxima señalada en la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, la que corresponda tratándose de las demás contribuciones, así como las cuotas compensatorias, debiendo anexar la

documentación que acredite el cumplimiento de las regulaciones o restricciones no arancelarias (permisos, normas o autorizaciones), incluyendo el documento en que conste el depósito efectuado para garantizar las contribuciones y cuotas compensatorias que pudieran causarse con motivo de la operación de comercio exterior.

4.3.4. EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

Para iniciar este apartado, es necesario conocer a quienes se consideran “autoridades” ya que son éstas las únicas que pueden emitir actos que expresan una decisión en el ejercicio de la potestad pública, que crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos y obligaciones, por lo que es necesario conocer los siguientes conceptos:

Autoridad: La posesión de quien se encuentra investido de facultades o funciones, o la persona o cosa que goza (o se le atribuye) “fuerza, ascendencia u obligatoriedad”³¹

³¹ Tamayo y Salmorán Rolando. Diccionario Jurídico Mexicano. 4ª ed. Ed. Porrúa. México, 2007.

Autoridad pública: Según Rafael Bielsa en su obra “Derecho Administrativo” puede entenderse como autoridad pública a:

- a) El poder público en sí mismo o fuerza pública.
- b) El funcionario que en representación de un órgano público ejerce dicho poder fuerza.
- c) El órgano estatal a quien la ley atribuye tal poder o fuerza

Autoridad fiscal: “Las autoridades fiscales son, en principio, los órganos formalmente administrativos que tienen la facultad de recaudar y administrar los ingresos fiscales del Estado y revisar la situación de los contribuyentes, para cerciorarse si cumplen con las disposiciones legales respectivas y, llegado el caso, determinar créditos adicionales, imponer sanciones, y en general emitir actos que pueden causar un agravio en materia fiscal”.³²

4.3.4.1. FACULTADES DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA FISCAL Y ADUANERA

En términos de lo dispuesto en el artículo 144 de la Ley Aduanera se desprende que entre otros aspectos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria tendrá la facultad de:

³² Fraga Gabino. Derecho Administrativo. 13ª ed. Ed. Porrúa. México, 1969.

- ✓ Señalar la circunscripción territorial de las aduanas, de las administraciones regionales de aduanas y de las secciones aduaneras.
- ✓ Comprobar que la importación y exportación de mercancías, la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos, declaraciones o manifestaciones, el pago correcto de las contribuciones y aprovechamientos y el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, se realicen conforme a lo establecido en esta Ley.
- ✓ Requerir de los contribuyentes, responsables solidarios y terceros, los documentos e informes sobre las mercancías de importación o exportación y, en su caso, sobre el uso que hayan dado a las mismas.
- ✓ Cerciorarse que en los despachos los agentes y apoderados aduanales, cumplan los requisitos establecidos por esta Ley y por las reglas que dicte la Secretaría, respecto del equipo y medios magnéticos.
- ✓ Practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de importación o exportación en los recintos fiscales y fiscalizados, así como conocer de los hechos derivados del segundo reconocimiento, verificar y supervisar dicho reconocimiento.

- ✓ Verificar que las mercancías por cuya importación fue concedido algún estímulo fiscal, franquicia, exención o reducción de impuestos o se haya eximido del cumplimiento de una regulación o restricción no arancelaria, estén destinadas al propósito para el que se otorgó, se encuentren en los lugares señalados al efecto y sean usadas por las personas a quienes fue concedido, en los casos en que el beneficio se haya otorgado en razón de dichos requisitos o de alguno de ellos.
- ✓ Inspeccionar y vigilar permanentemente en forma exclusiva, el manejo, transporte o tenencia de las mercancías en los recintos fiscales y fiscalizados.
- ✓ Perseguir y practicar el embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten en los casos a que se refiere el artículo 151 de esta Ley.
- ✓ Verificar en forma exclusiva durante su transporte, la legal importación o tenencia de mercancías de procedencia extranjera en todo el territorio nacional, para lo cual podrá apoyarse en el dictamen aduanero a que se refiere el artículo 43 de esta Ley.
- ✓ Corregir y determinar el valor en aduana de las mercancías declarado en el pedimento.

- ✓ Establecer la naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor de las mercancías de importación y exportación.
- ✓ Dictar, en caso fortuito o fuerza mayor, naufragio, o cualquiera otra causa que impida el cumplimiento de alguna de las prevenciones de esta Ley, las medidas administrativas que se requieran para subsanar la situación.
- ✓ Otorgar, suspender y cancelar las patentes de los agentes aduanales, así como otorgar, suspender, cancelar y revocar las autorizaciones de los apoderados aduanales.
- ✓ Dictar las reglas correspondientes para el despacho conjunto a que se refiere la fracción III del artículo 143 de esta Ley.
- ✓ Expedir, previa opinión de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, reglas para la aplicación de las disposiciones en materia aduanera de los tratados o acuerdos internacionales de los que México sea parte.
- ✓ Cancelar las garantías a que se refiere el artículo 36, fracción I, inciso e) y las demás que se constituyan en los términos de esta Ley.
- ✓ Las que le sean conferidas en tratados o acuerdos internacionales de los que México sea parte.

- ✓ Dar a conocer la información contenida en los pedimentos, a las Cámaras y Asociaciones Industriales agrupadas por la Confederación, en términos de la Ley de Cámaras Empresariales y sus Confederaciones, que participen con el Servicio de Administración Tributaria en el Programa de Control Aduanero y Fiscalización por Sector Industrial. Asimismo, podrá dar a conocer a los contribuyentes la información de los pedimentos de las operaciones que hayan efectuado.
- ✓ Establecer, para efectos de la información que deben manifestar los importadores o exportadores en el pedimento que corresponda, unidades de medida diferentes a las señaladas en las leyes de los impuestos generales de importación y exportación.
- ✓ Suspender la libre circulación de las mercancías de procedencia extranjera dentro del recinto fiscal, una vez activado el mecanismo de selección automatizado, previa resolución que emita la autoridad administrativa o judicial competente en materia de propiedad intelectual, y ponerla de inmediato a su disposición en el lugar que las citadas autoridades señalen.
- ✓ Microfilmear, grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la propia Secretaría mediante reglas, los documentos que se

hayan proporcionado a la misma en cumplimiento de las disposiciones de esta Ley.

- ✓ Ordenar y practicar el embargo precautorio en los términos del Código Fiscal de la Federación, de las cantidades en efectivo, en cheques nacionales o extranjeros, órdenes de pago o cualquier otro documento por cobrar o una combinación de ellos, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate, a diez mil dólares de los Estados Unidos de América, cuando se omita declararlas a las autoridades aduaneras, al entrar o salir del territorio nacional, conforme a lo dispuesto en el artículo 9o. de esta Ley.
- ✓ Promover la enajenación para la exportación de las mercancías que hayan pasado a propiedad del Fisco Federal, mediante licitaciones internacionales. En los casos a que se refiere la fracción II del artículo 145 de esta Ley.
- ✓ Las demás que sean necesarias para hacer efectivas las facultades a que este precepto se refiere.

4.3.4.2. FACULTADES DE VIGILANCIA TRATÁNDOSE DE ACTOS VINCULADOS CON MOTIVO DEL RECONOCIMIENTO ADUANERO O DEL SEGUNDO RECONOCIMIENTO.

La autoridad aduanera está posibilitada para practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de importación o de exportación en los recintos fiscales o fiscalizados, o bien a petición del contribuyente lo puede realizar en el domicilio del mismo o en las dependencias, bodegas o instalaciones que señale la propia autoridad se cumplan los requisitos legales para ello, asimismo, la autoridad aduanera deberá conocer respecto de los hechos derivados del segundo reconocimiento a que se refiere la Ley Aduanera, también podrá supervisar y verificar dicho reconocimiento.

Tratándose de la exportación de mercancías por Aduanas de tráfico marítimo, se activará el mecanismo pero no resultará necesario presentar las mercancías ante el mecanismo de selección automatizado, siempre y cuando las mercancías se encuentren dentro del recinto fiscal o fiscalizado, y en caso de que el mecanismo determine que debe practicarse el reconocimiento, el mismo podrá llevarse a cabo en el recinto correspondiente.

Con relación al presente tema resulta importante hacer notar que de acuerdo a lo dispuesto en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, cuando durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, los contribuyentes corrijan su situación fiscal y hubiere transcurrido al

menos, un plazo de tres meses contados a partir del inicio de dichas facultades, se dará por concluida la visita domiciliaria o la revisión de que se trate, si a juicio de las autoridades fiscales y conforme a la investigación realizada, se desprende que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales por las que se ejercieron las facultades de comprobación y por el período objeto de revisión.

En el supuesto mencionado, se hará constar la corrección fiscal mediante oficio que se hará del conocimiento del contribuyente y la conclusión de la visita domiciliaria o revisión de que se trate; cuando los contribuyentes corrijan su situación fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y las autoridades fiscales verifiquen que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales que se conocieron con motivo del ejercicio de las facultades mencionadas, se deberá comunicar al contribuyente mediante oficio dicha situación, en el plazo de un mes contado a partir de la fecha en que la autoridad fiscal haya recibido la declaración de corrección fiscal; asimismo, se dice que cuando los contribuyentes presenten la declaración de corrección fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y haya transcurrido el plazo de tres meses, sin que las autoridades fiscales hayan emitido la resolución que determine las contribuciones omitidas, dichas autoridades contarán con un plazo de un mes, adicional al, contado a partir de la fecha en que los contribuyentes presenten la declaración de referencia para

llevar a cabo la determinación de contribuciones omitidas que, en su caso, proceda.

No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de éstos deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad.

Es importante referir que, si con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación se conocen hechos que puedan dar lugar a la determinación de contribuciones mayores a las corregidas por el contribuyente o contribuciones objeto de la revisión por las que no se corrigió el contribuyente, los visitadores o, en su caso, las autoridades fiscales, deberán continuar con la visita domiciliaria o con la revisión prevista en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, hasta su conclusión. Cuando el contribuyente, en los términos del último punto referido no corrija totalmente su situación fiscal, las autoridades fiscales emitirán la resolución que determine las contribuciones omitidas, de conformidad con el procedimiento establecido en el Código Fiscal de la Federación.

Cabe hacer notar que, el reconocimiento aduanero y el segundo reconocimiento de ninguna manera pueden limitar las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras respecto de las mercancías importadas o exportadas, ello inclusive aplica en el supuesto de que las autoridades omitan al

momento del despacho aduanero, objetar el valor de las mercancías o bien los documentos o informaciones que sirvan de base para determinar el valor en aduana de las mercancías. En los casos de mercancías destinadas a la exportación, de las importaciones y exportaciones efectuadas por pasajeros y del despacho de mercancías que se efectúen por empresas autorizadas de conformidad a los tratados internacionales suscritos por México, así como en las Aduanas que especifique la propia autoridad, con independencia del tipo de régimen aduanero al que se destinen las mercancías, el mecanismo solamente se activará por una sola vez. Resulta importante considerar que en el reconocimiento aduanero debe darse intervención a quien presentó las mercancías ante la autoridad aduanera, ya que si no se hace así, el reconocimiento de mercancías resulta ilegal y cualquier procedimiento que del mismo derive se encuentra viciado, ello aunque con posterioridad se haya dado intervención al interesado.

En relación al presente punto resulta aplicable lo dispuesto en la siguiente tesis:

Registro No. 186467

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XVI, Julio de 2002

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

RECONOCIMIENTO ADUANERO. PARA SU PRÁCTICA NO SE REQUIERE ORDEN ESCRITA EMITIDA POR LA AUTORIDAD ADUANERA.

Los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal establecen que todo acto de molestia debe estar precedido por una orden escrita; sin embargo, la práctica del reconocimiento aduanero para personas en tránsito y de mercancías, que refiere el artículo 50 de la Ley Aduanera, no requiere para su validez la existencia previa de la orden y la determinación de la persona y mercancías que habrán de verificarse. En efecto, el artículo 11 de la Constitución Federal establece que el derecho de tránsito "... estará subordinado a las facultades de la autoridad judicial, en los casos de responsabilidad criminal o civil, y a las de la autoridad administrativa, por lo que toca a las limitaciones que impongan las leyes sobre emigración, inmigración y salubridad general de la República, o sobre extranjeros perniciosos residentes en el país.". En ese contexto, dicho dispositivo constitucional reconoce el tránsito de las personas como una garantía individual, pero sin

que ello impida el cumplimiento de las facultades que el propio precepto reconoce a las autoridades competentes. De esa manera, como el reconocimiento aduanero está contenido en una ley que tiene como propósito regular la entrada y salida al territorio nacional de mercancías y de los medios en que se transporten o conducen, es claro que el alcance de esta ley afecta a las personas que en determinado momento pudieran tener la calidad que señala el precepto constitucional. Por tanto, el reconocimiento sin orden previa que establece la Ley Aduanera constituye una limitación permitida por el referido artículo 11 de la Carta Magna y, como excepción a los artículos 14 y 16 constitucionales, faculta a los agentes o inspectores de aduanas a llevar a cabo la verificación, pues la sola circunstancia de que los sujetos o las mercancías a revisar se encuentren en tránsito hacia dentro o hacia fuera del territorio nacional, coloca a ambos en la limitación descrita en la Constitución, a fin de que la autoridad pueda practicar el mencionado reconocimiento aduanero, incluso, para que esté en aptitud de cumplir las diversas facultades sobre emigración, inmigración, salubridad general y, aún más, sobre seguridad nacional si las mercancías tienden a alterar el orden social.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA
ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo directo 366/2001. Martha González de Ramírez. 4 de abril
de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Sergio Eduardo Alvarado
Puente. Secretario: José Luis Caballero Rodríguez.

**4.4 ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA
ADUANERA.**

El procedimiento Administrativo en Materia Aduanera se compone de varia
fases o momentos, los cuales presentan aspectos particulares que permiten
distinguir a uno de otro, estas fases las podemos enlistar de la siguiente manera,
las cuales guardan el orden en que se deben efectuar.

En este apartado señalaremos las fases que se repiten en la sustanciación
de los Procedimientos Administrativos en Materia Aduanera. Si bien es cierto no
se elaboran de la misma forma en cada una de las dependencias del Servicio de
la Administración Tributaria que existen en todo el país ya que cada una le

imprime un sello especial, sin embargo, guardan entre si la misma consistencia que les da los requisitos que establece la Ley Aduanera.

4.4.1 LEVANTAMIENTO DE UN ESCRITO O ACTA DE IRREGULARIDADES

El artículo 46 de la Ley Aduanera establece que “Cuando las autoridades aduaneras con motivo de la revisión de documentos presentados para el despacho de las mercancías, del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, tengan conocimiento de cualquier irregularidad, la misma se hará constar por escrito o en acta circunstanciada que para el efecto se levante, de conformidad con el procedimiento que corresponda, en los términos de los artículos 150 a 153 de esta Ley. El acta a que se refiere este artículo tendrá el valor que establece la fracción I del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, y deberá contener los hechos u omisiones observados, además de asentar las irregularidades que se observen del dictamen aduanero”.

De lo antes transcrito se observa que el texto de ley indica que las autoridades aduaneras tienen dos maneras de hacer constar irregularidades que se observen en el ejercicio de sus diversas facultades de comprobación.

Una de las opciones es levantar un escrito de “hechos u omisiones” cuando las irregularidades que la autoridad aduanera observe en el ejercicio de

facultades de comprobación, tengan que ver con la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y en su caso la imposición de sanciones pero no sea aplicable un embargo precautorio, es decir, no se llega a dar el inicio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

En este caso, se iniciará el Procedimiento Administrativo de contribuciones Omitidas establecido en el artículo 152 de la Ley en la materia, en el cual sólo se determinan las contribuciones, cuotas compensatorias omitidas, pero la mercancía se libera en caso de estar en reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento, o no se inicia el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera en virtud de no contarse con la mercancía físicamente, como puede ser en el caso de una visita domiciliaria donde sólo se determinen las contribuciones pero no proceda embargo precautorio porque las mercancías objeto de infracción ya fueron vendidas o consumidas.

Otra de las opciones es el levantamiento de un “acta circunstanciada de hechos” donde se dé cuenta de las irregularidades que fueron encontradas por la autoridad aduanera al practicar el reconocimiento aduanero en términos de lo dispuesto por el artículo 44 de la Ley Aduanera, o bien, cuando sea resultado de la práctica del segundo reconocimiento conforme lo dispone el mismo artículo, e incluso cuando las mercancías al no haberles tocado la práctica de tales facultades de comprobación o ya haberlas superado, sean motivo de la revisión de

los documentos que fueron presentados para la práctica del despacho aduanero en un momento posterior a los tres mencionados.

En este sentido cabe mencionar que podemos ubicar a éste último supuesto cuando derivado de la práctica del reconocimiento aduanero, verificación de mercancías en transporte o segundo reconocimiento, se observe que se está en presencia de irregularidades que pueden dar origen a la comisión de infracciones consideradas como graves.

Dicho lo anterior, podemos aseverar que este primer paso es la antesala al levantamiento de un Procedimiento administrativo en Materia Aduanera, ya que sin la exposición por parte de la autoridad, de las irregularidades que encuentre al momento de ejercer sus facultades de comprobación, en alguno de estos escritos o acta circunstanciada no se cumpliría con lo dispuesto por el legislador.

Es evidente que el espíritu que impulsó al legislador al ordenar a la autoridad aduanera que realizara la elaboración de alguna de estas dos modalidades, es que quedara constancia por escrito, de la existencia de ciertas irregularidades que podían tener una consecuencia que habría de valorarse.

Resulta también vital señalar que la frase que utiliza el legislador para instruir a la autoridad a levantar alguno de estos escritos es “se hará constar”, lo cual indica que no puede existir discrecionalidad en este procedimiento, ya que la

misma está obligada a hacerlo, toda vez que la elaboración de dicha acta es en beneficio y protección del contribuyente, ya que podrá por derivación, tener un tanto del oficio en el que la autoridad deje constancia de la irregularidad que encontró, y no estará en el supuesto de quedar en estado de indefensión.

4.4.2 ELABORACIÓN DEL ACTA DE INICIO

Una vez que la autoridad aduanera ha determinado las presuntas irregularidades, las cuales fueron estipuladas en el escrito o acta de irregularidades, si se concluye que con las mismas se cometen infracciones que se consideran graves en la Ley Aduanera, y se cae en el supuesto de embargo precautorio de mercancías y de los medios en que se transportan, la autoridad en cita iniciará el denominado Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera a través del documento denominado Acta de Inicio del procedimiento.

En la citada acta de inicio se establecerán varios datos que permitan identificar a la autoridad que actúa, así como al importador o tenedor de las mercancías y se decretará el embargo precautorio de las mercancías.

El acta de inicio será entregada al interesado mediante notificación por escrito, la cual podrá ser personal; y deberá cumplir con las formalidades que el Código Fiscal de la Federación establece.

4.4.3 PERIODO PARA LA PRESENTACIÓN DE ALEGATOS Y PRUEBAS

En el acta de inicio la autoridad aduanera que la levante señalará que el interesado cuenta con un tiempo determinado para manifestar todo lo que a su derecho convenga.

En este periodo de tiempo, también denominado plazo para el derecho de audiencia, se podrán ofrecer o presentar pruebas y alegatos que se considere que puedan desvirtuar las irregularidades que encontró la autoridad aduanera y que en suma constituyen infracciones a la legislación aduanera desde el punto de vista de la autoridad, y deberán de presentarse ante las oficinas de la autoridad que realizó el levantamiento del acta de inicio.

Resulta imprescindible señalar que el período del tiempo que establece el artículo 153 de la Ley Aduanera para este efecto es de diez días, los cuáles contarán a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del Acta de Inicio; la notificación por disposición de lo que establece el artículo 135 del

Código Fiscal de la Federación surte efectos el día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas por la autoridad aduanera correspondiente.

A efecto de realizar las aclaraciones a la forma de computar el plazo de los 10 días, se ha dictado en la regla 2.12.7 de las de Carácter General en Materia de Comercio Exterior de 2009, donde se confirma que los diez días son hábiles y se computan a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del acta, y se insiste en que se considera notificada en la fecha en que conste su entrega por escrito por parte de la autoridad que la levanta. Dicha regla señala a la letra que:

“Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 153 de la Ley, se entenderá que los 10 días con que cuenta el interesado para ofrecer las pruebas y alegatos dentro del procedimiento administrativo en materia aduanera, se computarán a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del acta de inicio del procedimiento a que se refiere el artículo 150 de la Ley, considerándose notificada en la fecha en que conste la entrega de la copia del acta respectiva al interesado por parte de la autoridad que la levanta.

Quienes presenten el escrito previsto en el artículo 153, último párrafo de la Ley, gozarán de la reducción de las multas conforme al artículo 199, fracción II de la Ley, sin que para ello sea necesario modificar la resolución provisional”.

Al respecto es importante hacer notar que la autoridad aduanera que levanta el acta de inicio en las aduanas, tiene la obligación legal de notificar al importador o exportador de mercancías el Acta de Inicio, así como al agente aduanal, lo anterior lo establece el último párrafo del artículo 41 de la Ley Aduanera donde señala de manera expresa tal obligación, en la práctica las autoridades aduaneras no cumplen con tal obligación, lo cual es una violación a las disposiciones que afecta como tal a las posibilidades de defensa del importador o exportador, teniéndose como una violación importante a hacer valer en los medios de defensa posteriores.

4.4.4 PERIODOS PARA QUE LA AUTORIDAD DICTE LA RESOLUCIÓN AL PROCEDIMIENTO.

Para que se dicte resolución al procedimiento que se haya iniciado existen dos supuestos.

El primero de ellos se actualiza cuando si la autoridad que levantó el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, al analizar las pruebas y alegatos que el interesado presentó en su defensa, encuentra que con lo presentado se aclara el motivo que originó el levantamiento del mismo, es decir, se desvirtúan los supuestos por los cuales se efectuó el embargo precautorio y en

consecuencia se acredita la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país, se determina también, que las irregularidades no son tales y por lo tanto las presuntas infracciones que se establecieron no existieron en realidad, y deberá de proceder a dictar una resolución absolutoria de inmediato, con excepción hecha de un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera iniciado a través de una visita domiciliaria ya que en este caso en particular el tiempo para dictar una resolución será hasta de cuatro meses a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del Acta de Inicio, lo anterior en base a lo establecido por el numeral 151 de la Ley Aduanera vigente.

Por ende, cabe señalar que dicha resolución no contendrá por lo tanto la imposición de sanción alguna y en consecuencia el interesado podrá retirar de las instalaciones de la autoridad aduanera sus mercancías sin problema alguno, por lo anterior no estará obligado al pago de ningún concepto pecuniario, toda vez que ha quedado absuelto de todo cargo.

Así mismo cabe hacer mención que si esta resolución es dictada por una aduana, la misma tendrá el carácter de provisional, lo anterior de conformidad con el artículo 153 de la Ley Aduanera, y fortalecido por lo establecido en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria en su artículo 25, fracción II, en relación con el numeral 23 fracción XIII del mismo reglamento, por lo

que le correspondería a las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal dictar la resolución definitiva.

De igual manera, esta resolución definitiva deberá dictarse en un plazo que no exceda de cuatro meses, y en caso de dictarse fuera de ese plazo la provisional adquirirá el carácter de definitiva por el solo paso del tiempo al darse el vencimiento de los cuatro meses.

En cuanto al segundo supuesto, podemos señalar que se perfecciona cuando el interesado no desvirtúe en el tiempo de diez días hábiles, mediante el ofrecimiento o presentación de pruebas documentales, los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento, así como cuando ofrezcan pruebas que no se relacionan con la materia del procedimiento.

En este caso, la autoridad aduanera a la que le compete emitir la resolución correspondiente, que generalmente son las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes, las Aduanas de todo el país, la Administración General de Auditoría Fiscal Federal o las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal Federal, y las propias Administraciones Centrales de la Administración General de Aduanas, deberán emitirla en un plazo que no deberá exceder los cuatro meses.

Lo anterior, de acuerdo a lo establecido por el artículo 153 de la Ley Aduanera, estos cuatro meses comenzarán a contarse a partir del día siguiente a aquel en que surtió efectos la notificación del Acta de Inicio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

Es preciso mencionar que muchas de las Administraciones competentes para emitir resolución no dictan la misma en el plazo de cuatro meses, y se toman hasta poco antes de cinco años para emitirla, lo anterior respaldado en lo que dispone el Código Fiscal de la Federación en su artículo 67 que indica, que las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años, lo que ya ha sido declarado como ilegal por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, siempre y cuando se impugne a la resolución en tiempo y forma a través del juicio correspondiente.

4.4.5 EMISIÓN DEL DOCUMENTO CON EL QUE SE PONE FIN AL PROCEDIMIENTO

La única manera de poner fin al procedimiento del que venimos hablando, es con la emisión de un documento oficial dictado y firmado por la autoridad aduanera competente al que se le llama resolución o liquidación, este documento deberá contener los elementos que lo hagan válido, como lo son el número de oficio, la firma de la autoridad competente y la alusión al número de acta con el que se dio inicio al procedimiento.

Dicho documento será notificado por la propia autoridad aduanera que instruyó el procedimiento en caso de que fuese absolutorio, pero en caso de que fuese condenatorio corresponderá enviarlo a la autoridad que el propio Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria establece como competente.

4.5 REQUISITOS DEL ACTA DE INICIO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA

El artículo 150 de la Ley Aduanera establece los requisitos esenciales que deben de tener en cuenta las autoridades aduaneras al momento de elaborar el Acta de Inicio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

Al respecto dicho numeral señala a la letra que “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.”

Los requisitos que señala el artículo antes mencionado los podemos desglosar de la siguiente manera.

4.5.1 IDENTIFICACIÓN DE LA AUTORIDAD

Es importante señalar expresamente en el acta de inicio la identificación de la autoridad que practica la diligencia, dicha identificación debe ser específica.

Es por ello que las diversas autoridades aduaneras, incluyendo las que se encuentran dentro de las instalaciones de las aduanas, emiten documentos denominados “constancias de identificación”, que son oficios que incluyen datos como la fecha de expedición del oficio en donde conste la personalidad, el cargo que desempeña el funcionario público que lleva a cabo la diligencia, el número de oficio que acredita tal personalidad, el cargo que desempeña el funcionario en la dependencia la filiación del funcionario, su fotografía y firma, además debe estar firmada por el titular de la dependencia y por último, debe hacer constar el nombre completo del mismo.

La importancia de quedar debidamente establecido qué persona es quien realiza el embargo precautorio es medular, ya que en un medio de defensa contra la resolución en la que se determinen créditos fiscales al particular o se impongan sanciones, se pueden esgrimir al argumentar que la persona que practicó el embargo precautorio no se identificó debidamente o en su caso que con la identificación presentada se concluye que no era una persona facultada en términos legales para llevar a cabo dicha afectación, por lo que dependiendo del

planteamiento las instancias que conozcan del medio de defensa puedan dejar sin efectos incluso todo el procedimiento en virtud de considerar incompetencia o vicios del procedimiento.

4.5.2 DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS Y CIRCUNSTANCIAS QUE MOTIVAN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA.

Otro de los requisitos que deben mencionarse en el acta de inicio son los hechos y circunstancias que motivaron su levantamiento, los cuales deben ser narrados en forma tal que expresen claramente tanto el tiempo en que sucedieron los hechos, el modo en que encontró la autoridad aduanera para presumir actos irregulares y el lugar donde se dieron los hechos que motivaron el inicio del procedimiento.

El desglose de los hechos y circunstancias debe ser suficiente para que cualquier persona que lea el contenido del acta se dé una idea clara de cómo sucedieron los hechos encontrados por la autoridad aduanera que constituyen las irregularidades que motivaron al levantamiento del acta de inicio.

4.5.3 DESCRIPCIÓN DE LA MERCANCÍA A EMBARGAR PRECAUTORIAMENTE.

La mercancía que es motivo del inicio del procedimiento debe describirse e identificarse con los datos que expresen la naturaleza de la misma, así como las características particulares que la definan.

Datos específicos como el número de serie de las mercancías en caso de que exista, modelo de las mismas, estado en el que se encuentran, es decir si son nuevas, usadas o reconstruidas y en general cualquier dato que permita identificarlas de la mejor manera, deben colocarse dentro del acta de inicio para que quede una constancia clara de la materia del expediente.

La descripción completa de las mercancías así como la cita a la naturaleza de la misma, e incluso la mención a las demás características es parte fundamental de un Acta de Inicio ya que en muchas ocasiones no se sabe con precisión de qué tipo de mercancía se está tratando, lo cual no daría a quién va emitir la resolución una idea clara de la materia del litigio.

4.5.4 TOMA DE MUESTRAS

En algunos casos en el momento en que se realiza la inspección de la mercancía, la autoridad aduanera no logra identificar a la perfección la naturaleza exacta de la misma a simple vista o mediante su examen físico, en virtud de que son mercancías que para su debida identificación habrá de requerirse análisis de laboratorio o el uso de equipos especiales.

Cuando se da tal situación se deberá mencionar en el acta de inicio, especificando que se realizó la toma de muestras, y de conformidad con lo que establece el Reglamento de la Ley Aduanera en su artículo 66 para tal efecto, se deberá seguir con el siguiente procedimiento:

Primeramente se tomarán las muestras por triplicado, a menos que lo anterior no sea posible en virtud de la naturaleza de las mercancías; dichas muestras se repartirán en un tanto para la autoridad aduanera que deberá de practicarle un análisis ya sea de tipo físico o químico para llegar a determinar la naturaleza de la misma; otro tanto será para la autoridad que haya tomado la muestra, y la tendrá en custodia hasta que se dictamine por parte de la autoridad competente la naturaleza exacta de las mercancías, y la última quedará en poder del agente o apoderado aduanal del importador o exportador del caso quien también la conservará hasta que se emita el dictamen correspondiente.

4.5.5 DESIGNACIÓN DE TESTIGOS

Otro de los elementos importantes que debe quedar debidamente establecido en el acta de inicio es el señalamiento de dos personas que acepten servir como testigos dentro del procedimiento que se levanta, esta designación deberá ser hecha por el interesado al que se le levanta el procedimiento, la cual se hace a requerimiento de la autoridad Aduanera que levanta el Acta de Inicio.

Cabe señalar que si el interesado no designara a los dos testigos porque no tuviera en ese momento a ninguna persona de su confianza para conferirle tal encargo, o bien si los testigos que designara no aceptaran dicho cargo o incluso si renunciaran al mismo una vez que ya lo hubieran aceptado, la autoridad aduanera que formule el Acta de Inicio tendrá la potestad de designarlos.

4.5.6 SEÑALAR DOMICILIO PARA OIR Y RECIBIR NOTIFICACIONES

La autoridad que practique la diligencia deberá requerir al interesado para que designe un domicilio en el cual se le pueda notificar el o los documentos que resulten del procedimiento que se inicie, la Ley Aduanera señala que dicho domicilio deberá encontrarse geográficamente dentro de la circunscripción territorial de la autoridad aduanera a la que le corresponde tramitar y dictar la resolución correspondiente.

Por ello, dicho domicilio deberá de quedar claramente establecido conteniendo tanto el nombre de la calle como el número exterior e interior, código y zona postal, la delegación o el municipio y por supuesto la localidad o municipio y el país de que se trate.

En el Acta de Inicio quedará el apercibimiento de parte de la autoridad hacia el particular de que en caso de que señale un domicilio que no corresponda o en caso de que el domicilio señalado no exista, las notificaciones que deriven del procedimiento y que se tuvieran que hacer en forma personal le serán efectuadas a través de los estrados de la dependencia que tenga que resolver el procedimiento, o bien a la que corresponda efectuar la notificación correspondiente.

4.5.7. SEÑALAR PERIODO PARA EL OFRECIMIENTO DE PRUEBAS Y ALEGATOS.

En el Acta de Inicio correspondiente se debe señalar que el interesado cuenta con diez días hábiles para que manifieste lo que a su derecho convenga y asimismo para que ofrezca o presente las pruebas que respalden sus alegatos.

Dicho ofrecimiento de pruebas y alegatos deberá realizarse ante la Aduana que levante el procedimiento correspondiente, ante la autoridad que de inicio al mismo, o bien ante la dependencia que se establezca en la propia acta de inicio; la presentación de alegatos y pruebas deberá realizarse a través de medios escritos, ya que cualquier otra vía que se intente jurídicamente no tendrá valor.

4.5.8 NOTIFICACIÓN DEL EMBARGO PRECAUTORIO DE LA MERCANCÍA Y EN SU CASO DE LOS MEDIOS EN QUE SE TRANSPORTA.

La autoridad aduanera deberá señalar al interesado, que las mercancías motivo de la actuación quedarán embargadas de manera precautoria, lo que implica que las mismas no podrán ser retiradas del recinto fiscal donde sean depositadas, hasta en tanto se demuestre su legal tenencia, estancia o importación, o en su caso, si la autoridad correspondiente concluye que para dichas mercancías no se acredita la legal estancia, tenencia o importación determinará que las mismas pasan a ser propiedad del fisco federal.

Dicha notificación podrá estar contenida en el cuerpo del Acta de Inicio, o bien en algún documento que para tal fin emita la autoridad correspondiente.

En cualquiera de los dos casos, el interesado podrá anotar de su puño y letra alguna leyenda que indique que se está dando por notificado de la actuación relacionada con el embargo precautorio, siendo suficiente que coloque su nombre o firma, así como la hora y la fecha en que se celebra la notificación.

Muchas veces sucede también que el interesado no está de acuerdo con lo que contiene el Acta de Inicio, y se niega por darse por notificado, sin embargo la autoridad ante estos casos deja expresado en el cuerpo del documento que el afectado se sustrajo del acto administrativo a través de una leyenda redactada en formato libre.

En ambos casos, se toma como fecha de notificación del documento, las fechas que quedan estampadas en el mismo, como pueden ser la que se coloca de puño y letra o la que coloca la autoridad aduanera.

Por su parte, el artículo 151 de la Ley Aduanera vigente establece que las autoridades también podrán proceder a efectuar el embargo precautorio de los medios de transporte en que se conduzcan las mercancías motivo de irregularidades, por lo que tal situación deberá darse a conocer en dicha Acta de Inicio.

4.5.9 NOTIFICACIÓN DEL ACTA DE INICIO

El interesado deberá de recibir de manos de la autoridad una copia legible y completa del Acta de Inicio correspondiente, siendo importante resaltar que dentro de la Ley Aduanera marca la obligación de que dicha acta deberá entregarse al particular en el mismo acto en que se levante, lo cual genera cierta seguridad jurídica.

Cabe señalar que la Ley Aduanera no establece qué día será considerado como el de la notificación, siendo el Código Fiscal de la Federación en su artículo 135 el que establece que las notificaciones surtirán sus efectos legales al día siguiente a la notificación del acto administrativo, y de conformidad con lo que dispone la Ley Aduanera en su artículo 135, es importante recordar que el término de los diez días hábiles se empezarán a contar a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación.

4.6 RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA

Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento aduanero, verificación de mercancías en transporte y del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad aduanera, la Aduana que elabore el Acta de Inicio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, deberá dictar la resolución definitiva en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente.

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

La resolución que ponga fin al procedimiento deberá estar debidamente fundamentada y motivada, y deberá contener los siguientes elementos esenciales de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 38 del Código Fiscal Federal vigente:

- Constar por escrito en documento impreso o digital.
- Estar debidamente fundada y motivada.
- Señalar lugar y fecha de emisión.
- Señalar la autoridad que la emite.
- Expresar el objeto de la resolución.
- Ostentar firma del funcionario competente.
- Ostentar el nombre de las personas a las que se dirige, o bien señalar datos suficientes que permitan su identificación.
- Señalar en su caso, la causa legal de la responsabilidad solidaria.

Cabe señalar que cuando el interesado presente pruebas documentales que desvirtúen las irregularidades que se le imputaron, la aduana dictará de inmediato la resolución absolutoria, sin que se impongan sanciones ni se esté obligado al pago de gastos de ejecución, y en caso de existir mercancía embargada se ordenará su devolución.

En el caso de que se ordene la devolución de las mercancías, se deberá señalar al interesado que cuenta con un plazo de dos meses contados a partir de que surta efectos la notificación de la resolución, a efecto de retirar dicha mercancía, toda vez que, de no hacerlo, la misma causará abandono y pasará a

propiedad del fisco federal, de conformidad con lo establecido en antepenúltimo párrafo del artículo 29 de la Ley Aduanera.

De igual forma cuando la resolución sea parcialmente absolutoria, se deberá señalar que la mercancía respecto de la que sí se acreditó su legal importación, tenencia o estancia, quedará en garantía del crédito fiscal, conforme lo establecido en el artículo 60 de la Ley Aduanera, hasta en tanto se acredite haber cubierto el crédito fiscal determinado e informando de dicha circunstancia a la Administración Local de Recaudación que controle el crédito.

4.6.1 ELEMENTOS DE LA RESOLUCIÓN

4.6.1.1 PROEMIO

Deberá contener la identificación de la resolución a través del número de oficio, número de procedimiento, lugar y fecha en que se dicta, autoridad que la emite fundamentando su legal competencia, la de la emisión de la resolución y, en su caso, la de la determinación y liquidación de contribuciones e imposición de sanciones, datos de identificación de los involucrados como lo son el nombre, denominación o razón social y el domicilio; así como el carácter que les corresponde a los involucrados.

4.6.1.2 RESULTANDOS

Es un extracto detallado en forma cronológica de todo lo acontecido dentro de la tramitación del procedimiento, permitiendo de manera clara y concisa tener una visión más amplia de los hechos y los actos que dieron origen al procedimiento y los que se suscitaron durante su desarrollo, refiriéndose al ejercicio de las facultades de comprobación del que generó el procedimiento, pormenorizando las circunstancias de modo, tiempo y lugar.

En los Resultandos deberán señalarse también los hechos que sustentan el inicio e instrucción del procedimiento y que constan en el acta o escrito que se haya elaborado al respecto, precisando los datos de identificación del documento respectivo, la fecha de emisión y el número otorgado; la fecha de notificación del acta y oficio y plazo otorgado para ofrecer pruebas; fecha de presentación de los escritos de presentación de pruebas y alegatos; la relación de las pruebas ofrecidas, admitidas y desahogadas y las incidencias surgidas durante la tramitación del procedimiento en su caso.

4.6.1.3 CONSIDERANDOS

Es la emisión de juicios de valor generados de la confronta de los hechos controvertidos con las pruebas y alegatos aportados por el contribuyente, aplicando la consecuencia jurídica prevista en el precepto legal correspondiente.

En cada uno de los juicios de valor se debe señalar el cumplimiento o incumplimiento de los ordenamientos legales que regulen la entrada o salida de la mercancía y, en su caso, las sanciones aplicables; el fundamento y motivación, la clasificación arancelaria, cotización y avalúo de la mercancía, describiendo su naturaleza y características técnicas y comerciales que permitan determinar su clasificación arancelaria, y valor, precisando si se determina conforme al valor declarado por el contribuyente en términos del artículo 64 de la Ley Aduanera. Asimismo se deberá hacer mención de los escritos mediante los cuales estos se presentaron y ofrecieron, además de las siguientes determinaciones:

4.6.1.4 PUNTOS RESOLUTIVOS

En dicho apartado se deberá precisar de manera clara y concisa el sentido de la resolución es decir si es absolutoria o condenatoria.

Si la resolución es absolutoria, se deberá asentar los plazos y preceptos legales aplicables para que el interesado retire las mercancías del recinto fiscal o fiscalizado.

Sin embargo, de resultar condenatoria la resolución, se deberá asentar que la mercancía pasa a propiedad del fisco federal y en su caso, si existe mercancía que queda en garantía.

Deberá hacerse mención de la cantidad total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, sus actualizaciones y recargos correspondientes, las multas, señalando las consecuencias previstas en los ordenamientos legales que las originaron, en su caso, las regulaciones y restricciones no arancelarias incumplidas y las Normas Oficiales Mexicanas no acreditadas.

De igual forma en los Puntos Resolutivos deberá tomarse en cuenta la determinación de que la mercancía pasa a propiedad del Fisco Federal de conformidad con el artículo 183-A de la Ley Aduanera, debiendo fundamentar y motivar tal circunstancia; Además será necesario señalar los plazos para interponer los medios de defensa procedentes en contra de la resolución, ya que

si se omite señalar dicho plazo, se le otorgará al interesado el doble señalado en el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, conforme a lo establecido en el artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

4.6.2 NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA

La resolución del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera deberá hacerse en forma personal por la Administración Local de Recaudación correspondiente, ello de conformidad con lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, siguiendo los lineamientos y políticas señaladas en dicho ordenamiento.

La Administración Local de Recaudación que corresponda al domicilio convencional declarado por el infractor para oír y recibir notificaciones, deberá de practicar la diligencia de notificación de las resoluciones, dentro del plazo otorgado para emitir la resolución del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

Cuando el contribuyente no haya declarado domicilio convencional, la resolución se deberá remitir a la Administración Local de Recaudación del domicilio fiscal del contribuyente, y a falta de ambos, se remitirá a la

Administración Local de Recaudación que corresponda al domicilio de la aduana que emite la resolución, quién efectuará la diligencia de su notificación.

En caso de que la resolución sea absoluta o que se haya cubierto el crédito fiscal determinado, antes de la emisión de la resolución, ésta podrá ser notificada por el personal facultado de la aduana, cuando el interesado se presente en el domicilio de la misma, o por estrados, cuando así lo haya solicitado el contribuyente en su escrito de pruebas y alegatos.

Por su parte, las notificaciones surtirán sus efectos al día siguiente a aquél en que fueron hechas, y al practicarlas, se deberá proporcionar al interesado una copia del acto administrativo que se notifica. Sin embargo, cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación.

De igual manera las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas. Toda notificación personal realizada con quien debe de entenderse, será legalmente válida, aún cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

CAPÍTULO QUINTO

NULIDAD DE LAS ACTUACIONES DE LA AUTORIDAD DENTRO DEL PAMA

Ahora que hemos estudiado a fondo todo lo relacionado con las actuaciones de la Autoridad Aduanera dentro del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, es momento de entrar de lleno al estudio de éste trabajo de investigación, para ello, es necesario analizar las figuras de caducidad y prescripción, previstas en las leyes de la materia.

5.1 CADUCIDAD

La caducidad implica la acción o efecto de caducar, perder su fuerza una ley o un derecho. Doctrinalmente se entiende como una sanción por falta del ejercicio oportuno de un derecho.

Lo que se busca mediante la caducidad es poner fin a largos procedimientos administrativos que afectan la seguridad jurídica de los particulares, al tener la certeza de que las autoridades no podrán ejercer sus facultades al transcurrir el tiempo establecido por la ley correspondiente.

El término deriva del latín *cadere*, que significa “caer” y *caducus* que quiere decir “lo poco durable” o lo “pronto a perecer”.

Dentro de la legislación mexicana, en la materia donde por primera vez se aplicó el concepto de caducidad fue en cuestión de testamentos, señalando como testamento caduco a aquel que aunque válido no producía efectos cuando después de su otorgamiento acontecía un hecho que lo hacía ineficaz.

5.1.1 DEFINICIÓN DE CADUCIDAD

RAFAEL BIELSA, establece que en el sentido jurídico el término caducidad se refiere a “hacer caducar un derecho es hacerlo caer, y más precisamente extinguirlo, en general por causa imputable al titular del derecho”.³³

ERNESTO GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ se refiere a la caducidad como “la sanción que pacta o se impone por la ley a la persona que dentro de un plazo convencional o legal, no realiza voluntariamente o conscientemente la conducta positiva para hacer que nazca, o para que se mantenga vivo un derecho sustantivo o procesal, según sea el caso”.³⁴

³³ Bielsa Rafael. Op. Cit. p. 326

³⁴ Gutiérrez y González Ernesto, Op. cit. p.857

5.1.2. CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL

En el derecho fiscal, la caducidad se enfoca a la pérdida de un derecho de la autoridad para seguir haciendo uso de sus facultades de comprobación una vez concluido el término establecido por la ley. Tiene su fundamento en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación mismo que dispone:

“Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales se extinguen en el plazo de cinco años...”

De acuerdo con el artículo 67 fracción III del Código Fiscal de la Federación, las facultades de las autoridades aduaneras para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que se hubiere cometido la infracción a dichas disposiciones, pero si la infracción fuere de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho

La extinción de las facultades de la autoridad por el transcurso del tiempo o caducidad, no están sujetas a la interrupción y solamente pueden suspenderse por el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o aduaneras a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

De acuerdo a la Secretaría de Economía en su boletín informativo número 12 del 15 de julio de 2011 “si una resolución es emitida después del plazo que la ley otorga, cinco años por regla general, será ilegal por haber operado la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal. La caducidad es la extinción de las facultades del fisco para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones”³⁵.

Para Mario Becerril Hernández “la caducidad es la institución jurídica que priva de sus facultades a las autoridades fiscales cuando no las ejercen en el plazo que la ley determina. La influencia que el paso del tiempo tiene en materia fiscal se hace patente con esta figura y en la de prescripción; las dos instituciones son diferentes y no deben de confundirse. En la caducidad se pierde el ejercicio de algunas facultades de las autoridades fiscales (determinación de contribuciones e imposición de multas); en la prescripción en cambio, lo que se extingue es el crédito fiscal, es decir, se libera al contribuyente de la deuda. La primera es una

³⁵ <http://www.economia.gob.mx/s/Resource/2559/1/images/BoletinUPCIpediaNo12b.pdf>

figura de carácter procedimental o adjetiva y la segunda es de naturaleza sustantiva. Ambas obedecen a un principio de seguridad jurídica consistente en la certeza que debe tener el ciudadano de su situación legal frente al fisco ante una situación dada que no puede ser eterna”.³⁶

Por otra parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, la tesis aislada 1°. A. 124 A., que señala que “La caducidad en materia fiscal implica la extinción de la posibilidad de ejercicio de las facultades de las autoridades correspondientes para determinar y liquidar créditos fiscales, así como para sancionar las omisiones de los contribuyentes por no haber sido ejercidas oportunamente aquéllas”³⁷; por lo que tal figura fue creada con la finalidad de dar seguridad jurídica a los contribuyentes, al posibilitarles conocer con certeza el momento en que, en el caso concreto, la autoridad fiscal no podrá ejercer sus facultades. Así, con apoyo en el principio de seguridad jurídica y de la interpretación teleológica y pragmática del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en la parte en que alude a la suspensión del plazo de caducidad, cuando “se interponga algún recurso administrativo o juicio”, debe entenderse que cualquiera de éstos debe presentarse contra un acto o resolución emitido por la autoridad competente, ya que la competencia es un elemento esencial del acto administrativo, por lo que su

³⁶ Becerril Hernández, Mario. Op. Cit., p. 153.

³⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. XXIV, Agosto 2006. Pág. 2147. Tesis: II. 1°. A. 124 A. Tesis Aislada.

falta genera la inexistencia de éste y, por tanto, la imposibilidad de engendrar o producir efecto jurídico alguno. Por ello, la interposición de medios de defensa contra tal acto, tampoco puede producir la suspensión del plazo de caducidad de facultades que tal autoridad nunca tuvo, ya que estimarlo así conduciría al error de considerar que tal autoridad tiene facultades (cuyo ejercicio es objeto del transcurso de un plazo de caducidad) a pesar de que sea incompetente, en relación con el mismo acto. Además, tal consideración implicaría abrir un amplio espectro de posibilidades, prácticamente ilimitadas, que podría dar pie a interrupciones maliciosas, mediante actuaciones administrativas viciadas que, de facto, permitirían a las autoridades fiscalizadoras afectar indefinidamente a los gobernados, y que incluso podría llevar al extremo absurdo, y por tanto inaceptable, de que los medios de defensa interpuestos contra actos emanados de autoridades evidentemente incompetentes, pudieran tener efectos sobre el ejercicio de facultades en materia fiscal, e impactar de esa manera en la seguridad jurídica de los contribuyentes. Así, con apoyo en el postulado del legislador racional, se estima que no resulta posible interpretar el citado artículo 67, bajo la óptica de que deban tomarse en cuenta actuaciones jurídicamente viciadas, como las realizadas por una autoridad incompetente.

Ante lo dicho con anterioridad podemos afirmar que la caducidad debe definirse, como la pérdida de un derecho de la Autoridad Aduanera por el no ejercicio de sus facultades durante el tiempo que la ley marca. El ejemplo más claro está en el Derecho Procesal a través de la denominada “caducidad de la instancia” que consiste en la pérdida del derecho de seguir promoviendo un juicio por no efectuar ningún trámite procesal durante el tiempo que la ley respectiva señale: por ejemplo seis meses. Dentro del contexto de nuestro Derecho Fiscal, la caducidad se presenta cuando las autoridades hacendarias no ejercitan sus derechos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, durante un plazo de cinco años.

Por último y para completar la idea se puede tomar en cuenta el criterio emitido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito que establece lo siguiente:

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

VII, Junio de 1991

Página: 222

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN. CUANDO OPERA, CONFORME A LOS ARTÍCULOS 67 Y 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DIFERENCIA ENTRE ESTAS FIGURAS JURIDÍCAS.

La caducidad es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad e implica necesariamente la pérdida o la extinción para el propio fisco, de una facultad o un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal. Esta figura jurídica, que debemos aclarar que pertenece al derecho adjetivo o procesal se encuentra contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, dicho numeral establece el plazo de cinco años para que se extingan las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios,

así como para imponer sanciones por infracción a dichas disposiciones. Para el cómputo del plazo de cinco años, el artículo en comento señala tres supuestos que son: el primero, los cinco años comenzarán a contarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración del ejercicio cuando se tenga obligación de hacerlo; en el segundo supuesto, comenzará a contarse a partir del día siguiente en que se presentó o debió presentarse la declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios, o bien, a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración, y el tercer caso, se contarán los cinco años a partir del día siguiente a aquél en que se hubiera cometido la infracción a las disposiciones fiscales, o bien, en que hubiese cesado su consumación o realizado la última conducta o hecho. Este plazo de cinco años para que opere la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal, fue prolongado a diez años en los siguientes casos: 1) Cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud ante el registro Federal de Contribuyentes. 2) Cuando el contribuyente no lleve contabilidad y 3) Cuando no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla, en este caso los diez años comenzarán a correr a

partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. Ahora bien, dicho plazo para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales queda suspendido cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, esto es, con la interposición de cualquier recurso administrativo o la promoción de un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o bien, juicio de amparo se suspenderá el plazo. Por último resta decir que el precepto a estudio concede a los contribuyentes la oportunidad para solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones fiscales.

5.1.4 CADUCIDAD ESPECIAL

La caducidad especial es una figura creada por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que surgió como un intento de salvaguardar la garantía de seguridad jurídica de los gobernados que se encuentran al arbitrio de las autoridades fiscales para determinar su situación. Lo anterior debido a que existen disposiciones fiscales

que facultan a las autoridades a la realización de algunas conductas dentro de un ámbito temporal para que dicha facultad sea ejecutada

Sin embargo hasta antes de la caducidad especial la inobservancia a dicho ámbito temporal no era sancionada, como ejemplo tenemos al Artículo 153, párrafo último, de la Ley Aduanera, el cual también ordena que la situación jurídica de una persona sujeta a un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera sea determinada en un plazo que no exceda de cuatro meses, plazo que tiende a tutelar la seguridad jurídica del gobernado al delimitar el ámbito temporal de actuación de las autoridades involucradas.

En materia fiscal podemos señalar como ejemplos lo dispuesto por el artículo 46-A, en su último párrafo del Código Fiscal de la Federación, que señala: "...cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión".

Ante esta situación la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversos criterios jurisprudenciales en que especifica consecuencias de nulidad ante el incumplimiento de los plazos a los que está obligada la autoridad, tal es el caso de los siguientes:

Registro No. 182270

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XIX, Enero de 2004

Página: 268

Tesis: 2a./J. 1/2004

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

**VISITA DOMICILIARIA O REVISIÓN DE GABINETE O DE
ESCRITORIO. EL PLAZO MÁXIMO QUE ESTABLECE EL
PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL
DE LA FEDERACIÓN, PARA SU CONCLUSIÓN CONSTITUYE
UN DEBER DE INELUDIBLE CUMPLIMIENTO.**

De conformidad con el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades cuentan con facultades discrecionales para comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados, cumplan con sus obligaciones tributarias mediante la práctica, entre otras acciones, de visitas domiciliarias o revisiones de gabinete o de escritorio; sin embargo, tales actuaciones están sujetas a la garantía de inviolabilidad domiciliaria y demás formalidades que consigna el artículo 16 de

la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ahora bien, una de las exigencias legales que deriva de dichas garantías, consiste en que las visitas domiciliarias o revisiones de gabinete o de escritorio concluyan dentro del plazo máximo señalado en el primer párrafo del artículo 46-A del citado Código, contado a partir de que se notifique el inicio de las facultades de comprobación, advirtiéndose que dicho plazo ya no es discrecional, pues ese párrafo señala que las autoridades "deberán" concluir la visita o revisión dentro del indicado plazo, de manera que si no lo hacen, se actualizan los supuestos del párrafo último del mencionado precepto, a saber: a) la conclusión o terminación de la visita o revisión en esa fecha, b) que la orden quede sin efectos, es decir, que no pueda ya producir consecuencias legales, y c) que todo lo actuado quede insubsistente.

Tesis de jurisprudencia 1/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dieciséis de enero de dos mil cuatro.

De la misma manera resulta indispensable transcribir la Jurisprudencia con número de registro 180971, en la que el alto Tribunal se pronuncia por declarar la nulidad lisa y llana ante la resolución impugnada que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de manera extemporánea, la cual señala que:

Registro No. 180971

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XX, Julio de 2004

Página: 516

Tesis: 2a./J. 2/2004

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

VISITA DOMICILIARIA O REVISIÓN DE GABINETE. SU CONCLUSIÓN EXTEMPORÁNEA DA LUGAR A QUE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA DECLARE LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA.

Quando la autoridad fiscalizadora ha continuado la visita domiciliaria o la revisión de gabinete hasta dictar la resolución liquidatoria, no obstante haber concluido el procedimiento

fiscalizador con infracción del artículo 46-A, primero y último párrafos, del Código Fiscal de la Federación, se actualiza la hipótesis de nulidad lisa y llana prevista en la fracción IV del artículo 238 de ese código, en virtud de que los hechos que motivaron la resolución constan en actuaciones emitidas en contravención a la disposición aplicada, carentes de valor. Ello es así, en primer lugar, porque en términos del párrafo final del citado artículo 46-A, la conclusión extemporánea de la visita o revisión trae como consecuencia que en esa fecha se entienda terminada y que todo lo actuado quede insubsistente o sin valor legal alguno, es decir, como si la actuación de la autoridad no se hubiera realizado, y en segundo, porque la resolución administrativa se dictó con infracción de la facultad establecida en el primer párrafo del numeral últimamente aludido; de ahí que lo procedente es que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sus funciones de tribunal de mera anulación y de plena jurisdicción, atienda tanto al control del acto de autoridad y a la tutela del derecho objetivo, como a la protección de los derechos subjetivos del gobernado, conforme a lo cual deberá declarar la nulidad lisa y llana con fundamento en la fracción II del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, lo que implica que la resolución

administrativa quedará totalmente sin efectos, sin que sea óbice para lo anterior que no se haya resuelto el problema de fondo, que la resolución respectiva tenga su origen en el ejercicio de facultades discrecionales y que la infracción haya ocurrido dentro del procedimiento, habida cuenta que se está en presencia de la violación de una facultad reglada que provocó la afectación de los derechos sustantivos de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio y papeles personales del particular, así como la insubsistencia de todo lo actuado, incluida la orden de visita o revisión.

Aclaración de sentencia en la contradicción de tesis 56/2003-SS. Entre las sustentadas por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y los Tribunales Colegiados Primero y Tercero en Materia Administrativa del Sexto Circuito y Segundo en la misma materia del Segundo Circuito. 30 de abril de 2004. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

Tesis de jurisprudencia 2/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del cuatro de junio de dos mil cuatro.

Otro claro ejemplo de la caducidad especial podemos encontrarlo en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, en su cuarto párrafo que señala que "...cuando las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, quedarán sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate".

De igual forma, la Suprema Corte se ha declinado a favor de garantizar la seguridad jurídica del particular al emitir el siguiente criterio jurisprudencial:

Registro No. 170688

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVI, Diciembre de 2007

Página: 209

Tesis: 2a./J. 211/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE DETERMINA UN CRÉDITO FISCAL. LA DECLARATORIA DE SU ILEGALIDAD Y SU CONOCIMIENTO DESPUÉS DEL PLAZO PREVISTO POR EL ARTÍCULO 50 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2003), TIENE EL ALCANCE DE DEJAR SIN EFECTOS LA RESOLUCIÓN Y LAS ACTUACIONES DERIVADAS DE LA VISITA O REVISIÓN.

Conforme a lo previsto por el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil tres, en el sentido de que, quedará sin efectos la orden y las actuaciones derivadas de la visita o revisión relativa, corresponde cuando no se emite y notifica en forma personal la resolución administrativa en el plazo de seis meses, lo cual significa que si en virtud de un juicio de nulidad se determina de ilegal la notificación practicada respecto de la resolución liquidatoria y, por ende, el contribuyente conoce el crédito respectivo fuera del término antes aludido, tiene como consecuencia de facto que quede sin efectos la propia resolución administrativa y las actuaciones derivadas de la misma. Lo anterior es así, habida cuenta que los plazos para emitir y notificar en forma personal la resolución liquidadora no

fueron cumplidos dentro del término de seis meses; en tanto que el contribuyente conoció la resolución liquidadora fuera del plazo que para ese efecto establece la ley.

Contradicción de tesis 179/2007-SS. Entre las sustentadas por el Cuarto Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito y el entonces Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Décimo Cuarto Circuito, actualmente Tribunal Colegiado en Materias de Trabajo y Administrativa del Décimo Cuarto Circuito. 10 de octubre de 2007. Mayoría de tres votos. Disidentes: Genaro David Góngora Pimentel y José Fernando Franco González Salas. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Roberto Martín Cordero Carrera.

Tesis de jurisprudencia 211/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del siete de noviembre de dos mil siete.

De lo analizado podemos concluir que las normas en estudio no son normas imperfectas carentes de sanción, toda vez que al estar sujetas a un ámbito temporal para su ejecución, la inobservancia de la misma por parte de la autoridad, sí tiene una sanción, si bien no dispuesta textualmente en la misma

norma, sí se encuentra establecida por las diversas que dan los elementos de validez de un acto administrativo y que establecen las causales de nulidad de los mismos.

5.1.3. EFECTOS DE LA CADUCIDAD

Como ha quedado claro en las definiciones antes expresadas y del análisis hecho acerca de los elementos de la caducidad, podemos considerar que al momento en que opera la caducidad, el principal efecto es que la autoridad se encuentra desahogando el procedimiento respectivo, queda impedida para pronunciarse al respecto, es decir, pierde el derecho a emitir resolución alguna.

Lo anterior se deriva de que la eficacia de la caducidad va indisolublemente unida a la existencia de un término perentorio para el ejercicio de un derecho, de una facultad o de una potestad, transcurrido el cual ya no es posible dicho ejercicio.

5.2 PRESCRIPCIÓN

Etimológicamente, el vocablo prescripción deriva del latín *praescrito* que proviene del vocablo *praescribere* que se compone de dos raíces que son *prae* y *scribere*, que significan escribir antes o al principio.

Esta figura tuvo su origen en el Derecho Romano durante el periodo llamado Formulario, mismo que duró hasta antes del fin de la República.

El artículo 1135 del Código Civil Federal establece que la prescripción es “un medio de adquirir bienes o de liberarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas en ley”.

De acuerdo al Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, el término prescripción significa el “modo de extinguirse un derecho como consecuencia de su falta de ejercicio durante el tiempo establecido por la ley”.³⁸

Nicolás Coviello, considera la prescripción como “un medio por el cual a causa de la inactividad del titular del derecho prolongado por cierto tiempo, se extingue el derecho mismo”.³⁹

³⁸ Real Academia de la Lengua Española. Diccionario de la Lengua Española. www.rae.es

³⁹ Coviello Nicolás. Doctrina General del Derecho Civil. Traducción de Felipe de Jesús Tena. 4ª ed. Ed. Hispano-Americana. México, 1949. p. 491.

A su vez, Gutiérrez y González, señala que la prescripción es “la facultad o el derecho que la ley establece a favor del deudor para excepcionarse válidamente y sin responsabilidad, de cumplir con su prestación, o para exigir a la autoridad competente la declaración de que ya no se le puede cobrar en forma coactiva la prestación, cuando ha transcurrido el plazo que otorga la ley para hacer efectivo su derecho”.⁴⁰

Aterrizando las definiciones de prescripción al Derecho Administrativo Martínez Morales establece que es:

“Un medio para adquirir derechos o liberarse de obligaciones en virtud del transcurso del tiempo, conforme a las modalidades que fije la ley.

Esta figura tiene aplicación en el Derecho Administrativo a propósito del acto cuya extinción se da por medios excepcionales; por ejemplo en materia fiscal.

Consideramos que la imprescriptibilidad no es atributo del acto administrativo: debe fijarla expresamente la ley. En caso de que el texto legal sea omiso respecto de la prescripción, se estará a la supletoriedad del derecho común”.⁴¹

⁴⁰ Gutiérrez y González Ernesto. Derecho de las Obligaciones. 5ª ed. Ed. Cajica. México 1978. p. 798.

⁴¹ Martínez Morales Rafael I. Diccionarios Jurídicos Temáticos Vol. 3. 2ª ed. Ed. Oxford. México 2002. p. 196.

La prescripción en materia de responsabilidades administrativas, tiene su fundamento en el artículo 114 de la Carta Magna, mismo que establece "...La ley señalará los casos de prescripción de la responsabilidad administrativa tomando en cuenta la naturaleza y consecuencia de los actos y omisiones a que hace referencia la fracción III del artículo 109. Cuando dichos actos u omisiones fuesen graves los plazos de prescripción no serán inferiores a tres años".

De las definiciones antes establecidas del término prescripción podemos destacar que consiste en:

Primero. Tiene que existir un derecho a favor o una obligación a cargo de una persona determinada.

Segundo. La ley en la materia que establece el derecho o la obligación en cuestión, establecerá a su vez un término para que se ejercite el derecho a favor o se exija el cumplimiento de la obligación que se tiene a cargo.

Tercero. Presupone una simple abstención por parte del que tenga la facultad de ejercer el derecho o exigir la obligación. Cabe señalar que la prescripción es una simple excepción.

Cuarto. Si se cumple el plazo establecido por la ley, las consecuencias lógicas serían las de adquirir derechos o liberarse de obligaciones.

5.3 MEDIOS DE DEFENSA EN MATERIA ADUANERA

Entendemos a los medios de impugnación en Materia Aduanera como “aquellos instrumentos de naturaleza jurídica administrativa o judicial, establecidos en la leyes a favor de los particulares con el fin de corregir, modificar, revocar o anular los actos o resoluciones emitidas por las autoridades aduaneras, porque se considera que adolecen de deficiencias o errores que trascienden en la ilegalidad o de injusticia, que lesionan los intereses de quién los promueve”⁴²

El Recurso de Revocación en Materia Aduanera se encuentra contemplado en el artículo 203 de la Ley Aduanera, dicha disposición menciona lo siguiente:

“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”

Los medios de impugnación de carácter administrativo previstos en la legislación fiscal y aduanera son:

⁴² Trejo Vargas, Pedro. El Sistema Aduanero de México. 4ª ed. Ed. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 2003, p. 369.

- a) Revisión administrativa.
- b) Recurso administrativo de revocación.
- c) Juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
- d) Juicio de amparo.

5.3.1 REVISIÓN ADMINISTRATIVA

Se trata de un medio legal de carácter discrecional previsto en el artículo 36, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, que puede ser empleado por los particulares y por medio del cual la autoridad aduanera revisa las resoluciones emitidas por sus subordinados jerárquicamente, y si los particulares promoventes acreditan en su caso que dichas resoluciones se emitieron en contravención a las normas legales aplicables, las autoridades que lleven a cabo la revisión administrativa podrán, por una sola ocasión modificar o revocar las resoluciones emitidas por las autoridades administrativas (en el presente tema nos referimos a las autoridades aduaneras), ello siempre y cuando los particulares al interponer su escrito de revisión administrativa cumplan con los requisitos previstos en el propio Código Fiscal de la Federación.

Al tratarse de un medio legal de carácter discrecional para la autoridad administrativa, donde el particular se encuentra obligado a demostrar a la autoridad administrativa correspondiente los extremos de sus pretensiones a fin de que la autoridad esté en posibilidad de analizar el alcance y contenido de dicha herramienta de carácter legal.

Es importante hacer notar que la revisión administrativa señalada en el presente punto no constituye según su naturaleza jurídica una instancia legal y solamente constituye una herramienta de carácter discrecional para la autoridad administrativa, que puede ser empleada por los particulares a fin de que las autoridades aduaneras reconsideren la legalidad de las resoluciones emitidas por sus subordinados jerárquicamente.

5.3.2 RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN

Se trata de un recurso administrativo previsto en el artículo 203 de la Ley Aduanera, es un medio de impugnación optativo, el cual procede en contra de todas las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras, su tramitación y procedencia conforme a lo previsto en la Ley Aduanera, se rige por lo dispuesto 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, situación por la cual se trata como se ha visto de un recurso administrativo de carácter discrecional y no de agotamiento forzoso.

En este sentido deberá considerarse que en el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación se prevé que el recurso de revocación procederá en contra de las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a derecho.
- c) Dicten las autoridades aduaneras.
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas a que se refieren los artículos 33-A, refiriéndose en este caso al plazo con el que cuentan los particulares para hacer aclaraciones ante las autoridades fiscales, ello dentro de los 6 días siguientes a aquél en que hubiere surtido efectos la notificación de las resoluciones señaladas en dicho precepto legal; el artículo 36 que hace mención a las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular y a las llamadas reconsideraciones administrativas y el numeral 74 del Código Fiscal de la Federación que

señala la facultad que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para condonar multas por infracciones a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el contribuyente, para ello se dice que la autoridad apreciará de manera discrecional las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, es necesario destacar que la condonación no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la autoridad no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el Código.

Por actos de autoridades fiscales federales que:

- a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del propio Código referido a la actualización de las contribuciones que no se paguen en el plazo fijado, así como al cálculo de los recargos.
- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.

c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación.

d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 del propio Código que alude a la base para la enajenación de bienes inmuebles embargados.

Atendiendo a lo previsto en el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación se tiene que el escrito de interposición deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los 45 días siguientes a aquél en que hubiere surtido efectos la notificación de la resolución de la autoridad administrativa correspondiente, las excepciones a los plazos de interposición se prevén en los artículos 127 y 175 del Código Fiscal de la Federación.

El escrito de interposición del recurso podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto de autoridad, por correo certificado con acuse recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente. En estos casos se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

En el caso del artículo 127 del Código Fiscal de la Federación se tiene que cuando el recurso se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes del remate, sólo podrán hacerse valer ante la autoridad recaudadora hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imposible reparación material, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día hábil siguiente al de la diligencia de embargo, si las violaciones tuvieron lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se tratare de venta de bienes fuera de la subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.

Por lo que respecta al término para que las autoridades correspondientes dicten la resolución en el recurso administrativo de revocación, deberá considerarse lo establecido en el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, precepto legal en el cual se refiere que la autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado. Asimismo en el precepto legal de referencia se

menciona que el recurrente, del recurso de revocación, podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

Excepcionalmente la autoridad fiscal correspondiente podrá contar con un plazo de cinco meses contados a partir de la fecha de la interposición del recurso para resolverlo, en caso de que el recurrente anuncie que exhibirá pruebas adicionales a las ya presentadas, en términos de lo previsto en el tercer párrafo del artículo 130 del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto a los requisitos legales que deben contener las resoluciones en la presente materia deberá considerarse que en el artículo 132 del CFF, en dicho precepto legal se indica que la resolución del recurso de revocación, se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente en su escrito de revocación administrativa, en este contexto la autoridad tendrá la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto, atendiendo en este caso al principio de economía procesal; asimismo se dice que la autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la

cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso.

Aunado a lo anterior, la autoridad deberá realizar el estudio de cada uno de los agravios que el recurrente presente, tomándolos en cuenta para así dictar una resolución apegada a derecho, por lo que deberá analizar todos los argumentos, primeramente los argumentos de fondo y posteriormente los argumentos de forma y de procedimiento, ya que si un argumento de fondo es procedente, ya no será necesario el análisis de los demás argumentos.

Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución. Es importante destacar que no se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente, en la resolución que dicte la autoridad correspondiente deberá expresarse con claridad los actos que se modifiquen y, si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente. Asimismo, en dicha resolución deberán señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el juicio contencioso administrativo. Cuando en la resolución se omita el señalamiento de referencia, el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el juicio contencioso administrativo.

5.3.3. JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se rigen por las disposiciones previstas en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ello sin perjuicio de lo regulado en los Tratados Internacionales de los que México sea parte y a falta de disposición expresa en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre que la disposición de este último ordenamiento no contravenga las disposiciones legales que regulan el juicio contencioso administrativo.

En el presente punto es importante referir que en el artículo 203 de la Ley Aduanera se prevé que en contra de todas las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras, procederá el recurso administrativo de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación, sin embargo, la interposición de dicho recurso en comento será optativa para el interesado, ya que el mismo podrá interponer el recurso administrativo aludido o bien tendrá la posibilidad de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa e iniciar en su caso un juicio de nulidad ante el propio Tribunal en comento.

5.3.3.1. PLAZOS DE INTERPOSICIÓN DE LA DEMANDA

Atendiendo a lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se dice que la demanda se presentará por escrito directamente ante la Sala Regional competente, dentro de los plazos siguientes:

De cuarenta y cinco días siguientes a aquél en el que se dé alguno de los supuestos siguientes:

- Que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada, inclusive cuando se controvierta simultáneamente como primer acto de aplicación una regla administrativa de carácter general.
- Hayan iniciado su vigencia el decreto, acuerdo, acto o resolución administrativa de carácter general impugnada, cuando sea autoaplicativa.

De cuarenta y cinco días siguientes a aquél en el que surta efectos la notificación de la resolución de la Sala o Sección que habiendo conocido una queja, decida que la misma es improcedente y deba tramitarse como juicio. Para ello deberá prevenir al promovente para que presente la demanda en contra de la resolución administrativa que tenga carácter de definitivo.

Cuando el demandante tenga su domicilio fuera de la población donde está la Sede de la Sala, la demanda podrá enviarse por medio del Servicio Postal Mexicano, mediante correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe en el lugar en que resida el demandante, pudiendo en este caso señalar como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente, en cuyo caso, el domicilio señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.

En los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por una autoridad judicial, el plazo para interponer el juicio contencioso se suspenderá hasta por un año, la suspensión cesará tan pronto como se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante del ausente, siendo en perjuicio del particular si durante el plazo antes mencionado no se provee sobre su representación. En relación al presente tema puede decirse que tal y como lo señala Arturo Hernández de la Cruz, el juicio de nulidad se puede definir como un procedimiento jurídico, en donde una autoridad diversa a la autora de los actos que se impugnan, conoce y resuelve la legalidad de los actos de la misma.

5.3.3.2. REQUISITOS DEL ESCRITO DE DEMANDA

En la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en el artículo 14, se establecen los requisitos que debe contener el escrito de demanda que se interponga ante el Tribunal en comento que son a saber:

- a) El nombre y domicilio fiscal para recibir notificaciones del demandante, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala Regional competente, en cuyo caso el domicilio señalado para tal efecto deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala competente;
- b) La resolución que se impugna;
- c) La autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa;
- d) Los hechos que originen la demanda;
- e) Las pruebas;
- f) Los conceptos de impugnación;
- g) El nombre y domicilio del tercero interesado cuando lo haya.

h) Lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda

5.3.3.3. TIPOS DE RESOLUCIONES

Las sentencias emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deberán cumplir con los principios de congruencia y exhaustividad, establecidos en nuestra legislación, lo cual se refleja de lo dispuesto en el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en el cual se dice que las sentencias deberán fundarse en derecho, resolviendo sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios, se dice que las Salas podrán corregir errores que adviertan en la cita de los preceptos considerados como violados y examinar en su conjunto los agravios y causales de ilegalidad, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda y contestación.

A lo antes mencionado podemos agregar que la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo señala en su artículo 151, que cuando existan agravios encaminados a controvertir el fondo del asunto, el Tribunal

deberá analizarlos primero, y si alguno de ellos resulta fundado, con base en el principio del mayor beneficio, procederá a resolver el fondo de la cuestión efectivamente planteada por el actor, bastando uno solo de éstos conceptos de impugnación para resolver.

Acorde a lo establecido en el artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, las sentencias definitivas que emitan el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa podrán adoptar las siguientes formas:

- a) Reconocer la validez de las resoluciones impugnadas.
- b) Declarar la nulidad de las resoluciones impugnadas.
- c) Declarar la nulidad de las resoluciones impugnadas para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, debiendo reponer el procedimiento, en su caso, desde el momento en que se cometió la violación.
- d) En los caso de que exista omisión de requisitos formales exigidos por las Leyes y vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada se declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita una nueva resolución, en los demás casos también se podrán indicar los términos

conforme a los cuales deberá dictar la resolución la autoridad administrativa.

- e) Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación; otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados y declarar la nulidad del acto o resolución administrativa, caso en el que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afecten al demandante, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado.

5.4 NULIDAD DE LAS ACTUACIONES DE LA AUTORIDAD ADUANERA AL EXCEDER EL PLAZO DE CUATRO MESES DENTRO DEL PAMA

El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera al ser una serie de actos previstos en la Ley Aduanera ligados en forma sucesiva, debe apegarse a dicho ordenamiento, mismo que prevé la garantía de audiencia del particular al valorar las probanzas y analizar las argumentaciones que pretendan justificar la legal importación, tenencia o estancia de las mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional.

De igual manera dentro del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera debe respetarse la garantía de Seguridad Jurídica para el particular, es por ello que en el artículo 153 de la Ley Aduanera vigente señala que la autoridad aduanera deberá dictar resolución definitiva en un plazo que deberá exceder de cuatro meses, de lo contrario todas las actuaciones de la autoridad quedarán sin efecto alguno; dicho artículo señala a la letra que “...cuando el interesado no presente las pruebas o estas no desvirtúen los supuestos por los cuales se embargó precautoriamente la mercancía, *las autoridades deberán de dictar resolución definitiva, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente. Se entiende que el expediente se encuentra debidamente integrado cuando hayan vencido los plazos para la presentación de todos los escritos de pruebas y alegatos o, en caso de resultar procedente, la autoridad encargada de emitir la resolución haya llevado a cabo las diligencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes. De no emitirse la resolución definitiva en el término de referencia, quedarán sin efectos las actuaciones de la autoridad que dieron inicio al procedimiento*”.

Sin embargo, ante este hecho la propia Ley contiene algunas deficiencias, puesto que en el numeral 152 de la Ley Aduanera, también se hace alusión a los cuatro meses en los que la autoridad deberá de emitir resolución definitiva, en

cambio, no especifica que al exceder dicho plazo quedarían sin efectos las actuaciones de la autoridad que dieron origen al procedimiento, lo cual genera cierta incertidumbre para el particular, a quién a todas luces se le afecta su derecho constitucional de seguridad jurídica.

Esta situación tiene como consecuencia que la autoridad competente no se encuentre forzada a cumplir con los plazos señalados por la ley para emitir sus resoluciones, lo que se traduce en un claro desequilibrio procesal, y por último al no cumplir en los plazos y formas que establece la ley, se incurre en una clara violación de los derechos de seguridad jurídica del particular gobernado que se encuentra sujeto a dicho procedimiento.

Analizando en la situación que se incurre es de considerarse que existe una clara violación a lo establecido por los artículos 14 y 16 constitucionales, mismos que consagran los derechos de seguridad y certeza jurídicas; ahora bien, como ya quedó analizado en los apartados referentes, la caducidad es considerada como una sanción consistente en la pérdida del derecho para resolver un asunto por parte de la autoridad, por la falta del ejercicio del mismo, por lo que aplicado al artículo 153 de la Ley Aduanera, podemos considerar que la caducidad es la consecuencia lógica, como sanción, a la autoridad por no cumplir con sus facultades dentro del término establecido en ley.

Aunado a lo anterior, podemos aludir a la tesis jurisprudencial referente al asunto que nos ocupa, en la que indica que debe declararse nulidad lisa y llana a cualquier resolución por parte de la Autoridad Aduanera que esté fuera del plazo de cuatro meses a que alude el artículo 153 de dicha ley, la cual señala a la letra:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVI, Diciembre de 2002

Tesis: 2a./J. 140/2002

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA. LA EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE RECAIGA A ÉSTE, FUERA DEL PLAZO DE CUATRO MESES, PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 155 DE LA LEY ADUANERA VIGENTE EN 1996 Y 153, TERCER PÁRRAFO, DEL MISMO ORDENAMIENTO, VIGENTE EN 1999 Y EN 2000, CONDUCE A DECLARAR SU NULIDAD LISA Y LLANA.

Los artículos 155 de la Ley Aduanera vigente en 1996 y 153, tercer párrafo, del mismo ordenamiento, vigente en 1999 y en 2000, disponen que, tratándose de un procedimiento administrativo en materia aduanera, en los supuestos en que el

interesado no desvirtúe mediante pruebas documentales los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento, así como cuando ofrezca pruebas distintas, las autoridades aduaneras dictarán resolución en un plazo que no exceda de cuatro meses a partir de la fecha en que se levante el acta de embargo respectiva, determinando, en su caso, las contribuciones y las cuotas compensatorias omitidas e impondrán las sanciones que procedan. En este contexto, aun cuando los preceptos citados no establecen sanción expresa para el caso de que la autoridad no dé cumplimiento dentro del plazo previsto en la ley, tal ilegalidad ocasiona la nulidad lisa y llana de aquella resolución, en términos de la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, ya que estimar lo contrario implicaría que las autoridades pudieran practicar actos de molestia en forma indefinida, quedando a su arbitrio la duración de su actuación, lo que resulta violatorio de la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como de lo dispuesto en los preceptos de la Ley en mención que delimitan temporalmente la actuación de dicha autoridad en el entendido que al decretarse tal anulación, la consecuencia se traduce no sólo en el impedimento de la

autoridad para reiterar su acto, sino también trasciende a la mercancía asegurada pues ésta deberá devolverse. No obsta a lo anterior, el contenido de la tesis de jurisprudencia 2a./J. 41/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, mayo de 2000, página 226, ya que se refiere a la hipótesis en que la autoridad cumplimenta fuera del plazo de cuatro meses una sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que declara la nulidad de un acto administrativo, mientras que el supuesto antes plasmado alude al caso en que la autoridad aduanera omite resolver la situación del particular en un procedimiento administrativo en materia aduanera, dentro de un plazo de cuatro meses contados a partir del levantamiento del acta de embargo.

Contradicción de tesis 107/2002-SS. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito. 15 de noviembre de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: María Antonieta del Carmen Torpey Cervantes. Tesis de jurisprudencia 140/2002. Aprobada por la Segunda Sala

de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintidós de noviembre de dos mil dos.

Lo anterior, a todas resulta benéfico para el particular ya que se desprendería que si la autoridad no emite resolución definitiva en el plazo señalado, queda sin efectos todo lo actuado, y en consecuencia se tendría por concluido el procedimiento, debiendo liberar las mercancías sujetas a embargo precautorio, sin que para tal efecto necesariamente tenga que emitir una resolución donde concluya sobre el fondo del asunto, es decir, se pronuncie sobre la legal tenencia, estancia o importación de las mercancías en territorio nacional; sin embargo, lo que no resulta claro en la redacción de Ley, es si sobre esta mercancía se puede volver a iniciar un nuevo procedimiento, o bien si por el solo hecho de haberse iniciado un procedimiento, al agotarse el término para la emisión de la resolución pueda considerarse una resolución a favor del particular, aunque en la jurisprudencia pretranscrita, se señala expresamente que al decretarse la anulación que se comenta, la consecuencia se traduce “no solo en el impedimento de la autoridad para retirar su acto, sino también trasciende a la mercancía asegurada, pues esta deberá devolverse”.

Es importante apuntar también que la Ley Aduanera establece claramente en el segundo párrafo de su artículo 153 que una vez iniciado el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, si el interesado presenta las pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país; y si mediante dichas pruebas se desvirtúan los supuestos por los cuales la autoridad aduanera procedió al embargo precautorio de las mercancías, la misma autoridad está obligada a emitir de inmediato la resolución absolutoria por supuesto, sin que para estos casos se impongan sanciones ni el particular este obligado al pago de gastos de ejecución.

CONCLUSIONES

Primera. El Derecho Fiscal es la rama del Derecho que tiene por objeto el estudio de un conjunto de normas jurídicas que de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regulan el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado, derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

Segunda. El Derecho Fiscal al ser parte del Derecho Público tiene una íntima relación con otras ramas del Derecho, como el Derecho Constitucional, Derecho Civil, Derecho Mercantil, Derecho Procesal, Derecho Penal, Derecho Internacional, Derecho Administrativo y Derecho Financiero de las cuales ha tomado diferentes principios generales, conceptos e instituciones jurídicas para así crear una rama autónoma con sus propios principios y cuerpos normativos.

Tercera. Las fuentes del Derecho son los procedimientos, formas, actos o hechos, y demás medios de creación e interpretación, en los cuales tienen su origen los principios y leyes en general; es por ello que al hablar de las fuentes formales del Derecho Fiscal, estamos haciendo alusión a las maneras o

procedimientos encaminados a la creación y estructuración de las normas jurídico-tributarias.

Cuarta. La fuente formal más importante del Derecho Fiscal en México es la ley, siendo innegable que paralelamente a ésta, las demás fuentes formales del Derecho tienen cierta relevancia en el proceso creativo de las normas jurídico-tributarias o al menos resultan sutiles para la interpretación y aplicación de las mismas, entre ellas destacan los Reglamentos Administrativos, las circulares administrativas, los Decretos-Ley, los Decretos-delegados, la Jurisprudencia, los Tratados Internacionales, la doctrina, la costumbre y los Principios generales del Derecho.

Quinta. El acto administrativo se considera una declaración unilateral de la Administración Pública que produce consecuencias subjetivas de derecho. El sujeto, la manifestación externa de la voluntad, el objeto y la forma son elementos propios del Acto Administrativo y sus requisitos legales básicos son constar por escrito en documento impreso o digital, el señalar la autoridad que lo emite, señalar lugar y fecha de emisión, estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, además de ostentar la firma del funcionario competente, el nombre o nombres de las personas a las que va dirigido.

Además el acto administrativo es la declaración unilateral de la administración pública que produce consecuencias subjetivas de derecho.

Sexta. El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera tiene como objetivo fundamental revisar la documentación con la que se pretenda amparar alguna mercancía de origen o procedencia extranjera para ejercer sobre los tenedores de la misma las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras, a fin de verificar o comprobar que las mercancías fueron ingresadas al país de manera legal, o bien, que para su introducción al mismo se cumplieron con todos y cada uno de los requisitos y formalidades.

Séptima. Los elementos principales del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera son: la existencia de un procedimiento, el embargo precautorio, la presunción de irregularidades graves, la emisión de documentos oficiales que indican el inicio y fin del procedimiento, el tiempo para emitir la resolución por parte de la Autoridad aduanera, el respeto a la garantía de audiencia, la utilización de medios de defensa posteriores a la emisión de la resolución.

Octava. Los cuatro actos que dan origen al Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera son el Primer Reconocimiento Aduanero, el Segundo Reconocimiento aduanero, la Verificación de mercancías en transporte y el ejercicio de las facultades de comprobación de parte de la Autoridad.

Novena. Al ser el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera un conjunto de actos previstos en la Ley Aduanera, ligados en forma sucesiva y con la finalidad de emitir una resolución condenatoria o absolutoria, se compone de ciertas fases o momentos los cuáles presentan aspectos particulares que permiten distinguir a uno de otro. Estas fases las podemos enlistar de la siguiente manera: Levantamiento de un escrito o acta de irregularidades, la elaboración del Acta de Inicio, el periodo para la presentación de alegatos y pruebas, el periodo para que la autoridad dicte resolución al procedimiento y la emisión del documento que pone fin al procedimiento.

Décima. Parte importante del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera es el Acta que da inicio al mismo, por lo que el artículo 150 de la Ley Aduanera señala cada uno de los requisitos esenciales que debe tener en cuenta la autoridad al momento de elaborarla. Entre ellos destaca la identificación de la autoridad que practica la diligencia, los hechos y circunstancias que motivan al inicio del procedimiento, la descripción, naturaleza y demás características de las mercancías embargadas precautoriamente, así como la toma de muestras de las mercancías, en su caso, otros elementos probatorios necesarios para dictar la resolución correspondiente.

Décima Primera. Dentro de la Nulidad de las actuaciones por parte de la Autoridad Aduanera, es importante resaltar las figuras de Caducidad y Prescripción. Lo que se busca mediante la caducidad es poner fin a largos procedimientos administrativos que afectan la seguridad jurídica de los particulares, al tener la certeza de que las autoridades no podrán ejercer sus facultades al transcurrir el tiempo establecido por la ley correspondiente; mientras que la Prescripción se refiere al medio por el cual a causa de la inactividad del titular del derecho prolongado por cierto tiempo, se extingue el derecho mismo.

Décima Segunda. La caducidad especial es una figura creada con la finalidad de salvaguardar la garantía de seguridad jurídica de los gobernados que se encuentran al arbitrio de las autoridades, debido a que existen disposiciones de la materia que facultan a dichas autoridades a la realización de algunas conductas dentro de un ámbito temporal, para que dicha facultad sea ejecutada. Ante esta situación la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversos criterios jurisprudenciales en que especifica consecuencias de nulidad ante el incumplimiento de los plazos a los que está obligada la autoridad.

Décima Tercera. Los medios de defensa en materia Aduanera son aquellos instrumentos de naturaleza jurídica administrativa o judicial, establecidos en la leyes a favor de los particulares con el fin de corregir, modificar, revocar o anular los actos o resoluciones emitidas por las autoridades aduaneras, porque se considera que adolecen de deficiencias o errores que trascienden en la ilegalidad o de injusticia, que lesionan los intereses de quién los promueve. Los medios de impugnación de carácter administrativo previstos en la legislación fiscal y aduanera son la Revisión administrativa, el Recurso administrativo de revocación, el Juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el Juicio de amparo.

Décima Cuarta. Dentro del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera debe respetarse la garantía de Seguridad Jurídica para el particular, es por ello que en el artículo 153 de la Ley Aduanera vigente se señala que la autoridad aduanera deberá dictar resolución definitiva en un plazo que no deberá exceder de cuatro meses, de lo contrario todas las actuaciones de la autoridad quedarán sin efecto alguno. Sin embargo, el artículo 152 de la Ley Aduanera que hace alusión a los cuatro meses en los que la autoridad deberá de emitir resolución definitiva, no especifica que al exceder dicho plazo quedarían sin efectos las actuaciones de la autoridad que dieron origen al procedimiento, lo cual

genera cierta incertidumbre para el particular, quién a todas luces queda expuesto en sus esfera de seguridad jurídica.

Décima Quinta. Éste estudio advierte algunas inconsistencias en materia Aduanera tal es el caso de la situación antes mencionada, que tiene como consecuencia que la autoridad competente no se encuentre forzada a cumplir con los plazos señalados por la ley para emitir sus resoluciones, lo que se traduce en un claro desequilibrio procesal, de ahí que el legislador en su tarea de crear leyes impregnadas de justicia y legalidad, debería de tomar en cuenta dicha situación, para poder llevar a cabo una reforma al artículo 152 de la Ley Aduanera y así agregar en dicho numeral la consecuencia lógica y jurídica ante el hecho de que la autoridad Aduanera no emita resolución en el plazo de cuatro meses, y así otorgar una seguridad jurídica al particular, al dejar sin efectos todo lo actuado, y en consecuencia liberar las mercancías sujetas a embargo precautorio, sin que para estos casos se impongan sanciones, ni el particular este obligado al pago de gastos de ejecución.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, MIGUEL. COMPENDIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO.

Parte General. 4ª ed. Ed. Porrúa, S.A. México, 2003, p.p. 637.

ARRIOJA VIZCAÍNO, ADOLFO. DERECHO FISCAL. 15ª ed. Ed. Themis, S.A. de

C.V. México, 2000, p.p. 558.

BECERRIL HERNÁNDEZ, MARIO. FACULTADES DE COMPROBACIÓN,

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA Y MEDIOS DE

IMPUGNACIÓN. 1ª ed. Ed. Tax Editores. México, 2010, p.p. 451.

BETTINGER BARRIOS, HERBERT. ESTUDIO PRÁCTICO SOBRE LOS

CONVENIOS IMPOSITIVOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN. ISEF.

México, 1997, p.p. 722.

CARRASCO IRIARTE, HUGO. DERECHO FISCAL I. 1ª ed. Ed. IURE editores,

S.A. de C.V. México, 2001, p.p. 413.

COVIELLO, NICOLÁS. DOCTRINA GENERAL DEL DERECHO CIVIL. Traducción

de Felipe de Jesús Tena. 4ª ed. Ed. Hispano-Americana. México, 1949. p.p. 596

DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO Y LUCERO ESPINOSA, MANUEL. COMPENDIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO PRIMER CURSO. 5ª ed. Ed. Porrúa, México, 2002, p.p. 413.

FRAGA GABINO. DERECHO ADMINISTRATIVO. 13ª ed. Ed. Porrúa. México, 1969. p.p. 506.

GARCÍA MÁYNEZ, EDUARDO. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO. 18ª ed. Ed. Porrúa. México, 1971, p.p. 444.

GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, ERNESTO. DERECHO DE LAS OBLIGACIONES. 5ª ed. Ed. Cajica. México 1978. p.p. 1482.

HERNÁNDEZ DE LA CRUZ, ARTURO. ESTUDIO PRÁCTICO DE LOS PAMAS. 3ª ed. Ed. Isef. México, 2005, p.p. 189.

MARTÍNEZ MORALES, RAFAEL I. DERECHO ADMINISTRATIVO 1º. y 2º. Cursos. 3ª ed. Ed. Oxford University Press-Harla México. 1998-1996, p.p. 290.

RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL. DERECHO FISCAL. 2ª ed. Ed. Oxford. México, 1998, p.p. 309.

SERRA ROJAS, ANDRÉS. DERECHO ADMINISTRATIVO. 6ª ed. Tomo I. Ed, Porrúa. México, 1974, p.p. 750.

TREJO VARGAS, PEDRO. EL SISTEMA ADUANERO DE MÉXICO. 4ª ed. Ed.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 2003, p.p. 480.

LEGISLACIONES

Código Civil Federal

Código Fiscal de la Federación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley Aduanera

Ley de Amparo

Ley Federal de Procedimiento Administrativo

Reglas de Carácter General en materia de Comercio Exterior

Reglamento de la Ley Aduanera

OTRAS FUENTES

MARTÍNEZ MORALES RAFAEL I. DICCIONARIOS JURÍDICOS TEMÁTICOS Vol.

3. 2ª ed. Ed. Oxford. México 2002.

TAMAYO Y SALMORÁN ROLANDO. DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. 4ª

ed. Ed. Porrúa. México, 2007.

Semanario Judicial de la Federación. www.scjn.gob.mx

Real Academia de la Lengua Española. Diccionario de la Lengua Española.

www.rae.es