

# PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA

## Inseguridad jurídica derivada de la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 152 de la Ley Aduanera.

<b><u>INTRODUCCIÓN.</u></b>	<b>3</b>
<b><u>CAPÍTULO 1. DECLARATORIA DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA.</u></b>	<b>11</b>
1.1. Ejecutoria de la Contradicción de Tesis 56/2008 resuelta por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.	11
1.1.1. Origen.	13
1.1.2. Consideraciones principales.	25
1.1.2.1. Delimitación del tema.	26
1.1.2.2. Razones que originan la incertidumbre jurídica.	28
1.2. El problema en la aplicación del criterio jurisprudencial.	30
<b><u>CAPÍTULO 2. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA.</u></b>	<b>39</b>
2.1. Artículo 152 de la Ley Aduanera.	39
2.1.1. Facultades de fiscalización que incluye.	41
2.1.1.1. El reconocimiento aduanero de las mercancías y el segundo reconocimiento.	42
2.1.1.2. La verificación de mercancías en transporte.	44
2.1.1.3. La revisión posterior de los documentos presentados durante el despacho aduanero.	46
2.1.1.4. El ejercicio de las facultades de comprobación.	46
2.1.2. Procedimiento genérico.	48
2.2. Las mercancías de difícil identificación.	52
2.2.1. Acta de Muestreo.	54
2.2.2. Acta de Irregularidades.	55
<b><u>CAPÍTULO 3. LA CADUCIDAD PREVISTA EN EL CÓDIGO FISCAL FEDERAL COMO LÍMITE A LAS FACULTADES DE DETERMINACIÓN DE LAS AUTORIDADES ADUANERAS.</u></b>	<b>58</b>
3.1. La caducidad de facultades de las autoridades fiscales.	58

3.1.1. Plazos.	61
3.1.2. Diferencias con la Prescripción.	65
3.2. Supletoriedad del Código Fiscal de la Federación en materia aduanera.	69
3.2.1. Similitud del Pedimento aduanero con la Declaración de impuestos federales.	74
3.2.2. La Caducidad como límite a las facultades de determinación previstas en el artículo 152 de la ley Aduanera.	79
<b><u>CONCLUSIONES.</u></b>	<b>91</b>
<b><u>PROPUESTA.</u></b>	
Propuesta de solución a la inseguridad jurídica de los procedimientos administrativos del artículo 152 de la Ley Aduanera.	95
<b><u>BIBLIOGRAFÍA.</u></b>	<b>97</b>
<b><u>APÉNDICE.</u></b>	<b>101</b>

## INTRODUCCIÓN.

En el ámbito del derecho fiscal, cobra relevancia la materia aduanera, que no siempre es identificada con el derecho tributario, pues no todos los derechos y obligaciones que surgen de las operaciones de comercio exterior, conllevan el pago de una contribución; sin embargo, en mi opinión las relaciones surgidas con ese motivo entre los particulares y el Estado, tienen una naturaleza eminentemente fiscal, puesto que la regulación de la entrada y salida de mercancías del país, incluso mediante algunas restricciones y regulaciones no arancelarias por ejemplo, a fin de cuentas, impactan en el bienestar económico del país, el incremento en la sufragación, la administración y el destino del gasto público.

Esta idea, ha sido abordada por algunos tratadistas, que en principio, definen la relación jurídica tributaria como: “la relación integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra”<sup>1</sup>.

Witker señala que cuando esa vinculación se da entre el Estado, detentador del *jus imperium*, y la persona que interviene en un tráfico internacional de mercancías, objeto de una operación de comercio exterior, la relación jurídica adquiere una connotación aduanera (paso de las mercancías por las fronteras aduaneras) y se denomina “relación jurídica aduanera”. Me parece que tiene razón al afirmar que la catalogación de “jurídica”, obedece a que en materia aduanera la existencia de un tributo, especialmente el impuesto, no es vital para que exista dicha relación entre el Estado y la persona que interviene en el tráfico internacional.

---

<sup>1</sup> FONROUGE GIULIANNI, Carlos, “Derecho Financiero”, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1982, Página 314.

Abunda diciendo que, la relación jurídica que surge con el cruce de mercancías a través de las fronteras aduaneras puede, eventualmente, transformarse en tributaria cuando entre las obligaciones emergentes de dicha relación existe la de pagar un impuesto. Sobre todo, me parece acertada su definición de la obligación “tributaria aduanera” como aquélla que conmina al importador (o exportador, en su caso) a entregar al Estado una suma de dinero por concepto de impuesto por haber asumido la calidad de deudor de dicho tributo al acaecer el hecho generador previsto en la ley para el nacimiento de esta obligación<sup>2</sup>, pues como lo sostuve antes, considero que la materia aduanera debe considerarse de naturaleza fiscal, y en particular, en el entero de los impuestos generales a la importación y/o exportación, es inconcuso que tiene un carácter tributario.

En el mismo contexto, el venezolano Carlos Asuaje sostiene que, la obligación aduanera de dar, hacer y no hacer, es de contenido mucho más amplio que la obligación tributaria. Toda obligación tributaria tiene como objeto fundamental la satisfacción del tributo y conlleva otras accesorias dirigidas a la determinación del monto de la prestación. Así, los sujetos pasivos tributarios deben realizar declaraciones, aportar pruebas que las sustenten y, en general, cumplir con una serie de debates denominados FORMALES por el Código Orgánico Tributario. Así pues, la prestación que el sujeto pasivo aduanero debe al activo (Estado) va más allá de la simple tributación y, lo que es más, en algunas circunstancias esa tributación puede no ser requerida (caso de exportaciones, importaciones exentas, totalmente exoneradas o libres de gravámenes); pero a lo que nadie puede substraerse es a la intervención de las aduanas en la internación o extracción de bienes, al cumplimiento de los requisitos a los que ellos se

---

<sup>2</sup> Cfr. WITKER, Jorge, “Derecho Tributario Aduanero”, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1999, Página 74.

encuentren sometidos y a la realización de los trámites respectivos ante una oficina aduanera.<sup>3</sup>

Ahora bien, independientemente de la definición estricta o amplia que se haga de las obligaciones aduaneras, el cumplimiento de las mismas se materializa en el despacho aduanero, que es cuando se declara ante el Estado, la satisfacción de los requisitos exigidos por la ley para cada tipo de operación y mercancía, sin limitar por ello, facultades de comprobación posteriores de la autoridad competente.

En la doctrina, una de las descripciones más ilustrativas del despacho aduanero de las mercancías, es la de Trejo Vargas que señala respecto del mismo lo siguiente:<sup>4</sup>

Primero, el despacho aduanero desde un sentido amplio, comprende al conjunto de todas las acciones, actos y formalidades para introducir o extraer las mercancías del territorio nacional de acuerdo con las modalidades del tráfico por el que se transportan, hasta que éstas quedan a la libre disposición del interesado una vez desaduanadas y destinadas a un régimen.

Segundo, los trámites del despacho se llevan respetando una serie de pasos y formalidades que difieren según el tráfico por el cual se transporten las mercancías, su tipo y el régimen aduanero al que van a ser destinadas, hasta quedar a la libre disposición de los importadores o exportadores dando por terminado con esto, el despacho de las mismas.

---

<sup>3</sup> Cfr. ASUAJE SEQUERA, Carlos, "Derecho Aduanero", Editorial Buchivacoa, C.A.Venezuela, 2002, Página 124.

<sup>4</sup> Cfr. TREJO VARGAS, Pedro, "El Sistema Aduanero de México", Tax Editores, México, 2006, Páginas 199 y 200.

Tercero, el despacho comprende un conjunto de pasos que siguen una secuencia lógica de los actos que deben darse: el reconocimiento previo de las mercancías, el llenado del pedimento, la validación del mismo, el pago de las contribuciones correspondientes, la presentación del pedimento ante los módulos de la aduana, la presentación y activación del mecanismo de selección automatizada y dependiendo del resultado del mismo, el desaduanamiento libre o el reconocimiento físico y documental de la mercancía o el segundo reconocimiento, cuando corresponda, y finalmente el retiro de las mercancías del recinto fiscal o fiscalizado, etcétera.

Cuarto, dicho conjunto de actos y formalidades relativos a la entrada de mercancías al territorio nacional y a su salida del mismo, se encuentran regulados y normados en la legislación aduanera, partiendo de un principio de autodeclaración y complementándose éste con el principio de legalidad de que las autoridades sólo pueden hacer lo que está expresamente permitido por las leyes aplicables.

Quinto, la existencia de la obligación de los sujetos de cumplir con dichos actos y formalidades, dentro de los cuales se encuentran: las autoridades aduaneras y los consignatarios, destinatarios, propietarios, poseedores o tenedores en las importaciones y los remitentes en las exportaciones, así como los agentes o apoderados aduanales.

Sexto, el despacho aduanero deberá realizarse mediante el SAAI<sup>5</sup>, utilizando la firma electrónica avanzada, y las tecnologías a las que se encuentren obligados los usuarios.

Ahora bien, dentro del desarrollo del despacho no necesariamente existirá el reconocimiento aduanero, pues también existe el desaduanamiento libre,

---

<sup>5</sup> Sistema Automatizado Aduanero Integral.

definido como “la entrega de mercancías en depósito ante la aduana que hace la autoridad aduanera al interesado autorizando y permitiendo su retiro del recinto fiscal y levantando las limitaciones de dominio que sobre ellas impuso la ley, en virtud de una resolución expedida en forma electrónica”<sup>6</sup>, esta es, “una forma de que la autoridad cree en la declaración del importador, únicamente por el momento del despacho, con el fin de liberar más rápido los embarques y hacer más ágil el servicio en la aduana”<sup>7</sup>, o lo que es conocido coloquialmente como el semáforo verde, con motivo del cuál la mercancía será entregada al particular, sin practicar revisión alguna.

Empero, conforme al artículo 43, penúltimo párrafo de la Ley Aduanera, ello no limita el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades, de ahí que la potestad de ejercerlas con posterioridad, puede manifestarse, entre otras, con una verificación de mercancías en transporte, revisión de documentos presentados durante el despacho y visitas domiciliarias.

De donde cobra importancia el tema que se desarrollará en este trabajo, pues, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión plenaria del 08 de diciembre de 2009, declaró la inconstitucionalidad del artículo 152 de la Ley Aduanera vigente hasta el 27 de enero del presente año, por considerar que violaba la garantía de seguridad jurídica en perjuicio de los sujetos de las contribuciones de comercio exterior, al no establecer un plazo para que la autoridad aduanera elabore y notifique el acta de irregularidades respecto de mercancías de difícil identificación que fueron objeto de una toma de muestras para verificar su debida clasificación arancelaria.

---

<sup>6</sup> ROHDE PONCE, Andrés, “Derecho Aduanero Mexicano”, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000, Página 527.

<sup>7</sup> SILVA JUÁREZ, Ernesto, “Esquema del procedimiento aduanero”, Editorial PACJ, México 2007, Página 337.

Con la reforma al artículo 152 en comento, publicada precisamente el 27 de enero de 2012, se adicionó un plazo de hasta seis meses contados a partir de la toma de muestras para que se emita la diversa acta de irregularidades y comience a correr el término de diez días, a fin de que las partes puedan ofrecer pruebas y formular alegatos, posteriormente, a partir de que se encuentre integrado el expediente existe un límite de cuatro meses para que se emita una resolución definitiva, que en su caso podrá ser impugnada mediante los medios de defensa procedentes; al respecto, surge la interrogante de si la reforma legislativa descrita subsana el vicio de inconstitucionalidad que le atribuyó la Suprema Corte al procedimiento aplicable a mercancías de difícil identificación, pues no debe pasarse por alto la importancia que para esa declaratoria tuvo el transcurso del tiempo, al tratarse de mercancía que puede alterarse con éste y si los seis meses o diez, que en general podría durar el procedimiento hasta la emisión de la resolución definitiva, serían suficientes para que las muestras puedan conservarse sin privar a los importadores de la condición material para su defensa, tema que se analizará también en el presente trabajo.

Por otro lado, la declaratoria de inconstitucionalidad de mérito, puede traer, a consecuencia de la incertidumbre en la aplicación de la jurisprudencia que así lo determinó, la nulidad del desarrollo de varias de las facultades antes mencionadas, aun cuando la razón de la violación a la garantía de seguridad jurídica que el Tribunal Pleno le atribuyó al dicho precepto, no alcanza a mi parecer, a viciar a los restantes actos de fiscalización que una vez ejercidos se desarrollarán bajo el procedimiento genérico del mismo.

Lo anterior es así porque la causa de la violación referida está estrechamente vinculada con el tipo de mercancías objeto de las operaciones de comercio exterior de que se trate, a saber, cuando sean de difícil identificación y fueron objeto de una toma de muestras para verificar su debida clasificación arancelaria, toda vez que, es la imposibilidad de conservar las muestras de la

misma por periodos prolongados de tiempo (mayormente porque su naturaleza física o química puede variar), lo que trae como consecuencia que el artículo no otorgue, a juicio del Supremo Tribunal, la condición material que le permita a los particulares desvirtuar las irregularidades detectadas y notificadas por las autoridades aduaneras, sin sujetarse a plazo definido en la ley.

De ahí que, la hipótesis planteada en el presente trabajo, pretende definir si tratándose de los demás casos, en los que por el ejercicio de alguna facultad de fiscalización diversa del reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento (o incluso estos mismos, pero cuando se comercialicen mercancías que no sean de difícil identificación), cuando los importadores o exportadores sean sujetos del procedimiento de determinación o imposición de sanciones contenido en el artículo en estudio, es aplicable el criterio jurisprudencial que declaró la violación a la garantía de seguridad jurídica a falta de un plazo para que les sea notificada el acta de irregularidades detectadas, en su caso.

Por ello, como parte del desarrollo, se realizará un análisis de la ejecutoria del Tribunal Pleno, para desglosar las razones que sustentan su dicho y las observaciones que se consideren pertinentes a las mismas, posteriormente se hará una descripción de los actos de fiscalización a los que resulta aplicable el procedimiento de determinación contemplado en el artículo 152 de la Ley de la materia vigente hasta antes de la reforma de 27 de enero del presente año, así como la forma de desahogar éste, a fin de determinar si las razones, en las que se sustentó el criterio plenario, se actualizan siempre, independientemente del acto de verificación y el tipo de mercancía de que se trate.

Además, se estudiará la figura de la caducidad de las facultades de determinación de las autoridades fiscales que contempla el Código Fiscal de la Federación, específicamente en su artículo 67, así como la supletoriedad de éste a la Ley Aduanera, para verificar si dichos plazos pueden o no (como lo sostuvo el

Tribunal Pleno) ser aplicables a todos los procedimientos de determinación de las autoridades fiscales.

La trascendencia del tema que se plantea radica sobre todo, en que las facultades de determinación de las autoridades, tienen como fin último, el bien común, mediante la adecuada recaudación de los ingresos fiscales (como los impuestos al comercio exterior y cuotas compensatorias), su administración, y en el caso de las regulaciones y restricciones no arancelarias, además la vigilancia y protección de la economía nacional.

Aunado a ello, encontramos la importancia de la imposición de sanciones conforme al procedimiento previsto en el mismo artículo, pues como lo sostiene Lomelí Cerezo, la potestad sancionadora, es un atributo de la Administración, indispensable para la realización de sus fines y derivado de la soberanía misma del Poder Público<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Cfr. LOMELÍ CERESO, Margarita, "Derecho Fiscal Represivo", Editorial Porrúa, México, 1979, Página 29.

## **CAPÍTULO 1. DECLARATORIA DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA.**

### **1.1. Ejecutoria de la Contradicción de Tesis 56/2008, resuelta por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.**

El pronunciamiento plenario del Tribunal Constitucional de nuestro país, en el que sostuvo la contravención del artículo 152 de la Ley Aduanera<sup>9</sup> a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, objeto del análisis que se presenta en este apartado, es un tema que se fue edificando a lo largo de los últimos años, a partir de las interpretaciones que del mismo, venían realizando los Juzgados de Distrito y Tribunales Colegiados de Circuito que conocen, en el ámbito de su competencia, de la materia aduanera.

Así pues, como preámbulo del criterio plenario, están las consideraciones sostenidas por las dos Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que revisando los criterios de los referidos jueces y tribunales, sostuvieron premisas, incluso en distinto sentido, respecto de cómo debía interpretarse y si resultaba constitucional o no, el procedimiento contemplado en el artículo 152 de la Ley de la materia; hasta que finalmente, dicha contradicción fue resuelta en sesión plenaria, mediante el procedimiento de integración jurisprudencial de “*contracción de tesis*”, con el resultado hoy conocido.

Para contextualizar dichos precedentes, es conveniente tener presente el texto del numeral que fue objeto de estudio por el Alto Tribunal, que establecía:

***Artículo 152.*** *En los casos en que con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte,*

---

<sup>9</sup> Cabe recordar que la inconstitucionalidad declarada fue respecto del numeral que estuvo vigente hasta el 27 de enero de 2012.

*de la revisión de los documentos presentados durante el despacho o del ejercicio de las facultades de comprobación, en que proceda la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones y no sea aplicable el Artículo 151 de esta Ley, las autoridades aduaneras procederán a su determinación, sin necesidad de sustanciar el procedimiento establecido en el Artículo 150 de esta Ley.*

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

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

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

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

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

*En el escrito o acta de inicio del procedimiento se deberá requerir al interesado para que señale domicilio para oír y recibir notificaciones, apercibido que de no señalar el domicilio, de señalar uno que no le corresponda a él o a su representante, de desocupar el domicilio señalado sin aviso a la autoridad competente o señalando un nuevo domicilio que no le corresponda a él o a su representante, de desaparecer después de iniciadas las facultades de comprobación o de oponerse a las diligencias de notificación de los actos relacionados con el procedimiento, negándose a firmar las actas que al efecto se levanten, las notificaciones que fueren personales se efectuarán por estrados, siempre que, en este último caso y tratándose del reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, se cuente con visto bueno del administrador de la aduana.*

### **1.1.1. Origen.**

En un breve recuento de las resoluciones que antecedieron la resolución plenaria en estudio, se decidió citar las siguientes, en orden cronológico, por su influencia en el tema que nos ocupa:

## **SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.**

**AÑO 2000**

Analizando la Ley Aduanera vigente en 1996, resolvió la contradicción de tesis 66/99<sup>10</sup>, en la que definió al reconocimiento aduanero como “*un acto de accertamiento tributario*”, por el que se determinan los impuestos causados por las mercancías objeto del despacho aduanero, en dicho criterio se sostuvieron dos premisas fundamentales:

- No se impedía a las autoridades aduaneras el fincamiento de diferencias, derivado del primer y/o segundo reconocimiento, respecto de un mismo pedimento.
- Las determinaciones que derivaran del primer y/o segundo reconocimiento aduanero no las obligaban a pronunciarse en el mismo sentido, en operaciones de comercio exterior posteriores.

## **AÑO 2005**

Al resolver la contradicción de tesis 123/2005<sup>11</sup>, determinó:

- La facultad otorgada a las autoridades aduaneras en el artículo 152 de la ley de la materia, para determinar contribuciones, cuotas compensatorias y

---

<sup>10</sup> Jurisprudencia 2a./J. 144/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVIII, Octubre de 2008, Página: 438, de rubro: “*ACTA DE MUESTREO. LA AUTORIDAD ADUANERA DEBE SEÑALAR EN ELLA EL PRECEPTO LEGAL EN QUE FUNDA SU COMPETENCIA TERRITORIAL, CITANDO EL APARTADO, FRACCIÓN, INCISO O SUBINCISO, Y EN CASO DE QUE NO LOS CONTENGA, SI SE TRATA DE UNA NORMA COMPLEJA, HABRÁ DE TRANSCRIBIR LA PARTE CORRESPONDIENTE.*”

<sup>11</sup> Del cual derivaron la Jurisprudencia 2a./J. 131/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, Noviembre de 2005, Página: 48, de epígrafe: “*AUTORIDADES ADUANERAS. LA DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES OMITIDAS, CUOTAS COMPENSATORIAS Y, EN SU CASO, IMPOSICIÓN DE SANCIONES EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA VIGENTE EN LOS AÑOS DE 1998 A 2001, CONSTITUYE UNA FACULTAD REGLADA Y NO DISCRECIONAL.*”, y la Jurisprudencia 2a./J. 132/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, Noviembre de 2005, Página: 50, de rubro: “*PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA. LA RESOLUCIÓN QUE SE EMITA FUERA DEL PLAZO DE 4 MESES, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA, CONDUCE A DECLARAR SU NULIDAD LISA Y LLANA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN LOS AÑOS DE 1998 A 2001)*”.

en su caso, imponer sanciones en los casos en que no resulta aplicable el diverso 151 (embargo precautorio), es reglada y no discrecional, puesto que una vez iniciados los procedimientos de determinación de que se trata, quedan vinculadas a emitir una resolución en un plazo de cuatro meses.

- Una vez transcurrido dicho plazo, la emisión de una determinación posterior estaría viciada de ilegalidad, ocasionando su nulidad lisa y llana, pues las actividades de verificación fiscal no son ilimitadas, y en estricto respeto a la garantía de seguridad jurídica, debe considerarse que el ejercicio de las facultades de comprobación no puede ser indefinido.

## **AÑO 2006**

En la resolución de la contradicción de tesis 176/2005<sup>12</sup> en marzo de ese año, resaltó la necesidad de que las autoridades aduaneras al realizar el reconocimiento aduanero, atendieran al principio de “inmediatez”, considerando:

- Que cuando con motivo del primer y/o segundo reconocimiento aduanero, se detectara una irregularidad a la que no correspondiera embargo precautorio de mercancías, en ese momento se debería levantar el acta de irregularidades, en presencia de quien presenta las mercancías para su despacho.
- De no ocurrir así, se dejaría en estado de inseguridad al interesado, quien al haber sido objeto de un reconocimiento aduanero y, haberse detectado irregularidades, no sabría cuándo la autoridad aduanera levantará el acta circunstanciada que dé inicio al procedimiento aduanero, lo que significa,

---

<sup>12</sup> Criterio que quedó plasmado en la Jurisprudencia 2ª./J. 39/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Abril de 2006, Página 175, de rubro: “*ACTA DE IRREGULARIDADES CON MOTIVO DEL RECONOCIMIENTO ADUANERO O SEGUNDO RECONOCIMIENTO. DEBE LEVANTARSE AL MOMENTO EN QUE LA AUTORIDAD ADUANERA LAS DETECTE Y ANTE QUIEN PRESENTE LAS MERCANCÍAS EN EL RECINTO FISCAL.*”

dejar al arbitrio de la autoridad aduanera la fecha de emisión del acta circunstanciada en la que se manifiesten las circunstancias de modo, tiempo y lugar en la que consten los hechos.

Tomando como base el anterior criterio, en diciembre del mismo año, en la contradicción de tesis 175/2006<sup>13</sup>, señaló:

- Que el término de cuatro meses para que las autoridades aduaneras emitieran resolución definitiva en el procedimiento administrativo contemplado por el artículo 152 del ordenamiento en estudio, debía empezar a contarse a partir de la notificación del acta circunstanciada en la que se señalen las irregularidades detectadas.
- Indicando que tanto el levantamiento de dicha acta como su notificación debía llevarse a cabo cuando se realicen cualquiera de los actos de fiscalización que se mencionan en dicha disposición.

## **AÑO 2007**

La Sala hace un análisis del reconocimiento aduanero de mercancías, cuando éstas son de *“difícil identificación”*<sup>14</sup>, e interpretando los artículos 43 al 46 y 152 de la Ley Aduanera, distinguió<sup>15</sup>:

---

<sup>13</sup> Jurisprudencia 2a./J. 206/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Enero de 2007, Página: 490, de epígrafe: *“AUTORIDADES ADUANERAS. EL PLAZO DE 4 MESES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA VIGENTE HASTA EL 2 DE FEBRERO DE 2006, PARA QUE EMITAN LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO QUE EN ESE NUMERAL SE ESTABLECE, DEBE EMPEZAR A CONTARSE A PARTIR DE LA NOTIFICACIÓN DEL ACTA CIRCUNSTANCIADA QUE AL RESPECTO SE LEVANTE.”*

<sup>14</sup> Las mercancías de difícil identificación, son aquéllas cuya naturaleza y características no son apreciables a la vista y requieren, por ello, un análisis químico o de laboratorio para lograr su identificación exacta.

<sup>15</sup> Jurisprudencia 2a./J. 102/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Junio de 2007, Página: 213, de texto y rubro siguientes: *“ACTA DE IRREGULARIDADES. LA LEVANTADA CON MOTIVO DEL RECONOCIMIENTO ADUANERO O SEGUNDO*

- El acta de muestreo, es la diligencia mediante la cual la autoridad, en uso de sus facultades, tomará muestras de las dichas mercancías, a fin de estar en posibilidad de determinar su composición, uso, proceso de obtención o características físicas; lo que deberá realizarse en el mismo momento en que se practique el reconocimiento aduanero, y
- El acta de irregularidades, a que hace referencia el diverso 152, debería emitirse, una vez realizados los análisis correspondientes.
- Sin que ello significara que el Estado pudiera iniciar el procedimiento aduanero sin sujeción temporal alguna, ya que en todo caso, debía observar las reglas legales de caducidad de sus facultades de comprobación.

## **AÑO 2008**

En este contexto, en septiembre de este año la Sala determinó, al resolver la contradicción de tesis 132/2008<sup>16</sup>, respecto de la llamada “acta de muestreo” que:

- Por su naturaleza, no tiene por objeto asentar alguna irregularidad, sino consignar los hechos relativos al acto de toma de muestras de mercancías de difícil identificación.
- La misma forma parte de un procedimiento de fiscalización que culmina con el dictado de la resolución, por virtud de la cual se determinará, si la

---

*RECONOCIMIENTO, TRATÁNDOSE DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN, DEBE LLEVARSE A CABO HASTA EN TANTO SE REALICE EL ANÁLISIS RESPECTIVO.”*

<sup>16</sup> Jurisprudencia 2a./J. 144/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVIII, Octubre de 2008, Página: 438, de rubro: “ACTA DE MUESTREO. LA AUTORIDAD ADUANERA DEBE SEÑALAR EN ELLA EL PRECEPTO LEGAL EN QUE FUNDA SU COMPETENCIA TERRITORIAL, CITANDO EL APARTADO, FRACCIÓN, INCISO O SUBINCISO, Y EN CASO DE QUE NO LOS CONTENGA, SI SE TRATA DE UNA NORMA COMPLEJA, HABRÁ DE TRANSCRIBIR LA PARTE CORRESPONDIENTE.”

mercancía importada se encuentra debidamente ubicada en la fracción arancelaria o bien le corresponde una distinta.

- Dicha acta, por sí misma no es un acto de privación que afecte al particular, pero tiene la finalidad obtener muestras de la mercancía de difícil identificación para determinar sus características y clasificación, por lo que, constituye un acto de molestia que, en observancia a la garantía de seguridad jurídica establecida por el artículo 16 Constitucional, debe estar correctamente fundada y motivada.

Posteriormente, en octubre, al resolver la contradicción de tesis 114/2008<sup>17</sup>, se sostuvo, respecto del “*acta de irregularidades*”:

- Tratándose de mercancías que son de difícil identificación, dicha acta de irregularidades no podría levantarse en el momento mismo en que se practica el primer o el segundo reconocimiento, como se hace cuando las mercancías son fácilmente identificables, ya que al no tener esta particularidad, surge la necesidad de levantar el acta de muestreo para identificar la composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas de la mercancía.
- Una vez teniendo el resultado del análisis de referencia, la autoridad aduanera está obligada a levantar, de manera pronta, el acta de irregularidades con su inmediata notificación.

---

<sup>17</sup> Jurisprudencia 2a./J. 179/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVIII, Diciembre de 2008, Página: 241, que al rubro reza: “*ACTA DE IRREGULARIDADES DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. DEBE NOTIFICARSE DENTRO DEL PLAZO DE 4 MESES, SIGUIENTES AL MOMENTO EN QUE LA AUTORIDAD ADUANERA RECIBA LOS RESULTADOS CORRESPONDIENTES A LOS ANÁLISIS DE MUESTRAS DE ESAS MERCANCÍAS, Y NO EN EL LAPSO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 67 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.*”

- Señaló que aunque el artículo 152 de la Ley Aduanera no contempla un plazo para emitir dicha acta de irregularidades, ésta debía notificarse al particular dentro del plazo de cuatro meses, contados a partir de que la autoridad recibiera el dictamen pericial definitivo o los resultados correspondientes del laboratorio, pues ese periodo de tiempo se estimó adecuado y suficiente para que la autoridad realice el acta y la notifique al interesado.

### **PRIMERA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.**

En octubre del mismo 2008, al resolver el amparo directo en revisión 1378/2008<sup>18</sup>, esta Sala abandonó el criterio que había venido sosteniendo en resolver diversos amparos, en el sentido de que el artículo 152 de la Ley Aduanera no violaba la garantía de seguridad jurídica, descansando esa afirmación en el hecho de que la “omisión del legislador ordinario” se sustituía con un límite temporal, dado por la fecha en que caducan las facultades de las autoridades fiscales, establecido en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación. Apartándose de esa consideración, principalmente, por las siguientes razones:

- Si la garantía de seguridad jurídica establece una prohibición a la autoridad de actuar con arbitrariedad, se considera que las etapas y plazos que dividen y ordenan un procedimiento deben acotarse a un tiempo prudente para lograr el objetivo pretendido con ellas, pues de no ser así, las

---

<sup>18</sup> De este asunto derivó la tesis 1a. L/2009, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXIX, Abril de 2009, Página: 582, de rubro: “*LEY ADUANERA. SU ARTÍCULO 152, AL NO ESTABLECER UN PLAZO DENTRO DEL CUAL LA AUTORIDAD DEBE EMITIR EL ACTA DE OMISIONES O IRREGULARIDADES, UNA VEZ EJERCIDAS LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN SOBRE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.*”, que posteriormente integraría la Jurisprudencia 1a./J. 40/2009, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXIX, Abril de 2009, Página: 290, de texto: “*FACULTADES DE COMPROBACIÓN SOBRE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA, AL NO ESTABLECER UN PLAZO CIERTO PARA QUE LA AUTORIDAD EMITA Y NOTIFIQUE EL ACTA DE OMISIONES O IRREGULARIDADES, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.*”

facultades de verificación y determinación de las autoridades hacendarías [por ejemplo] se tornarían arbitrarias.

- Sólo si los plazos de los procedimientos son establecidos por el legislador se logra impedir que la autoridad actúe con arbitrariedad, pues no podrá determinar la extensión temporal de su actuación con base en cualquier criterio que le indique el límite temporal que más le convenga.
- En el caso de que se inicie el procedimiento de verificación, —en el que no procede el embargo precautorio— no existe un plazo cierto para emitir el acta con base en el cual se inicie el procedimiento previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera. Esto es, no existe un límite temporal desde la toma de la muestra hasta que se le determine su situación fiscal.
- La finalidad de la inclusión de la figura de la caducidad es diversa a las formalidades que deben cumplir las autoridades fiscales *al iniciar* un procedimiento de fiscalización, pues si bien es cierto, los dos fueron introducidos en el Código Fiscal de la Federación con el objetivo de otorgar seguridad jurídica a los gobernados, también lo es que su regulación está encaminada a atender diversos aspectos.
- La caducidad, es una institución que aborda los límites temporales de las facultades de las autoridades y, por tanto, no abarca aquella función a la que se dirigen los plazos, esto es, no se establece por el legislador para establecer una extensión temporal prudente en el cual se logre la satisfacción del objetivo legal de un procedimiento, pues aborda de forma general la interrogante de cuál debe ser el límite temporal de las facultades de las autoridades (que pueden desplegarse en una heterogeneidad de procedimientos inconexos) y no se preocupa por la extensión prudente de

cada tipo de procedimiento en función de sus características relevantes. Por lo que no logra proscribir la arbitrariedad de la autoridad.

En la ejecutoria en la que se sostuvieron las anteriores premisas se hizo una apreciación en el sentido de que, el criterio no debía hacerse extensivo a aquellos casos en los cuales el procedimiento de fiscalización no versa sobre mercancías de difícil identificación, en los que no existe tampoco embargo precautorio, pues en éstos, se consideró aplicable la jurisprudencia 2ª./J. 39/2006, de la Segunda Sala, en la que se sostiene que el levantamiento de la citada acta de omisiones o irregularidades se debe realizar de forma inmediata al reconocimiento o segundo reconocimiento aduanero.

Como se advierte de los antecedentes narrados, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su labor interpretativa, ya había venido analizando los elementos que conforman el procedimiento objeto de estudio del presente trabajo (desde la legislación vigente en 1996), y si bien fue consistente en definir la naturaleza jurídica tanto del acta de muestreo, como de la de irregularidades, no fue así en el caso de los plazos para emitirlos y a partir de cuándo debían empezar a contabilizarse.

De los puntos que se vinieron sosteniendo al respecto, considero que es importante destacar lo siguiente:

➤ Conforme a la redacción de la legislación de la materia, quedó claro que si bien en el momento del despacho aduanero, las mercancías de comercio exterior pueden ser objeto de revisión mediante el reconocimiento aduanero (primero o segundo), ello no limita las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras, para poder ejercerlas con posterioridad.

➤ En el análisis de los casos citados, no se distinguió, en ninguno de ellos, entre los actos de fiscalización que incluye el artículo en estudio, es decir, el reconocimiento aduanero, la verificación de mercancías en transporte, revisión de los documentos presentados durante el despacho o del ejercicio de las facultades de comprobación; pues en general ambas Salas del Máximo Tribunal, hicieron alusión sólo a los primeros (primero y/o segundo reconocimiento aduanero), como inicio del procedimiento de determinación del artículo en estudio.

➤ Considerando como una facultad reglada la obligación de emitir una resolución definitiva, una vez iniciado el referido procedimiento de determinación, no queda lugar a dudas que el artículo sí contiene un plazo para que esto ocurra, y son los cuatro meses que empezarán a contar a partir de que se integre el expediente respectivo.

➤ En todos los criterios, se destacó la importancia del principio de inmediatez, como un medio para salvaguardar la seguridad jurídica de los particulares que realizan operaciones de comercio exterior, sosteniendo por ello, que el acta de irregularidades, cuando no se trate de mercancías de difícil identificación debe levantarse en el momento en que se practique el reconocimiento aduanero, dejando de lado si en los otros actos de fiscalización previstos por el artículo, ello es posible.

➤ En este contexto, se sostuvo que, tratándose de mercancías de difícil identificación, el acta de muestreo, invariablemente debía levantarse en el momento del reconocimiento aduanero, lo cual atiende a la lógica de que es en ese momento cuando las autoridades aduaneras se percatan de que se trata de una mercancía que cuya composición y características al no ser fácilmente identificables, deben someterse a estudios de laboratorio.

➤ Asimismo el acta de irregularidades, tratándose de dichas mercancías, sólo podría levantarse una vez que se tenga el dictamen de laboratorio que indique los datos suficientes para verificar si la mercancía estuvo correctamente clasificada y por ello, se cumplieron todos los requisitos para su internación al país.

➤ El problema surgió, al tratar de establecer plazos para emitir el acta de irregularidades, no sólo cuando se tratara de ese tipo de mercancías, sino en los demás casos, pues el artículo en estudio no contenía una definición temporal específica para llevar a cabo el levantamiento de dicha acta.

➤ Tampoco fue adecuado, desde mi punto de vista, que con fundamento en su facultad para interpretar la legislación ordinaria, la Segunda Sala de la Suprema Corte, haya sostenido que, aun cuando el plazo no estaba expresamente definido por el legislador, de una interpretación armónica de las disposiciones aplicables se debería entender que tenían que pasar cuatro meses desde el dictamen de laboratorio recibido por la autoridad y la notificación al particular, de las irregularidades que éste arrojará. Ello, porque me parece que el establecer un plazo, que en la ley no está expresamente contemplado, excede de la labor interpretativa e incluso supletoria de dicha jurisprudencia.

Lo anterior lo considero así, porque si bien es cierto que dentro de las clasificaciones doctrinarias e incluso jurisprudenciales<sup>19</sup>, que se han hecho de la jurisprudencia, se encuentra la que considera “supletoria o integradora” a aquella que colma la ausencia de normas jurídicas mediante la aplicación de principios generales de derecho; no menos cierto es que se ha sostenido por autores como Carlos de Silva, que si se concibe al derecho como un sistema hermético, la integración del mismo supone el hacer explícita una norma que ya se encontraba implícita en el sistema.

---

<sup>19</sup> Clasificaciones como la contenida en la Tesis Aislada IX.1o.71 K, Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, Octubre de 2003, Página: 1039, de rubro: “JURISPRUDENCIA. CONCEPTO, CLASES Y FINES”.

Así pues, una sentencia que haciendo explícita una norma general implícita la aplica, debe admitirse que realiza un procedimiento de concreción de dicha norma y, por ello, esa sentencia es creadora de derecho, independientemente de que si llegare a constituirse jurisprudencia sobre el particular, ésta supondría un mayor grado de concreción respecto de esa norma implícita, por lo que también debería aceptarse la función creadora de la jurisprudencia.<sup>20</sup>

Aunque coincido con la función integradora o supletoria de la jurisprudencia, en mi opinión, dicha función está enfocada más bien a la concreción de las normas a casos particulares, partiendo de la idea de que en un sistema jurídico ya existe una norma, aunque no se advierta expresamente; empero, en el caso, se estableció un periodo de tiempo que el legislador no asentó en la disposición en estudio, que no puede desprenderse, a mi juicio, ni de la labor interpretativa de las demás disposiciones que integran el sistema.

La ausencia de un plazo en todo caso, pudo haber recibido el tratamiento de una “omisión legislativa”, aunque entonces nos encontraríamos ante otro de los problemas que reconoce la doctrina, al intentar reglamentar o desarrollar directamente una norma ineficaz, estableciendo bases generales de operación y aplicación de la misma, lo que a juicio de algunos autores como Carlos Báez, puede llegar a vulnerar los principios de división de poderes y de libertad del legislador.<sup>21</sup>

➤ Otro punto importante es que la premisa fundamental para considerar que no existía arbitrariedad por parte de las autoridades aduaneras, para emitir el acta de irregularidades, estribó primero, en que su actuación estaba sujeta a las reglas de caducidad de sus facultades en los términos del artículo 67 del Código Fiscal

---

<sup>20</sup> Cfr. DE SILVA NAVA, Carlos, “La Jurisprudencia. Creación Jurisprudencial del Derecho”, Editorial Themis, México, 2010, Páginas 172, 218 y 220.

<sup>21</sup> Cfr. BÁEZ SILVA, Carlos, “La inconstitucionalidad por omisión legislativa”, Editorial Porrúa, México, 2009, Páginas 25 y 26.

de la Federación, con los plazos que dicho artículo contempla; sin embargo, cuando se abandonó ese criterio por la Primera Sala, se sostuvo que la función de la caducidad es diversa a la de un plazo, que otorgue seguridad jurídica respecto de la duración de un procedimiento.

➤ Aquí cabe recordar que la Segunda Sala del Supremo Tribunal sostuvo que el procedimiento de determinación contenido en el artículo en estudio, debe culminar en cuatro meses con una resolución definitiva, a partir de la notificación del acta de irregularidades, pese a que el precepto prevé que este plazo debe contabilizarse a partir de que se encuentre integrado el expediente.

➤ Por otro lado, lo sostenido respecto a la forma en que debían considerarse aplicables o no, los plazos de caducidad contemplados en el Código Tributario, no fue clara, en ninguno de los criterios señalados, puesto que mientras la Primera Sala se limitó a afirmar que el plazo de la caducidad de Código Fiscal, sólo aborda los “límites temporales de las facultades de las autoridades”, la Segunda Sala sostiene que dicho plazo es aplicable a partir de que se notifique el acta de irregularidades y se inicie el procedimiento aduanero que puede concluir con un crédito fiscal.

### ***1.1.2. Consideraciones principales.***

Derivado de los criterios discordantes que ambas Salas venían pronunciando respecto al multicitado artículo 152 de la Ley Aduanera, el Ministro José Ramón Cossío Díaz, integrante de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, denunció la posible contradicción de tesis entre los criterios sustentadas por la Primera y Segunda Sala de ese Alto Tribunal, con lo que se integró el expediente 56/2008, que correspondió resolver al Tribunal Pleno, a fin de uniformar criterios respecto a la constitucionalidad de dicha norma.

Así, mediante acuerdo de fecha 8 de diciembre de 2009, el Tribunal Pleno, resolvió la contradicción planteada, concluyendo que el artículo 152 de la Ley Aduanera vigente en esa fecha, violaba la garantía de seguridad jurídica, al no establecer un plazo para que la autoridad elabore y notifique el acta de irregularidades de mercancías de difícil identificación. En este apartado se analizarán las principales consideraciones que llevaron a esa determinación<sup>22</sup>, como sigue:

#### **1.1.2.1. Delimitación del tema.**

- Se planteó el estudio del procedimiento contenido en el referido precepto de forma genérica, esto es, sin distinguir entre los actos de fiscalización señalados como motivo de su inicio, simplemente resaltando que dicho procedimiento de determinación se desarrollará en los casos en que no proceda el embargo precautorio de mercancías, independientemente del acto con el cual se inicie (primer reconocimiento, segundo reconocimiento, verificación de mercancías en transporte, revisión de documentos presentados para el despacho o el ejercicio de facultades de comprobación).
  
- Así pues, al no hacer una distinción explícita, el tema resuelto debe entenderse dirigido al procedimiento genérico del artículo 152 de la Ley Aduanera, es decir, cuando no hubo embargo precautorio, independientemente del acto de fiscalización, con el que inició el mismo, o el tipo de mercancía involucrada.
  
- Posteriormente se refirió que la omisión del plazo para notificar el acta de irregularidades del procedimiento en análisis “cobra relevancia” tratándose de mercancías de difícil identificación, afirmación que debe entenderse como que esa omisión trasciende en mayor grado cuando se trata de ese tipo de mercadería, lo

---

<sup>22</sup> Cfr. Ejecutoria de la Contradicción de Tesis 56/2008.

cual, parece indicar que en todos los casos (con cualquier tipo de mercancía) trasciende, pero no de la misma manera.

- A partir de este punto, la resolución se circunscribe sólo al primer y segundo reconocimiento, en los que no es posible determinar la naturaleza de dichas mercancías y, por ende, tampoco levantarse el acta de irregularidades; esta afirmación lleva implícita la idea de que en los demás actos de fiscalización que incluye el precepto estudiado, sí es posible el levantamiento del acta de irregularidades conforme al principio de inmediatez, lo cual desde mi punto de vista no es correcto, pues la imposibilidad de levantar el acta de irregularidades en su desahogo, no está en función del acto de fiscalización con el que se inicie el procedimiento del artículo 152 de la Ley Aduanera, sino en función de la naturaleza de la mercancía, cuando es de difícil identificación.

- En el mismo contexto, se afirmó que tratándose de mercancía cuya identificación (en cuanto a naturaleza y composición) sea posible en el primer y segundo reconocimiento, procede levantar el acta de irregularidades en ese momento; no obstante, no debe pasarse por alto que aún con mercancía de fácil identificación, existen obligaciones que no pueden verificarse en ese mismo momento (como algunas restricciones y/o regulaciones no arancelarias), por tanto, no en todos los casos, la autoridad aduanera está en posibilidad de levantar la referida acta al momento de realizar el reconocimiento aduanero, para ello existe la facultad de revisar con posterioridad la documentación presentada durante el despacho o de realizar una visita domiciliaria, es decir, el hecho de que no se detecten irregularidades en el momento del reconocimiento, no implica que no existan las mismas, ni que el procedimiento del artículo en estudio no pueda iniciarse con posterioridad.

### **1.1.2.2. Razones que originan la incertidumbre jurídica.**

▪ En principio, se dan dos razones para sustentar un estado de indefensión e incertidumbre jurídica de los sujetos, que como resultado del primer o segundo reconocimiento, su mercancía fue sometida a un procedimiento de muestreo:

**Primera:** La importancia para el particular de conocer el resultado del análisis a que fue sometida su mercancía, para así tener la posibilidad de defenderse con pruebas y alegatos que desvirtúen, en su caso, la incorrecta clasificación arancelaria que se presume por la autoridad aduanera<sup>23</sup>, y

**Segunda:** Que al no establecerse un límite temporal para dar a conocer los resultados de dichos análisis, a partir de que se realiza el muestreo el particular queda en estado de indefensión e incertidumbre jurídica, pues se deja a criterio de la autoridad aduanera la fecha de inicio del procedimiento, siendo esto arbitrario.

▪ Mismas que, a mi juicio, no son suficientes para sustentar una violación a la garantía de seguridad jurídica como se afirma, pues respecto del primer punto, en efecto, es muy importante que el particular tenga conocimiento de las irregularidades que se le atribuyen, pero dentro del procedimiento previsto en el artículo 152 de la Ley, ello sí ocurre, al momento en que se le notifica el acta de irregularidades, por lo que no se impide al particular defenderse, puesto que se le otorgan diez días hábiles para presentar pruebas y formular alegatos respecto a lo informado.

▪ Por lo que ve a la segunda consideración, la autoridad aduanera tiene el límite genérico de la caducidad de sus facultades de determinación o imposición

---

<sup>23</sup> Es importante tener certeza en la correcta clasificación arancelaria de la mercancía, puesto que de ello depende la tasa *Ad valorem* y la fijación de las restricciones y regulaciones no arancelarias entre otras cuestiones.

de sanciones, mismo que es aplicable cuando no ha dado inicio a ningún procedimiento de fiscalización en específico, pues precisamente es la figura de la caducidad la que sanciona su inactividad. Este límite se ha reconocido por el Máximo Tribunal para el ejercicio de otras facultades de determinación de las autoridades fiscales, sin que ello implique que los particulares queden en estado de incertidumbre, cinco o diez años, según los plazos que se prevén en Código Fiscal, incluso tratándose de imposición de sanciones en materia aduanera<sup>24</sup>.

- No obstante ello, otro de los razonamientos principales para sustentar la incertidumbre provocada a los particulares que son sujetos del procedimiento en estudio fue que, al no existir un término para que se notifique el acta de irregularidades, muy probablemente para cuando se les comuniquen éstas, la mercancía presentada a revisión ya no obre en poder del importador.

- La anterior consideración sí es trascendente para el supuesto que nos ocupa, por lo que no obstante lo que sostuve en párrafos precedentes, pienso que ésta sí justifica la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 152 de la Ley Aduanera, tratándose de mercancías de difícil identificación, porque, no es que éste no otorgue a los particulares la posibilidad de defenderse (toda vez que existe el plazo de diez días para presentar pruebas y alegatos), sino que tratándose de mercancías de difícil identificación, perecederas, que caduquen o cambien su composición o naturaleza por el simple transcurso del tiempo, no existe la condición material para que puedan presentarse pruebas que desvirtúen las irregularidades informadas por la autoridad aduanera.

---

<sup>24</sup> Como ejemplo, la emisión de la Jurisprudencia 2a./J. 53/99, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IX, Junio de 1999, Página: 103, de rubro y texto siguientes: *“IMPORTACIÓN TEMPORAL. CADUCIDAD DE LA FACULTAD SANCIONADORA. LA INFRACCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 182, FRACCIÓN II, DE LA LEY ADUANERA, CONSISTENTE EN NO RETORNAR LAS MERCANCÍAS DESPUÉS DE VENCIDO EL PLAZO AUTORIZADO, ES DE NATURALEZA INSTANTÁNEA, MOTIVO POR EL QUE DICHA FACULTAD DEBE REGIRSE POR EL ARTÍCULO 67, FRACCIÓN III, PRIMERA PARTE DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.”*

- Por ello, me parece adecuada en ese sentido la afirmación del Tribunal Pleno, ya que, al margen de que en algunos casos se pierdan las muestras por negligencia del importador, exportador o agente aduanal, existirán casos en los que la mercancía varíe su estado, por el simple transcurso del tiempo. Entonces, sin causa imputable al sujeto, éste quedará imposibilitado para ofrecer pruebas, que comprueben fehacientemente las características de la mercancía de que se trate, y ello sí es atribuible a la falta de un plazo (más corto del genérico de caducidad de las autoridades fiscales), para que inicie el procedimiento de determinación de contribuciones o imposición de sanciones que prevé el artículo 152 de la Ley Aduanera.

- No soslayo el hecho de que pueden existir otros supuestos, en que las mercancías, que si bien son de difícil identificación, no son perecederas o su composición y naturaleza no se altera por el transcurso del tiempo, como podría ser por ejemplo, la aleación de dos metales que se importan, e incluso los diversos mencionados, en los que, aun cuando las disposiciones aplicables del Reglamento de la Ley Aduanera obligan a conservar las muestras tomadas hasta que se determine lo conducente, simplemente no se acate la disposición y se pierdan, por negligencia de uno de los sujetos involucrados; empero, no se puede pasar por alto que dada la generalidad y abstracción de la ley, la disposición no podría ser casuística, teniendo que asegurar la posibilidad de defensa, independientemente de las circunstancias particulares de cada caso.

### ***1.2. El problema en la aplicación del criterio jurisprudencial.***

Derivado de la contradicción de tesis analizada, resuelta por mayoría de seis votos de los Señores Ministros integrantes del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se aprobó con fecha 26 de enero de 2010, la siguiente jurisprudencia: “ACTA DE IRREGULARIDADES DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA, AL NO

ESTABLECER UN PLAZO PARA QUE LA AUTORIDAD LA ELABORE Y NOTIFIQUE, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.”<sup>25</sup>

De conformidad con el artículo 192 de la Ley de Amparo, la jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es obligatoria para las Salas de la misma, 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. De ahí la importancia de que la jurisprudencia así emitida, sea lo suficientemente clara para que no deje margen a una aplicación incorrecta de la misma en nuevos asuntos en los que varíen sustancialmente los hechos que se analizan, con relación a aquél en el que se emitió el criterio jurisprudencial.

Así pues, los criterios jurisprudenciales (no sólo del Tribunal Pleno), sino de los órganos del Poder Judicial de la Federación competentes para emitirlos<sup>26</sup>, no deben ser ambiguos, ni dar lugar a una interpretación que permita su aplicación a casos que no tengan las mismas características que el tema que resuelvan dichos criterios jurisprudenciales.

Bajo este contexto, la jurisprudencia en estudio, no es aplicable a ningún otro caso que no involucre mercancías de difícil identificación. Además, aun cuando en la ejecutoria de mérito indica que sólo cuando se haya iniciado el procedimiento contenido en el artículo 152 de la Ley Aduanera, con motivo del primer o segundo reconocimiento aduanero, atendiendo al razonamiento de decisión, la jurisprudencia debiera ser aplicable, independientemente del acto de fiscalización con el que se inicie, siempre y cuando haya una toma de muestras,

---

<sup>25</sup> Jurisprudencia P./J. 4/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Febrero de 2010, Página: 5.

<sup>26</sup> Por ejemplo, conforme a las reformas constitucionales publicadas por Decreto de 06 de junio de 2011, los Plenos de Circuito, resolverán contradicciones de tesis entre los Tribunales Colegiados de un mismo circuito.

pues en ese caso se materializa el perjuicio de la incertidumbre jurídica para el particular, por el transcurso del tiempo, que conlleva la posibilidad de que desaparezca la condición material que le permita defenderse al ser notificado del acta de irregularidades, hasta que la autoridad aduanera lo decida.

Como se vio, el principal fundamento de la resolución del Pleno, es el hecho de que, por las características de las “mercancías de difícil identificación”, el tiempo es un factor muy importante para que los sujetos a dicho procedimiento puedan desvirtuar las irregularidades que les sean detectadas; toda vez que, por su propia naturaleza pueden deteriorarse o incluso, alterar sus características físicas, composición, etcétera.

Sin embargo, la declaratoria de inconstitucionalidad obedece a la falta de un plazo en el procedimiento de determinación de contribuciones, cuotas compensatorias o imposición de sanciones, del artículo en estudio de forma genérica, es decir, el vicio se le imputa al procedimiento que resulta aplicable a todos los casos en los que no hubo causal de embargo precautorio. Lo anterior otorga un margen muy amplio de aplicación de la jurisprudencia, generando inseguridad jurídica para los sujetos de comercio exterior, toda vez que existen otros actos de fiscalización con los que puede iniciar dicho procedimiento (por exclusión cuando no sea procedente el diverso contenido en el artículo 151), sin que tengan la certidumbre de que también en aquéllos sea aplicable el pronunciamiento del Tribunal Pleno.

No es óbice para considerar un problema lo anterior, el hecho de que, como se ha sostenido también por la Suprema Corte de Justicia<sup>27</sup>, la jurisprudencia sólo

---

<sup>27</sup> Criterio sostenido en la Tesis aislada 1a. XCII/2008, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVIII, Septiembre de 2008, Página: 210, de rubro: “*SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE PREVISTA EN LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 76 BIS DE LA LEY DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CUANDO NO SE ACTUALIZA EN PERJUICIO DEL QUEJOSO LA HIPÓTESIS DE LA NORMA CUYA INCONSTITUCIONALIDAD SE COMBATE.*”

es aplicable cuando se actualiza en perjuicio del quejoso la hipótesis de la norma de que se trate, pues todos los particulares que sean sometidos al procedimiento del artículo 152 en cita, podrían acudir al reclamar la aplicación del criterio jurisprudencial, argumentando, sin mentir, que la hipótesis normativa del precepto de referencia, sí se actualizó en su perjuicio, mientras les sea notificada un acta de irregularidades, cuya emisión fue decisión de la autoridad aduanera, en cuestión de temporalidad.

Más aún, si consideramos que al existir jurisprudencia de determinada porción normativa, ésta es aplicable incluso en suplencia de la queja, por lo que quedaría al arbitrio del juzgador, en el caso, decidir si el procedimiento del artículo en análisis es inconstitucional por falta de plazo para notificar las irregularidades detectadas, sólo en unos actos de fiscalización y para algunas mercancías (difícil identificación) y para otros no, lo cual forzosamente traerá como consecuencia fallos que dependan exclusivamente de las opiniones de los encargados de impartir justicia, que también por lineamiento jurisprudencial<sup>28</sup>, pueden actuar aplicando el criterio jurisprudencial supliendo la queja deficiente respecto del acto con el que haya culminado el procedimiento administrativo desarrollado, sin verificar las características particulares del mismo, sólo por el hecho de que se haya fundamentado en el precepto declarado inconstitucional.

La inseguridad jurídica que esta situación genera se intentó aclarar, previéndola el Máximo Tribunal al resolver el amparo directo en revisión 1378/2008, en donde se sostuvo por primera vez la inconstitucionalidad confirmada después por el Pleno, en el que expresamente la Primera Sala señaló, en el último párrafo de la ejecutoria que le recayó:

---

<sup>28</sup> Conforme a la Jurisprudencia P./J. 105/2007, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Diciembre de 2007, Página:13 que reza: *“SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE. CONDICIONES PARA QUE OPERE RESPECTO DE ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN DE LEYES DECLARADAS INCONSTITUCIONALES POR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN (AMPARO INDIRECTO Y DIRECTO).”*

*“este criterio no debe hacerse extensivo a aquellos casos en los cuales el procedimiento de fiscalización no versa sobre mercancías de difícil identificación, pues en éstos la citada acta de omisiones o irregularidades se debe realizar de forma inmediata al reconocimiento o segundo reconocimiento aduanero y, por tanto, en esos casos no existe la condición de arbitrariedad que conlleva violación a la garantía de seguridad jurídica”*

Cuestión que no la resuelve, puesto que como se sostuvo en el primer apartado de este capítulo, ello no es del todo cierto, ya que aun cuando la mercancía no sea de difícil identificación, existen casos, en los que tampoco se pueden advertir las irregularidades con motivo de un reconocimiento aduanero, por ejemplo, si un documento de los anexos al pedimento aduanero es apócrifo, ello se podrá determinar en la denominada glosa aduanera, que revisa la documentación ya presentada en el despacho, con posterioridad a que el particular abandonó la Aduana, e incluso entregó o comercializó la mercancía.

Aunado a ello, podemos afirmar que dicha inseguridad jurídica existe, si consideramos que los Ministros integrantes de la propia Primera Sala, al fallar recientemente asuntos sobre el tema planteado, han tenido diferencias de criterio en cuanto a la aplicación de la jurisprudencia de mérito, lo que se corrobora con la resolución (por mayoría de 3 a 2) recaída al amparo directo en revisión 998/2011, en sesión del 22 de junio del 2011; pues aunque dicho asunto no resolvió el tema de fondo por cuestiones de técnica, negando por ello el amparo y protección de la justicia federal, en la ejecutoria del mismo se puede advertir un voto particular en contra de dicha decisión, formulado por el Ministro José Ramón Cossío Díaz que en la parte que interesa resaltar señala:

*“... la posición mayoritaria de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estimó que, a la quejosa no le fue aplicada la*

*porción normativa del precepto declarado inconstitucional por la jurisprudencia 4/2010, del Tribunal Pleno, por no tratarse de un procedimiento aduanero relativo a mercancía de difícil identificación, por lo que no puede aplicarse en su beneficio dicha jurisprudencia.*

*Consideración que no se comparte, toda vez que si bien en el caso, no se trata de mercancías de difícil identificación (por tratarse de bicicletas de carreras y de montaña), por lo que no se acudió al laboratorio para su identificación, sino que se realizó el reconocimiento aduanero e inicio facultades de comprobación y, derivado de la revisión de la documentación (pedimentos de importación) se instauró el procedimiento de verificación del origen de la mercancía importada y de él derivó la negativa al trato preferencial arancelario, estimo que cuando a la quejosa se le dio a conocer el oficio de hechos y omisiones (diez días para que ofreciera pruebas y alegatos), se le aplicó el artículo 152 de la Ley Aduanera, por lo que le es aplicable la jurisprudencia 40/2009, de esta Primera Sala que determinó que dicho artículo es violatorio de seguridad jurídica.*

*En efecto, en dicha jurisprudencia, esta Sala consideró que el referido artículo al no establecer un plazo para que la autoridad emita y notifique el oficio de observaciones o irregularidades, en la que también se incluyó el procedimiento de revisión de documentos durante el despacho o ejercicio de facultades de comprobación, viola la garantía de seguridad jurídica.*

*Ahora, si bien, esta jurisprudencia contendió con otro criterio de la Segunda Sala en la contradicción de tesis 56/2008-PL, de la que derivó la jurisprudencia del Pleno 4/2010, la materia de la contradicción consistió en: establecer si tratándose de mercancías de*

*difícil identificación, la falta de un término en el artículo 152 de la Ley Aduanera, para que la autoridad notifique el acta de irregularidades detectadas en el análisis de las muestras, resulta violatorio de la garantía de seguridad jurídica, por dejar al arbitrio de la autoridad la determinación de ese momento con que se da inicio al procedimiento que el mismo precepto legal establece.*

*Esto es, en dicha contradicción no se abordó el tema del procedimiento de revisión de documentos durante el despacho aduanero o ejercicio de facultades de comprobación (pedimentos de importación) cuando no se tratara de mercancías de difícil identificación, que fue lo que ejerció la autoridad en el presente caso, por lo que se estima que aún y cuando la jurisprudencia del Pleno es obligatoria, en la parte que no fue materia de la contradicción, la jurisprudencia de esta Sala subsiste, pues no se dijo que quedara inválida.*

*Si la materia de la contradicción únicamente se ocupó de lo relativo a procedimientos aduaneros en los que la autoridad se ocupara de mercancías de difícil identificación, por lo que se estima que prevalece la declaratoria de inconstitucionalidad previamente emitida por esta Primera Sala, en la que se declaró inconstitucional de manera genérica el artículo impugnado, es decir, por lo que hace a todos los supuestos previstos en el mismo, a saber: el reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento, verificación de mercancías en transporte, revisión de documentos durante el despacho y ejercicio de las facultades de comprobación.*

*...Lo anterior, en virtud de que la omisión de establecer un plazo determinado para que se lleve a cabo el actuar de la autoridad*

*aduanera es lo que vicia de inconstitucionalidad al artículo impugnado pues priva de seguridad jurídica a los gobernados, independientemente del tipo de mercancías sujetas a revisión...”.*

El criterio anterior, sostenido por la mayoría de la Primera Sala, ha sido ratificado en sus términos, al resolver otros asuntos, como los amparos directos en revisión 1722/2011 y 1045/2011, en sesiones de 31 de agosto y 05 de octubre del 2011, respectivamente.

La cuestión planteada en este apartado cobra trascendencia a la luz del desarrollo que ha tenido el juicio de garantías a últimas fechas, pues cabe apuntar que, conforme a las reformas Constitucionales publicadas en el Diario Oficial el 6 de junio de 2011, una vez que se publique la nueva Ley de Amparo, a fin de empatar sus disposiciones, existirá la posibilidad de que la declaratoria de inconstitucionalidad de una ley mediante jurisprudencia, tenga efectos generales, ya que el constituyente permanente ha señalado que podrá declararse la invalidez de una norma general<sup>29</sup>, siguiendo los procedimientos que la propia Constitución establece.

Sin que obste a lo anterior, que la mencionada reforma excluya del efecto señalado a las normas generales en materia tributaria, toda vez que existen iniciativas de ley y propuestas que se inclinan a que, en un futuro próximo, también se incluya a la misma, tal vez con un procedimiento especial, o incluso, en su función interpretativa, la Suprema Corte de Justicia podría llegar a considerar a la materia aduanera, como diferente de la fiscal, cuando se trate de aspectos diferentes al cobro de contribuciones, como las restricciones o regulaciones no arancelarias, por citar un ejemplo. Lo que desde luego, tendría graves consecuencias en casos como el que se plantea en el presente trabajo.

---

<sup>29</sup> Cfr. Decreto de 6 de junio de 2011, Reforma Constitucional al Artículo 107.

Además de ello, el 04 de octubre de 2011, ha iniciado la Décima Época del Semanario Judicial de la Federación, que trae consigo el principio de la aplicación del cambio constitucional, provocado por la reforma antes citada, en la que los juzgadores deben, al dotar de contenido a las normas mediante la interpretación jurisdiccional, procurar en todo momento que no se susciten situaciones de incertidumbre como la planteada, sobre todo si consideramos que el escrutinio constitucional deberá ser más estricto para lograr la verdadera protección buscada en el juicio (ahora) de derechos.

Finalmente, derivado de la reforma al artículo 152 de la Ley Aduanera del 27 de enero de 2012, que entró en vigor al día siguiente y que, por ende, será aplicable a los procedimientos que inicien a partir del 28 de enero, la manifestada inseguridad jurídica en la aplicación de la jurisprudencia seguirá vigente para los procedimientos que iniciaron antes de la reforma, y desde luego, habrá que analizar si ésta, en los términos en que se realizó, subsana la inconstitucionalidad decretada por el Tribunal Pleno, lo que se analizará en el Capítulo siguiente, en la parte correspondiente a mercancías de difícil identificación.

## **CAPÍTULO 2. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA.**

### **2.1. Artículo 152 de la Ley Aduanera.**

El contenido en el artículo en estudio, es un procedimiento administrativo de determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y cuando proceda, de imposición de sanciones en términos de la legislación de la materia.

En principio es conveniente apuntar, que éste resulta aplicable, por exclusión, a aquéllos casos en los que no procede sustanciar el diverso procedimiento administrativo en materia aduanera de conformidad con el diverso 151 de la misma ley, pues este último, se tramitará, únicamente en los casos en que se actualicen los supuestos contenidos en este artículo, que por su gravedad e importancia, ameritan el embargo precautorio de las mercancías de comercio exterior.

Ahora bien, a fin de distinguir las características principales del procedimiento que se analizará en este capítulo, *grosso modo*, referiré lo que implica la “determinación” a la que se refiere el multicitado artículo 152 de la ley de la materia.

Para ello, podemos acudir a algunas de las definiciones que al respecto se han formulado en la doctrina, verbigracia, la determinación de la obligación tributaria aduanera, a decir de Vanoni es “todo proceso encaminado a la fijación de los elementos inciertos de la obligación entre otros, la liquidación”<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> Vid. Cita de DE LA GARZA, Sergio, “Determinación de la Obligación Tributaria”, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, México, 4 núm. Extraordinario, 1982, citado por WITKER, Jorge. *Op. Cit.* Página 92.

Giuliani Fonrouge ha definido la determinación como “el acto o conjunto de actos emanados de la administración o de los particulares, o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imposible, y el alcance cuantitativo de la obligación”<sup>31</sup>.

En esta misma línea, la definición que me parece más ilustrativa es la de Witker que señala que la determinación es todo un proceso y no una simple operación de cuantificación. Cuando este autor habla del “*aforo aduanero*” se refiere a todo el proceso administrativo que permite cuantificar el monto de los derechos e impuestos adecuados por la importación o exportación de mercancías determinándolos directamente con la colaboración del sujeto pasivo o revisando la efectuada por éste en los casos autorizados por la ley, al mismo tiempo que considera el acto de determinación de la obligación tributaria como *sui generis*, por las características que precisamente dan a esta rama del derecho tributario su especificidad y/o particularismo.<sup>32</sup>

Aunado a ello, conviene apuntar que etimológicamente, la palabra “aforo” proviene del latín *afforarum*, forma sustantiva abstracta de *afforare*, que consistía en tasar el valor de las cosas según el precio que tenían en el mercado público.<sup>33</sup>

Conforme a lo descrito, se dice que en materia aduanera, el procedimiento administrativo de determinación es mixto, pues si bien, en un primer momento son el importador o exportador y su respectivo agente aduanal, los que presentan un pedimento, declarando la naturaleza, cantidad, características y el cumplimiento de obligaciones a que está sujeta por ello, determinada mercancía; lo cierto es que

---

<sup>31</sup> Vid. FONROUGE GIULIANNI, Carlos, “Derecho Financiero”, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1982, citado por WITKER, Jorge. *Op. Cit.*, Página 93.

<sup>32</sup> *Idem*. Página 100 y 101.

<sup>33</sup> Cfr. NARVÁEZ, Reinaldo, “De la Inmutabilidad del Acto del Aforo Aduanero”, Editorial Jurídica, Santiago de Chile, 1971.

una vez activado el mecanismo de selección automatizada, si determina que se realice reconocimiento aduanero, o una vez ejercido algún otro acto de fiscalización para revisar dicha declaración, entonces habrá una intervención directa de las autoridades, quienes determinarán si fue correcto el cumplimiento de obligaciones e incluso el pago o liquidación de los impuestos respectivos.

De ahí que, el procedimiento de determinación del artículo 152 en análisis, refiera que *“en los casos en que proceda, la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y, en su caso la imposición de sanciones”*, puesto que ello no se limita a la liquidación (cuantitativa) de los impuestos al comercio exterior, sino además abarca la revisión de las demás obligaciones que se tienen que cumplir para introducir o exportar mercancía al país, como lo son las restricciones y regulaciones no arancelarias, dentro de ellas, las cuotas compensatorias<sup>34</sup> y los permisos previos, por citar algunas.

Ahora bien, tanto la omisión de contribuciones y cuotas compensatorias que deban cubrirse, así como el incumplimiento de otras regulaciones y restricciones no arancelarias, darán lugar a la imposición de sanciones, que vendrá aparejado con el procedimiento de determinación, pues una vez que se ha determinado la omisión de las primeras, se impondrán las sanciones que como consecuencia de ello se incurra, con base en el mismo procedimiento del artículo 152 de la Ley de la materia.

### ***2.1.1. Facultades de fiscalización que incluye.***

Derivado del texto del artículo en estudio, se advierte que el procedimiento de determinación que contempla, puede tener su origen en estos actos:

---

<sup>34</sup> Conforme a los artículos 16 fracción V y 17 de la Ley de Comercio Exterior, las cuotas compensatorias tienen la calidad de regulación no arancelaria.

- a) Reconocimiento aduanero,
- b) Segundo reconocimiento,
- c) Verificación de mercancías en transporte,
- d) Revisión posterior de los documentos presentados durante el despacho, también llamada glosa aduanera, o
- e) Ejercicio de las facultades de comprobación.

Los cuáles se describirán brevemente a continuación:

***2.1.1.1. El reconocimiento aduanero de las mercancías y el segundo reconocimiento.***

Según la legislación de la materia, una vez que se ha elaborado el pedimento y efectuado el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias determinadas por el interesado, se presentarán las mercancías ante la autoridad aduanera y se activará el mecanismo de selección automatizado que determinará si debe practicarse el reconocimiento aduanero de las mismas. Esto es, es un acto que únicamente se puede realizar en el despacho aduanero.

El despacho aduanero de mercancías deberá efectuarse mediante el empleo de un sistema electrónico en el que participen las autoridades fiscales, otras autoridades administrativas, así como los destinatarios en las importaciones y los remitentes en las exportaciones, a través de los agentes o apoderados aduanales, suministrando la información pertinente respecto de los actos y formalidades que deban realizar en el propio despacho, de acuerdo con los diferentes tráficos y regímenes aduaneros y conforme a lo dispuesto por la ley y su reglamento.<sup>35</sup>

---

<sup>35</sup> Cfr. CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, "Derecho Aduanero", Editorial Porrúa, México, 2009, Página 378.

En este sentido el sistema aduanero mexicano se ha actualizado en su funcionamiento al utilizar equipo electrónico de cómputo, mediante el sistema denominado Sistema Automatizado Aduanero Integral, por sus siglas SAAI, que es el sistema automatizado de apoyo en las funciones sustantivas de las aduanas del país y consta de 4 grandes subsistemas: a) el sistema de validación, b) los sistemas periféricos de soporte, c) el subsistema del control del despacho aduanero y el d) la explotación de la información. Este esquema se tiene en cada una de las aduanas del país, para llevar el seguimiento del despacho hasta su conclusión, además cada aduana se encuentra conectada al centro del país, desde donde se realizan las actualizaciones y se recopila la información que arroja el sistema para la generación de estadísticas así como de la balanza comercial.<sup>36</sup>

Referido en el artículo 38 de la Ley Aduanera como sistema electrónico con grabación simultánea en medios magnéticos, el SAAI controla la operación en todas las aduanas, pues con los subsistemas mencionados permite no sólo la validación normativa de los pedimentos, sino además la recolección de la información necesaria para el control de la operación, su auditoría y tomas de decisiones a nivel aduana.

La modernización del referido sistema ha permitido que la selección de los pedimentos que amparen las operaciones, cuya mercancía será objeto de reconocimiento aduanero, se realice con base en la información estadística de que se tenga registro, influyendo en ello, por ejemplo, las incidencias en las que hayan incurrido en otras operaciones los mismos sujetos, lo que ha dejado de lado el azar, en dicha selección.<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> Cfr. TREJO VARGAS, Pedro, *Op. Cit.*, Página 220.

<sup>37</sup> Cfr. BELLO GALLARDO, Nohemí, "Análisis legal y Operativo del cumplimiento de obligaciones a través de la transmisión electrónica de datos en la ley Aduanera vigente", México, UNAM, (En línea), disponible en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/derpriv/cont/13/dtr/dtr1.htm> (Consultado 16/11/11)

En caso de que el sistema determine desaduanamiento libre (semáforo verde), las mercancías se entregan de inmediato y los particulares pueden disponer de ellas. Empero, si se practica el reconocimiento, una vez concluido se deberá activar nuevamente el mecanismo de selección automatizado, de donde dependerá la sujeción a un segundo reconocimiento. Ello con independencia del resultado de las revisiones.

Si no se detecta ninguna irregularidad que dé lugar al embargo precautorio de las mercancías, se entregarán las mismas. Ahora bien, si se detectara alguna, que no sea causal de embargo precautorio, pero que implique omisión de contribuciones o cuotas compensatorias y/o imposición de sanciones, se someterán al procedimiento del artículo 152 en estudio.

En opinión de Máximo Carvajal, “el reconocimiento aduanero o reconocimiento arancelario o de mercancías, es desentrañar la naturaleza arancelaria de las mismas, para determinar, dentro de la hipótesis legal, su clasificación tarifaria, sus requisitos, su origen, su valor y poner en cantidad líquida el monto de las contribuciones a pagar o garantizar”<sup>38</sup>.

No obstante ello, no debe soslayarse que según lo dispuesto por la Ley Aduanera no es aplicable a los mismos el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, lo que quiere decir que las actas o dictámenes que se emiten en el referido acto de fiscalización, no constituyen una resolución de la autoridad y menos favorable a los particulares.

#### ***2.1.1.2. La verificación de mercancías en transporte.***

Algunos tratadistas de la materia la definen como la facultad de comprobación de las autoridades aduaneras que se realiza con el objetivo

---

<sup>38</sup> CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, Op. Cit., Página 384.

fundamental de corroborar que las mercancías de procedencia extranjera que transitan por el territorio nacional acrediten su legal estancia o tenencia en territorio nacional, y que con ellas no se han cometido infracciones a la legislación aduanera.<sup>39</sup>

Este acto de fiscalización no está expresamente definido en la legislación de la materia, pero sí lo reconoce, en principio al exigir que la tenencia, transporte o manejo de mercancías de procedencia extranjera, a excepción de las de uso personal, deberá ampararse todo tiempo, con los documentos que comprueben su legal estancia en el país.

Además, en el mismo ordenamiento se establece la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para inspeccionar y vigilar permanentemente el manejo, transporte o tenencia de las mercancías en los recintos fiscales y fiscalizados así como en cualquier otra parte del territorio nacional y verificar en forma exclusiva durante su transporte, su legal importación o tenencia.

Si bien ninguno de los artículos respectivos de la Ley, establecen detalladamente los pasos a seguir, en la práctica, mediante una orden de verificación de mercancías en transporte, dirigida al transportista, propietario, conductor, tenedor o poseedor de las mismas, se procederá al traslado de las mismas y sus medios de transporte al recinto fiscal autorizado para la revisión física, donde se llevará a cabo la misma, y en el caso, de que se advierta alguna irregularidad que no amerite embargo precautorio, se sujetará al procedimiento administrativo en estudio.

---

<sup>39</sup> Cfr. HERNÁNDEZ DE LA CRUZ, Arturo, "Estudio Práctico de los PAMAS", Ediciones Fiscales ISEF, México, 2009, Página 115.

### ***2.1.1.3. La revisión posterior de los documentos presentados durante el despacho aduanero.***

También denominada “glosa aduanera”, consiste en la revisión que de la documentación aduanera presentada durante el Despacho, llevan a cabo las autoridades aduaneras, en específico la Administración Central de Contabilidad y Glosa, de la Administración General de Aduanas<sup>40</sup>.

Este acto de fiscalización es, básicamente, la revisión legal y aritmética de los pedimentos y otros documentos presentados por los particulares en las aduanas, en las operaciones de importación o exportación, mismo que tiene como fin, verificar el cumplimiento de las obligaciones y formalidades establecidas en la legislación fiscal y aduanera, así como las previstas en otros ordenamientos legales y que estén dirigidas a regular las operaciones de comercio exterior, como lo son, la Ley de Comercio Exterior y la Ley de Metrología y Normalización, entre otras.

Realizado éste por la autoridad competente, si existen irregularidades detectadas en las operaciones de referencia, se notificará a los particulares el acta que las describa y será aplicable el procedimiento del artículo 152 de la Ley Aduanera.

### ***2.1.1.4. El ejercicio de las facultades de comprobación.***

En materia aduanera, las autoridades fiscales tienen diversas facultades para la verificación de la legal estancia o tenencia, almacenaje, transporte o manejo en territorio nacional de las mercancías de procedencia extranjera; sin embargo, tendría que analizarse cada una en su contexto, para colegir si son de

---

<sup>40</sup> Cfr. Artículo 11, fracción XVIII, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

aquéllas a las que se refiere el procedimiento de determinación o imposición de sanciones que analizamos en este apartado.

Toda vez que, aun cuando la facultad de comprobación por excelencia, es la visita domiciliaria, como se dijo en un principio en este trabajo, en materia aduanera ésta se torna en una facultad *sui generis*, ya que tiene su fundamento en el Código Fiscal de la Federación<sup>41</sup>, pero además, en la ley de la materia se contempla un procedimiento especial, muy similar al de determinación que en este apartado se estudia, pero que es excluyente de éste.

Lo anterior es así, porque el artículo 155 de la Ley Aduanera señala específicamente, que no serán aplicables las disposiciones de los artículos 152 y 153 del mismo ordenamiento, por lo que, las irregularidades que se detecten por la autoridad aduanera dentro de una visita, se darán a conocer y tramitarán conforme al procedimiento que corresponda a la misma, sin que pueda considerarse dentro de los actos que provocan el inicio del procedimiento de determinación que nos ocupa.

Luego entonces, cuando el artículo 152 en análisis, hace referencia a “facultades de comprobación” como motivo del procedimiento que éste contempla, no deberá incluirse en éstas, a la visita domiciliaria en materia de comercio exterior, sino a las demás que la legislación aduanera contempla, como es el caso de la visita de inspección o el requerimiento de información (asimilable a la revisión de gabinete regulada en el Código Fiscal Federal), al cotejo de documentos relacionados con el comercio exterior, por citar algunas<sup>42</sup>; es decir, a los demás actos que establezcan las disposiciones aplicables para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los importadores, exportadores, responsables

---

<sup>41</sup> En específico el fundamento de las visitas domiciliarias en materia de comercio exterior es el artículo 42, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

<sup>42</sup> Cfr. Artículos 11, 12 y 13 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

solidarios y demás obligados en materia de impuestos al comercio exterior, derechos, cuotas compensatorias, aprovechamientos, entre otros.

Así pues, con independencia del acto de fiscalización con el que de inicio, el procedimiento administrativo en materia aduanera que a este trabajo interesa se desarrollará conforme a las reglas descritas en el apartado siguiente.

### **2.1.2. Procedimiento genérico.**

El procedimiento de determinación que contempla el artículo 152 de la Ley Aduanera, es por sus características, un procedimiento administrativo que implica una serie de pasos que buscan hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones en materia de comercio exterior, pero también el respeto a la seguridad jurídica y garantía de defensa de los involucrados en las operaciones respectivas.

En este sentido, coincido con la afirmación doctrinaria de que “las normas de un procedimiento administrativo pueden llegar a crear reglas de actuación, que determinan el acto o serie de operaciones y trámites que deben realizarse para lograr el cumplimiento de una obligación o bien la defensa de un derecho”<sup>43</sup>.

Ahora bien, como se advierte del texto del precepto referido<sup>44</sup>, el procedimiento administrativo de determinación que nos ocupa tendrá su origen en las irregularidades que detecte la autoridad aduanera, tratándose de actos vinculados con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte o bien, cuando se realicen por el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras; desde luego, cuando las irregularidades no traigan aparejada una causal de embargo

---

<sup>43</sup> MORENO VALDEZ, Hadar, “Materia Aduanera. Procedimientos administrativos y penales, infracciones, delitos y sus medios de defensa”, Editorial Porrúa, México, 2007, Página 4.

<sup>44</sup> Cfr. Artículo 152 de la Ley Aduanera.

precautorio de las mercancías, pues entonces el procedimiento a seguir es el denominado PAMA (Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera).

Aunque ambos procedimientos en realidad tienen la característica de ser administrativos y en materia aduanera, doctrinariamente, el que nos ocupa es nombrado de distintas formas, a fin de distinguirlo de aquél en que existe embargo precautorio, Hernández de la Cruz por ejemplo, lo denomina PACO, cuyas siglas refieren el Procedimiento Administrativo de Contribuciones Omitidas, y lo describe como el procedimiento en el cual se determinan las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas, pero la mercancía se libera, en caso de estar en reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento, o no se inicia PAMA en virtud de no contarse con la mercancía físicamente, pues puede ser que a dichas mercancías no les haya tocado reconocimiento aduanero o que lo hayan superado sin que se advierta irregularidad alguna; aun así, éstas pueden ser motivo de la revisión, a través de la presentación de una orden de verificación de mercancías en transporte o en su caso, cuando la autoridad realice la revisión posterior de los documentos que fueron presentados para la práctica del despacho aduanero en un momento posterior.<sup>45</sup>

Trejo lo define como el Procedimiento de Irregularidades en Materia Aduanera o PIMA, que se diferencia del PAMA, porque procede la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones, sin decretar el embargo de mercancías de comercio exterior y de sus medios de transporte, ya sea porque no es posible materialmente, o porque se trata de infracciones formales muy leves y sólo procede la aplicación de multas formales o la mera determinación de créditos fiscales.<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> Cfr. HERNÁNDEZ DE LA CRUZ, Arturo, *Op. Cit.*, Página 35.

<sup>46</sup> Cfr. TREJO VARGAS, *Op. Cit.*, Página 398.

Independientemente de cómo se nombre, conforme a las reglas generales de este procedimiento de determinación, una vez detectadas las irregularidades, la autoridad aduanera debe darlas a conocer a los particulares, mediante un escrito o acta circunstanciada los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones.

A partir de la notificación de la citada acta, el interesado contará con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos dicha notificación, plazo en el que podrá ofrecer las pruebas y formular los alegatos que considere convenientes, a fin de desvirtuar las irregularidades que le han sido informadas.

El artículo de referencia señala que, las autoridades aduaneras emitirán resolución en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente, señalando que se entiende que el expediente se encuentra debidamente integrado cuando hayan vencido los plazos para la presentación de los escritos de pruebas y alegatos.

En este contexto, es el plazo para iniciarlo, con la notificación del acta de irregularidades, el que ha estado sujeto a revisión por los Tribunales, con opiniones divididas respecto de si las autoridades aduaneras deben estarse a los plazos genéricos de caducidad de sus facultades de determinación, a falta de temporalidad expresa en el artículo 152 de la Ley Aduanera.

Ello, porque como se ha señalado, no fue sino hasta la reforma a dicho precepto, publicada el 27 de enero de 2012, cuando se estableció -exclusivamente para mercancías de difícil identificación-, un plazo de seis meses a partir del acta de muestreo para notificar, en su caso, las irregularidades detectadas, hecho que desde luego atiende a la declaratoria de inconstitucionalidad de que fue objeto al

transgredir la garantía de seguridad jurídica por la falta de un plazo para notificar esta última acta, dejando al importador sin la condición material para su defensa.

Empero, al margen de si el plazo ahora establecido en el artículo cuando se verifiquen operaciones con mercancías de difícil identificación, subsana o no, la inseguridad jurídica que advirtió la Suprema Corte de Justicia, lo cierto es que, en tratándose de mercancías de otro tipo, es decir, las que no sean de difícil identificación, sigue sin contemplarse un plazo para la notificación del acta de irregularidades con que se emplaza al importador y da inicio el procedimiento de determinación que recae a las operaciones realizadas con esta mercancía, con independencia del acto con el que se haya iniciado su fiscalización.

Finalmente, no debe soslayarse que este procedimiento de determinación de contribuciones o imposición de sanciones atiende a una finalidad específica, a saber, vigilar el adecuado cumplimiento de las leyes y demás disposiciones aplicables en materia de comercio exterior, de ahí que, es necesario analizar su regulación en su justo contexto, a fin de obtener una opinión sustentada de la trascendencia de la falta de un plazo para su inicio, ahora tratándose de mercancías que no son de difícil identificación, y si los seis meses que se establecieron para las de difícil identificación son razonables a fin de no coartar el derecho de defensa de los importadores o exportadores.

Pues, como lo señala Raúl Rodríguez Lobato, “la satisfacción del interés público que persigue de manera directa el procedimiento administrativo en general, y desde luego el fiscal en especial, es la nota que justifica el principio de oficiosidad vigente en el procedimiento administrativo, lo cual se traduce en que

corresponde a la autoridad la carga del impulso del procedimiento a través de todas sus etapas hasta llegar al acto decisorio”<sup>47</sup>.

Por lo anterior podemos decir que, el desarrollo del procedimiento en estudio, cobra relevancia, en principio, cuando el objeto de las operaciones de comercio exterior lo son mercancías de “difícil identificación”, pues entonces se tienen que realizar otras acciones encaminadas a identificar la naturaleza de las mismas y estar en posibilidad de conocer las obligaciones aduaneras a las que están sujetas a fin de verificar su adecuado cumplimiento y fueron las que motivaron la reforma de que se hizo mención anteriormente, al artículo en estudio.

## **2.2. Las mercancías de difícil identificación.**

Según el diccionario de la Lengua Española<sup>48</sup>, la mercancía es “todo género vendible o cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta”.

Esa definición en su concepción más amplia implica la idea de que las mercancías constituyen en su esencia objetos de comercio, esto es, que se trata de bienes cuya naturaleza es eminentemente transferible a través del consecuente pago de un precio, ya que inclusive en ese concepto, al igual que en el de *mercado* y en el de *comercio* (que por su propia naturaleza nos da una idea de la compraventa de objetos), se encuentra comprendida la raíz gramatical “*merc*”, que deriva del vocablo *mercar* que conlleva la posibilidad de comprar y vender los bienes que tengan la calidad de mercancías.<sup>49</sup>

---

<sup>47</sup> Vid. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, citado por MORENO VALDEZ, Hadar, “Materia Aduanera. Procedimientos administrativos y penales, infracciones, delitos y sus medios de defensa”, Editorial Porrúa, México, 2007, Página 4.

<sup>48</sup> Editado por la Real Academia Española, en Madrid, en el año de 1984.

<sup>49</sup> Cfr. LEYVA GARCÍA, Eugenio, “Importaciones y Exportaciones”, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2004, Página 39.

Ahora bien, por lo que ve a la materia que nos ocupa, el artículo 2, fracción III de la Ley Aduanera, señala que para efectos de esa ley, se consideran mercancías *“los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular”*.

En este sentido, Trejo Vargas considera que la legislación de la materia excluye a los intangibles, tales como los servicios, derechos de propiedad intelectual y todos los bienes inmateriales, mismos que tienen un tratamiento especial en la legislación nacional e internacional, así como aquellos efectos que por motivos de seguridad nacional o que por razones humanitarias y convencionales no tienen valor comercial.<sup>50</sup>

No obstante, es una opinión que no se comparte, pues de conformidad con la definición legal anteriormente transcrita, se considera mercancía “cualquier otros bienes”, por lo que incluiría todos ellos, independientemente de su naturaleza, debiendo considerar como tales los que se definen en el Libro Segundo del Código Civil Federal.

En esta línea, una vez dada la definición genérica del término que nos ocupa, tenemos que, las mercancías de difícil identificación son referidas por la Ley Aduanera como aquéllas cuya naturaleza y características no son apreciables a la vista y requieren, por ello, un análisis químico o de laboratorio para lograr su identificación exacta.<sup>51</sup>

Aunado a ello, conforme a lo establecido en las Reglas Generales en Materia de Comercio Exterior<sup>52</sup>, podemos afirmar que las mercancías de difícil

---

<sup>50</sup> Cfr. TREJO VARGAS, Pedro, Artículo: “El Régimen Jurídico de las Mercancías de Comercio Exterior”, Citado en “Régimen de Comercio Exterior”, Editorial Porrúa, México, 2009, Página 257 y 260.

<sup>51</sup> Cfr. Artículo 54, fracción I, de la Ley Aduanera.

<sup>52</sup> Cfr. Reglas 1.4.13. y 3.7.1., de las Reglas Generales en Materia de Comercio Exterior.

identificación a las que hacen referencia las disposiciones en materia de comercio exterior son aquéllas que por su presentación en forma de polvos, líquidos, gases o formas farmacéuticas, tales como: pastillas, trociscos, comprimidos, granulados, tabletas, cápsulas, grageas, requieran de análisis físicos y/o químicos para conocer su composición, naturaleza, origen y demás características necesarias para determinar su clasificación arancelaria, incluidas las mercancías estériles, radiactivas y/o peligrosas.

Como se dijo, para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones aduaneras a las que este tipo de mercancías estén sujetas, en virtud de su importación y/o exportación, es necesario identificar su naturaleza, para ello, se realiza un procedimiento de muestreo en el que, como su nombre lo indica, se tomarán muestras las mismas y, mediante estudios posteriores de laboratorio que se realicen sobre ellas, se determinará su naturaleza, así como su composición física o química; de ahí surge la obligación de levantar la llamada “acta de muestreo”, en la que consten las circunstancias en las que se lleva a cabo el mismo.

### ***2.2.1. Acta de muestreo.***

Este acto, calificado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como de “molestia” sin ser privativo de derechos, se materializa en el escrito donde se haga constar la toma de muestras de las mercancías de difícil identificación antes definidas, con el objeto de corroborar su composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas, a fin de verificar que el producto está correctamente declarado.

Conforme al Reglamento de la Ley Aduanera<sup>53</sup>, dichas muestras se tomarán por triplicado, 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; son estas dos últimas muestras las que deberán conservarse hasta que se determine lo procedente respecto de las mismas.

Siempre que se realice una toma de muestras, se deberá levantar el acta de muestreo correspondiente.

Ahora bien, dichas muestras se enviarán al laboratorio para su respectivo análisis, mismo que una vez realizado, se enviará informe a la autoridad aduanera competente a fin de que, verificada la clasificación arancelaria de la mercancía de que se trata, esté en posibilidad de levantar el acta de irregularidades que corresponda, en caso de que sean detectadas.

### ***2.2.2. Acta de Irregularidades.***

En efecto, una vez recibidos los análisis de laboratorio, que se hayan practicado como resultado de la toma de muestras de mercancías de difícil identificación, las autoridades aduaneras estarán en posibilidad de verificar si la misma, fue declarada correctamente, es decir, en la fracción arancelaria que le corresponda de acuerdo a sus características específicas y, derivado de ello, si se cumplieron las obligaciones respectivas, desde el pago de contribuciones hasta el cumplimiento de restricciones y/o regulaciones no arancelarias.

Con la reforma al artículo 152 de la Ley de la materia, se estableció que, tratándose exclusivamente de mercancías de difícil identificación, las autoridades competentes no deberán exceder del plazo de seis meses, contados a partir de la

---

<sup>53</sup> Cfr. Artículos 64 y 66 del Reglamento de la Ley Aduanera.

emisión del acta de muestreo, para notificar al interesado dicho escrito o acta de irregularidades, una vez que tengan el dictamen del laboratorio correspondiente.

La Ley de la materia establece la existencia de esta acta, cuando con motivo de la revisión de documentos presentados para el despacho de mercancías, del reconocimiento aduanero y del segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, las autoridades aduaneras tengan conocimiento de cualquier irregularidad<sup>54</sup>; esto es, de forma genérica, se establece la obligación de plasmar por escrito los hechos u omisiones observados y las irregularidades advertidas en el dictamen aduanero, de conformidad con el procedimiento que corresponda, de los contemplados del artículo 150 al 153 del mismo ordenamiento, es decir, en los que exista embargo precautorio y en los que no, como el que nos ocupa en el presente trabajo.

También se le otorga al acta de irregularidades descrita, el mismo valor que a las actas parciales de una visita domiciliaria, de las establecidas en el diverso 46, fracción I, de Código Fiscal Federal.

Cabe apuntar de nueva cuenta que, esta disposición no resulta aplicable a las visitas domiciliarias, puesto que ésta se rige por sus propias reglas.

Ahora bien, en el párrafo cuarto del adicionado artículo 152 de la Ley Aduanera, se señala que cuando no se requirió tomar muestras para la identificación de la mercancía, porque no se trata de mercancía de difícil identificación desde luego –independientemente del acto de fiscalización con el que inicie el procedimiento-, la autoridad aduanera dará a conocer el acta de irregularidades, pero para este caso en particular no se establece un plazo específico para ello.

---

<sup>54</sup> *Cfr.* Artículo 46 de la Ley Aduanera.

Asimismo en la citada reforma, se reitera que, dentro del acta circunstanciada que al efecto se levante, se señalará que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga, también se deberá requerirle para que señale domicilio para oír y recibir notificaciones, con el apercibimiento que de no hacerlo, señalar un domicilio falso, desocupar el domicilio señalado sin aviso, desaparecer después de iniciadas las facultades de comprobación u oponerse a las diligencias de notificación de los actos relacionados con el procedimiento, las notificaciones que fueren personales se efectuarán por estrados, siempre que, en este último caso, tratándose del reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, se cuente con el visto bueno del administrador de la aduana.

Por último se destaca que, el adicionado párrafo tercero del artículo en estudio, señala que, una vez notificada el acta de irregularidades dentro del plazo de seis meses antes mencionado, se “*continuará*” el procedimiento conforme a lo establecido en ese precepto, lo que desde mi punto de vista, no otorga una idea clara del momento en que debe considerarse iniciado dicho procedimiento, si el del acto de fiscalización ejercido o el de la emisión del acta de muestreo.

En este contexto, es en el que se torna importante el plazo que tienen las autoridades aduaneras para notificar la citada acta de irregularidades, sobre todo, a partir de la referida reforma legislativa, cuando se trate de mercancías que no sean de difícil identificación; por ello, es que cobra relevancia para este trabajo estudiar la naturaleza del plazo de caducidad de las facultades de determinación y/o imposición de sanciones de las autoridades fiscales, que establece el Código Fiscal de la Federación, como un límite genérico a las mismas, a fin de revisar si resulta aplicable a la materia aduanera.

### **CAPÍTULO 3. LA CADUCIDAD PREVISTA EN EL CÓDIGO FISCAL FEDERAL COMO LÍMITE A LAS FACULTADES DE DETERMINACIÓN DE LAS AUTORIDADES ADUANERAS.**

#### **3.1. La caducidad de facultades de las autoridades fiscales.**

El tratadista Bernardo Gómez Corraliza apunta respecto de la figura de la CADUCIDAD, que la palabra proviene del latín *caducus-a-um* que significa “que cae”, “que ha de caer”, “caduco”, “percedero”, de la misma radical que el verbo *cado-is-ere-cecidi-casum*, que entre otros significados, tiene los de morir y terminar, connotaciones que comparten la noción de “finitud o acabamiento”. De tal suerte que, referidos tales conceptos al plano de los derechos, el término caducidad alude inmediatamente a su terminación o acabamiento, es decir, a lo que en sentido técnico llamamos extinción de los mismos, así pues, la caducidad es aquella figura que determina de modo automático e inexorable, la extinción de ciertos derechos, poderes o facultades, si no se realiza un acto específico dentro del plazo fijado a tal efecto por la ley.<sup>55</sup>

Para el Derecho Administrativo la caducidad es un acto administrativo que declara extinguido el derecho de un particular nacido al amparo de otro acto de la misma índole, por el no ejercicio de ese derecho en el tiempo que marca el acto o la ley; esto es, se sanciona jurídicamente la negligencia de quien no ejerce sus derechos. En materia fiscal se sanciona a las autoridades fiscales por no ejercer a tiempo sus facultades para determinar las contribuciones omitidas o para imponer sanciones por infracción a las disposiciones fiscales; con la particularidad de que esas facultades o derechos de la autoridad están al amparo de un texto legal y no de un acto administrativo.<sup>56</sup>

---

<sup>55</sup> Cfr. GÓMEZ CORRALIZA, Eduardo, “La Caducidad”, Editorial Montecorvo, Madrid, España, 1990, Páginas 21 y 22.

<sup>56</sup> Cfr. NAVA NEGRETE, Alfonso, “Derecho Administrativo Mexicano”, Fondo de Cultura Económica, México. Página 376.

La doctrina ha sostenido que la caducidad, aunque en diverso aspecto, al igual que la prescripción, castiga la ineficiencia de la autoridad y favorecen a quien intencionalmente o por negligencia incumplió sus obligaciones fiscales. Sobre todo, esta figura encuentra justificación en la seguridad jurídica que debe tener el particular, al evitar que su situación quede sujeta indefinidamente en el tiempo, a la posibilidad de que se ejerzan sus facultades.<sup>57</sup>

Algunos autores afirman en ese sentido, que la caducidad es el límite al ejercicio de las facultades de comprobación y/o verificación, y que por ende se materializa si el acto con el que se pretenden iniciar las mismas se notifica al contribuyente fuera del plazo respectivo (5 o 10 años); sin embargo, en mi opinión, dada la interpretación estricta del artículo, la que caduca es la facultad de determinación o imposición de sanciones, no la de verificación, lo cual significa que podrían ejercerse facultades de ese tipo incluso fuera de dichos plazos, pues ello no está prohibido expresamente por la ley.

Sin embargo, a ningún efecto práctico conduciría dicho ejercicio de facultades, puesto que la autoridad fiscal estaría imposibilitada para materializar el resultado que recayera al mismo, al no poder determinar contribuciones omitidas o sus accesorios y tampoco imponer las sanciones respectivas, de ahí que, aun cuando por disposición legal, la caducidad está dirigida a extinguir únicamente las facultades determinadora y sancionadora de las autoridades y no de verificación y/o comprobación, lo cierto es que sí limita a estas últimas.

También se sostiene doctrinariamente que la caducidad como voluntad del legislador, no pretende limitar a la Administración, sino compelerla a que ejerza de forma eficiente y temporánea las potestades y derechos que se le confieren, para lograr el equilibrio entre el correcto funcionamiento de las autoridades

---

<sup>57</sup> Cfr. URESTI ROBLEDO, Horacio, "Los impuestos en México", Tax Editores, México, 2007, Página 445.

fiscalizadoras y la seguridad y mínima incidencia en la esfera privada de los particulares.<sup>58</sup>

En efecto, la caducidad fiscal se establece en el artículo 67 del Código Tributario y consiste en la extinción de las facultades de las autoridades para determinar<sup>59</sup> contribuciones o aprovechamientos (como lo son las cuotas compensatorias) omitidos y sus accesorios e imponer las sanciones que resulten derivado de la infracción a las disposiciones fiscales (dentro de las que se encuentran las aduaneras respectivas), dicha extinción se concreta en el plazo genérico de cinco años, contados a partir del día siguiente en que los contribuyentes presentaron la declaración de pago o debieron haberlo hecho o cometieron la infracción.

De la anterior definición, podemos destacar los siguientes elementos:

1. Las facultades de las autoridades fiscales son susceptibles de extinguirse por su no ejercicio.

2. El plazo que la ley establece para que se extingan dichas facultades, está en función de la posibilidad que tuvieron dichas autoridades de ejercer las facultades de referencia.

3. La que se extingue es la facultad de determinación e imposición de sanciones, no de revisión o verificación.

Así pues, la caducidad fiscal, es una figura que pugna por la seguridad jurídica de los gobernados, al constituir un límite a las facultades de determinación de las autoridades y con ello, otorgar a los primeros la certidumbre de que éstas

---

<sup>58</sup> Cfr. CARTAS SOSA, Rodolfo, "La Caducidad en el Código Fiscal de la Federación", Editorial Themis, México, 2001, Página 75.

<sup>59</sup> Una vez que las mismas hayan verificado el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales.

no podrán imponer crédito alguno por concepto de contribuciones y aprovechamientos omitidos (o accesorios) así como tampoco les impondrán sanciones por hechos u omisiones que no fueron revisados en el plazo que el legislador consideró prudente para tal efecto.

### **3.1.1. Plazos.**

La regla general del plazo de la caducidad es de 5 años, contados a partir del día siguiente a aquél en que se realicen los siguientes actos<sup>60</sup>:

a. Se haya presentado la declaración del ejercicio (cuando se tenga obligación de hacerlo), incluso cuando sea complementaria, por lo que hace a los conceptos que en ésta se modifiquen en relación con la última declaración existente. En este aspecto la ley especifica que en el caso de que se trate de declaraciones de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo debe computarse a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre esos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio.

b. Se presentó o debió haberse presentarse la declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios.

c. Se causen las contribuciones cuando no exista obligación de pagarlas mediante declaración.

d. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; empero, tomando en cuenta el legislador que existen infracciones continuas o continuadas, se señaló señala que en esos casos, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

---

<sup>60</sup> Cfr. Artículo 67 del Código Fiscal Federal.

e. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación, constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

Ahora bien, por disposición legal expresa el referido plazo de caducidad puede elevarse hasta diez años, cuando existan algunas omisiones graves como cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo exigido por las disposiciones respectivas, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración.

En estos últimos casos, si el contribuyente presenta en forma espontánea la declaración que había omitido, el plazo será de cinco años, empero éste plazo sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en la que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en la que se presentó espontáneamente, exceda de diez años.

## **SUSPENSIÓN.**

El plazo de caducidad no está sujeto a interrupción y sólo se suspende cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, consistentes en requerir la contabilidad o documentos que la integran, practicar visitas domiciliarias y revisar los dictámenes de los estados financieros de los contribuyentes, cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

Esta regla de suspensión aplica también respecto de la sociedad que teniendo el carácter de controladora consolide su resultado fiscal en los términos de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de controlada de dicha sociedad controladora.

En esos supuestos, la suspensión inicia con la notificación del ejercicio de facultades de comprobación y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal o cuando concluya el plazo que establece el artículo 50 del propio Código Fiscal para emitirla; empero si ésta no se emite, se entenderá que no hubo suspensión.

Incluso, cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal, también se suspenderá dicho plazo reiniciándose su cómputo a partir de la fecha en la que se localice al contribuyente.

Otros supuestos específicos de suspensión del plazo de caducidad que refiere el artículo 67 del Código Fiscal Federal son los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga y en el de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.

Es importante apuntar que la suspensión a diferencia de la interrupción, no inutiliza el tiempo transcurrido cuando se materializa, sino que lo que ocurre con el plazo, es que dejará de contabilizarse y se reiniciará cuando desaparezca la causal de suspensión de que se trate. Así pues, en la materia que nos ocupa, el periodo de tiempo que se suspenda dicho plazo, con motivo del ejercicio de

facultades de comprobación, adicionado con el tiempo que no se suspenda, no podrá exceder de 10 años, salvo que se trate de visitas domiciliarias, revisión de gabinete o de dictámenes de contadores públicos, pues en estos casos el límite será de 6 años y 6 meses o de 7 años, según corresponda.

Por ello, podemos afirmar que el límite máximo del plazo de caducidad en estudio, es de 10 años, pues la suspensión que se origine, con independencia de su causa, no debe ser el pretexto para que se prorroguen indefinidamente las facultades determinadoras o sancionadoras de las aludidas autoridades.

Las facultades de las autoridades fiscales que no se extinguen conforme a las reglas antes referidas son aquéllas para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal.

En este contexto, refiriéndose a la materia aduanera Mario Becerril sostiene que los supuestos que refiere el artículo 67 del Código Tributario, son los únicos en que se suspende el plazo para que opere la caducidad, por lo que el acta de inicio de procedimiento administrativo en materia aduanera o la notificación del escrito de hechos u omisiones previsto en el diverso 152 de la Ley Aduanera no suspenden dicho plazo, de ahí que la autoridad aduanera deberá emitir y notificar al particular la resolución derivada de los referidos procedimientos dentro del plazo genérico para que opere la caducidad (5 años), en caso de que se notifique la resolución al particular fuera de dicho plazo se habrá configurado la caducidad de las facultades de las autoridades aduaneras.<sup>61</sup>

Comparto la opinión antes citada, pues la verificación que las autoridades respectivas realizan mediante los procedimientos administrativos en materia aduanera, contenidos tanto en el artículo 151 como 152 de la Ley que los regula,

---

<sup>61</sup> Cfr. BECERRIL HERNÁNDEZ, Mario, "Facultades de Comprobación, Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera y Medios de Impugnación", TAX Editores, México, 2010, Páginas 95 y 96.

tienen una naturaleza distinta a las facultades de comprobación que se ejercen mediante la visita domiciliaria, la revisión de gabinete y la revisión de dictámenes a que hace referencia el artículo 67 del Código Fiscal Federal<sup>62</sup>, de ahí que no tendrían por qué compartir las mismas consecuencias en cuanto a la suspensión del plazo de caducidad; este criterio, ha sido recogido incluso entre las propias facultades que contiene el artículo 42 del Código Tributario, por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la tesis de rubro: “CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE DETERMINACION DE CREDITOS FISCALES. EL ARTICULO 67 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL ESTABLECER QUE SOLO ALGUNAS DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION TIENEN EL EFECTO DE SUSPENDER EL PLAZO PARA QUE OPERE, NO VIOLA LA GARANTIA DE IGUALDAD”<sup>63</sup>.

### **3.1.2. Diferencias con la Prescripción.**

En este apartado se decidió hacer referencia a la prescripción de créditos fiscales, dada la frecuencia con la que esta figura es confundida con la caducidad de las autoridades fiscales, pues aunque son parecidas, tienen incluso una naturaleza jurídica distinta, tal y como se señala a continuación.

La legislación aduanera no contiene una definición específica de la misma; sin embargo, respecto de la prescripción que puede recaer a las contribuciones al comercio exterior a cargo de los contribuyentes, resultan aplicables las normas del Código Fiscal de la Federación, mismos que aunque la regulan, tampoco la conceptualizan, sólo se señala en su artículo 146, que los créditos fiscales se extinguen por prescripción en el término de 5 años.

---

<sup>62</sup> Cfr. Artículo 67, párrafo cuarto en relación con el diverso 42, fracciones II, III y IV, ambos del Código Fiscal de la Federación.

<sup>63</sup> Tesis aislada 2a. XLII/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Mayo de 2009, Página 267.

Esta es una figura que proviene del derecho común por lo que, si nos remitimos al Código Civil Federal encontramos que la “prescripción es un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas en la ley”. En esa definición se incluye tanto la prescripción adquisitiva o positiva como la liberatoria o negativa.

En este contexto, señala la doctrina que a la que se refiere el artículo 146 de Código Fiscal de la Federación “es la prescripción liberatoria, la que mediante el transcurso del tiempo y las condiciones de ley, sirve para librarse de obligaciones”<sup>64</sup>. Luego entonces como forma de extinción de la obligación, podemos decir que ésta obedece a la abstención de la autoridad para requerir el pago del crédito fiscal ya determinado, por lo que, transcurridos los 5 años que establece el precepto mencionado, el crédito fiscal extingue.

La figura jurídica de la prescripción tiene diferentes connotaciones; sin embargo, para efectos fiscales y aduaneros, la entendemos como la extinción de un derecho, de una obligación o de una acción, de la autoridad tributaria por el simple trascurso del tiempo y por no haberse ejercido tal derecho, obligación o acción. En materia fiscal, la prescripción opera sobre un derecho, una obligación o una acción, de la autoridad y no sobre las facultades de la misma.<sup>65</sup>

De conformidad con el contenido del citado artículo 146 del Código Tributario, y la interpretación que del mismo se ha hecho<sup>66</sup>, el plazo para que

---

<sup>64</sup> GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, “El Patrimonio”, Editorial José M. Cajica Jr. México, 1971, Página 433.

<sup>65</sup> Cfr. TREJO VARGAS, *Op. Cit.*, Página 349

<sup>66</sup> Toda vez que al indicar el artículo de referencia que dicho plazo empieza a correr desde la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, jurisprudencialmente se estableció que para ello, debía estar debidamente notificado el crédito de que se trate, criterio sostenido en la Jurisprudencia 2a./J. 15/2000 consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, Febrero de 2000, Página 159 de rubro: “PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE”.

opere la prescripción empieza a correr a partir del día siguiente en que fue debidamente notificado el crédito fiscal.

Ahora bien, respecto del plazo para que se consuma la prescripción el propio Código Fiscal establece que es susceptible de interrumpirse por cada gestión de cobro que el acreedor notifique<sup>67</sup> o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito del deudor de la existencia del crédito a su cargo. Como se dijo anteriormente, la diferencia entre la suspensión y la interrupción, es que esta última inutiliza todo el tiempo corrido antes de ella, por lo que una vez que la prescripción se interrumpe, antes de consumación por cualquiera de las causales citadas, si no se logra el cobro, se inicia de nueva cuenta el plazo de la misma, desde cero días; siendo ésta una de las más claras diferencias con la caducidad cuyo plazo no se interrumpe, sino se suspende.

Con relación a ambas figuras jurídicas, la doctrina ha considerado diversas características que las distinguen entre sí, pues aunque la caducidad y la prescripción tienen un elemento en común que es el transcurso del tiempo, cada una de estas figuras operan con resultado diferente, ya que tienen aspectos y características propias: por ejemplo, en la caducidad el derecho no nace y en la prescripción el derecho se extingue. Otra diferencia importante destacada por los tratadistas es la naturaleza jurídica de ambas, pues mientras que la caducidad es una institución del derecho sustantivo, la prescripción es una figura del derecho procesal.

---

<sup>67</sup> Conforme a lo sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la gestión de cobro respectiva debe ser debidamente notificada al contribuyente, pues de otra forma, no se interrumpe la prescripción, toda vez que dicha interrupción está supeditada al conocimiento pleno del deudor, del crédito que se pretende cobrar, criterio sostenido en la Jurisprudencia 2a./J. 198/2009, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Diciembre de 2009, Página 306, de rubro: "NULIDAD DE LA NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO DE PAGO O GESTIÓN DE COBRO. NO INTERRUMPE EL PLAZO PARA QUE OPERE LA PRESCRIPCIÓN A QUE ALUDE EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN".

La profesora Vega Herrero, indica que la distinción entre caducidad y prescripción, radica “en que la prescripción extintiva afecta a derechos y facultades patrimoniales que por su naturaleza pueden ser indefinidos, en tanto que la caducidad atañe a las facultades o derechos potestativos, entendiendo por tales aquellos que atribuyen a una persona la potestad de producir, mediante su declaración de voluntad, la creación, modificación o extinción de una relación jurídica con eficacia respecto a otros sujetos de derecho”<sup>68</sup>.

Algunos doctrinarios como González Pineda afirman que la prescripción es por esencia, una manera de adquirir derechos civiles y de extinguir obligaciones de la misma naturaleza, pero que la caducidad no tiene esa finalidad porque concierne a algo muy diferente de los derechos y obligaciones civiles. Desde el momento en que la instancia no tiene ninguna analogía con los derechos y obligaciones civiles, así también hay que afirmar otro tanto de la caducidad y la prescripción.<sup>69</sup>

Por último, Rohde Ponce, otro de los autores que destaca de forma clara y concisa las diferencias entre caducidad y prescripción, señala<sup>70</sup>:

1) Caducan las facultades de las autoridades mientras que prescriben los créditos fiscales.

2) La caducidad supone que todavía no se ha fincado un crédito al contribuyente mientras que en la prescripción ya se fincó y notificó el crédito al contribuyente pero no se ha logrado obtener su cobro.

---

<sup>68</sup> VEGA HERRERO, Manuela, “La Prescripción de la Obligación Tributaria”, Editorial LexNova, España, 1990, Página 22.

<sup>69</sup> Cfr. GONZÁLEZ PINEDA, José Ramón, “Caducidad, Prescripción y Preclusión de acuerdo a la Interpretación y Aplicación del Derecho”, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, Página 18.

<sup>70</sup> Cfr. ROHDE PONCE, Andrés. *Op. Cit.* Página 246.

3) La caducidad es una institución jurídica sustantiva que afecta la competencia de las autoridades mientras que la prescripción es una institución procesal que no atiende a la competencia de la autoridad sino a la inexistencia del crédito.

4) La caducidad afecta la legalidad de la resolución que a pesar de haberse consumado finca un crédito mientras que la prescripción no afecta la legalidad de la resolución que impuso el crédito, sino la legalidad del cobro.

5) La caducidad afecta a la determinación tributaria mientras la prescripción afecta el procedimiento económico coactivo.

6) En algunas legislaciones la caducidad se hace valer en recursos que impugnan la legalidad del crédito y la prescripción ataca la legalidad de la gestión de cobro.

En esta línea de pensamiento, a fin de verificar si el plazo de caducidad que se ha estudiado resulta aplicable a la materia aduanera, es necesario analizar la relación entre el Código Fiscal Federal y la Ley Aduanera, dando especial atención al hecho de que el primero es supletorio de la segunda, para ello, en el apartado siguiente se estudiará en qué consiste dicha supletoriedad y cuáles son sus efectos prácticos.

### **3.2. Supletoriedad del Código Fiscal de la Federación en materia aduanera.**

Un sector de la doctrina sostiene que en la formación del derecho aduanero concurren varias ramas jurídicas; en efecto, además de los antecedentes históricos y constitucionales, que sirven a modo de guía para interpretar los textos

legales, el llamado derecho aduanero está formado por el derecho tributario, derecho administrativo, derecho penal y derecho procesal.<sup>71</sup>

De ahí, me parece, nace la posibilidad de integrar dichas normas, integración que (a diferencia de la interpretación cuyo objeto es encontrar el sentido y valor de la norma) busca a través de distintos métodos o técnicas colmar las deficiencias de un ordenamiento jurídico, a fin de que éste ofrezca las soluciones necesarias a los supuestos que se materialicen.

Los métodos de integración jurídica pueden dividirse en dos grandes grupos, unos calificables como métodos autointegrativos y el resto como métodos heterointegrativos. La diferencia entre ellos radica en si para colmar la laguna legal es preciso acudir o no y, por ende traer o no, la solución de más allá del sector del ordenamiento jurídico que la padece y que puede ser desde una rama distinta, pero dentro del propio sistema jurídico, hasta incluso un sistema jurídico distinto o, si la solución se trae del propio sector del ordenamiento jurídico que la padece.<sup>72</sup>

La autointegración jurídica presupone la suficiencia del ordenamiento jurídico, es decir, una capacidad propia para superar sus deficiencias y a través de su propia dinámica colmar las lagunas legales.

Mientras que, la heterointegración se presenta mediante la posibilidad de acudir de una parte del sistema jurídico a otra del mismo, con el propósito de servirse de ésta y colmar las lagunas de la primera, sin que por ello se considere que la rebasa.

---

<sup>71</sup> Cfr. BARRIOS DE ANGELIS, Dante. "Teoría del Proceso". Editorial BdeF. Argentina. 2002. Página 80.

<sup>72</sup>Cfr. JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio, "Lecciones de Derecho Tributario", Cengage Learning Editores, México, 2009, Página 201 y 202.

En la materia que nos ocupa, el artículo 5 del Código Fiscal Federal, consagra llamado principio de la supletoriedad en materia común, que permite que ante la falta de previsión normativa en la ley de la materia de que se trate o en el mismo Código, se colmen dichas lagunas del ordenamiento tributario federal, mediante soluciones traídas del resto de los ordenamientos que forman el sistema jurídico mexicano federal, como lo es el derecho federal común, método que conforme a lo que se ha dicho, yo ubicaría como heterointegrativo.

La aplicación supletoria del derecho federal común a la materia tributaria sólo es posible cuando “su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”. Ello significa que las soluciones del derecho común pueden trasladarse al derecho tributario siempre que ello no implique el trasplante de instituciones no tributarias a este campo.

En este orden de ideas, me parece adecuada la postura de Jiménez González en el sentido de que la naturaleza de cada una de las ramas del ordenamiento jurídico lo determinan las instituciones jurídicas que la conforman, por tanto se incumple tal exigencia si al amparo de la aplicación supletoria se trasladan al derecho tributario instituciones extrañas a él, es decir no previstas en su marco normativo; sin embargo, se da cumplimiento a tal exigencia cuando una determinada institución tributaria padece alguna insuficiencia en su marco regulatorio que es superada por disposiciones previstas en otras ramas del ordenamiento jurídico, la clave de su cumplimiento está en que la institución sí se halle prevista en materia tributaria.<sup>73</sup>

---

<sup>73</sup> *Ídem*, Página 206.

Así pues, se dice que “la supletoriedad opera complementando la norma suplida, sin que ello signifique, desde luego, que la ley supletoria se encuentre por debajo de la suplida en la pirámide normativa”<sup>74</sup>.

Ahora bien, en materia fiscal tenemos un amplio universo de leyes, en donde la complementación entre disposiciones de unas para con otras es frecuente, de tal manera que pareciera ser innecesario el acudir a otras leyes que no sean del mismo carácter de las fiscales para suplir huecos o lagunas en éstas, lo cual ya vimos no es así desde el momento en que en la propio Código Tributario se establece la supletoriedad del derecho común.

Esa “complementariedad” entre leyes fiscales, como una misma rama jurídica, es incluso expresada textualmente en sus disposiciones, en las que unas remiten a otras para integrar sus normas, en un ejercicio que yo denominaría de autointegración, pues pertenecen a un mismo campo de aplicación, dada sus naturaleza eminentemente fiscal.

Lo anterior, se advierte en la materia que nos interesa, en el primer artículo, tanto del Código Fiscal Federal como de la Ley Aduanera, al señalar esta última que dicho ordenamiento será el que se aplique supletoriamente a sus disposiciones.<sup>75</sup>

Por otro lado, el artículo 1 del Código Tributario, establece la prelación para aplicar las normas tributarias, al señalar que las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, mientras que las disposiciones de dicho Código, se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte.

---

<sup>74</sup> NAVARRO BAÑUELOS, Ramón. “La Supletoriedad del Derecho Federal Común”. INDETEC. México. 1995. Página 21.

<sup>75</sup> Cfr. Artículo 1 de la Ley Aduanera vigente.

Ello quiere decir que, en principio, se aplicarán las leyes fiscales respectivas y, en defecto de las mismas (lagunas legales), supletoriamente serán aplicables las disposiciones del referido Código; respecto de los tratados internacionales en los que México sea parte, en lo conducente a las obligaciones que tengan implicaciones en materia fiscal, éstos deberán observarse como norma sustantiva, al igual que una ley e incluso, cuando en dichos instrumentos internacionales se establezca alguna disposición específica de forma diversa que las leyes ordinarias, deberán aplicarse esa con prioridad sobre dichas leyes.

En corolario a lo anterior tenemos que, en materia aduanera, por disposición de la Ley que la regula, así como por lo establecido en el mismo Código Fiscal de la Federación, éste es el ordenamiento que suplirá las deficiencias o lagunas que la primera contenga, por remisión expresa, interrelacionándose entre sí, así como con las demás leyes de naturaleza fiscal que regulen también las operaciones de comercio internacional.

Ahora bien, una manifestación importante de la estricta relación entre la materia aduanera y fiscal, es definitivamente que, aun cuando no todas las obligaciones aduaneras se materializan en el pago de una contribución o aprovechamiento, los impuestos generales a la importación y a la exportación son tributos federales que, desde luego, pertenecen al ámbito del derecho fiscal; de ahí que su entero debe, por lo menos en principio, seguir reglas semejantes a los de los demás impuestos.

Derivado de ello, se decidió estudiar en el apartado siguiente la forma de enterar dichos impuestos, tanto los correspondientes al comercio exterior, mediante el pedimento aduanero, como otros tributos regulados por las demás disposiciones fiscales, mediante declaración, así como la similitud entre éstos.

### **3.2.1. Similitud del Pedimento Aduanero con la Declaración de Impuestos Federales.**

#### **DECLARACIÓN DE IMPUESTOS.**

El hecho de presentar declaraciones ante el Fisco, está directamente relacionado con el cumplimiento de la obligación de pago de la deuda tributaria, toda vez que generalmente, cuando se causa y resulta un impuesto a cargo, éste se paga en el acto mismo de presentar la declaración.

Sin que lo anterior signifique que el único propósito del deber de declarar sea facilitar el pago, toda vez que mediante el acto de declarar a la autoridad tributaria le sirve para una infinidad de propósitos que tienen que ver en general con la necesidad de obtener información que resulta necesaria para la gestión de los tributos, por ejemplo el caso de las declaraciones meramente informativas.<sup>76</sup>

El autor Hugo Carrasco define a la declaración como “la manifestación que efectúa el contribuyente por mandato de ley de sus obligaciones tributarias durante un periodo o ejercicio fiscal”<sup>77</sup>.

Por su parte Doricela Mabarak señala que reciben el nombre de declaraciones, “el acto o conjunto de actos mediante los cuales una persona jurídicamente obligada, informa, aporta, promociona o expresa en forma escrita a la autoridad administrativa competente los datos que las disposiciones fiscales exigen para identificar con precisión las medidas, tiempos y características de las obligaciones fiscales”<sup>78</sup>.

---

<sup>76</sup> Cfr. JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Op. Cit.*, Página 394.

<sup>77</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo, “Derecho Fiscal I”, Editorial IURE, México, Página 289.

<sup>78</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela, “Derecho Financiero Público”, Editorial Mc Graw Hill, México, 2007, Página 140.

De la Garza la define como el “acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, y en algunos casos, de la determinación misma de dicho crédito tributario, con la pretensión, en todo caso, de que la autoridad tributaria reconozca como válida dicha liquidación”<sup>79</sup>.

En opinión de Berliri, toda vez que puede resultar sumamente difícil a la administración tributaria conocer la realización de los hechos generadores que en forma múltiple pueden producirse sin su consentimiento, es lógico que la ley imponga, tanto al deudor del tributo, como en algunas circunstancias a terceros más o menos relacionados con aquél, la obligación de informar a la administración de la realización del presupuesto hecho, a la entidad de la base imponible, así como de todos los otros elementos necesarios o simplemente útiles para la aplicación el tributo, y de comunicarle todos aquellos hechos y circunstancias que puedan consentirle un más eficaz desarrollo de su función determinadora.<sup>80</sup>

Ahora bien, en la materia que nos interesa, tratadistas como Máximo Carvajal señalan que en materia aduanera existen dos clases de declaraciones<sup>81</sup>:

1. La declaración referente al medio de conducción en que se transporta la mercancía, y

2. La declaración con fines de *destinación* o indicación del régimen aduanero a que se someterá la mercancía.

---

<sup>79</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. “Derecho Financiero Mexicano”, Editorial Porrúa, México, 1984. Página 571.

<sup>80</sup> Vid. BERLIRI, A., “Principios de Derecho Tributario”, Madrid, España, Editorial de Derecho Financiero, 1974, Citado por WITKER, Jorge. *Op. Cit.*, Página 96 y 97.

<sup>81</sup> Cfr. CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, *Op. Cit.*, Página 375.

Esta segunda forma, es la que considera parte del “despacho” y que constituye la manifestación por escrito, en las formas oficiales, que la autoridad impone, hecha por el interesado o su legítimo representante en donde se indica el régimen aduanero que como destino se le dará a las mercancías y los datos o documentos necesarios requeridos por la ley para lograr la *destinación*. En México este documento se denomina “pedimento”.

## **PEDIMENTO ADUANERO.**

En efecto, conforme a la Ley Aduanera, los importadores o exportadores están obligados a presentar ante la Aduana un pedimento, en la forma oficial aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, éste es sin duda uno de los documentos principales del despacho aduanero y aunque la legislación de la materia no contiene una definición específica del mismo, un amplio sector de la doctrina le atribuye la naturaleza de una declaración de impuestos y obligaciones en materia de comercio exterior.

La palabra “*pedimiento*” transformada en “pedimento”, deriva de la etimología pedir, petición; se consideraba al escrito que se presentaba ante un juez en la reclamación de una cosa. El Código Aduanero de 1952, en su artículo 236 hacía referencia a la obligación de solicitar el reconocimiento aduanero de las mercancías mediante un documento denominado “Pedimento de Importación” o “Pedimento de Exportación”, según el caso. Por esto, en México, el pedimento tomó este nombre, en virtud de que anteriormente no existía el principio de autodeclaración, sino que se iniciaba el despacho con la presentación de éste, *pidiendo* a la autoridad aduanera que practicara el reconocimiento de las mercancías, así, los vistas aduanales practicaban el reconocimiento a todas las mercancías, realizando el examen de las mercancías, su número, peso o medidas

para determinar las obligaciones aduaneras y al final firmaba de “conformidad”, obteniendo el importador una resolución favorable.<sup>82</sup>

En virtud de la adopción en la ley del principio de autodeclaración por parte de los contribuyentes, la naturaleza jurídica del pedimento se ajusta más a la declaración que a la petición.

La presentación del pedimento ante las autoridades administrativas caracteriza al sistema aduanero del México moderno, porque el contribuyente por conducto de su agente o apoderado aduanal actúa bajo el principio de autodeclaración, donde se autodeterminan (calcula y determina) los impuestos causados y la clasificación arancelaria aplicables a las mercancías, limitándose la autoridad aduanera a verificar y comprobar la correcta declaración de los importadores o exportadores mediante el reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento de las mercancías en transporte, en visitas de comercio exterior o mediante otras facultades establecidas.<sup>83</sup>

En esta modalidad, conocida en la doctrina como autodeterminación, es el propio contribuyente quien verifica y precisa que se realizó el hecho imponible y además ejecuta o lleva a cabo las operaciones necesarias para cuantificar el monto del débito tributario. En materia aduanera, como regla general se recoge la autodeterminación de las contribuciones, ésta es realizada por los importadores y exportadores de las mercancías, aunque se conservan casos en los que la citada determinación será hecha por las autoridades aduaneras.<sup>84</sup>

Así pues, la Ley Aduanera consigna (en sus artículos 36, 81 y 91) la determinación de los impuestos al comercio exterior por parte de los importadores y exportadores, por conducto de sus agentes o apoderados aduanales, para lo

---

<sup>82</sup> Cfr. TREJO VARGAS, *Op. Cit.*, Página 205.

<sup>83</sup> *Ibidem.*

<sup>84</sup> Cfr. ROHDE PONCE, Andrés. *Op. Cit.*, Página 246.

cual presentarán un pedimento en el que manifestarán la descripción de las mercancías, el valor en aduana de las mismas, la clasificación arancelaria que les corresponda y el monto de las contribuciones en cantidad líquida.

Conforme a expresado por la ley, para lograr lo anterior, habrá de señalarse en el pedimento la clasificación arancelaria de las mercancías, además de su descripción y origen, el valor en aduana de las mismas, así como el método de valoración utilizado y, en su caso, la existencia de vinculaciones entre el proveedor y el importador en el caso de importación o, el valor comercial, tratándose de exportación. Adicionalmente, se deberá señalar el régimen aduanero que se solicite para las mercancías y manifestarán, bajo protesta de decir verdad, el cumplimiento de las obligaciones y formalidades inherentes al mismo.

Witker sostiene que el pedimento en la Ley Aduanera mexicana, es la declaración por medio de la cual se informa a la administración la realización del presupuesto fáctico establecido por la ley (hecho generador) y se dan los elementos necesarios para determinar la obligación nacida o certifica su extinción luego de su determinación por el particular en los casos autorizados por la ley.<sup>85</sup>

Para Claudia M. Granados, el pedimento es una declaración a través de la cual el contribuyente informa a la autoridad aduanera el destino que dará a las mercancías nacionales o extranjeras y comprueba el cumplimiento de obligaciones tributarias y no tributarias inherentes al régimen aduanero de que se trate.<sup>86</sup>

En resumen este documento, en opinión de Méndez Castro “es la declaración autorizada por la SHCP, que deberán utilizar todos aquellos que lleven a cabo operaciones de comercio exterior bajo los regímenes aduaneros establecidos en la Ley Aduanera, salvo que se exprese lo contrario, el cual será

---

<sup>85</sup> Cfr. WITKER, Jorge, *Op. Cit.*, Página 96.

<sup>86</sup> Cfr. GRANADOS VALERIA, Claudia M, “Análisis Jurídico de la Base Gravable en Derecho Aduanero”, Editorial Porrúa, México, 2005, Página 35.

presentado ante la aduana a través del representante autorizado para efectuar el despacho aduanero de las mercancías”<sup>87</sup>.

Incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación, le atribuyó la naturaleza de una declaración en materia fiscal, al emitir la jurisprudencia 2a./J. 62/98, de rubro: “PEDIMENTO. ES UNA ESPECIE DE DECLARACIÓN FISCAL, RELATIVA A OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR”<sup>88</sup>.

De lo anterior se colige que, cuando hablamos de similitud del pedimento aduanal con una declaración de impuestos federales, necesariamente estamos refiriéndonos a la naturaleza del primero, pues el pedimento es, como se ha dicho, la liquidación de las contribuciones causadas, así como la manifestación del cumplimiento de las demás obligaciones que se originan de la relación jurídica que surge cuando se realizan operaciones de comercio exterior.

### ***3.2.2. La Caducidad como límite a las facultades de determinación previstas en el artículo 152 de la ley Aduanera.***

Una vez que ha quedado de manifiesto que la figura de la caducidad representa el límite temporal en que las autoridades fiscales, podrán determinar contribuciones omitidas y aprovechamientos, dentro de los cuales se encuentran las cuotas compensatorias, así como imponer las sanciones respectivas, en este apartado revisaremos como opera en tratándose del procedimiento administrativo en materia aduanera contenido en el artículo 152 de la ley de la materia.

En este contexto, tenemos que las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras, se ejercerán para comprobar la correcta determinación y

---

<sup>87</sup> MÉNDEZ CASTRO, Ricardo, “Manual Práctico-Técnico para la Elaboración del Pedimento Aduanal”, TAX Editores, México, 2009, Página 20.

<sup>88</sup> Jurisprudencia 2a./J. 62/98, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo VIII, Septiembre de 1998, Página 365.

pago de las contribuciones y aprovechamientos de comercio exterior, así como, en su caso, el debido cumplimiento de las restricciones y regulaciones no arancelarias.

Ahora bien, si el Código Fiscal de la Federación es supletorio de la Ley Aduanera (por disposición expresa de ésta), cuando aquél establece que la caducidad es la extinción de las facultades de las autoridades fiscales de “determinar” contribuciones y aprovechamientos omitidos, dentro de éstos deben, desde luego, contemplarse las contribuciones que se causan por operaciones de comercio exterior, como los impuestos generales de importación y exportación, previstos en el artículo 51 de la Ley Aduanera, los derechos, específicamente el derecho de trámite aduanero previsto en el 49 de la Ley Federal de Derechos y, además, las cuotas compensatorias, cuya naturaleza es la de un aprovechamiento según el artículo 63 de la Ley de Comercio Exterior.

Otros impuestos que no se causan en forma general, sino que se causarán dependiendo de la mercancía que se importa o exporta, como son el impuesto al valor agregado, el impuesto especial sobre producción y servicios y el impuesto sobre automóviles nuevos, también podrán ser liquidados por la autoridad aduanera como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, lo mismo ocurre con la imposición de las sanciones que procedan, ya sea por la omisión de las contribuciones respectivas, por el incumplimiento de restricciones y regulaciones no arancelarias o por la comisión de infracciones a la Ley Aduanera.

Así pues, el plazo de la caducidad es aplicable para la determinación de dichas contribuciones y aprovechamientos e imposición de sanciones, toda vez que la disposición contenida en el artículo 67 del Código Fiscal Federal, no distingue entre el tipo de contribuciones a determinar, sanciones a imponer o autoridades competentes, sólo establece el límite que otorga la seguridad jurídica a los contribuyentes, de que una vez transcurrido el referido plazo, las autoridades

no podrán cobrar los referidos conceptos ni sancionar las infracciones de que se trate.

Sin que sea óbice a lo anterior, la facultad de comprobación ejercida, ni el acto o procedimiento que haya originado se fiscalice la situación de los contribuyentes en materia de comercio exterior, pues para iniciar el cómputo del plazo de caducidad, sólo deberá atenderse a los supuestos que establece el citado artículo 67 del Código Tributario.

Es decir, si los impuestos al comercio exterior se causan al momento de introducir o extraer las mercancías a territorio nacional, el derecho de trámite aduanero, el IVA, el IEPS y el ISAN, que correspondan se declaran al momento de presentar el pedimento ante la autoridad aduanera para su despacho, de conformidad con las respectivas disposiciones legales.

En el mismo sentido, las cuotas compensatorias deberán determinarse y pagarse de igual manera al importar la mercancía que esté sujeta a las mismas, en los supuestos en que dicha mercancía provenga de un país determinado y tengan que pagarse como consecuencia de prácticas desleales de comercio internacional.

Asimismo, las demás restricciones y regulaciones no arancelarias que deberán determinarse y cumplirse son los permisos de importación otorgados por la Secretaría de Economía, cupos, las autorizaciones para llevar a cabo la importación de determinadas mercancías otorgadas por otras dependencias del Ejecutivo Federal y las normas oficiales mexicanas, ya sean de contenido técnico o de información comercial, según sea el caso.

En razón de lo anterior, se reitera que, las contribuciones causadas, así como las demás obligaciones que deban cumplirse con motivo de las operaciones

de importación o exportación de mercancías, se determinan y declaran a la autoridad aduanera a través de la presentación de un pedimento, cuya naturaleza, como se dijo, es la de una declaración de carácter fiscal; es entonces cuando se tiene el elemento necesario para determinar los supuestos a partir de los cuales se empieza a contar el plazo de caducidad de las facultades de las autoridades aduaneras.

Así tenemos que, atendiendo al texto del artículo 67 del Código Fiscal:

- Conforme a la fracción I, de dicho precepto, el cómputo del plazo de caducidad iniciará a partir de que se presente la declaración del ejercicio, de contribuciones respecto de las cuáles se tenga obligación de hacerlo, el cual no es el caso de las de comercio exterior pues no hay obligación anual de pagarlas, sino que se generan por cada operación de importación o exportación. La que sí puede considerarse aplicable es la regla que dicha fracción contempla para las declaraciones complementarias, pues indica que cuando éstas se presentan, el plazo comenzará a computarse, sólo por lo que hace a los conceptos modificados con relación a la declaración, principio que puede aplicarse a los pedimentos de rectificación.
- Ahora bien, la fracción II, es la que resulta aplicable a la materia que nos ocupa, pues dicha porción normativa refiere que respecto de todas aquellas contribuciones que no se calculen por ejercicio, puede empezar a computarse el plazo desde el momento en que se presentó o debió presentarse la declaración o aviso de las mismas, señalando que, cuando no hay obligación de presentar declaración, el plazo inicia a partir de que dichas contribuciones se causaron.

Este supuesto refiere a todas aquellas contribuciones cuyo cálculo no se tenga que realizar por ejercicios fiscales, como ejemplo de este tipo de

contribuciones podemos señalar que los impuestos al comercio exterior y las demás contribuciones y obligaciones que se tengan que cumplir en las importaciones o exportaciones de mercancías referidas en párrafos anteriores, cuyo cumplimiento, cálculo y pago se realiza por cada operación que se efectúe, a través de la presentación del pedimento (que constituye una declaración fiscal) ante las oficinas autorizadas.

Lo anterior indica que el plazo para que opere la caducidad de la autoridad aduanera respecto del impuesto general de importación o de exportación y de las demás contribuciones, aprovechamientos, restricciones y regulaciones no arancelarias que se generen por la operación de importación o exportación de mercancías, empezará a contar a partir del día siguiente a aquél en que se presentó el pedimento correspondiente ante las oficinas autorizadas (de la Aduana), a partir de lo cual las autoridades aduaneras tendrán 5 años, no para iniciar sus facultades, sino determinar si hubo omisión o incumplimiento de alguna de las obligaciones referidas.

Y es que, transcurrido el plazo de 5 años, la autoridad no podrá realizar ninguna determinación derivada de la omisión o incumplimiento de las obligaciones originadas por la operación de comercio exterior de que se trate, y aunque como ya se dijo en el apartado respectivo, la caducidad no implica un límite al ejercicio de facultades fiscalizadoras sino a la determinación de contribuciones o imposición de sanciones, como resultado de las mismas, es un hecho que la única posibilidad de que no expiren también dichas facultades, es que se ejerzan dentro del plazo en estudio, pues sólo así se suspenderá el término de caducidad y será factible el cobro de las contribuciones o la imposición de sanciones, de lo contrario perderán ese derecho.

- Tratándose de infracciones, la fracción III del artículo en estudio, refiere que el plazo de caducidad empezará a computarse a partir de que se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales, dentro de las que podemos incluir las aduaneras desde luego. En el mismo orden de ideas, a partir de ese momento, la autoridad aduanera tendrá el plazo de 5 años para ejercer sus facultades de comprobación, descubrir la referida infracción y aplicar las sanciones procedentes de conformidad con las disposiciones aplicables.

Cabe resaltar que lo anterior es aplicable para infracciones que se realizan y consuman a través de una sola conducta, es decir que basta un acto para que la infracción se encuentre realizada y concluida a través del mismo; sin embargo también se aclara que si las conductas que producen la infracción no se consuman o concluyen en un solo acto, sino que se continúan produciendo en forma constante, el plazo empezará a contarse a partir del día siguiente a aquél en que se hubiere consumado, como la tenencia ilegal de mercancía extranjera, a partir de que se consuma, por ejemplo cuando la autoridad haya tenido conocimiento de la misma, lo que se deberá reflejar en el acta de inicio del procedimiento aduanero y el embargo de la mercancía referida.<sup>89</sup>

Ahora bien, conforme a lo que se ha expresado en este trabajo, el procedimiento del artículo 152 de la Ley Aduanera, que tiene por objeto la

---

<sup>89</sup> La Suprema Corte de la Justicia de la Nación ha fijado criterios en los que distingue entre las infracciones de naturaleza instantánea o continua, como ejemplo el sostenido al emitir la Jurisprudencia 2a./J. 53/99, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IX, Junio de 1999, Página 103, de rubro: "IMPORTACIÓN TEMPORAL. CADUCIDAD DE LA FACULTAD SANCIONADORA. LA INFRACCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 182, FRACCIÓN II, DE LA LEY ADUANERA, CONSISTENTE EN NO RETORNAR LAS MERCANCÍAS DESPUÉS DE VENCIDO EL PLAZO AUTORIZADO, ES DE NATURALEZA INSTANTÁNEA, MOTIVO POR EL QUE DICHA FACULTAD DEBE REGIRSE POR EL ARTÍCULO 67, FRACCIÓN III, PRIMERA PARTE DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN."

determinación de las contribuciones omitidas y sus accesorios, está sujeto al plazo de caducidad de las facultades de las autoridades para ese efecto.

Lo anterior se afirma porque, tal y como se ha venido explicando, de una interpretación armónica de los artículos respectivos de la Ley Aduanera (1 y 152) así como los diversos del Código Fiscal Federal (1 y 67), no habría razón para exceptuar la determinación de contribuciones, aprovechamientos e imposición de sanciones derivadas de las operaciones de comercio exterior, del plazo genérico que el Fisco Federal tiene para su cobro, en virtud de las facultades concedidas por los respectivos ordenamientos y principalmente por el artículo 31, fracción IV de la Constitución que establece la obligación de contribuir al gasto público.

Para arribar a dicha afirmación es necesario tomar en cuenta, que tanto los plazos para que caduquen las facultades de determinación de las autoridades fiscales, como los plazos de duración de los procedimientos de fiscalización que serán el medio para lograr dicha liquidación de contribuciones, aprovechamientos e imposición de sanciones, tienen por objeto, otorgar certidumbre jurídica al contribuyente, de que la actuación estatal no será arbitraria; sin embargo, la seguridad jurídica que se busca con los referidos plazos está enfocada a atender aspectos distintos.

Como hemos sostenido, la figura jurídica de la caducidad es una institución de carácter sustantiva, que tiene por objeto sancionar a la autoridad por no ejercer sus facultades de determinación en el tiempo previsto para ello, empero, aunque dicha figura no busca en específico, otorgar certeza jurídica dentro del procedimiento de fiscalización.

La seguridad jurídica que se debe otorgar a los contribuyentes dentro de un procedimiento de fiscalización, debe estar contenida en las disposiciones que regulen dicho procedimiento, es decir, necesariamente se reconocerán en dichos

cuerpos normativos las garantías fundamentales que otorga la Constitución Federal, como la adecuada fundamentación y motivación del acto de molestia, la garantía de audiencia, que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento, etcétera, sobre todo, que exista un plazo determinado en el que las autoridades estén obligadas a emitir la resolución que recaiga al procedimiento de que se trate, todo ello, con la única finalidad de evitar la arbitrariedad de las autoridades dentro del procedimiento administrativo.

Empero, la figura de la caducidad es establecida y regulada con la finalidad específica de sancionar la falta de actuación de la autoridad, que teniendo el derecho de iniciar un procedimiento que puede culminar con la determinación de la situación jurídica del contribuyente, no lo hizo en un plazo razonable, precisamente el plazo que el legislador consideró prudente para su ejercicio, que en términos generales es de cinco años posteriores a la declaración que de sus obligaciones fiscales realizó el contribuyente.

Dicho plazo de caducidad más que buscar evitar una arbitrariedad, impone una limitación a la autoridad que otorga al contribuyente certeza de la validez del ejercicio de dichas facultades.<sup>90</sup>

Luego entonces, el hecho de que el procedimiento administrativo aduanero contenido en el artículo 152 de la ley de la materia, no establezca un plazo para notificar el acta de irregularidades detectadas, tratándose de mercancía que no fue sujeta a una toma de muestras, al ser de fácil identificación, no debe considerarse violatorio de la garantía de seguridad jurídica, puesto que existe la certidumbre

---

<sup>90</sup> Este criterio ha sido sostenido incluso por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 1a. XXIX/2010, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Febrero de 2010, Página 113, de rubro: "CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES. EL ARTÍCULO 67 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVÉ NO AFECTA LAS CONDICIONES QUE ESE ORDENAMIENTO ESTABLECE PARA EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN".

para el importador o exportador, de que las autoridades aduaneras, están sujetas al plazo de caducidad para su actuación.

Por otro lado, el procedimiento administrativo de referencia, tiene una duración específica, con lo que tampoco existe incertidumbre de su desarrollo o arbitrariedad en el mismo, hay reglas claras de cómo debe llevarse a cabo, independientemente del acto de fiscalización con el que inicie (primer o segundo reconocimiento, verificación de mercancías en transporte, revisión posterior de documentación presentada en el despacho aduanero) o la facultad de comprobación que se ejerza, pues una vez integrado el expediente, se contabilizará el término de 4 meses que la autoridad aduanera tiene para notificar el resultado del mismo, esto es la determinación de las contribuciones o aprovechamientos omitidos, en caso de haberlos y/o la imposición de sanciones por infracciones a las disposiciones aduaneras.

Es decir, el plazo para su culminación sí está establecido expresamente, y el plazo para su inicio queda sujeto al de la caducidad de las facultades de determinación de las autoridades fiscales, esto es, tendría que iniciar y culminar antes de caducadas las mismas, pues con posterioridad podrían ejercerse facultades de comprobación o verificación, pero sin ninguna consecuencia para el contribuyente pues no procedería la determinación ni de créditos fiscales ni de infracciones.

Lo anterior, cobra importancia si consideramos además, que el tratamiento que se le da a una declaración de impuestos federales es igual a la declaración de las obligaciones aduaneras mediante el pedimento, pues éste, como se dijo, tiene la naturaleza de una declaración fiscal, luego entonces, no habría justificación para que los sujetos de "otros contribuciones" causadas por actos que no tienen que ver con la importación o exportación de mercancías, queden sujetos a las facultades de determinación de las autoridades fiscales respectivas por otros 5

años, mientras que los importadores y exportadores que causaron los impuestos relativos a su actividad no sean susceptibles de ser revisados en el mismo periodo de tiempo. Esta situación sin duda trae consigo una inequidad entre gobernados que están obligados a contribuir al gasto público en virtud de la actividad a la que se dediquen.

Por ello, el procedimiento administrativo en materia aduanera, que tenga como consecuencia la determinación de contribuciones o imposición de sanciones omitidas debe también quedar sujeto al plazo de caducidad que para dichas facultades establece el Código Fiscal Federal, independientemente del acto de fiscalización del que procedan.

No se pasa por alto en esta opinión, el caso específico de las mercancías de difícil identificación, pues como lo sostuve en el capítulo I de este trabajo, dada la naturaleza de dichas mercancías, en efecto deben recibir un tratamiento especial, debido a la posibilidad de que el transcurso del tiempo, infiera en su composición y derivado del procedimiento especial de muestreo, de que son objeto las mismas se deterioren o pierdan, negándoles a los sujetos de que fueron parte, la condición material para que puedan defenderse y desvirtuar las irregularidades que les sean informadas mediante el acta de inicio de dicho procedimiento administrativo.

En este sentido, la reforma realizada al artículo 152 de la Ley en estudio a fin de establecer un plazo de 6 meses a partir del acta de muestreo para que sea notificada el escrito o acta circunstanciada de irregularidades detectadas, no subsana, desde mi perspectiva el vicio de inseguridad jurídica que le atribuyó la Suprema Corte de Justicia al numeral vigente anteriormente, ello porque como he sostenido, en el caso de mercancías de difícil identificación nos encontramos ante circunstancias especiales que ameritan una solución expedita, en pro de salvaguardar la seguridad jurídica de los contribuyentes, y el referido plazo de 6

meses no cumple con esa característica, puesto que todavía resulta muy amplio, considerando las particularidades de dicha mercancía.

Para ello, sería necesario que la Ley de la materia contemplara un procedimiento más corto, cuando se trate de operaciones de comercio exterior respecto de las referidas mercancías, por lo menos de 10 o 20 días, pues tal y como lo ha señalado el Supremo Tribunal, en los precedentes al respecto, los procedimientos en esta materia deben atender al principio de inmediatez, sólo así se lograría la conservación intacta de las mercancías que sean objeto de una toma de muestras y con ello, la posibilidad de que los sujetos de comercio exterior estén en condiciones materiales para ofrecer pruebas de la composición de la mercancía, sin que ésta se modifique por el transcurso del tiempo.

Así pues, me parece que las modificaciones realizadas al artículo en estudio, no alcanzan a salvaguardar la certidumbre jurídica de los importadores o exportadores en el sentido de que, una vez transcurrido el plazo de seis meses, dentro de los cuales la autoridad aduanera pueden notificar un acta de irregularidades, la composición física o química de las mercancías de difícil identificación no ha variado en grado tal que puedan ofrecer periciales o un estudio diverso de laboratorio que pruebe que la clasificación arancelaria de la misma fue la correcta.

Más aún si tomamos en cuenta que, si a juicio de la autoridad aduanera no se ofrecieron pruebas suficientes para desvirtuar las irregularidades por ella detectadas, emitirá una resolución determinante dentro de por lo menos otros 4 meses, que entonces podrá ser impugnada mediante un recurso administrativo o juicio, en el que los importadores o exportadores tal vez ya no tengan la posibilidad de presentar nuevas pruebas en su defensa, dada la transformación, descomposición o desaparición de la mercancía de que se trate, lo que se traduce

en el vicio del que adolecía el artículo antes de la reforma, que es privarlos de la condición material para defenderse.

Por lo anterior considero que debería separarse totalmente la forma de fiscalizar las operaciones de comercio exterior cuando su objeto sean mercancías de este tipo, dejando intocadas las demás facultades de comprobación en el hoy artículo 152 de la Ley Aduanera, lo que podría ocurrir con la creación de un diverso artículo 152 Bis que desarrolle un procedimiento conforme a reglas específicas, como las que se mencionan en el último apartado de este trabajo.

## CONCLUSIONES.

- 1) La materia aduanera tiene una naturaleza eminentemente fiscal pues aun cuando no todos los derechos y obligaciones que surgen de las operaciones de comercio exterior, conllevan el pago de una contribución, la regulación de la entrada y salida de mercancías del país, incluso mediante algunas restricciones y regulaciones no arancelarias, impactan en el bienestar económico del país, el incremento en la sufragación, la administración y el destino del gasto público.
- 2) El procedimiento administrativo en materia aduanera que contempla el artículo 152 de la ley de la materia, establece la facultad de las autoridades aduaneras de determinar contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y de imponer sanciones, cuando no proceda el embargo precautorio de mercancías, señalando que el mismo puede dar inicio con motivo de distintos actos de fiscalización, a saber, del reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento, verificación de mercancías en transporte, revisión de documentos presentados durante el despacho o del ejercicio de facultades de comprobación.
- 3) La Suprema Corte de Justicia, en los últimos años ha venido emitiendo diversos criterios respecto de las características e interpretación del artículo 152 de la Ley Aduanera, en los que ha buscado la prevalencia de principios básicos para salvaguardar la seguridad jurídica de los sujetos de la relación jurídica aduanera, como lo son el principio de “inmediatez” a que debe atender todo procedimiento y el de certidumbre jurídica, cuando son sus mercancías son objeto de un acto de fiscalización por parte de las autoridades aduaneras.
- 4) El Tribunal Pleno de ese órgano de control constitucional declaró que el artículo en estudio vigente hasta principios del año dos mil doce, violaba la

garantía de seguridad jurídica al no contener un plazo para que la autoridad aduanera notifique el acta de irregularidades con la que inicie el procedimiento de determinación que contempla, esta declaratoria se fundamentó principalmente en el hecho de que cuando se revisan mercancías de difícil identificación, el transcurso del tiempo limita la posibilidad de que las mismas se conserven en su estado original, cuando fueron tomadas sus muestras, privando a sus importadores o exportadores de la condición material para desvirtuar las irregularidades que les notifiquen con motivo del análisis realizado.

- 5) En dicha ejecutoria sólo se estudio el supuesto que se actualiza cuando por motivo del reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento, se tomaron muestras de la mercancía de difícil identificación, sin hacer ninguna acotación, respecto de los otros actos de fiscalización con los que puede iniciar el procedimiento de determinación establecido en el artículo 152 de la Ley Aduanera, como lo es la revisión de documentación con posterioridad al despacho, incluso cuando tramitado éste tuvo como resultado desaduanamiento libre; pero sobre todo, no distingue a los casos en los que la mercancía no sea de difícil identificación.
- 6) La declaratoria de inconstitucionalidad es justificable para mercancías de difícil identificación, pues en efecto, dadas sus características físicas, probablemente en la mayoría de ellas, el transcurso del tiempo afecte su naturaleza o composición física o química, lo que en efecto, es en detrimento del importador o exportador de que se trate; empero en la ejecutoria del Pleno antes referida, no se precisó que este criterio, sólo es aplicable para los procedimientos en los que se revisen ese tipo de mercancías.
- 7) La reforma del 27 de enero de este año, al artículo de referencia, no subsanó el vicio de inseguridad jurídica que le atribuyó la Suprema Corte de

Justicia al mismo, porque como he sostenido, en el caso de mercancías de difícil identificación nos encontramos ante circunstancias especiales que ameritan una solución expedita y el referido plazo de 6 meses no cumple con esa característica, puesto que todavía resulta muy amplio, considerando las particularidades de dicha mercancía.

- 8) Ahora bien, el Código Tributario (que es supletorio de la Ley Aduanera por disposición expresa de ésta), establece en su artículo 67, que la caducidad es la extinción de las facultades de las autoridades fiscales de “determinar” contribuciones y aprovechamientos omitidos, dentro de los cuáles deben contemplarse las contribuciones que se causan por operaciones de comercio exterior, así como las cuotas compensatorias, por lo que, el plazo caducidad de 5 años, que señala, es aplicable al procedimiento de determinación del artículo 152 de la Ley Aduanera; toda vez que la disposición no distingue entre el tipo de contribuciones a determinar, sanciones a imponer o autoridades competentes, sólo establece el límite que otorga la seguridad jurídica a los contribuyentes, de que una vez transcurrido el referido plazo, las autoridades no podrán cobrar los referidos conceptos ni sancionar las infracciones de que se trate.
  
- 9) Es decir, cuando se comercialicen mercancías que no sean de difícil identificación y los importadores o exportadores sean sujetos del procedimiento de determinación o imposición de sanciones, contenido en el artículo en estudio, no es aplicable el criterio jurisprudencial que declaró la violación a la garantía de seguridad jurídica a falta de plazo para que les sea notificada el acta de irregularidades de referencia, pues la certidumbre jurídica del tiempo en que podrán ser determinadas contribuciones y cuotas compensatorias o impuestas sanciones, la otorga el artículo 67 del Código Fiscal Federal que contempla la caducidad de dichas facultades de determinación.

- 10) Ello es así porque, si bien es cierto que tanto el plazo establecido para que caduquen las facultades de determinación de las autoridades fiscales, como el plazo de duración de los procedimientos de fiscalización que serán el medio para lograr dicha liquidación de contribuciones, aprovechamientos e imposición de sanciones, tienen por objeto, otorgar certidumbre jurídica al contribuyente, de que la actuación estatal no sea arbitraria; no menos cierto es que los referidos plazos están enfocados a atender aspectos diversos.
- 11) Así pues, el hecho de que el procedimiento administrativo aduanero contenido en el artículo 152 de la ley de la materia, no establezca un plazo para su inicio tratándose de mercancías que no sean de difícil identificación, no debe considerarse violatorio de la garantía de seguridad jurídica, puesto que existe la certidumbre para el importador o exportador, de que las autoridades aduaneras, están sujetas al plazo de caducidad para su actuación.

## **PROPUESTA.**

### ***Propuesta de solución a la inseguridad jurídica de los procedimientos administrativos del artículo 152 de la Ley Aduanera.***

No se pasa por alto en la conclusión alcanzada que, en tratándose de mercancía de difícil identificación, si bien se realizó recientemente una reforma legislativa que intentó resolver el problema de inseguridad jurídica para los importadores o exportadores, que le atribuyó la Suprema Corte de Justicia de la Nación a dicho numeral, la misma no cumple con el objetivo propuesto, toda vez que el transcurso del tiempo es un factor fundamental para que aquéllos tengan la oportunidad de desvirtuar las irregularidades que se les notifiquen, con motivo del inicio del procedimiento administrativo aduanero en estudio.

Por lo que, los 6 meses contados a partir del acta de muestreo, que ahora contempla dicho precepto, dentro de los cuales deberá notificarse el acta de irregularidades detectadas, es un plazo muy amplio, que no atiende al principio de inmediatez que tanto se ha favorecido por los Tribunales Federales con relación a dicha materia.

Ello lo considero así porque, para subsanar en todo caso, la falta de condición material para la defensa de los sujetos de comercio exterior, debe existir un plazo expedito, razonable, atendiendo a la naturaleza de las mercancías de difícil identificación y a la urgencia de su análisis.

Lo anterior podría lograrse con una modificación legislativa más a fondo respecto del procedimiento administrativo aplicable a mercancías de difícil identificación, a mi juicio, incluso separándolas en un precepto adicional como la creación de un artículo 152 Bis que establezca un procedimiento más rápido, con un plazo menor a partir de que se tomen las muestras y se emita el dictamen de

laboratorio que recaiga a las mismas, me refiero a unos 10 o 20 días a lo mucho, a fin de que los importadores y exportadores puedan echar mano de las muestras que conservaron, sin que éstas hayan variado su composición y con ello su naturaleza y clasificación arancelaria.

Además me parecería conveniente que el mismo artículo estableciera la posibilidad de autorizar, por conducto de las autoridades aduaneras, un padrón de laboratorios, cuyos resultados sean valorados a la par del laboratorio de las Aduanas, a fin de que éste no sea el único que cuente con la determinación absoluta de la composición de dichas mercancías.

Notificada el acta de irregularidades, es muy importante que se otorgue otro plazo similar de 10 o 20 días para que los sujetos de comercio exterior presenten pruebas y alegatos a fin de desvirtuar las mismas, una vez transcurrido dicho plazo, se hayan presentado o no los mismos, iniciar el cómputo de un nuevo periodo de 45 días a lo sumo, a fin de determinar la situación jurídica de las mercancías sujetas a revisión.

Dicho procedimiento especial, podría ser similar a procedimientos ya existentes para verificación de las obligaciones tributarias, como la visita domiciliaria por citar alguno, pero con plazos de duración específicos, mucho más cortos desde que se tomen las muestras de las mercancías hasta la emisión de la resolución respectiva.

Desde mi punto de vista, sólo con un procedimiento de este tipo podría salvaguardarse la posibilidad de defensa para los importadores y exportadores, que se priorizó al declarar inconstitucional el artículo 152 de la Ley Aduanera.

## BIBLIOGRAFÍA

1. ACOSTA ROCA, Felipe, "Trámites y Documentos en Materia Aduanera", Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003.
2. ASUAJE SEQUERA, Carlos, "Derecho Aduanero", Editorial Buchivacoa, Caracas, Venezuela, 2002.
3. BÁEZ SILVA, Carlos, CIENFUEGOS SALGADO, David, VASQUEZ MELLADO, Julio César, "Interpretación, Argumentación y Trabajo Judicial", Porrúa, México 2009.
4. BARRIOS DE ANGELIS, Dante, "Teoría del Proceso", Euros Editores, Buenos Aires, Argentina, 2002.
5. BECERRIL HERNANDEZ, Mario, "Facultades de Comprobación, Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera y Medios de Impugnación". Tax Editores, México, 2010.
6. BRACCO, Martha Susana, "Derecho Administrativo Aduanero", Editorial Ciudad Argentina, Buenos Aires, Argentina 2002.
7. CARRASCO IRIARTE, Hugo, "Derecho Fiscal I", Editorial IURE, México.
8. CARTAS SOSA, Rodolfo, "La Caducidad en el Código Fiscal Federal", Editorial Themis, México, 2001.
9. CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, "Derecho Aduanero", Porrúa, México 2009.
10. DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, México, 1984.
11. DE SILVA NAVA, Carlos, "La Jurisprudencia, Creación Jurisdiccional del Derecho", Editorial Themis, México, 2010.
12. DIAZ, Vicente O, "La Seguridad Jurídica en los Procesos Tributarios", Ediciones de Palma, Buenos Aires, Argentina, 1994.
13. ESPINOSA GAVIÑA, Rodolfo, "Procedimiento Administrativo Aduanero", Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1974.

14. ESTRADA LARA, Juan “Conceptos, Procedimientos y Recursos”, Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas, PACJ, México, 2006.
15. FONROUGE GIULIANNI, Carlos, “Derecho Financiero”, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1982.
16. GÓMEZ CORRALIZA, Eduardo, “La Caducidad”, Editorial Montecorvo, Madrid, España, 1990.
17. GONZÁLEZ PINEDA, José Ramón, “Caducidad, Prescripción y Preclusión de Acuerdo a la Interpretación y Aplicación del Derecho”, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México.
18. GRANADOS VALERIA, Claudia M, “Análisis Jurídico de la Base Gravable en Derecho Aduanero”, Editorial Porrúa, México, 2005.
19. GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, “El Patrimonio”, Editorial José M. Cajica Jr. México, 1971.
20. HERNÁNDEZ DE LA CRUZ, Arturo, “Estudio Práctico de los Pamas”, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2009.
21. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, “Lecciones de Derecho Tributario”, Cengage Learning Editores, México, 2009.
22. LALANNE FERNÁNDEZ, Pedro, “Procedimientos Penales Aduaneros”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1976.
23. LEYVA GARCÍA, Eugenio Jaime, “Importaciones y Exportaciones, Tratamiento Jurídico”, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003.
24. LOMELÍ CERESO, Margarita, “Derecho Fiscal Represivo”, Porrúa, México, 1979.
25. MABARAK CERECEDO, Doricela, “Derecho Financiero Público”, Editorial Mc Graw Hill, México, 2007.
26. MÉNDEZ CASTRO, Ricardo, “Manual Práctico-Técnico para la Elaboración del Pedimento Aduanero”, Tax Editores, México, 2009.
27. MORENO VALDEZ, Hadar, NAVARRO CHAVARRIA, Luis Enrique, “Materia Aduanera, Procedimientos Administrativos y Penales, Infracciones, Delitos y sus Medios de Defensa”, Porrúa, México, 2007.

28. NARVÁEZ, Reinaldo, "De la Inmutabilidad del Acto del Aforo Aduanero", Editorial Jurídica, Santiago de Chile, 1971.
29. NAVA NEGRETE, Alfonso, "Derecho Administrativo Mexicano", Fondo de Cultura Económica, México.
30. NAVARRO BAÑUELOS, Ramón, "La Supletoriedad del Derecho Federal Común en materia de Auditoría Fiscal", INDETEC, México, 1995.
31. RÉGIMEN DE COMERCIO EXTERIOR, Editorial Porrúa, México, 2009.
32. ROHDE PONCE, Andrés, "Derecho Aduanero Mexicano", Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000.
33. SILVA JUÁREZ, Ernesto, "Esquema del Procedimiento Aduanero", Editorial PACJ, México, 2007.
34. SILVA JUÁREZ, Ernesto, " Ley Aduanera Comentada", Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas, PACJ, México, 2009.
35. SORIA FERNÁNDEZ, Jorge Alberto, "Procedimientos y Operaciones de Comercio Exterior" Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas, PACJ, México, 2009.
36. TREJO VARGAS, Pedro, "El Sistema Aduanero de México", Tax Editores, México, 2006.
37. URESTI ROBLEDO, Horacio, "Los Impuestos en México", Tax Editores, México, 2007.
38. VARELA, Raúl Vicente, "Cuestiones de Derecho Aduanero", Ediciones Pannedille, Buenos Aires, Argentina, 1971.
39. VEGA HERRERO, Manuela, "La Prescripción de la Obligación Tributaria", Editorial LexNova, España, 1990.
40. WITKER, Jorge, "Derecho Tributario Aduanero", Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1999.

## **PRECEDENTES JUDICIALES:**

- 1) Amparo Directo en Revisión 998/2011, resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión del 22 de junio de 2011.
- 2) Amparo Directo en Revisión 1722/2011, resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión del 31 de agosto de 2011.
- 3) Amparo Directo en Revisión 1045/2011, resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión del 05 de octubre de 2011.

## **OTRAS FUENTES**

- 1) BELLO GALLARDO, Nohemí, “Análisis legal y Operativo del cumplimiento de obligaciones a través de la transmisión electrónica de datos en la ley Aduanera vigente”, México, UNAM, (En línea), disponible en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/derpriv/cont/13/dtr/dtr1.htm>  
(Consultado 16/11/11)
- 2) Diccionario de la Lengua Española, editado por la Real Academia Española, Madrid, 1984.

## APÉNDICE

Novena Época  
Registro: 168737  
Instancia: Segunda Sala  
Jurisprudencia  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XXVIII, Octubre de 2008  
Materia(s): Administrativa  
Tesis: 2a./J. 144/2008  
Página: 438

ACTA DE MUESTREO. LA AUTORIDAD ADUANERA DEBE SEÑALAR EN ELLA EL PRECEPTO LEGAL EN QUE FUNDA SU COMPETENCIA TERRITORIAL, CITANDO EL APARTADO, FRACCIÓN, INCISO O SUBINCISO, Y EN CASO DE QUE NO LOS CONTENGA, SI SE TRATA DE UNA NORMA COMPLEJA, HABRÁ DE TRANSCRIBIR LA PARTE CORRESPONDIENTE. La garantía de fundamentación, contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido por la exigencia constitucional, que es otorgar certeza y seguridad jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen su interés jurídico y, por tanto, asegurar la prerrogativa de su defensa ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios. En congruencia con lo anterior, se concluye que es un requisito esencial y una obligación de la autoridad aduanera señalar en el acta de muestreo la norma en que funda su competencia territorial con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue la atribución ejercida, citando en su caso el apartado, fracción, inciso o subinciso; y en caso de que el ordenamiento legal no los contenga, si se trata de una norma compleja, habrá de transcribir la parte correspondiente, con la única finalidad de especificar con claridad y precisión las facultades que le corresponden, pues considerar lo contrario implicaría que el gobernado tuviera la carga de averiguar en el cúmulo de normas legales que señale la autoridad en el documento que contiene la relativa a su competencia por territorio dejándolo en estado de indefensión, pues ignoraría cuál de todas las que integran el texto normativo es la específicamente aplicable a la actuación del órgano del que emana, por razón de territorio.

Contradicción de tesis 132/2008-SS. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito, el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito. 24 de septiembre de 2008. Mayoría de tres votos.

Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y José Fernando Franco González Salas.  
Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Javier Arnaud Viñas.

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XXII, Noviembre de 2005

Página: 48

Tesis: 2a./J. 131/2005

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

AUTORIDADES ADUANERAS. LA DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES OMITIDAS, CUOTAS COMPENSATORIAS Y, EN SU CASO, IMPOSICIÓN DE SANCIONES EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA VIGENTE EN LOS AÑOS DE 1998 A 2001, CONSTITUYE UNA FACULTAD REGLADA Y NO DISCRECIONAL. Las facultades de las autoridades aduaneras para determinar contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y, en su caso, imponer sanciones en los supuestos en que no sea aplicable el artículo 151 de la Ley Aduanera, sin necesidad de sustanciar el procedimiento previsto por el numeral 150 de la propia Ley, tratándose del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte, de la revisión de los documentos presentados durante el despacho o cuando se ejerzan las facultades de comprobación, es reglada y no discrecional, en la medida en que el artículo 152 de la Ley Aduanera, vigente de 1998 a 2001, establece un procedimiento en el cual las autoridades aduaneras, una vez que ejercen las facultades ahí conferidas, quedan vinculadas y obligadas con el contribuyente para emitir, en su caso, la determinación en un plazo que no excederá de 4 meses.

Contradicción de tesis 123/2005-SS. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 30 de septiembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: María de la Luz Pineda Pineda.

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XXIII, Abril de 2006

Página: 175

Tesis: 2a./J. 39/2006

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

ACTA DE IRREGULARIDADES CON MOTIVO DEL RECONOCIMIENTO ADUANERO O SEGUNDO RECONOCIMIENTO. DEBE LEVANTARSE AL MOMENTO EN QUE LA AUTORIDAD ADUANERA LAS DETECTE Y ANTE QUIEN PRESENTE LAS MERCANCÍAS EN EL RECINTO FISCAL. El citado reconocimiento tiene como fin que la autoridad aduanera, en uso de sus facultades de comprobación, establezca si lo declarado por el particular y su agente aduanal en el pedimento concuerda fehacientemente con la mercancía objeto de la importación o exportación; determine los impuestos y las cuotas compensatorias correspondientes y, entre otras cuestiones, verifique los permisos a que estén sujetas las mercancías objeto del comercio exterior. Por otra parte, del artículo 43 de la Ley Aduanera se advierte el principio de inmediatez que debe regir en dicha materia tratándose del reconocimiento aduanero cuando no exista embargo de mercancías, pues señala que si el resultado del mecanismo de selección automatizado es afirmativo, entonces se efectuará el reconocimiento aduanero ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal. En ese tenor, de la interpretación sistemática de los artículos 43, 46 y 152 de la citada Ley, y a efecto de no dejar en estado de inseguridad al interesado ni permitir que la autoridad aduanera arbitrariamente determine el momento de levantar el acta circunstanciada, se concluye que éste debe ser cuando al realizarse el acto material del reconocimiento se advierta alguna irregularidad ante quien presenta las mercancías para su despacho aduanal.

Contradicción de tesis 176/2005-SS. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Séptimo Circuito. 3 de marzo de 2006. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Paula María García Villegas.

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XXV, Enero de 2007

Página: 490

Tesis: 2a./J. 206/2006

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

AUTORIDADES ADUANERAS. EL PLAZO DE 4 MESES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA VIGENTE HASTA EL 2 DE FEBRERO DE 2006, PARA QUE EMITAN LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO QUE EN ESE NUMERAL SE ESTABLECE, DEBE EMPEZAR A CONTARSE A PARTIR DE LA NOTIFICACIÓN

DEL ACTA CIRCUNSTANCIADA QUE AL RESPECTO SE LEVANTE. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 39/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, abril de 2006, página 175, sostuvo que el procedimiento previsto en el artículo 152 de la Ley Aduanera alude al principio de inmediatez que, en este supuesto, rige la actuación de la autoridad (el levantamiento del acta circunstanciada y su notificación deben llevarse a cabo cuando se realice cualquiera de los actos de fiscalización que se mencionan en dicha disposición). Bajo esta perspectiva, tomando en cuenta que el numeral citado no establece cuándo debe iniciar el cómputo del plazo de 4 meses para que las autoridades dicten la resolución que corresponda cuando proceda la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones, cabe señalar que el artículo 180 del Reglamento de la Ley Aduanera sí precisa claramente los alcances del mencionado numeral 152, en tanto establece que el plazo referido se contará a partir de la notificación del acta circunstanciada que al respecto se levante; sin que se justifique la aplicación supletoria de los artículos 134 y 135 del Código Fiscal de la Federación para determinar la forma en que debe llevarse a cabo dicho cómputo, en atención a que no existe omisión alguna en la regulación de aquel supuesto.

Contradicción de tesis 175/2006-SS. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Séptimo Circuito. 6 de diciembre de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXV, Junio de 2007

Materia(s): Administrativa

Tesis: 2a./J. 102/2007

Página: 213

ACTA DE IRREGULARIDADES. LA LEVANTADA CON MOTIVO DEL RECONOCIMIENTO ADUANERO O SEGUNDO RECONOCIMIENTO, TRATÁNDOSE DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN, DEBE LLEVARSE A CABO HASTA EN TANTO SE REALICE EL ANÁLISIS RESPECTIVO. De la interpretación de los artículos 43 a 46, 152 de la Ley Aduanera, vigentes hasta el dos de febrero de dos mil seis, así como 60 a 66 de su reglamento, se advierte que al realizarse el primer o segundo reconocimiento aduanero, las autoridades hacendarias están facultadas para tomar muestras de las mercancías presentadas, cuando éstas sean de difícil identificación, a fin de

estar en posibilidad de determinar su composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas; tal diligencia, denominada acta de muestreo (que es distinta al acta de irregularidades), atendiendo al principio de inmediatez, debe levantarse en ese momento, es decir, cuando es realizado el reconocimiento y se toman las muestras correspondientes. Mientras que el acta de irregularidades a que hace referencia el artículo 152 de la ley en comento, tendrá verificativo hasta que se hayan realizado los análisis correspondientes por la autoridad competente, sin que ello implique que el Estado pueda iniciar el procedimiento aduanero sin sujeción temporal alguna, ya que, en todo caso, deberá observar las reglas legales de caducidad de sus facultades de comprobación.

Contradicción de tesis 36/2007-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero, Segundo y Tercero, todos en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. 23 de mayo de 2007. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Carlos Alfredo Soto Morales.

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVIII, Octubre de 2008

Materia(s): Administrativa

Tesis: 2a./J. 144/2008

Página: 438

ACTA DE MUESTREO. LA AUTORIDAD ADUANERA DEBE SEÑALAR EN ELLA EL PRECEPTO LEGAL EN QUE FUNDA SU COMPETENCIA TERRITORIAL, CITANDO EL APARTADO, FRACCIÓN, INCISO O SUBINCISO, Y EN CASO DE QUE NO LOS CONTENGA, SI SE TRATA DE UNA NORMA COMPLEJA, HABRÁ DE TRANSCRIBIR LA PARTE CORRESPONDIENTE. La garantía de fundamentación, contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido por la exigencia constitucional, que es otorgar certeza y seguridad jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen su interés jurídico y, por tanto, asegurar la prerrogativa de su defensa ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios. En congruencia con lo anterior, se concluye que es un requisito esencial y una obligación de la autoridad aduanera señalar en el acta de muestreo la norma en que funda su competencia territorial con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue la atribución ejercida, citando en su caso el apartado, fracción, inciso o subinciso; y en caso de que el ordenamiento legal no los contenga, si se trata de una norma compleja, habrá de transcribir la

parte correspondiente, con la única finalidad de especificar con claridad y precisión las facultades que le corresponden, pues considerar lo contrario implicaría que el gobernado tuviera la carga de averiguar en el cúmulo de normas legales que señale la autoridad en el documento que contiene la relativa a su competencia por territorio dejándolo en estado de indefensión, pues ignoraría cuál de todas las que integran el texto normativo es la específicamente aplicable a la actuación del órgano del que emana, por razón de territorio.

Contradicción de tesis 132/2008-SS. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito, el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito. 24 de septiembre de 2008. Mayoría de tres votos. Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y José Fernando Franco González Salas. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Javier Arnaud Viñas.

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XXVIII, Diciembre de 2008

Materia(s): Administrativa

Tesis: 2a./J. 179/2008

Página: 241

ACTA DE IRREGULARIDADES DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. DEBE NOTIFICARSE DENTRO DEL PLAZO DE 4 MESES, SIGUIENTES AL MOMENTO EN QUE LA AUTORIDAD ADUANERA RECIBA LOS RESULTADOS CORRESPONDIENTES A LOS ANÁLISIS DE MUESTRAS DE ESAS MERCANCÍAS, Y NO EN EL LAPSO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 67 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El acta de irregularidades que deriva del primer o segundo reconocimiento aduanero de mercancías de difícil identificación, que da lugar a la toma de muestras para su análisis, a que se refieren los artículos 45 y 66 de la Ley Aduanera, debe ser notificada al particular dentro del plazo de 4 meses, contados a partir de que la autoridad reciba el dictamen pericial definitivo o los resultados correspondientes, el cual se estima adecuado y suficiente para que la autoridad realice el acta y la notifique al interesado, a la vez que permite que aquélla cumpla con el principio de inmediatez, para dar legalidad al acto y brindar seguridad jurídica al interesado, lo cual no se lograría con un lapso mayor, pues teniendo conocimiento de la toma de muestras de su mercancía, aquél está en espera de conocer los hechos u omisiones que pudieron haberse advertido, sin que en el caso sea aplicable el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, que establece el plazo de 5 años para que opere la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos

y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, en virtud de que no se está dentro del procedimiento aduanero, pues tales facultades tienen lugar con posterioridad a que se notifica el acta de irregularidades con que inicia el procedimiento referido.

Contradicción de tesis 114/2008-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero, Segundo y Tercero, todos del Décimo Quinto Circuito. 1o. de octubre de 2008. Mayoría de tres votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Disidente: José Fernando Franco González Salas. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XXIX, Abril de 2009

Página: 582

Tesis: 1a. L/2009

Tesis Aislada

LEY ADUANERA. SU ARTÍCULO 152, AL NO ESTABLECER UN PLAZO DENTRO DEL CUAL LA AUTORIDAD DEBE EMITIR EL ACTA DE OMISIONES O IRREGULARIDADES, UNA VEZ EJERCIDAS LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN SOBRE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. El artículo 152 de la Ley Aduanera establece un procedimiento al término del cual la autoridad aduanera puede determinar tres consecuencias jurídicas: contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y/o sanciones. Este procedimiento se inicia una vez que la autoridad aduanera ha ejercido una de las siguientes facultades comprobatorias: reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento, verificación de mercancías en transporte, revisión de documentos durante el despacho o ejercicio de facultades de comprobación. Si en el ejercicio de alguna de estas facultades, la autoridad lo encuentra procedente, debe emitir un acta circunstanciada de los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones, con lo cual inicia el procedimiento aduanero, pues con la notificación de dicha acta se le otorga al particular interesado un plazo de diez días para ofrecer pruebas y formular alegatos contra las imputaciones que se le realizan en el acta inicial. Una vez cerrada la etapa de pruebas y alegatos, la autoridad da por integrado el expediente y, a partir de ahí, cuenta con un plazo de cuatro meses para emitir resolución sobre el asunto. Ahora bien, si las mercancías analizadas por la autoridad aduanera son de difícil identificación, en los términos de los artículos 44 y 45 de la Ley de la materia, deben tomarse muestras de las mismas y mandarlas examinar, para determinar su naturaleza y composición. Lo anterior debe tener lugar antes de la emisión del acta que da inicio al procedimiento referido, por constituir un elemento de juicio

necesario para su contenido. Pues bien, como se observa, en la norma analizada no se establece un plazo dentro del cual la autoridad debe emitir y notificar el acta de omisiones o irregularidades, una vez que ha ejercido alguna de sus facultades comprobatorias y ha recibido los resultados de laboratorio correspondientes, cuando se trate de mercancías de difícil identificación, lo cual viola la garantía de seguridad jurídica, que ha sido definida por esta Suprema Corte, en relación a normas procesales, como aquella que permite a los particulares hacer valer sus derechos e impide a la autoridad actuar con arbitrariedad. Lo anterior, dado que la referida falta de plazo abre la posibilidad a la autoridad aduanera para determinar cuándo emitir y notificar el acta que da inicio al procedimiento aduanero sin constreñirse a un límite acorde a los objetivos que la ley busca con el procedimiento aduanero, pudiendo así escoger cualquiera que considere conveniente, con lo que es evidente que no se satisface uno de los objetivos esenciales de la garantía de seguridad jurídica, esto es, proscribir la arbitrariedad de la actuación de la autoridad. Debe aclararse, sin embargo, que este criterio no debe hacerse extensivo a aquellos casos en los cuales el procedimiento de fiscalización no versa sobre mercancías de difícil identificación, pues en éstos la citada acta de omisiones o irregularidades se debe realizar de forma inmediata al reconocimiento o segundo reconocimiento aduanero y, por tanto, en esos casos no existe la condición de arbitrariedad que conlleva violación a la garantía de seguridad jurídica.

Amparo directo en revisión 1378/2008. \*\*\*\*\* . 15 de octubre de 2008. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Dolores Rueda Aguilar.

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXIX, Abril de 2009

Página: 290

Tesis: 1a./J. 40/2009

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

FACULTADES DE COMPROBACIÓN SOBRE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA, AL NO ESTABLECER UN PLAZO CIERTO PARA QUE LA AUTORIDAD EMITA Y NOTIFIQUE EL ACTA DE OMISIONES O IRREGULARIDADES, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. El artículo 152 de la Ley Aduanera establece un procedimiento al término del cual la autoridad aduanera puede determinar tres consecuencias jurídicas: contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y/o sanciones. Este procedimiento se inicia una vez que la autoridad aduanera ha ejercido una de las siguientes facultades comprobatorias:

reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento, verificación de mercancías en transporte, revisión de documentos durante el despacho o ejercicio de facultades de comprobación. Si en el ejercicio de alguna de estas facultades, la autoridad lo encuentra procedente, debe emitir un acta circunstanciada de los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones, con lo cual inicia el procedimiento aduanero, pues con la notificación de dicha acta se le otorga al particular interesado un plazo de diez días para ofrecer pruebas y formular alegatos contra las imputaciones que se le realizan en el acta inicial. Una vez cerrada la etapa de pruebas y alegatos, la autoridad da por integrado el expediente y, a partir de ahí, cuenta con un plazo de cuatro meses para emitir resolución sobre el asunto. Ahora bien, si las mercancías analizadas por la autoridad aduanera son de difícil identificación, en los términos de los artículos 44 y 45 de la Ley de la materia, deben tomarse muestras de las mismas y mandarlas examinar, para determinar su naturaleza y composición. Lo anterior debe tener lugar antes de la emisión del acta que da inicio al procedimiento referido, por constituir un elemento de juicio necesario para su contenido. Pues bien, como se observa, en la norma analizada no se establece un plazo dentro del cual la autoridad debe emitir y notificar el acta de omisiones o irregularidades, una vez que ha ejercido alguna de sus facultades comprobatorias y ha recibido los resultados de laboratorio correspondientes, cuando se trate de mercancías de difícil identificación, lo cual viola la garantía de seguridad jurídica, que ha sido definida por esta Suprema Corte, en relación a normas procesales, como aquella que permite a los particulares hacer valer sus derechos e impide a la autoridad actuar con arbitrariedad. Lo anterior, dado que la referida falta de plazo abre la posibilidad a la autoridad aduanera para determinar cuándo emitir y notificar el acta que da inicio al procedimiento aduanero sin constreñirse a un límite acorde a los objetivos que la ley busca con el procedimiento aduanero, pudiendo así escoger cualquiera que considere conveniente, con lo que es evidente que no se satisface uno de los objetivos esenciales de la garantía de seguridad jurídica, esto es, proscribir la arbitrariedad de la actuación de la autoridad. Debe aclararse, sin embargo, que este criterio no debe hacerse extensivo a aquellos casos en los cuales el procedimiento de fiscalización no versa sobre mercancías de difícil identificación, pues en éstos la citada acta de omisiones o irregularidades se debe realizar de forma inmediata al reconocimiento o segundo reconocimiento aduanero y, por tanto, en esos casos no existe la condición de arbitrariedad que conlleva violación a la garantía de seguridad jurídica.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XVIII, Octubre de 2003

Materia(s): Común

Tesis: IX.1o.71 K

Página: 1039

**JURISPRUDENCIA. CONCEPTO, CLASES Y FINES.** La jurisprudencia es la interpretación de la ley, de observancia obligatoria, que emana de las ejecutorias que pronuncia la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en Pleno o en Salas, y por los Tribunales Colegiados de Circuito. Doctrinariamente la jurisprudencia puede ser confirmatoria de la ley, supletoria e interpretativa. Mediante la primera, las sentencias ratifican lo preceptuado por la ley; la supletoria colma los vacíos de la ley, creando una norma que la complementa; mientras que la interpretativa explica el sentido del precepto legal y pone de manifiesto el pensamiento del legislador. La jurisprudencia interpretativa está contemplada en el artículo 14 de la Constitución Federal, en tanto previene que en los juicios del orden civil la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley; y la jurisprudencia tiene una función reguladora consistente en mantener la exacta observancia de la ley y unificar su interpretación, y como tal, es decir, en tanto constituye la interpretación de la ley, la jurisprudencia será válida mientras esté vigente la norma que interpreta.

**PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.**

Amparo en revisión 299/2003. Funerales la Ascención, S.A. de C.V. 3 de julio de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: F. Guillermo Baltazar Alvear. Secretario: Esteban Oviedo Rangel.

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXI, Febrero de 2010

Página: 5

Tesis: P./J. 4/2010

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

**ACTA DE IRREGULARIDADES DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA, AL NO ESTABLECER UN PLAZO PARA QUE LA AUTORIDAD LA ELABORE Y NOTIFIQUE, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.** La garantía de seguridad jurídica impide que la autoridad haga un ejercicio arbitrario de sus facultades, dando certidumbre al gobernado sobre su situación, y sobre los plazos legales para que la autoridad cumpla con este objetivo, de ahí que el artículo 152 de la Ley Aduanera, al no establecer el plazo para que la autoridad aduanera elabore y notifique el acta de irregularidades respecto de mercancías de difícil identificación, viola esa garantía constitucional. Lo anterior es así ya que, por una parte, queda al arbitrio de la autoridad determinar el momento en que llevará a cabo tales actos y, por otra,

deja en incertidumbre al particular sobre la situación que guarda la importación o exportación que realizó de ese tipo de mercancías, aunado a que cuando se prolonga demasiado el lapso entre la toma de muestras y la notificación del escrito o acta de irregularidades, el particular no está en condiciones de realizar una adecuada defensa de sus intereses en el procedimiento aduanero que establece el precepto citado, lo que significa colocarlo en la imposibilidad de desvirtuar las irregularidades relativas.

Contradicción de tesis 56/2008-PL. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 8 de diciembre de 2009. Mayoría de seis votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

IX, Junio de 1999

Materia(s): Administrativa

Tesis: 2a./J. 53/99

Página: 103

IMPORTACIÓN TEMPORAL. CADUCIDAD DE LA FACULTAD SANCIONADORA. LA INFRACCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 182, FRACCIÓN II, DE LA LEY ADUANERA, CONSISTENTE EN NO RETORNAR LAS MERCANCÍAS DESPUÉS DE VENCIDO EL PLAZO AUTORIZADO, ES DE NATURALEZA INSTANTÁNEA, MOTIVO POR EL QUE DICHA FACULTAD DEBE REGIRSE POR EL ARTÍCULO 67, FRACCIÓN III, PRIMERA PARTE DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Mediante el régimen de importación temporal, se permite la internación al país de mercancías para permanecer por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retornen al extranjero en el mismo estado, conforme a lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley Aduanera vigente. Si dichas mercancías no son retornadas al extranjero o a las zonas libres en los plazos previstos, se incurre en la infracción contenida en el artículo 182, fracción II, de la referida Ley Aduanera. Esta infracción tiene carácter instantáneo porque se comete en el momento mismo de no retornar las mercancías, vencido el plazo concedido para la importación temporal, pues si bien cuando dicha mercancía no es devuelta en la fecha límite se entiende que se encuentra en forma ilegal en el país, por haber concluido el régimen de importación temporal al que fue destinada, ello es el resultado del acto ejecutivo de la infracción de no haber retornado las mercancías en la fecha límite, pero no por ello puede decirse que durante todo el tiempo que la mercancía permanezca en el país se está cometiendo la infracción,

ya que ésta queda agotada con una sola conducta de omisión. Por este motivo, es aplicable, para efectos de la caducidad de las facultades sancionadoras de la autoridad administrativa, lo dispuesto en la primera parte de la fracción III del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto determina que dicho cómputo se contará a partir del día siguiente a aquel en que: "Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales.". Luego, la infracción de no retornar las mercancías importadas temporalmente en el plazo otorgado, no constituye una infracción continua, pues se requeriría que la acción se prolongara indefinidamente en el tiempo, y tal situación no se aprecia en la infracción en comento, ya que su consumación es instantánea aunque sus efectos puedan prolongarse.

Contradicción de tesis 29/98. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 16 de abril de 1999. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Elena Rosas López.

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XXVIII, Septiembre de 2008

Materia(s): Común

Tesis: 1a. XCII/2008

Página: 210

**SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE PREVISTA EN LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 76 BIS DE LA LEY DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CUANDO NO SE ACTUALIZA EN PERJUICIO DEL QUEJOSO LA HIPÓTESIS DE LA NORMA CUYA INCONSTITUCIONALIDAD SE COMBATE.**

Conforme a lo sostenido por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis 25/2006-PL, de la que derivó la jurisprudencia P./J. 105/2007, de rubro: "SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE. CONDICIONES PARA QUE OPERE RESPECTO DE ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN DE LEYES DECLARADAS INCONSTITUCIONALES POR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN (AMPARO INDIRECTO Y DIRECTO).", la aplicación del acto reclamado constituye un presupuesto necesario para la procedencia de la suplencia de la queja deficiente, tratándose de leyes declaradas jurisprudencialmente inconstitucionales por este alto tribunal. Así, acorde con dicho criterio, es improcedente suplir la queja deficiente y, por ende, no es posible aplicar un criterio jurisprudencial que declare la inconstitucionalidad de una norma cuando la hipótesis prevista en ella no se actualiza en perjuicio del quejoso.

Amparo directo en revisión 338/2008. Rodolfo Valentín Peralta Ares. 30 de abril de 2008. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretaria: Paola Yaber Coronado.

Novena Época

Instancia: Pleno

Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVI, Diciembre de 2007

Materia(s): Común

Tesis: P./J. 105/2007

Página: 13

SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE. CONDICIONES PARA QUE OPERE RESPECTO DE ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN DE LEYES DECLARADAS INCONSTITUCIONALES POR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN (AMPARO INDIRECTO Y DIRECTO). La suplencia de la queja deficiente en el caso de jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de leyes no sólo se actualiza con respecto a la ley viciada (en amparo indirecto), sino también en cuanto a sus actos de aplicación reclamados (tanto en amparo indirecto como en directo). Esto es, para que opere en ambas vías, la suplencia de la queja deficiente respecto del acto concreto de aplicación, únicamente se requiere que el juicio de amparo sea procedente respecto a dicho acto, por lo tanto es viable: 1) sin que sea necesario reclamar la ley respectiva; 2) sin importar que, en caso de reclamarse la ley, ésta haya sido consentida, y en general, sin necesidad de que el amparo resulte procedente en relación con dicha norma legal; y, 3) sin importar que el quejoso haya expuesto planteamientos para demostrar la inconstitucionalidad de los actos reclamados. De tal suerte que tanto en el amparo indirecto como en el directo, es posible el estudio de constitucionalidad de la ley aun cuando ésta haya sido consentida o incluso en caso de que no haya sido reclamada, pues ello sólo impediría el otorgamiento del amparo contra la ley misma, pero no contra los actos de su aplicación, más aún cuando éstos han sido impugnados en tiempo, y en consecuencia no han querido ser tolerados por el agraviado.

Contradicción de tesis 25/2006-PL. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito y el entonces Cuarto Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito, ahora Segundo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Décimo Sexto Circuito. 12 de abril de 2007. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Ma. de la Luz Pineda Pineda,

Fernando Silva García y Alfredo Villeda Ayala.

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XXIX, Mayo de 2009

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: 2a. XLII/2009

Página: 267

CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 67 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER QUE SÓLO ALGUNAS DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN TIENEN EL EFECTO DE SUSPENDER EL PLAZO PARA QUE OPERE, NO VIOLA LA GARANTÍA DE IGUALDAD. Las autoridades fiscales ejercen sus facultades de comprobación dentro de un marco de discrecionalidad, el cual les permite ponderar la idoneidad para utilizar una u otra, o varias de ellas conjunta o sucesivamente, siempre atendiendo a las circunstancias particulares del caso y sin perjuicio de los plazos, formalidades y condiciones de la elegida. De esta forma, la garantía de igualdad se respeta en la medida en que todos los gobernados pueden ser sujetos de fiscalización mediante el ejercicio de las facultades de comprobación, sin que existan algunas exclusivamente aplicables a ciertos sujetos ni haya justificación para tal distinción. Así, el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que sólo algunas facultades de comprobación tienen el efecto de suspender el plazo para que opere la caducidad de la diversa facultad de determinación de créditos fiscales, no viola la garantía de igualdad prevista en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que las características de una u otra facultad no necesariamente deben estar presentes en las restantes, pues del artículo 42 del ordenamiento legal citado se advierte que las facultades contenidas en él tienen naturaleza distinta, cada una con características propias.

Amparo directo en revisión 64/2009. Miguel Barquet Viñas. 18 de marzo de 2009. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alfredo Aragón Jiménez Castro.

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XI, Febrero de 2000

Materia(s): Administrativa

Tesis: 2a./J. 15/2000

Página: 159

**PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE.**

Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la "prescripción" empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.

Contradicción de tesis 11/99. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y las emitidas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito (ahora Segundo en Materia Penal) y Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 28 de enero del año 2000. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXX, Diciembre de 2009

Materia(s): Administrativa

Tesis: 2a./J. 198/2009

Página: 306

**NULIDAD DE LA NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO DE PAGO O GESTIÓN DE COBRO. NO INTERRUMPE EL PLAZO PARA QUE OPERE LA PRESCRIPCIÓN A QUE ALUDE EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

En términos de la disposición legal de mérito, el plazo de cinco años para que opere la prescripción de las facultades de las autoridades para hacer efectivos créditos fiscales, inicia a partir de la fecha en que el pago de éstos pudo ser

legalmente exigido, y se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor; o, por el reconocimiento expreso o tácito del deudor respecto de la existencia del crédito. En ese sentido, cuando no pueda acreditarse de manera fehaciente que el deudor tuvo pleno conocimiento de la existencia del crédito, y la gestión de cobro no se notificó con las formalidades exigidas, dando lugar a que se declare la nulidad de dicha notificación, ésta no surte efecto jurídico alguno, por lo que se entiende que el contribuyente no conoció tal acto. Por tanto, esa diligencia no puede tomarse en consideración para la interrupción del plazo de la prescripción a que alude el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, pues es precisamente la notificación la que genera certeza de las gestiones que lleva a cabo la autoridad hacendaria para hacer efectivo un crédito.

Contradicción de tesis 353/2009. Entre las sustentadas por el Décimo Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito. 28 de octubre de 2009. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

VIII, Septiembre de 1998

Materia(s): Administrativa

Tesis: 2a./J. 62/98

Página: 365

**PEDIMENTO. ES UNA ESPECIE DE DECLARACIÓN FISCAL, RELATIVA A OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR.**

El término declaración fiscal constituye cualquier expresión escrita relativa al cumplimiento de una obligación tributaria que realiza el sujeto pasivo ante la autoridad hacendaria, mientras que el pedimento es una especie de declaración fiscal relativa al cumplimiento de obligaciones tributarias en materia de comercio exterior, por medio del cual sea el importador o el exportador manifiestan a la autoridad aduanera, en forma escrita, la mercancía a introducir o a enviar fuera del territorio nacional, la clasificación arancelaria, el valor normal o comercial, los impuestos a pagar, y el régimen aduanero al que se destinarán las mercancías. Por consiguiente, debe aceptarse que dentro del contexto de declaraciones en materia de impuestos federales, se encuentran los pedimentos.

Contradicción de tesis 22/97. Entre las sustentadas por el Segundo y Tercer Tribunales Colegiados del Sexto Circuito. 12 de junio de 1998. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero.

Secretario: Armando Cortés Galván.

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XXXI, Febrero de 2010

Materia(s): Administrativa

Tesis: 1a. XXIX/2010

Página: 113

CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES. EL ARTÍCULO 67 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVEÉ NO AFECTA LAS CONDICIONES QUE ESE ORDENAMIENTO ESTABLECE PARA EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN.

El citado precepto que prevé la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales no afecta las condiciones conforme a las cuales aquéllas deben desarrollar el procedimiento de fiscalización. Lo anterior es así, porque si bien es cierto que tanto la indicada figura como el procedimiento relativo fueron introducidos en el Código citado con el objeto de otorgar seguridad jurídica a los gobernados, también lo es que su regulación está encaminada a atender diversos aspectos. Así, la seguridad jurídica que debe regir en el procedimiento de fiscalización, estableciendo las formalidades que regulen la actuación de las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades, es con la finalidad de evitar una actuación arbitraria en aquél, mientras que la figura de la caducidad regulada con el propósito de establecer una consecuencia legal al no ejercicio de las facultades de determinación de las autoridades fiscales, constituye una limitación que la ley impone a la autoridad para el otorgamiento de certeza de la validez del ejercicio de dichas facultades.

Amparo directo en revisión 1898/2009. Compañía Industrial Xalostoc, S.A. de C.V. 25 de noviembre de 2009. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretaria: Paola Yaber Coronado.