



# UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo acuerdo

número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

---

## **Cumplimiento de Obligaciones Fiscales a la luz del Régimen Constitucional del Comercio Exterior en México**

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Sustenta

**José Luis Ramírez Gil**

Director de la Tesis

**Mtro. Raúl Bolaños Vital**

# ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS Y SIGLAS COMUNES</b> .....	<b>4</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>5</b>
<b>CAPITULO 1.- GENERALIDADES DEL COMERCIO EXTERIOR</b> .....	<b>6</b>
1.1 Introducción al Comercio Exterior y sus principales elementos .....	6
1.2 Régimen Jurídico del Comercio Exterior .....	8
<b>1.2.1 Integración Económica</b> .....	<b>8</b>
<b>1.2.2 Los Bloques Económicos</b> .....	<b>9</b>
<b>CAPÍTULO 2.- FUENTES JURÍDICAS INTERNACIONALES DEL COMERCIO EXTERIOR</b> .....	<b>13</b>
2.1 Organización Mundial del Comercio (OMC) y su implicación en el Comercio Internacional.....	13
<b>2.1.1 Acuerdo sobre Facilitación de Comercio</b> .....	<b>14</b>
<b>2.1.2 Instrumentos de Comercio Exterior</b> .....	<b>21</b>
<b>2.1.3 Ventanilla Digital Mexicana de Comercio Exterior</b> .....	<b>23</b>
<b>2.1.4 Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, modalidad Socio Comercial Certificado</b> .....	<b>25</b>
2.2 La Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y principal efecto en las políticas tributarias de nuestro país .....	26
<b>2.2.1 Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio y sus principales efectos en la doble imposición jurídica internacional derivado de los ingresos obtenidos por los actores del Comercio Exterior</b> .....	<b>28</b>
<b>2.3.1 Generalidades</b> .....	<b>31</b>
<b>2.3.2 Tratado entre los Estados Unidos Mexicanos, los Estados Unidos de América y Canadá (T-MEC)</b> .....	<b>31</b>
<b>2.3.3 Tratado Integral y Progresista de Asociación Transpacífico (CPTPP por sus siglas en inglés)</b> .....	<b>33</b>
2.4 Marco Jurídico Constitucional del Comercio Exterior y de la inversión transnacional. 35	
<b>2.4.1 Fuentes Jurídicas Internas</b> .....	<b>42</b>
<b>CAPÍTULO 3.- REGÍMENES ADUANEROS Y PRINCIPALES EFECTOS FISCALES</b> .....	<b>49</b>
3.1 Generalidades .....	49
3.2 Definitivos .....	51
3.3 Temporales .....	53
3.4 Depósito Fiscal .....	55
3.5 Tránsito de mercancías .....	57
3.6 Elaboración, Transformación o Reparación en Recinto Fiscalizado .....	58
3.7 Recinto Fiscalizado Estratégico .....	59

<b>CAPITULO 4.- FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES ADUANERAS Y MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.....</b>	<b>60</b>
4.1 Visita Domiciliaria y Revisión de Gabinete.....	60
4.2 Medios de Defensa del Contribuyente .....	66
<b>4.2.1 Recurso de Revocación .....</b>	<b>67</b>
<b>4.2.2 Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) .....</b>	<b>68</b>
<b>4.2.3 Acuerdos Conclusivos .....</b>	<b>69</b>
<b>4.2.4 Juicio Contencioso Administrativo Federal.....</b>	<b>71</b>
<b>4.2.5 Juicio de Amparo .....</b>	<b>74</b>
<b>CAPITULO 5.- INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR .....</b>	<b>75</b>
5.1 Generalidades .....	75
5.2 Infracciones y Sanciones .....	75
5.3 Delitos Fiscales .....	77
<b>5.3.1 Contrabando.....</b>	<b>79</b>
<b>5.3.2 Defraudación Fiscal.....</b>	<b>81</b>
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>82</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>84</b>

## **ABREVIATURAS Y SIGLAS COMUNES**

<b>APEC</b>	Foro de Cooperación Económica Asia-Pacífico
<b>CFF</b>	Código Fiscal de la Federación
<b>DOF</b>	Diario Oficial de la Federación
<b>FIEL</b>	Firma Electrónica Avanzada
<b>GATT</b>	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio
<b>IMMEX</b>	Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación
<b>LA</b>	Ley Aduanera
<b>LISR</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta
<b>LIVA</b>	Ley del Impuesto al Valor Agregado
<b>OCDE</b>	Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos
<b>OMC</b>	Organización Mundial del Comercio
<b>MERCOSUR</b>	Mercado Común del Sur
<b>PAE</b>	Procedimiento Administrativo de Ejecución
<b>PAMA</b>	Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera
<b>PRODECON</b>	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
<b>RFC</b>	Registro Federal de Contribuyentes
<b>SAT</b>	Servicio de Administración Tributaria
<b>SHCP</b>	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
<b>SCJN</b>	Suprema Corte de Justicia de la Nación
<b>TIGIE</b>	Tarifa del Impuesto General de Importación y Exportación
<b>T-MEC</b>	Tratado entre los Estados Unidos Mexicanos, los Estados Unidos de América y Canadá
<b>CPTPP</b>	Tratado Integral Progresista de Asociación Transpacífico

## INTRODUCCIÓN

El régimen constitucional del comercio exterior en nuestro país, se centra básicamente en los principales instrumentos internacionales que ha firmado México y que actualmente se encuentran vigentes. Los artículos 1, 131 y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos son los preceptos jurídicos constitucionales que han dado lugar a la celebración de dichos tratados y demás acuerdos internacionales.

El cumplimiento de obligaciones fiscales a la luz del presente régimen constitucional, es implícito a la realización de las actividades de comercio exterior, así mismo es un postulado constitucional contribuir al gasto público dando cumplimiento a los principios de justicia tributaria, es decir, atendiendo a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público.

La pretensión del presente trabajo es presentar un análisis respecto al régimen constitucional del comercio exterior en nuestro país y cuáles son las principales obligaciones fiscales que derivan, atendiendo a los diversos regímenes fiscales aduaneros y a los instrumentos internacionales de los que nuestro país forma parte.

La privilegiada ubicación geográfica del país es una de las grandes ventajas comparativas de la nación. México tiene un vasto acceso al comercio internacional a través de sus litorales y comparte una amplia frontera con la economía más grande del mundo. Asimismo, el país ha sido capaz de establecer un gran número de acuerdos comerciales que facilitan la entrada de nuestros productos a un amplio mercado y que han sido catalizadores de una mayor eficiencia y bienestar en la economía.

Las oportunidades de comercio en ocasiones están limitadas a algunos sectores y regiones del país, ya que existen costos fijos en el comercio exterior que representan barreras importantes para un amplio sector productivo.

En América del Norte, México tiene a sus principales socios comerciales, Estados Unidos y Canadá, los cuales juegan un papel fundamental en el desarrollo comercial y económico de nuestro país, además de que se han convertido en el hogar de muchos ciudadanos mexicanos.

A partir de la entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (1994), se ha registrado un proceso de integración que si bien comenzó como un proyecto económico y comercial, ha tenido profundas consecuencias sociales para los tres países. Se han desarrollado valores comunes y visiones compartidas en temas como el libre comercio, la promoción de la democracia y los derechos humanos.

Por otro lado, México como miembro de la Organización Mundial del Comercio (OMC), ha implementado de manera progresiva las principales medidas de facilitación comercial en el sistema aduanero mexicano, derivadas del Acuerdo de Facilitación Comercial del citado organismo, para así promover la simplificación tributaria y generar mayor competitividad en la región.

Los principales efectos que surgen de cualquier actividad en materia de comercio exterior, pueden derivar en alguna omisión en el cumplimiento de obligaciones fiscales o en su caso ante un eventual ejercicio de facultades de comprobación, la autoridad fiscal pudiere determinar diversas situaciones jurídicas al contribuyente. En ese sentido, dentro de los temas centrales se analizan los principales medios de defensa con los que cuenta el contribuyente para estar en posibilidad de que sus derechos fundamentales no sean vulnerados y de esa manera impugnar cualquier acto o resolución que considere ha afectado injustificadamente sus derechos.

# CAPITULO 1.- GENERALIDADES DEL COMERCIO EXTERIOR

## 1.1 Introducción al Comercio Exterior y sus principales elementos

La actividad comercial ha estado, a lo largo de los siglos, vinculada a la actividad humana, en virtud de la necesidad de obtención de satisfactores. La evolución que ha tenido el comercio a través de la historia presenta cuestiones de gran importancia para entender la configuración actual del comercio.<sup>1</sup>

El Comercio Exterior de un país es un importante sector de su actividad económica, debido a la naturaleza de sus funciones, tales como, dar salida a la producción que no se puede vender internamente por estar abastecido el mercado nacional, generar divisas al país, generar empleos, fomentar la inversión en nuevas plantas y adquirir productos y servicios que no se pueden producir internamente, los cuales favorecen y refuerzan el desarrollo económico de un Estado.

El Comercio Exterior se define como “aquella parte del sector externo de una economía que regula los intercambios de mercancías, productos y servicios entre proveedores y consumidores residentes en dos o más mercados nacionales y/o países distintos, incluso considera los intercambios de capital, y los aspectos referentes a la entrada temporal de personas de negocios. Se trata de transacciones físicas entre residentes de dos o más territorios aduaneros que se registran estadísticamente en la balanza comercial de los países implicados”.<sup>2</sup>

En relación con lo anterior, el término Comercio Internacional es un término más amplio, pues abarca el flujo de relaciones comerciales internacionales, sin hacer referencia a un país en específico, es decir, es el “conjunto de movimientos comerciales y financieros, y en general todas aquellas operaciones cualquiera que sea su naturaleza, que se realicen entre naciones.”<sup>3</sup> En ese sentido, el comercio internacional podría ser definido como aquel que se realiza entre los Estados que componen la comunidad internacional.

Con la finalidad de poder contar con un mecanismo de control del comercio exterior de un país, en este caso México, el cual sirve como indicador de los ingresos y gastos realizados generalmente dentro del periodo de un año, tenemos la balanza de pagos, la cual registra las transacciones económicas internacionales entre los residentes de un país y el resto del mundo, comprendiendo tanto los flujos de bienes, es decir, movimientos de mercancías y servicios, como los financieros. El Fondo Monetario Internacional (FMI) la define como “la contabilidad sistemática de todas las transacciones económicas que han tenido lugar durante el periodo de un año entre sujetos económicos del país y sujetos económicos del extranjero”.<sup>4</sup>

La balanza de pagos se divide en: balanza de cuenta corriente y balanza de cuenta de capital. A su vez, la balanza de cuenta corriente se divide en: a) balanza comercial; balanza de servicios, y c) balanza de renta de inversiones; mientras que la balanza de cuenta de capital es el conjunto de movimientos de capital y oro monetarios que aseguran la liquidación de saldo de la balanza de cuenta corriente.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Witker Velázquez, Jorge Alberto, “Derecho del Comercio Exterior”, México, 2011, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/179/4.pdf> (consultado el 29 de agosto de 2019).

<sup>2</sup> *Ibidem*, p. 3.

<sup>3</sup> *Ibidem*

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 9.

<sup>5</sup> Astudillo Ursúa, Pedro, *Elementos de Teoría Económica*, México, Porrúa, 1988, pp. 179-181.

Para efectos de este estudio, tiene gran importancia la balanza comercial, ya que en ella se registran los ingresos procedentes de las exportaciones y los pagos derivados de importaciones, reflejando su saldo final un superávit o déficit comercial. La balanza comercial es positiva o superavitaria cuando el monto de las exportaciones supera al de las importaciones. Luego entonces, la balanza comercial es negativa o deficitaria, cuando el monto de sus importaciones supera al de las exportaciones.

El organismo encargado de publicar mensualmente las estadísticas de la balanza comercial es el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Información (INEGI), lo cual nos permite contar con un mayor conocimiento sobre el desarrollo del comercio exterior en nuestro país. Así mismo, la Administración General de Aduanas y la Unidad de Informática, Contabilidad y Glosa, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), con base en los pedimentos o registros administrativos de entrada y/o salida de mercancías, elabora un registro, el cual es remitido al INEGI y al Banco de México, quienes en forma conjunta revisan la información aplicando la conceptualización internacional vigente (Manual de Balanza de Pagos del Fondo Monetario Internacional).<sup>6</sup>

La competitividad como elemento indispensable en el comercio exterior de México, adquiere una relevancia importante al analizar propiamente la Ley de Comercio Exterior, ya que de acuerdo al artículo 1º de dicho ordenamiento jurídico se establece que tiene por objeto “regular y promover el comercio exterior, incrementar la competitividad de la economía nacional, propiciar el uso eficiente de los recursos productivos del país, integrar adecuadamente la economía mexicana con la internacional y defender la planta productiva de prácticas desleales del comercio internacional y contribuir a la elevación del bienestar de la población”.<sup>7</sup>

La competitividad es un atributo de las personas físicas o jurídicas, importante para la producción de bienes o servicios, derivado del eficiente manejo del desarrollo tecnológico, la innovación y la capacidad de adaptarse a demandas variadas, derivadas de normas culturales o hábitos de consumo locales; de los factores de producción; tasas de interés financiero; tipos de cambio; costos de producción y servicios, que les permite obtener un mejor precio y calidad, con el propósito de adquirir una posición relevante en el mercado.<sup>8</sup>

Consiste en producir bienes y servicios que cumplan con diversos requisitos, tales como la calidad, investigación industrial y desarrollo tecnológico, los cuales permiten innovar y constituir sectores de producción enteramente nuevos.

En el marco internacional, el Foro Económico Mundial (WEF por sus siglas en inglés), expresa que la competitividad es definida por el grupo de instituciones, políticas y factores que determinan el nivel de productividad de un país, es decir, entre más competitiva sea una economía, ésta tiende a producir altos niveles de ingresos para sus ciudadanos.

En el caso específico de México, durante los últimos años, se ha buscado la competitividad mediante la apertura comercial, eliminando cuotas, barreras y políticas tendientes a la protección del sector empresarial y mercado mexicano. Sin embargo, este tipo de acciones no han tenido resultados favorables en el desarrollo y productividad del país dado que no han sido complementados con políticas públicas propiciadoras de la competitividad. En los últimos años, los índices internacionales de competitividad han colocado a México cada vez en nivel más bajo. En el 2009, el Foro Económico Internacional en el nivel 55 de 134 economías a nivel mundial.

---

<sup>6</sup> INEGI, *Estadísticas económicas*, balanza comercial, <http://www3.inegi.org.mx/sistemas/sisept/default.aspx?t=ext01&s=est&c=24697>.

<sup>7</sup> Artículo 1 Ley de Comercio Exterior, Reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación*, el día 24 de enero de 2006.

<sup>8</sup> Witker Velázquez, Jorge Alberto, *op.cit.*, p.10.

## **1.2 Régimen Jurídico del Comercio Exterior**

Cuando hacemos referencia al comercio exterior, se está haciendo alusión al intercambio comercial de un país con relación a los demás, es decir, si tomamos como referencia a México, el comercio exterior de México es aquel que este país realiza con las diferentes naciones con las cuales comercia.<sup>9</sup>

“El comercio exterior, es una variable de todo sistema económico que trata de la inserción de un país, en este caso México, como vendedor y comprador de bienes y servicios en los mercados externos. De esta inserción surge la balanza comercial, como registro contable que da cuenta anual de las importaciones y exportaciones de objetos transportables, generalmente físicos, que se registran en las aduanas.

A esta visión mercantilista se suma el comercio de servicios, en su carácter de bienes intangibles, que vinculados a los intercambios entre varios países, comienza a tener una presencia fundamental, misma que se registra en la columna de servicios de la Balanza de Pagos.”<sup>10</sup>

### **1.2.1 Integración Económica**

Una tendencia de la economía mundial es la denominada integración regional que apunta a la conformación de bloques comerciales que permiten con mayor libertad la circulación de bienes y servicios.

El grado de integración viene determinado por los compromisos que los países adquieren al firmar los acuerdos de integración. En efecto, se pueden distinguir diversas fases o grados de integración económica entre las naciones atendiendo al nivel alcanzado por la desgravación arancelaria, así como por la coordinación de las políticas económicas.

#### **Zona de preferencias arancelarias**

Es una etapa muy simple, un primer paso en un proceso de integración económica, ya que es un acuerdo entre varios Estados, mediante el cual se comprometen a brindar a sus respectivas producciones un trato preferencial en comparación al que se concede a terceros países, es decir, se otorgan diversos grados de reducciones arancelarias en el comercio de manera recíproca.<sup>11</sup> Es decir, los países parte de un acuerdo eliminan progresivamente sus aranceles aduaneros sobre bienes originarios.

#### **Área de libre comercio**

Está integrada por varios países que deciden suprimir las barreras al comercio interno pero conservando cada uno sus propios aranceles diferentes frente a terceros. En otras palabras, una zona de libre comercio, es un área formada por dos o más países que de forma inmediata

---

<sup>9</sup> Witker, Jorge y Hernández, Laura, *Régimen Jurídico del Comercio Exterior de México*, 2ª. Ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2002, p. 11 <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/179/4.pdf>

<sup>10</sup> Witker Velázquez, Jorge Alberto y Jaramillo Gerardo, *Comercio Exterior de México*, Marco Jurídico y Operativo, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Mc Graw Hill <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/4/1935/3.pdf>

<sup>11</sup> *Vid.* Martínez Coll, Juan Carlos, “Grados de Integración Económica” en *La Economía de Mercado, virtudes e inconvenientes*, 2001, <http://www.eumed.net/cursecon/17/17-1.htm> (consultado el 09 de diciembre de 2014).

o paulatinamente suprimen las trabas aduaneras y comerciales entre sí, pero manteniendo cada uno frente a terceros su propio arancel de aduanas y su peculiar régimen de comercio.

La importancia de establecer zonas de libre comercio entre varios países es de gran relevancia para el incremento de flujo de bienes y servicios, sin eximir de acuerdo al régimen fiscal de cada país del cumplimiento de obligaciones fiscales que se causen por el comercio con terceros países.

### **Unión aduanera**

La Unión aduanera constituye la refundición de los territorios aduaneros de dos o más Estados.<sup>12</sup> Ésta nace cuando un área de libre comercio establece un arancel exterior común. Por lo tanto, además de liberar las corrientes comerciales por medio de la desgravación arancelaria entre los países participantes, se adopta frente a terceros países una política arancelaria común o tarifa exenta común.

### **Mercado común**

En adición a las características del área de libre comercio, donde únicamente se liberan mercancías, en un mercado común se incluyen todos los factores de producción. Implica la supresión de barreras aduaneras a la circulación de los factores productivos, es decir, de mercancías, capital y mano de obra.<sup>13</sup> En el caso de los trabajadores, su libre movilidad supone permitir en igualdad de condiciones la contratación de la mano de obra que proceda de los países miembros y que además, se reconozca mutuamente las titulaciones profesionales y haya una cierta armonización de criterios educativos.

### **Unión económica**

La Unión económica constituye un grado más en la armonización de las políticas fiscales y monetarias con la finalidad de eliminar las discriminaciones que puedan hallarse de las disparidades entre las políticas nacionales de cada uno de los Estados que la componen. Se produce, por lo tanto, una mayor cesión de soberanía ya que, al establecerse un sistema monetario único, cada país se somete a una disciplina monetaria para mantener los tipos de cambio dentro de márgenes estipulados.<sup>14</sup>

Esta integración económica es completa cuando trae aparejada la creación de órganos supranacionales que adoptarán las decisiones de política fiscal y monetaria; y además serán los encargados de dirimir las controversias que se susciten entre los Estados miembros.

## **1.2.2 Los Bloques Económicos**

A diferencia del multilateralismo, caracterizado por los compromisos suscritos por los Estados nacionales a través de acuerdos o tratados comerciales, sin renunciar a sus autonomías políticas y jurídicas, el regionalismo es un proceso que pretende formar bloques comerciales y económicos, bajo esquemas de cooperación político-económica o distintas modalidades de integración en las cuales los miembros de dichos bloques van cediendo parte de su soberanía para crear autoridades supranacionales de diversos perfiles.<sup>15</sup>

<sup>12</sup> Witker, Jorge y Hernández Laura, *op.cit.*, p.35

<sup>13</sup> Nieto Solís, José Antonio, *Introducción a la economía de la Comunidad Europea*, España, 2ª. Ed., Siglo XXI Editores, 1991, p. 11; Osorio Arcila, Cristóbal, *Diccionario de Comercio Internacional*, México, Grupo Editorial Iberoamérica, 1995, p. 121.

<sup>14</sup> Martínez Coll, Juan Carlos, "Grados de Integración Económica" en *La Economía de Mercado, virtudes e inconvenientes*, 2001, <http://www.eumed.net/cursecon/17/17-1.htm> (consultado el 09 de diciembre de 2014).

<sup>15</sup> Witker, Jorge y Hernández Laura, *op. cit.*, pp. 32 y 33.

No obstante, cabe destacar que a excepción de la Unión Europea, los bloques económicos como el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN)<sup>16</sup> y el Mercado Común del Sur (MERCOSUR) se han encontrado con una serie de obstáculos para consolidar esta integración.

## **Unión Europea**

La Unión Europea constituye en la actualidad, el bloque regional más desarrollado del mundo, no sólo por su importancia económica sino también por su nivel de institucionalización. En este aspecto, debemos tener presente que la Unión Europea no solo ha trabajado y trabaja en el campo económico. En lo político intenta avanzar hacia soluciones conciliadas mediante organismos e instituciones comunitarias para la construcción de un proyecto cultural común; y en lo jurídico por medio del Derecho Comunitario, revoluciona el concepto básico de soberanía, aplicando de manera directa e inmediata medidas supranacionales que demuestran en la práctica una nueva forma de resolver las controversias entre ciudadanos de diferentes nacionalidades.<sup>17</sup>

Actualmente la Unión Europea está conformada por Alemania, Austria, Bélgica, Bulgaria, Chipre, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rumania y Suecia.

En el proceso decisorio de la Unión Europea intervienen tres instituciones principales.-

- Parlamento Europeo: Representa a los ciudadanos de la Unión. Los europarlamentarios son elegidos cada 5 años por sufragio universal directo.
- Consejo de la Unión Europea: Representa a los Estados miembros individualmente y está formado por los ministros de los gobiernos de los países que integran la Unión. La presidencia del Consejo es rotatoria y la ocupan los jefes de estado o de gobierno de cada uno de los países miembros por un periodo de seis meses.
- Comisión Europea: defiende el interés general de la Unión. Tiene las siguientes atribuciones: iniciativa legislativa (propone los textos de ley que se presentan al Parlamento y al Consejo); instancia ejecutiva (ejecución de las leyes europeas, del presupuesto y de los programas adoptados por el parlamento y el consejo) y representa a la UE en el escenario internacional.

Estos órganos deciden las políticas y leyes que se aplican en la UE. En principio la Comisión propone las nuevas leyes comunitarias pero son el Parlamento y el Consejo los que las adoptan.

Otras dos instituciones desempeñan un papel vital:

- Tribunal de Justicia, el cual vela por el cumplimiento del Derecho Comunitario.
- Tribunal de cuentas, el cual controla la financiación de las actividades de la Unión.

---

<sup>16</sup> Vid. Opalin Chmielniska, León, "Diez años de operación del Tratado de Libre Comercio de América del Norte", en *Contaduría Pública*, no. 379, año 32, marzo 2004, pp. 42 a 44.

<sup>17</sup> Oropeza García, Arturo, "La Unión Europea, el paradigma", en periódico *El Financiero*, México, miércoles 2 de junio de 2004, p. 34.

## **Mercado común del Sur (MERCOSUR)**

El 26 de marzo de 1991, Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay suscribieron el Tratado de Asunción, creando así el Mercado Común del Sur (MERCOSUR), cuyo objetivo primordial era la integración de los cuatro Estados Partes, a través de la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos, el establecimiento de un arancel externo común y la adopción de una política comercial común, la coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales y la armonización de legislaciones en las áreas pertinentes, para lograr el fortalecimiento del proceso de integración.<sup>18</sup>

En la Cumbre de Presidentes de Ouro Preto, de diciembre de 1994, se aprobó un Protocolo Adicional al Tratado de Asunción, el Protocolo de Ouro Preto, por el que se establece la estructura institucional del MERCOSUR y se le dota de personalidad jurídica internacional.

Además, en Ouro Preto se puso fin al periodo de transición y se adoptaron los instrumentos fundamentales de política comercial común que rigen la zona de libre comercio y la unión aduanera que caracterizan actualmente al MERCOSUR, encabezados por el arancel externo común.<sup>19</sup>

El 17 de diciembre de 1991, los Estados integrantes del MERCOSUR firmaron el Protocolo de Brasilia, que estableció los procedimientos de solución de controversias que surjan entre los Estados parte sobre la interpretación, aplicación o incumplimiento de las disposiciones contenidas en el Tratado de Asunción, de los acuerdos celebrados en el marco del mismo, así como de las decisiones del Consejo del Mercado Común y de las resoluciones del Grupo Mercado Común.

El diseño institucional del MERCOSUR es el siguiente:

- Consejo del Mercado Común: es el órgano superior del MERCOSUR, encargado de la conducción política del proceso de integración. Está conformado por los ministros de Relaciones Exteriores y de Economía de los Estados Parte.
- Grupo Mercado Común: es el órgano ejecutivo del MERCOSUR y sus miembros son designados por los gobiernos de los Estados Parte.
- Comisión de Comercio del MERCOSUR: tiene a su cargo velar por la aplicación de los instrumentos de política comercial común acordados por los Estados Parte para el funcionamiento del Mercado Común del Sur. Creado en 1994.
- Parlamento del MERCOSUR: constituido en 2005, comenzó a sesionar el 7 de mayo de 2007 en reemplazo de la Comisión Parlamentaria Conjunta que era el órgano representativo de los Parlamentos de los Estados Parte con el objeto de agilizar la comunicación entre los legisladores de los países miembros del MERCOSUR, en el orden de facilitar la armonización legislativa. Remite, por conducto del Grupo Mercado Común, recomendaciones al Consejo del Mercado Común.
- Foro Consultivo Económico-Social: es un órgano integrado por representantes de los sectores económicos y sociales de cada Estado Parte, que tiene funciones de asesoramiento y se expide por medio de recomendaciones al Grupo Mercado Común.
- Secretaria Administrativa: sirve de apoyo operativo a los órganos del MERCOSUR.
- Tribunal Permanente de Revisión del MERCOSUR: fue inaugurado el 13 de agosto de 2004 y tiene su sede en la ciudad de Asunción. Está formado por cinco árbitros, que

---

<sup>18</sup> La historia del MERCOSUR puede consultarse en <http://www.mercosur.int/> (consultado el 03 de noviembre de 2014).

<sup>19</sup> *Ibidem*.

duran en el cargo, según los casos, dos y tres años y cuenta con una Secretaria Técnica.

- Tribunal Administrativo Laboral del MERCOSUR, para conflictos con el staff, creado en 2003.
- Centro MERCOSUR de Promoción de Estado de Derecho.

## CAPÍTULO 2.- FUENTES JURÍDICAS INTERNACIONALES DEL COMERCIO EXTERIOR

### 2.1 Organización Mundial del Comercio (OMC) y su implicación en el Comercio Internacional

La OMC, es una organización creada el 1 de enero de 1995, con personalidad jurídica y capacidad necesaria para el ejercicio de sus funciones, con la finalidad de liberalizar el comercio y establecerse como un foro para que los gobiernos Miembros negocien sus acuerdos y problemas comerciales. Está encargada de las normas que rigen el comercio entre los países a nivel mundial, teniendo como principal función que el comercio se realice de manera fluida, previsible y libre posible. Actualmente cuenta con 159 países miembros entre ellos México, el cual fue adherido el 1 de enero de 1995 y 25 naciones en calidad de observadores.<sup>20</sup> Su sede es en la ciudad de Ginebra, Suiza.

La labor actual de la OMC, proviene de las negociaciones celebradas en el periodo de 1986-1994, en la llamada Ronda Uruguay y de anteriores negociaciones celebradas en el marco del GATT. La OMC es actualmente el foro de nuevas negociaciones a partir del “Programa de Doha para el Desarrollo”, iniciado en 2001.

El GATT, fue un tratado internacional firmado el 30 de octubre de 1947. A pesar de que su texto no disponía el establecimiento de ninguna organización ni estructura institucional, de hecho se recurrió a algunas ficciones jurídicas para establecer una organización instalada en Ginebra en la que las partes en el GATT celebraban reuniones, instituyeron órganos permanentes y formaron una estructura administrativa.

En 1986, una reunión convocada por el GATT, en Punta del Este Uruguay, aprobó una declaración en el que se dispuso la iniciación de una ronda de negociaciones comerciales multilaterales, que habría de conocerse como Ronda Uruguay, destinada a sustituir y ampliar el conjunto de acuerdos entonces en vigor sobre diversos temas de comercio internacional.

La Ronda se prolongó hasta 1993, culminando en ese año con una reunión en Marruecos, en donde se firmó el Acta Final de la Ronda y el conjunto de acuerdos sobre diversos temas, así como el Acuerdo por el que se establece OMC.

La OMC constituye el marco institucional común para el desarrollo de las relaciones comerciales entre sus Miembros en los asuntos relacionados con los Acuerdos Comerciales Multilaterales y Plurilaterales e instrumentos jurídicos conexos, los cuales son vinculantes para todos sus Miembros, facilitando su aplicación, administración y funcionamiento para la consecución de sus objetivos.

Para la conformación de la estructura de la OMC se estableció una Conferencia Ministerial, compuesta por representantes de todos los Miembros, la cual se reúne por lo menos una vez cada dos años. La Conferencia Ministerial desempeña las funciones de la OMC y adopta las disposiciones necesarias para tal efecto. Así mismo tiene la facultad de adoptar decisiones sobre todos los asuntos comprendidos en el ámbito de cualquiera de los Acuerdos Comerciales Multilaterales, si así se solicita por un Miembro, de conformidad con las prescripciones concretas que en materia de adopción de decisiones se establecen en el Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio y en el Acuerdo Comercial Multilateral correspondiente.

---

<sup>20</sup> La historia de la Organización Mundial del Comercio puede consultarse en [http://www.wto.org/spanish/thewto\\_s/whatis\\_s/what\\_we\\_do\\_s.htm](http://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/what_we_do_s.htm) (consultado el 07 de enero de 2015).

Se estableció un Consejo General compuesto por representantes de la totalidad de sus Miembros, el cual se reúne según proceda para dar cumplimiento propiamente a sus funciones y cuenta con la facultad para concertar acuerdos de cooperación efectiva con otras organizaciones intergubernamentales.

Dentro de la estructura orgánica de la OMC fue establecido un Consejo de Comercio de Mercancías, el cual revisa el funcionamiento de los Acuerdos Comerciales Multilaterales, un Consejo de Comercio de Servicios, el cual supervisa el funcionamiento del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios, un Consejo de los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio, el cual funciona bajo la orientación general del Consejo General. Los Consejos desempeñan las funciones atribuidas en los respectivos Acuerdos y por el Consejo General.

La OMC es el Foro para las negociaciones entre sus Miembros acerca de sus relaciones comerciales multilaterales en asuntos tratados en el marco de los acuerdos. Con el fin de lograr una mayor coherencia en la formulación de las políticas económicas a escala mundial, la OMC coopera, según proceda, con el FMI y sus organismos conexos.

### **2.1.1 Acuerdo sobre Facilitación de Comercio**

El objetivo del Acuerdo de Facilitación de Comercio es impulsar el comercio mundial agilizando el movimiento y despacho de aduana de las mercancías, para hacer más eficientes los trámites y operaciones de comercio exterior, eliminar obstáculos administrativos y reducir los tiempos de entrega y costos de transacción.

Dicho acuerdo contiene disposiciones para liberar y hacer mucho más expedito el despacho de mercancías incluyendo aquellas en tránsito. Al mismo tiempo prevé diversas medidas para tener una cooperación efectiva entre las aduanas y otras autoridades relacionadas con la facilitación de comercio y rubros relacionados con el cumplimiento.

Otro de los temas que se consideran en el acuerdo son disposiciones en materia de asistencia técnica y la capacidad de mejorar en esta área. El acuerdo ayudará en mejorar la transparencia, incrementar la posibilidad de participar en la cadena de valor y reducir el margen de corrupción.<sup>21</sup>

Conforme a las negociaciones en virtud de la Declaración Ministerial de Doha, así como con el fin de implementar mejoras a diversos aspectos del GATT de 1994, los miembros de la OMC formalizaron el Acuerdo sobre Facilitación de Comercio, conviniendo para la consecución de su objeto en diversos temas específicos conforme a lo siguiente.-

#### **a) Publicación y Disponibilidad de la Información**

La publicación oportuna de las obligaciones en materia aduanera y comercio exterior de manera no discriminatoria y fácilmente accesible a fin de que los gobiernos, los comerciantes y otras partes interesadas pudieren tener conocimiento de ella.

---

<sup>21</sup> World Trade Organization, Trade Facilitation Agreement Facility, <http://www.tfafacility.org/>

El conocimiento de la información en materia de comercio exterior, por parte de los actores involucrados en cada uno de los procedimientos relativos a los diversos regímenes fiscales aduaneros en nuestro país, sin lugar a dudas es de gran importancia, atendiendo a las principales características de todo Estado de Derecho, “todas las disposiciones jurídicas deben ser prospectivas, abiertas y claras, es decir uno no puede ser guiado por una disposición retroactiva. No existe al tiempo de la acción. Así mismo el derecho tiene que ser abierto y publicitado adecuadamente. Si está hecho para guiar a los individuos, estos tienen que estar en posibilidad de encontrar lo que el derecho es. Del mismo modo, por esta misma razón su significado debe ser claro. Una disposición jurídica ambigua, vaga, oscura o imprecisa es probable que equivoque o confunda, al menos a algunos de aquellos que desean ser guiados por ella.”<sup>22</sup>

Por lo tanto es un imperativo por parte de las autoridades fiscales, publicar y poner a disposición del contribuyente toda la información que implique el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, así como el conocimiento de sus derechos fundamentales, para así dotar de seguridad y certeza jurídica frente a todas sus actividades en materia de comercio exterior.

#### **b) Información disponible por medio de internet**

A partir de la firma del acuerdo, cada Miembro facilitará y actualizará en la medida de lo posible y según proceda, por medio de internet una descripción clara de los procedimientos de importación, exportación y tránsito.

Así mismo, establecerá y mantendrá, dentro de los límites de los recursos de que dispongan, uno o más servicios de información para responder a las peticiones razonables de información presentadas por gobiernos, comerciantes y otras partes interesadas sobre las cuestiones citadas anteriormente y llevar a cabo el suministro de formularios y documentos exigidos para el cumplimiento de situaciones específicas.

Los Miembros de una Unión Aduanera o que participen en un mecanismo de integración regional pueden establecer o mantener servicios de información comunes a nivel regional para cumplir con el requisito en lo que respecta a los procedimientos comunes.

Con la firma del acuerdo, se alentó a los Miembros a no exigir el pago de derechos por atender peticiones de información y por el suministro de formularios y documentos exigidos. En su caso, los Miembros limitarán la cuenta de sus derechos y cargas al costo aproximado de los servicios prestados.

Los servicios de información responderán a las peticiones de información y suministrarán los formularios y documentos dentro de un plazo razonable fijado por cada Miembro.

En relación al cumplimiento por parte de cada miembro, a través del presente instrumento tienen la obligación de notificar al Comité de Facilitación del Comercio lo siguiente.-

- El lugar o lugares oficiales donde se haya publicado la información general en cuanto a los procedimientos de importación, exportación, tránsito, formularios, etc.
- La dirección de Internet (URL) del, sitio o sitios web.
- Los datos de contacto de los servicios de información.

---

<sup>22</sup> Carbonell, Miguel, et. al, *Estado de Derecho, concepto, fundamentos y democratización en América Latina*, siglo xii editores, México, 2002, p. 20.

En nuestro país vale la pena mencionar que es la SHCP, a través del SAT como órgano desconcentrado, la autoridad competente en materia de recaudación de impuestos federales, dentro de los cuales encontramos a los principales impuestos que se causan al momento de destinar las mercancías a algún régimen fiscal aduanero, por lo tanto, al mismo tiempo dicha autoridad tiene la obligación de acuerdo al presente mecanismo de facilitación comercial, de publicar en su página institucional la información relativa en el presente apartado.

En relación al derecho de realizar peticiones por parte de los contribuyentes, cabe mencionar que con fundamento en el artículo 8º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es un derecho fundamental realizar cualquier solicitud de petición a las autoridades de manera escrita, pacífica y respetuosa, para así la autoridad competente este en posibilidad de dar respuesta en breve término. De manera adicional cabe precisar que el artículo 6º., constitucional establece el derecho a la información como un derecho fundamental de los gobernados de cualquier información en posesión de las autoridades.

#### **c) Oportunidad de formular observaciones e información antes de la entrada en vigor**

Cada Miembro ofrecerá en la medida en que sea factible y de manera compatible con su derecho interno y su sistema jurídico, oportunidades y un plazo adecuado para que los comerciantes y otras partes interesadas formulen observaciones sobre las propuestas de introducción o modificación de leyes y reglamentos de aplicación general relativos al movimiento, el levante y el despacho de mercancías, incluidas las mercancías en tránsito.

Se asegurarán en la medida en que sea factible y de manera compatible de que se publiquen las leyes y reglamentos de aplicación general nuevos o modificados o de que se pongan a disposición del público, tan pronto como sea posible antes de su entrada en vigor, a fin de que los comerciantes y otras partes interesadas puedan tener conocimiento de ellos.

#### **d) Resoluciones Anticipadas**

Cada Miembro emitirá en un plazo razonable y determinado, una resolución anticipada para el solicitante que haya presentado una solicitud escrita que contenga toda, la información necesaria. Si se niega a emitir una resolución anticipada, lo notificará al solicitante por escrito y sin demora, indicando los hechos pertinentes y el fundamento de su decisión.

#### **e) Procedimientos de Recurso o de Revisión**

Los Miembros dispondrán que los contribuyentes a quien vaya dirigida una decisión administrativa de la aduana, tienen derecho a interponer en su territorio los siguientes medios de defensa.-

- Recurso administrativo ante una autoridad administrativa superior al funcionario u oficina que haya emitido la decisión o independiente de ese funcionario u oficina, o revisión administrativa por tal autoridad.
- Recurso o revisión judicial de la decisión.

La legislación de un país miembro podrá requerir que el recurso o revisión administrativo se inicie antes del recurso o revisión judicial. Se asegurarán de que sus procedimientos se lleven a cabo de manera no discriminatoria.

Así mismo, en caso de que el fallo del recurso no se comunice o notifique en los plazos establecidos, el solicitante tendrá derecho a interponer un recurso ulterior ante la autoridad administrativa o judicial.

Los principales medios de defensa en materia de comercio exterior por parte de los contribuyentes será materia de análisis posteriormente, para así dar a conocer el medio de impugnación procedente ante cualquier resolución o acto de las autoridades fiscales y aduaneras, así como sus características.

#### **f) Disciplinas en materia de derechos y cargas establecidos sobre la importación y la exportación o en conexión con ellas y de sanciones**

Cada Miembro tendrá la obligación de examinar periódicamente sus derechos y cargas para reducir gradualmente su número y diversidad cuando sean factibles.

Los derechos y cargas aplicables a la tramitación aduanera, se limitarán al costo aproximado de los servicios prestados para la operación de importación o exportación específica de que se trate o en conexión con ella, así mismo no tienen por qué estar relacionados con una operación de importación o exportación específica siempre que se perciban por servicios que estén estrechamente vinculados con la tramitación aduanera de mercancías.

#### **Disciplinas en materia de sanciones**

Conforme al presente acuerdo se entiende por sanciones, aquellas impuestas por la administración de aduanas de un estado Miembro, derivado de la infracción de sus leyes, reglamentos o formalidades de aduana.

Cada Miembro asegurará que las sanciones por la infracción a una ley, reglamento o formalidad de aduana se individualicen a la persona o personas responsables de la infracción con estricto apego a sus leyes.

La sanción impuesta dependerá de los hechos y las circunstancias del caso y será proporcional al grado y la gravedad de la infracción cometida.

Así mismo cuando se imponga una sanción por una infracción a las leyes, reglamentos o formalidades de aduana, se deberá facilitar a la persona o personas a las que se haya impuesto la sanción, una explicación por escrito en la que se especifique la naturaleza de la infracción y la ley, reglamento o procedimiento aplicable en virtud del cual se haya prescrito el importe o el alcance de la sanción por la infracción.

Cuando una persona revele voluntariamente a la administración de aduanas de un Miembro las circunstancias de una infracción de las leyes, reglamentos o formalidades de aduana antes de que la administración de aduanas advierta la infracción, se alienta al Miembro a que, cuando proceda, tenga en cuenta ese hecho como posible circunstancia atenuante cuando se dicte una sanción contra dicha persona.

#### **g) Despacho de las Mercancías**

Cada Miembro adoptará o mantendrá procedimientos que permitan la presentación de la documentación correspondiente a la importación y otra información requerida, incluidos los manifiestos, a fin de que se comiencen a tramitar antes de la llegada de las mercancías con miras a agilizar el levante a su llegada.

Los Miembros preverán según proceda, la presentación anticipada de documentos en formato electrónico para la tramitación de tales documentos.

#### **h) Pago electrónico**

Cada Miembro adoptará o mantendrá, en la medida en que sea factible, procedimientos que permitan la opción de pago electrónico de los derechos, impuestos, tasas y cargas recaudados por las aduanas que se devenguen en el momento de la importación y la exportación.

#### **i) Medidas de Facilitación del Comercio para los Operadores Autorizados**

A partir de la firma del presente acuerdo, cada Miembro se obligó a establecer medidas adicionales de facilitación del comercio en relación con las formalidades y procedimientos de importación, exportación o tránsito, destinadas a los operadores que satisfagan los criterios especificados, en adelante denominados operadores autorizados. Alternativamente, un Miembro podrá ofrecer tales medidas de facilitación del comercio a través de procedimientos aduaneros de disponibilidad general para todos los operadores, y no estará obligado a establecer un sistema distinto.

Los criterios especificados para acceder a la condición de operador autorizado estarán relacionados con el cumplimiento, o el riesgo de incumplimiento, de los requisitos especificados en las leyes, reglamentos o procedimientos de un Miembro.

Las medidas de facilitación del comercio que se establezcan para las partes certificadas de un país miembro, incluirán por lo menos lo siguiente.-

- a) Requisitos reducidos de documentación y datos, según proceda;
- b) Bajo índice de inspecciones físicas y exámenes, según proceda;
- c) Despacho de mercancías rápido, según proceda;
- d) Pago diferido de los derechos, impuestos, tasas y cargas;
- e) Utilización de garantías globales o reducción de las garantías;
- f) Una sola declaración de aduana para todas las importaciones o exportaciones realizadas en un periodo dado; y
- g) Despacho de las mercancías en los locales del operador autorizado o en otro lugar autorizado por la aduana.

Para llevar un control de los operadores autorizados, se alienta a los Miembros a elaborar sistemas sobre la base de normas internacionales, cuando existan tales normas, salvo en el caso de que estas sean un medio inapropiado o ineficaz para el logro de los objetivos legítimos perseguidos.

Con el fin de potenciar las medidas de facilitación del comercio establecidas para los operadores, los Miembros darán a los demás Miembros la posibilidad de negociar el reconocimiento mutuo de los sistemas de operadores autorizados.

En relación con la presente medida ha sido objeto de la legislación en materia fiscal y aduanera, otorgar a aquellas personas físicas o morales que den debidamente cumplimiento a los requisitos legales en cada uno de los regímenes de tributación, estímulos fiscales que se traducen en beneficios directos para sus costos y tiempos logísticos, así como en su competitividad, siendo este un elemento indispensable dentro del comercio exterior de nuestro país.

Dentro de los principales beneficios encontramos los programas de fomento al comercio exterior, en donde los contribuyentes pueden obtener como beneficio el diferimiento del pago del impuesto general de importación, impuesto al valor agregado y en su caso cuotas compensatorias, en otros supuestos la devolución a los exportadores del IGI pagado por bienes o insumos importados que se incorporan a mercancías de exportación o por las mercancías que se retornan en el mismo estado.

Otro de los programas que se ha implementado por parte de la SHCP, encontramos el Esquema de Certificación de Empresas modalidad Socio Comercial Certificado, cuyo principal objeto es fortalecer la seguridad de la cadena logística del comercio exterior, donde las empresas que deseen pertenecer al mismo deberán cumplir con requisitos en materia fiscal, aduanero y de seguridad.

De los principales socios comerciales que se tiene bajo este esquema encontramos al autotransportista terrestre y al agente aduanal.

#### **j) Traslado de Mercancías destinadas a la importación bajo control aduanero**

Cada Miembro permitirá, en la medida en que sea factible, y siempre que se hayan cumplido todas las prescripciones reglamentarias, que las mercancías destinadas a la importación sean trasladadas en su territorio bajo control aduanero desde la oficina de aduanas de entrada hasta otra oficina de aduanas en su territorio en la que se realizaría el levante o despacho de las mercancías.

Por lo anterior, uno de los regímenes fiscales aduaneros en nuestro país en donde se prevé el presente mecanismo es el de tránsito de mercancías interno e internacional, en donde su principal característica es el control fiscal de la mercancía en territorio nacional, para de esa manera hacer más ágil el despacho de mercancías en las aduanas fronterizas y marítimas pudiendo hacer el despacho, en las aduanas internas del país.

#### **k) Formalidades en relación con la importación, exportación y el tránsito**

Con miras a reducir al mínimo los efectos y la complejidad de las formalidades de importación, exportación y tránsito, así como a reducir y simplificar los requisitos de documentación y teniendo en cuenta los objetivos legítimos de política y otros factores como el cambio de las circunstancias, las nuevas informaciones pertinentes, prácticas comerciales y las contribuciones de las partes interesadas, cada Miembro examinará tales formalidades y requisitos de documentación y, sobre la base de los resultados del examen, se asegurará, que esas formalidades y requisitos de documentación faciliten el despacho de mercancías, tiempos y costos.

#### **l) Ventanilla Única**

A partir de la firma del presente instrumento, los Miembros asumieron la obligación de establecer una ventanilla única, la cual permita a los comerciantes presentar a las autoridades u organismos participantes, la documentación y/o información exigidas para la importación, la exportación o el tránsito de mercancías a través de un punto de entrada único. Después de que las autoridades u organismos participantes examinen la documentación y/o información, se notificarán oportunamente los resultados a los solicitantes a través de la ventanilla única.

En los casos en que se haya recibido la documentación y/o información exigidas a través de la ventanilla única, ninguna autoridad u organismo participante solicitará esa misma

documentación y/o información, salvo en circunstancias de urgencia y otras excepciones limitadas que se pongan en conocimiento público.

Para la debida implementación de la presente medida, el uso de la tecnología de la información es considerada como su principal herramienta, para así agilizar y simplificar los trámites correspondientes.

Esta medida de facilitación comercial ha sido una de las acciones más importantes por parte del Gobierno Federal, en materia de comercio exterior, es por ello que el análisis de este mecanismo para agilizar el cumplimiento de obligaciones fiscales lo comentaremos más adelante en un capítulo específico diseñado para tales efectos.

#### **m) Admisión temporal de mercancías y perfeccionamiento activo y pasivo**

Cada Miembro permitirá, de conformidad con lo dispuesto en sus leyes y reglamentos, que se introduzcan en su territorio aduanero mercancías con suspensión total o parcial condicional del pago de los derechos e impuestos de importación si dichas mercancías se introducen en su territorio aduanero con un fin determinado, están destinadas a la reexportación dentro de un plazo determinado y no han sufrido ninguna modificación, excepto la depreciación y el deterioro normales debidos al uso que se haya hecho de ellas.

#### **n) Medidas para promover el cumplimiento y la cooperación aduanera**

Los Miembros coinciden en la importancia de asegurar que los comerciantes sean conscientes de sus obligaciones en materia de cumplimiento, de alentar el cumplimiento voluntario para que los importadores puedan rectificar su actuación sin ninguna sanción en circunstancias adecuadas y de aplicar medidas en materia de cumplimiento con objeto de iniciar medidas más rigurosas respecto de los comerciantes que no cumplan.

Se alienta a los Miembros a intercambiar información sobre las mejores prácticas de gestión del cumplimiento de los procedimientos aduaneros. Igualmente se alienta a cooperar en materia de orientación técnica y de asistencia y apoyo para la creación de capacidad a los efectos de administrar las medidas en materia de cumplimiento y mejorar su eficacia.

#### **o) Intercambio de Información**

Previa solicitud y a reserva de las disposiciones aplicables, los Miembros intercambiarán la información a fin de verificar una declaración de importación o exportación en los casos concretos en los que haya motivos razonables para dudar de la veracidad o exactitud de la declaración.<sup>23</sup>

Del análisis de las anteriores medidas de facilitación comercial acordadas por los países miembros de la OMC en los procesos aduaneros y de comercio exterior de cada país, es importante determinar que el efecto inmediato de las mismas ha sido la agilización general en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y administrativas y en el despacho de mercancías, para así fortalecer la integración de cada país miembro e incrementar su comercio.

Con fecha 26 de julio de 2016, México depositó ante la OMC el instrumento de aceptación del Protocolo de Enmienda al Acuerdo de Marrakech por el que se establece la OMC,

---

<sup>23</sup> Organización Mundial del Comercio, "Comité Preparatorio sobre Facilitación del Comercio", *Acuerdo sobre Facilitación del Comercio*, WT/L/931, 15 de julio de 2014.

mediante el cual se incorpora el Acuerdo sobre Facilitación de Comercio al Anexo que contiene los Acuerdos Multilaterales sobre el comercio de mercancías, que constituye el primer acuerdo multilateral logrado desde la creación de la OMC en 1995.

A través de este instrumento México reafirmó una vez más su compromiso con la apertura comercial y la facilitación de comercio como herramientas para detonar el crecimiento económico.

Los beneficios del Acuerdo de Facilitación de Comercio para México son:

- Reforzará la productividad y la capacidad exportadora del país, al permitirle comerciar de forma más rápida y eficiente con los otros 163 países Miembros de la OMC.
- Creará incentivos para atraer y retener la inversión extranjera directa, al agilizar la entrada de mercancías en mercados exteriores y disminuir los costos del comercio a través de la simplificación de procedimientos aduaneros.
- Mejorará la participación de México en las cadenas internacionales de suministro, mediante procedimientos aduaneros y portuarios rápidos y eficientes.
- Generará mayor transparencia en las operaciones de comercio exterior.

El Acuerdo de Facilitación de Comercio otorgará certidumbre jurídica a los agentes económicos y actualizará las normas de la OMC para incorporar prácticas que las aduanas han desarrollado en el transcurso de los últimos 20 años.<sup>24</sup>

### **2.1.2 Instrumentos de Comercio Exterior**

Los programas de fomento a las exportaciones están orientados a promover la productividad y la calidad de los procesos que elevan la competitividad de las empresas y permiten su incorporación adecuada al mercado mundial. Lo anterior, con base en la reducción de cargas arancelarias para los insumos, partes y componentes que se incorporarán en el producto de exportación y la simplificación de trámites administrativos por parte del gobierno federal.

México ha incursionado satisfactoriamente en el mercado internacional, gracias a su cada vez mayor nivel de competitividad en el ramo de las manufacturas. De ser en décadas anteriores, un exportador exclusivamente de petróleo, ahora el país se caracteriza por tener industrias que elaboran una gran diversidad de productos de exportación.

Acorde con lo anterior, el gobierno mexicano ha puesto especial interés en desarrollar una industria más competitiva y dinámica, para fortalecer los vínculos entre el mercado interno y el externo, permitiendo con ello el desarrollo de cadenas productivas.

Para el logro de este objetivo, resulta indispensable que la planta productiva nacional tenga acceso a los mejores insumos y maquinaria a nivel mundial, a precios competitivos.

Consciente de la necesidad de apoyar la vinculación entre los diversos eslabones de las cadenas productivas, la Secretaría de Economía, conjuntamente con otras dependencias del Gobierno Federal, ha instrumentado diversos apoyos destinados a fortalecer y desarrollar el ramo productivo del país, entre el que destaca PROSEC (Programas de Promoción Sectorial), el cual otorga aranceles preferenciales para empresas productoras, con el objeto de que

---

<sup>24</sup> Secretaría de Economía, Gobierno de México, “Ratifica México el Acuerdo sobre Facilitación de Comercio de la OMC”, <https://www.gob.mx/se/prensa/ratifica-mexico-el-acuerdo-sobre-facilitacion-del-comercio-de-la-omc>

adquieran insumos y maquinaria, necesarios para sus procesos productivos a precios competitivos.

### **Programas de Promoción Sectorial**

Los beneficiarios del PROSEC son las personas morales que fabriquen las mercancías a que se refiere el artículo 4 del Decreto PROSEC, empleando los bienes mencionados en el artículo 5 del propio Decreto, asimismo podrán importar con el arancel ad-valorem preferencial especificado, diversos bienes para ser incorporados y utilizados en el proceso productivo de las mercancías señaladas.

Los bienes a importar y las mercancías a producir están agrupados por diversos sectores como lo son entre otros, la industria eléctrica, electrónica, calzado, minera y metalúrgica, bienes de capital, siderúrgica.

Los titulares de programas PROSEC podrán solicitar su incorporación a nuevos sectores, siempre que acrediten elaborar los bienes de esos nuevos sectores.

### **Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicio de Exportación (IMMEX)**

Ante la voraz competencia por los mercados globales, es fundamental dotar a las empresas mexicanas, al menos, de las mismas condiciones que ofrecen nuestros principales competidores, que le permitan posicionar con éxito sus mercancías y servicios en la arena del comercio internacional.

Con este propósito, el gobierno federal publicó el 1 de noviembre de 2006, el Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (Decreto IMMEX)<sup>25</sup>, con el objetivo de fortalecer la competitividad del sector exportador mexicano, y otorgar certidumbre, transparencia y continuidad a las operaciones de las empresas, precisando los factores de cumplimiento y simplificándolos; permitiéndoles adoptar nuevas formas de operar y hacer negocios; disminuir sus costos logísticos y administrativos; modernizar, agilizar y reducir los trámites, con el fin de elevar la capacidad de fiscalización en un entorno que aliente la atracción y retención de inversiones en el país.

Este instrumento integra los programas para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación (Maquila) y el que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación (PITEX), cuyas empresas representan en su conjunto el 85% de las exportaciones manufactureras de México.

El Programa IMMEX es un instrumento mediante el cual se permite importar temporalmente los bienes necesarios para ser utilizados en un proceso industrial o de servicio destinado a la elaboración, transformación o reparación de mercancías de procedencia extranjera importadas temporalmente para su exportación o a la prestación de servicios de exportación, sin cubrir el pago del impuesto general de importación, del impuesto al valor agregado y, en su caso, de las cuotas compensatorias.

La Secretaría de Economía (SE) podrá autorizar a las personas morales residentes en territorio nacional a que se refiere la fracción II del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, que tributen de conformidad con el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, un solo Programa IMMEX, que puede incluir las modalidades de controladora de empresas,

---

<sup>25</sup> “Decreto por el que se modifica el diverso para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación”, Diario Oficial de la Federación, 1 de noviembre de 2006, [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=4936351&fecha=01/11/2006](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4936351&fecha=01/11/2006).

industrial, servicios, albergue y tercerización, siempre que cumplan con los requisitos previstos en el Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación.

El Programa IMMEX brinda a sus titulares la posibilidad de importar temporalmente libre de impuestos a la importación y del IVA, los bienes necesarios para ser utilizados en un proceso industrial o de servicio destinado a la elaboración, transformación o reparación de mercancías de procedencia extranjera importadas temporalmente para su exportación o a la prestación de servicios de exportación, una vez que dichas empresas hayan dado cumplimiento a los requisitos legales de acuerdo a la normatividad aplicable y cuenten con la certificación correspondiente.

### **Programa de Devolución de Impuestos de Importación a los Exportadores (DRAWBACK)**

El presente programa se encuentra establecido en el Decreto que establece la devolución de impuestos de importación a los exportadores, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de mayo de 1995 y tiene como objetivo principal devolver a los exportadores el valor del impuesto general de importación pagado por bienes o insumos importados que se incorporan a mercancías de exportación o por las mercancías que se retornan en el mismo estado o por mercancías para su reparación o alteración.

El monto de la devolución se determina tomando como base la cantidad pagada por concepto del impuesto general de importación en moneda nacional entre el tipo de cambio del peso con respecto al dólar de los Estados Unidos de América vigente a la fecha en que se efectuó dicho pago. El resultado de esta operación se multiplica por el tipo de cambio vigente de la fecha en que se autorizó la devolución.<sup>26</sup>

### **2.1.3 Ventanilla Digital Mexicana de Comercio Exterior**

La Ventanilla Única del Comercio Exterior Mexicano, promovida bajo el nombre de Ventanilla Única, es un esfuerzo intersecretarial administrado y diseñado por la Administración General de Aduanas, misma que busca incidir mediante la innovación tecnológica en la competitividad del país, permitiendo procesos de comercio exterior más ágiles, fáciles y seguros.

Con fecha 14 de enero de 2011, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por que se establece la Ventanilla Digital Mexicana de Comercio Exterior,<sup>27</sup> derivado de que en el ámbito del Comercio Exterior, existía una demanda para establecer medidas de facilitación y simplificación comercial que otorgaran certidumbre jurídica y así propiciar la reducción de los costos de transacción a cargo de las empresas mexicanas, para finalmente incrementar la competitividad de los sectores productivos nacionales.

Así mismo a fin de apoyar el desarrollo empresarial en nuestro país, fue necesario que la Administración Pública Federal impulsara el uso de tecnologías de la información, ya que a través estas, se optimiza la interacción de los particulares con el quehacer gubernamental, aunado a que constituyen una herramienta fundamental en el desarrollo de la facilitación

---

<sup>26</sup> Secretaría de Economía, Industria y Comercio, Instrumentos de Comercio Exterior, <https://www.gob.mx/se/acciones-y-programas/industria-y-comercio-instrumentos-de-comercio-exterior?state=published>

<sup>27</sup> "Decreto por el que se establece la Ventanilla Digital Mexicana de Comercio Exterior", Diario Oficial de la Federación, 14 de enero de 2011, [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5174688&fecha=14/01/2011](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5174688&fecha=14/01/2011) (consultado el 4 de septiembre de 2019).

comercial y ofrecen una oportunidad viable para lograr una eficaz y eficiente regulación del Comercio Exterior.

El uso de las tecnologías de la información en las operaciones de Comercio Exterior, disminuyen sustancialmente costos, promueve la incorporación de empresas a la actividad exportadora, ofrece un servicio transparente y equitativo, y fortalece la seguridad para los usuarios.

En ese sentido se establece la Ventanilla Digital Mexicana de Comercio Exterior, con el objeto de permitir a los agentes de Comercio Exterior realizar, a través de un solo punto de entrada electrónico, todos los trámites de importación, exportación y tránsito de mercancías.

Es una herramienta que permite el envío de información en forma electrónica una sola vez, ante una única entidad para así cumplir con todos los requerimientos del Comercio Exterior, contribuyendo al esquema de aduanas sin papel, aplicando estándares de calidad y las mejores prácticas en el ramo. Esto es posible a través de la simplificación, homologación y automatización de los procesos de gestión.

La estrategia para la implementación del proyecto fue dividido en dos grandes rubros.-

1. Implementación de los trámites del sector gubernamental.
2. Implementación de procesos del sector privado.

En la primera etapa se logró incorporar a la Ventanilla Única, 137 trámites relacionados con el comercio exterior de 10 dependencias gubernamentales, Administración General de Aduanas (AGA), Secretaría de Economía (SE), Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación (SAGARPA), Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales (SEMARNAT), Secretaría de la Defensa Nacional (SEDENA), Secretaría de Salud (SS), Secretaría de Energía (SENER), Procuraduría Federal de Protección al Ambiente (PROFEPA), Instituto Nacional de Bellas Artes (INBA), Instituto Nacional de Antropología e Historia (INAH) y dos organismos reguladores del sector privado: Consejo Regulador del Tequila y la Asociación Mexicana de la Cadena Productiva del Café.

Las actividades que se pueden realizar a través de la Ventanilla Digital Mexicana de Comercio Exterior son las siguientes:

1. Llevar a cabo cualquier trámite relacionado con importaciones, exportaciones y tránsito de mercancías de Comercio Exterior, incluyendo las regulaciones y restricciones no arancelarias que, conforme a la legislación aplicable, sea exigido por las autoridades competentes en materia de Comercio Exterior.
2. Consultar información sobre los procedimientos para la importación, exportación y tránsito de mercancías de Comercio Exterior, incluyendo las regulaciones y restricciones no arancelarias, así como las notificaciones que se deriven de dichos trámites, y
3. Efectuar pagos electrónicos de las contribuciones y los aprovechamientos que procedan, causados por la realización de trámites de importación, exportación y tránsito de mercancías de Comercio Exterior, así como de las regulaciones y restricciones no arancelarias.<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> Artículo Cuarto, "Decreto por el que se establece la Ventanilla Digital Mexicana de Comercio Exterior", Diario Oficial de la Federación, 14 de enero de 2011, [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5174688&fecha=14/01/2011](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5174688&fecha=14/01/2011) (consultado el 9 de diciembre de 2014).

A través de la Ventanilla Única, se pretende generar un expediente electrónico de la operación que permita contar con un despacho completamente sin papeles, buscando tener como resultado lo siguiente:

- Optimización en el despacho aduanero.
- Mejora en el control de carga y tránsito aduanero.
- Promover la transparencia institucional.
- Optimizar la calidad de información para contar con bases de datos confiables.

Así mismo, se está impulsando un mecanismo de selección inteligente de revisión de mercancías previo al arribo de las mismas, configurado por un modelo de riesgo, compuesto por la información proporcionada por los actores de la cadena logística.<sup>29</sup>

#### **2.1.4 Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, modalidad Socio Comercial Certificado**

“El registro en el Esquema de Certificación de Empresas, modalidad Socio Comercial Certificado es una figura impulsada por la Organización Mundial de Aduanas dirigida a los diversos actores que participan directa o indirectamente en las actividades vinculadas a las operaciones de comercio exterior a través de la implementación de estándares mínimos en materia de seguridad y los cuales buscan mitigar los actos ilícitos que vulneren la seguridad del país.

De igual forma te brinda la oportunidad de identificar y establecer medidas para mitigar los riesgos internos y externos que afecten la seguridad de tu participación en la cadena de suministro, además de obtener diversas facilidades administrativas aplicables a tus operaciones de comercio exterior.”<sup>30</sup>

“El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar la inscripción en el registro de empresas certificadas, incluso en la modalidad de operador económico autorizado, a las empresas que cumplan con los requisitos siguientes:

- I. Que estén constituidas conforme a la legislación mexicana;
- II. Que se encuentren al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales;
- III. (Se deroga).
- IV. Que demuestren el nivel de cumplimiento de sus obligaciones aduaneras en los términos que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas;
- V. (Se deroga).
- VI. Que designen a las empresas transportistas autorizadas para efectuar el traslado de las mercancías de comercio exterior, señalando su denominación, y clave del registro federal de contribuyentes.

---

<sup>29</sup> *Ídem.*

<sup>30</sup> Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, “Registro en el esquema de certificación de empresas, modalidad socio comercial certificado”, <https://www.sat.gob.mx/tramites/70771/obten-tu-certificacion-como-socio-comercial-certificado> (Consultado el 15 de agosto de 2019).

VII. En su caso, que cumplan con los estándares mínimos de seguridad y demás requisitos que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas.

La inscripción en el registro de empresas certificadas también podrá autorizarse a las personas físicas o morales que intervienen en la cadena logística como prestadores de servicios para la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, siempre que cumplan con los requisitos que se señalan en este artículo y los que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas.

Para obtener la autorización prevista en el presente artículo, los interesados deberán presentar solicitud ante el Servicio de Administración Tributaria, acompañando la documentación que se establezca en reglas, con la cual se acredite el cumplimiento de los requisitos necesarios para su obtención.

La inscripción en el registro de empresas certificadas deberá ser renovada por las empresas, en los plazos y condiciones que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas, siempre que se acredite que cumplen con los requisitos señalados para su inscripción. La resolución deberá emitirse en un plazo no mayor a 180 días naturales, contados a partir de la fecha de recepción de la solicitud. Transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución que corresponda, se entenderá que la misma es favorable.

En ningún caso procederá la renovación de la inscripción o la autorización de una nueva inscripción, cuando a la empresa le hubiera sido cancelada su autorización para estar inscrita en el registro de empresas certificadas, dentro de los cinco años anteriores.”<sup>31</sup>

## **2.2 La Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y principal efecto en las políticas tributarias de nuestro país**

“La OCDE, fue fundada en 1961. Es una Organización que agrupa a 34 países miembros y cuya misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

La OCDE ofrece un foro donde los gobiernos pueden trabajar conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes. Se trabaja para entender qué es lo que conduce al cambio económico, social y ambiental. Se mide la productividad y los flujos globales del comercio e inversión. Se analizan y comparan datos para realizar pronósticos de tendencias. Así mismo se fijan estándares internacionales dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas.”<sup>32</sup>

El día 14 de abril de 1994, fue suscrito en la ciudad de París, la Declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la OCDE, misma que fue ratificada por la Cámara de Senadores y así se convirtió México en el miembro número 25 de la Organización a partir del 18 de mayo de 1994. Posteriormente dicho Decreto fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de julio de ese mismo año.<sup>33</sup>

---

<sup>31</sup> Artículo 100-A LA.

<sup>32</sup> Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “*Acerca de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)*”, <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>, (Consultado el 15 de agosto de 2019).

<sup>33</sup> “*Decreto de Promulgación de la Convención de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos*”, Diario Oficial de la Federación, 5 de julio de 1994, <http://www.dof.gob.mx/index.php?year=1994&month=07&day=05> (Consultado el 15 de agosto de 2019).

De conformidad con el Decreto de promulgación de la Declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la aceptación de sus obligaciones como país miembro, la OCDE tiene como principales objetivos el promover políticas destinadas a lo siguiente.-

- a) Realizar la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a un aumento del nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y a contribuir así al desarrollo de la economía mundial.
- b) Contribuir a una sana expansión económica en los países miembros y en los no miembros en vías de desarrollo económico.
- c) Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria, conforme a las obligaciones internacionales.

Para la consecución de los objetivos anteriormente mencionados, los miembros de manera individual y conjuntamente promoverán.-

- a) La utilización eficiente de sus recursos económicos.
- b) En el sector científico y técnico, promoverán el desarrollo de sus recursos, fomentarán la investigación y favorecerán la formación profesional.
- c) Perseguirán políticas diseñadas para lograr el crecimiento económico y la estabilidad financiera interna y externa y para evitar que aparezcan situaciones que pudieran poner en peligro su economía o la de otros países.
- d) Continuarán los esfuerzos por reducir o suprimir los obstáculos a los intercambios de bienes y de servicios y a los pagos corrientes y por mantener y extender la liberalización de los movimientos de capital.
- e) Contribuirán al desarrollo económico tanto de los países miembros como de los no miembros en vías de desarrollo económico, a través de los medios apropiados, en particular a través de la afluencia de capitales a esos países, considerando la importancia que tiene para sus economías la asistencia técnica y el asegurar una ampliación de los mercados ofrecidos a sus productos de exportación.

La participación en la OCDE ha permitido a México aprovechar las experiencias de otros países y a la vez dar a conocer mejor la economía mexicana ante los demás países miembros. Así mismo, México ha servido como puente de comunicación entre los países industrializados y los países en desarrollo, sobre todo de la región latinoamericana.

México, además, ha presidido en dos ocasiones la Reunión de Consejo a nivel Ministerial, la cual es la reunión más importante del año en la Organización. La primera ocasión fue en 1999 y la segunda tuvo lugar en el 2004.

### **2.2.1 Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio y sus principales efectos en la doble imposición jurídica internacional derivado de los ingresos obtenidos por los actores del Comercio Exterior**

De forma general, la doble imposición jurídica internacional puede definirse como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos o más Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo.

Son tan conocidos los perjudiciales efectos de tal situación para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas, que apenas resulta necesario insistir en la importancia que tiene la eliminación del obstáculo que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los distintos países.

Los países miembros de la OCDE, vienen reconociendo desde hace décadas la conveniencia de aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes que efectúen operaciones comerciales, industriales, financieras o de otra naturaleza en otros países mediante la aplicación, por todos ellos, de soluciones comunes en idénticos supuestos de doble imposición.

Este es el objeto principal del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, a través del cual ofrece los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica.

Conforme a las recomendaciones del Consejo de la OCDE, cuando los países miembros firmen nuevos convenios bilaterales o revisen los existentes, deberán ajustarse a este Modelo Convenio, tal como lo interpretan los Comentarios al mismo y teniendo en cuenta las reservas que comprende. Además, cuando sus autoridades fiscales apliquen e interpreten las disposiciones de los respectivos convenios tributarios bilaterales basados en el Modelo Convenio, deberán seguir dichos Comentarios, tal como resulten de sus modificaciones periódicas y sujetos a sus respectivas observaciones.

#### **Antecedentes**

Cuando el Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), adoptó su primera recomendación, relativa a la doble imposición, el 25 de febrero de 1955, ya se había conseguido determinados logros en la tarea de eliminar la doble imposición por medio de convenios bilaterales o de medidas unilaterales.

En aquella fecha el número de convenios bilaterales de carácter general firmados entre los países que actualmente son miembros de la OCDE, ascendían a 70. Dichas actuaciones condujeron al establecimiento en 1928, del primer modelo de convenio bilateral que finalmente condujo al establecimiento de los Modelos de Convenio de México (1943) y de Londres (1946), en cuyos principios se inspiraron, de una u otra forma, los numerosos convenios bilaterales concluidos o revisados durante la década siguiente. Sin embargo, ninguno de estos modelos recibió una aceptación completa y unánime, ya que presentaban importantes divergencias y ciertas lagunas respecto de algunas cuestiones esenciales.

La creciente interdependencia económica y la cooperación entre los países miembros de la OECE en el periodo de la posguerra mostraron, cada vez con más claridad, la importancia de las medidas para evitar la doble imposición internacional. Se reconoció la necesidad de extender la red de convenios bilaterales a todos los países miembros de la OECE, y subsiguientemente de la OCDE, algunos de los cuales habían concluido hasta entonces muy

pocos o ningún convenio. Al mismo tiempo se ponía de manifiesto, cada vez con mayor nitidez, la conveniencia de armonizar estos convenios de acuerdo con principios, definiciones, reglas y métodos uniformes y de alcanzar un acuerdo sobre una interpretación común.

Ante esta nueva situación, el Comité Fiscal inició sus trabajos en 1956 con el propósito de establecer un Proyecto de Convenio que resolviera eficazmente los problemas de doble imposición entre los miembros de la OCDE y que al mismo tiempo fuera aceptado por todos ellos. Desde 1958 a 1961, el Comité Fiscal preparó cuatro informes previos antes de someter en 1963 su Informe Final, titulado “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio”. El 30 de julio de 1963, el Consejo de la OCDE, adoptó una recomendación sobre la eliminación de la doble imposición y exhortó a los gobiernos de los países miembros para que siguieran el Proyecto de Convenio cuando concluyeran o revisaran entre ellos convenios bilaterales.

El Comité Fiscal de la OCDE había previsto, al presentar su informe en 1963, la posibilidad de que el Proyecto de Convenio fuera revisado en un momento posterior tras nuevos estudios. Dicha revisión era además necesaria para valorar la experiencia adquirida por los países miembros en la negociación y aplicación de convenios bilaterales, los cambios en los sistemas fiscales de los países miembros, el aumento de las relaciones fiscales internacionales y el desarrollo de nuevos sectores de actividad empresarial, así como la aparición de nuevas y complejas formas de organización empresarial a nivel internacional. Por todas esas razones, el Comité Fiscal primero y, a partir de 1971, el Comité de Asuntos Fiscales, su sucesor, abordó la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 y de los comentarios al mismo. Ello condujo a la publicación en 1977 del nuevo convenio modelo y comentarios.

Los principales factores que motivaron la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 han continuado ejerciendo su influencia y en muchos aspectos, la presión para actualizar y adaptar el Convenio Modelo a unas condiciones económicas cambiantes. Se desarrollaron nuevas tecnologías y, al mismo tiempo, se produjeron cambios fundamentales en el modo de realizarse las operaciones transfronterizas. Los métodos de elusión y evasión fiscal se hicieron más sofisticados. El proceso de globalización y liberalización de las economías de la OCDE, también se aceleró en los años 80.

En 1991, reconociendo que la revisión del Convenio Modelo y los Comentarios se había convertido en un proceso continuo, el Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de un Convenio Modelo dinámico, que permitiera actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin esperar a una revisión completa. Consecuentemente, se decidió publicar una versión revisada del Convenio Modelo que tuviera en cuenta el trabajo realizado desde 1977, incorporando muchas de las recomendaciones recogidas en los informes mencionados anteriormente.

Debido a la extensión de la influencia del Convenio Modelo, más allá de los países miembros de la OCDE, el Comité decidió asimismo abrir el proceso de revisión para beneficiarse de las aportaciones de países no miembros, otras organizaciones internacionales y otras partes interesadas. Se consideró que tales contribuciones externas asistirían al Comité de Asuntos Fiscales en su tarea continuada de actualización del Convenio Modelo para adaptarlo a los cambios de las normas y principios internacionales.

En cuanto a la influencia que ha tenido el Convenio Modelo de la OCDE, sus países miembros, lo han seguido en gran medida al concluir o revisar convenios bilaterales. El progreso alcanzado en la eliminación de la doble imposición entre los países miembros puede medirse por el creciente número de convenios concluidos y revisados desde 1957 siguiendo las Recomendaciones del Consejo de la OCDE. Pero la importancia del Convenio Modelo ha

de evaluarse, no sólo por el número de convenios concluidos entre países miembros, sino también por el hecho de que conforme a las Recomendaciones del Consejo, tales convenios adoptan la estructura y en la mayoría de los casos las disposiciones del Convenio Modelo. La existencia de este instrumento ha facilitado las negociaciones bilaterales entre los países miembros y ha hecho posible la armonización de sus convenios bilaterales en beneficio de los contribuyentes y de las administraciones nacionales.

La parte principal del Convenio Modelo establece en qué medida cada uno de los Estados Contratantes puede gravar la renta y el patrimonio y cómo ha de eliminarse la doble imposición jurídica internacional. El Convenio se aplica a todas las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes. Trata de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, que se describen con carácter general.

Para la eliminación de la doble imposición jurídica internacional, se determinan los respectivos derechos de imposición del Estado de la fuente o situación jurídica y del Estado de residencia respecto de las diferentes categorías de renta. Para determinados elementos de renta y patrimonio se atribuye un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes. El otro Estado contratante no puede gravar dichas categorías, evitándose de esta manera la doble imposición. En general este derecho exclusivo de imposición, se otorga al Estado de residencia. En el caso de otros elementos de renta y patrimonio, el derecho de imposición no es exclusivo. En lo que se refiere a los tipos de renta, dividendos e intereses, si bien ambos Estados tienen derecho de imposición, se limita la cuantía del impuesto exigible por el Estado de la fuente. En segundo lugar, en la medida, en que tales disposiciones confieren al Estado de la fuente o situación un derecho de imposición, ya sea pleno o limitado, el Estado de residencia deberá permitir una desgravación con el fin de evitar la doble imposición.

El Convenio deja a los Estados Contratantes la elección entre métodos de desgravación, el de exención y el de imputación o crédito.

Las rentas y el patrimonio pueden clasificarse en tres categorías según el régimen aplicable en el Estado de la fuente o situación de acuerdo a lo siguiente:

- Rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado fuente o situación.
- Rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente, y
- Rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación.

El convenio contiene varias disposiciones especiales, las cuales se refieren a:

- La eliminación de la discriminación tributaria en determinadas circunstancias.
- El establecimiento de un procedimiento amistoso para eliminar la doble imposición y resolver conflictos de interpretación del convenio.
- El intercambio de información entre las autoridades fiscales de los Estados contratantes.
- Asistencia mutua de los Estados contratantes en la recaudación de sus respectivos impuestos.
- El tratamiento fiscal de los miembros de representaciones diplomáticas y oficinas consulares con arreglo al derecho internacional.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> Cfr. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, Comité de Asuntos Fiscales, “*Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio, Versión Abreviada*”, 2010, (Consultado el 12 de septiembre de 2014).

## **2.3 Tratados de Libre Comercio celebrados por México**

### **2.3.1 Generalidades**

México cuenta con una red de 12 Tratados de Libre Comercio con 46 países (TLC's), 32 Acuerdos para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones (APPRI's) con 33 países y 9 acuerdos de alcance limitado (Acuerdos de Complementación Económica y Acuerdos de Alcance Parcial) en el marco de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI).

Además, participa activamente en organismos y foros multilaterales y regionales como la Organización Mundial del Comercio (OMC), el Mecanismo de Cooperación Económica Asia-Pacífico (APEC), la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y la ALADI.<sup>35</sup>

### **2.3.2 Tratado entre los Estados Unidos Mexicanos, los Estados Unidos de América y Canadá (T-MEC)**

Las economías de México y Estados Unidos están profundamente entrelazadas. No solo comerciamos entre nosotros, sino, lo que es más importante, producimos juntos para el mercado mundial. En 2018, México fue el tercer socio comercial más importante de EE.UU y el segundo como mercado de importaciones y de exportaciones. Durante el primer trimestre de 2019, México fue por primera vez en la historia, el socio comercial número uno de EE.UU, con un comercio bilateral total de 151 mil millones dólares. México participa con el 15% del comercio total de EE.UU.

A partir de la vigencia del TLCAN el comercio bilateral es 7 veces más grande, asimismo se negocian 1.7 mil millones de dólares en productos bilateralmente cada día.

Las exportaciones estadounidenses a México en 2018 fueron mayores que a las cuatro principales economías de Europa combinadas (Reino Unido, Alemania, Francia e Italia, por un total de 183 mil millones de dólares. Las ventas de Estados Unidos a México también fueron mayores que las exportaciones totales de los países BRICS (Brasil, Rusia, India, China y Sudáfrica equivalentes a 209 mil millones en conjunto).

México es un socio estratégico para Estados Unidos y ocupa las primeras posiciones como destino de exportación para 31 estados de la Unión Americana; es el primer mercado de exportación para siete estados que incluyen a los fronterizos (California, Arizona, Nuevo México y Texas), el segundo más grande para 19 estados y el tercero más importante para cinco.

En 2018, el comercio de servicios entre México y Estados Unidos fue de 59.6 mil millones de dólares de los cuales 33.8 fue por concepto de exportaciones y 25.8 de importaciones.<sup>36</sup>

Es prioritario mantener una asociación estratégica con Estados Unidos y defender la integración económica y productiva de América del Norte, una de las regiones más

---

<sup>35</sup> Secretaría de Economía, "Tratados y Acuerdos firmados con México", (Consultado el 19 de agosto de 2019, <https://www.gob.mx/se/acciones-y-programas/comercio-exterior-paises-con-tratados-y-acuerdos-firmados-con-mexico?state=published>)

<sup>36</sup> Secretaría de Economía, Reporte T-Mec, Acciones y Programas, [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/469031/Reporte-TMEC\\_n01-esp\\_20190612\\_b.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/469031/Reporte-TMEC_n01-esp_20190612_b.pdf)

productivas del mundo y no ceder a presiones que intentan mezclar temas comerciales con temas migratorios.

Con fecha 30 de noviembre de 2018 fue formalizado el Protocolo por el que se sustituye el Tratado de Libre Comercio de América del Norte por el Tratado entre los Estados Unidos de América, los Estados Unidos Mexicanos y Canadá<sup>37</sup>, el cual tiene como principal objeto apoyar el comercio mutuamente entre las partes que conduzca a mercados más libres y justos y un crecimiento sólido en la región, asimismo mejorar y promover la competitividad de las exportaciones y empresas regionales en los mercados globales y las condiciones de competencia justa en la región.<sup>38</sup>

Posteriormente con fecha 19 de junio, el Senado de la República dio su aprobación a dicho Protocolo, así como los seis acuerdos paralelos, entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América, también conocido como Tratado México-Estados Unidos-Canadá (T-MEC), con 114 votos a favor, 4 en contra y 3 abstenciones, siendo México el primer país cuya legislatura ha dado su visto bueno para su implementación.

La posibilidad de renegociar el TLCAN, en primera instancia fue atendiendo a un sentido de carácter jurídico, ya que de acuerdo al artículo 2202 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, hacía referencia a las enmiendas o modificaciones que se pueden realizar al tratado, pudiendo ser solicitadas por el Ejecutivo de cualquiera de los tres países; en el caso de México facultado por el artículo 89 constitucional, fracción X.

El acuerdo logrado entre México, Estados Unidos y Canadá en materia comercial moderniza las disciplinas del acuerdo previo, adaptándolas a las necesidades de la economía del siglo XXI. Para ello, incorpora herramientas para incentivar el desarrollo y el uso eficiente de los recursos energéticos, promover el desarrollo del comercio digital, facilitar el comercio de servicios financieros, fomentar la competitividad de las telecomunicaciones y fortalecer la protección de la propiedad intelectual.<sup>39</sup>

El acuerdo incorpora nuevas disposiciones que fortalecen la plataforma industrial de América del Norte y garantizan que el comercio entre los tres países sea más sencillo y predecible, logrando reglas de origen que afianzan las cadenas de valor regionales y aumentan los incentivos para el desarrollo de proveedores locales, asimismo un marco integral para fortalecer la cooperación y coordinación entre las autoridades para vigilar, promover y garantizar la libre competencia en los mercados de los tres países.

Corresponde ahora esperar los procesos de aprobación del T-MEC por parte de Estados Unidos y Canadá, por lo que una vez concluidos dichos procesos las tres partes deberán realizar el intercambio de notas diplomáticas con objeto de que el tratado entre en vigor.

Asimismo, la Secretaría de Economía como responsable de la administración de compromisos comerciales internacionales, deberá coordinar con las diversas dependencias que se hayan realizado las modificaciones legales y reglamentarias necesarias para la debida implementación del T-MEC.<sup>40</sup>

---

<sup>37</sup>Secretaría de Economía, Protocolo por el que se sustituye el Tratado de Libre Comercio de América del Norte por el Tratado entre los Estados Unidos de América, los Estados Unidos Mexicanos y Canadá [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/465881/T-MEC\\_Protocolo.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/465881/T-MEC_Protocolo.pdf)

<sup>38</sup>Secretaría de Economía, Preámbulo Tratado entre los Estados Unidos Mexicanos, los Estados Unidos de América y Canadá [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/465782/00ESPPre\\_mbulo.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/465782/00ESPPre_mbulo.pdf)

<sup>39</sup> Secretaría de Economía, Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá, [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/394785/TLCAN-factsheet\\_aprovechar.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/394785/TLCAN-factsheet_aprovechar.pdf)

<sup>40</sup> Secretaría de Economía, Reporte T.MEC No. 3, 24 de junio de 2019, “Estado de la Aprobación del T-MEC”, [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/471380/Reporte-TMEC\\_n03-esp\\_20190624\\_.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/471380/Reporte-TMEC_n03-esp_20190624_.pdf)

### 2.3.3 Tratado Integral y Progresista de Asociación Transpacífico (CPTPP por sus siglas en inglés)

#### México y la Región Asia-Pacífico

Asia-Pacífico, se ha convertido en una de las regiones más destacadas por su sostenido crecimiento económico derivado de un proceso de industrialización que inició en la segunda mitad del siglo XX y que sentó sus bases en factores como la educación y la inversión en desarrollo de tecnología. La fuerte interdependencia económica entre los países de Asia-Pacífico ha permitido crear interacciones dinámicas en materia de comercio e inversión en la región, mismas que se han acentuado en el contexto de la globalización.

Esta zona geográfica alberga 2.7 miles de millones de habitantes, representa alrededor de 53% del PIB mundial y en ella se realiza el 44% del comercio global.

La interdependencia en la región Asia-Pacífico ha impulsado a los países que la conforman a establecer marcos institucionales que estructuren, orienten y hagan más eficiente el dinamismo económico, con miras al bienestar común a largo plazo. Es precisamente mediante el esquema de TPP que varias de las economías de la región han sumado esfuerzos para alcanzar la integración comercial en la región.

“El TPP es la negociación comercial plurilateral más relevante y ambiciosa a nivel internacional, por la cobertura de productos y las disciplinas que incluye, así como por la importancia económica de los países participantes, por lo que representa para nuestro país oportunidades importantes de lograr una mayor integración con la región Asia-Pacífico, atraer mayores inversiones y promover el acceso de los productos mexicanos a los mercados internacionales, contribuyendo así a la diversificación de nuestros mercados”.

El antecedente de este esquema es el Acuerdo Estratégico Transpacífico de Asociación Económica, también conocido como “*Pacific Four*” (“P4”), en referencia al número de miembros fundadores: Brunei Darussalam, Chile, Nueva Zelandia y Singapur. La intención de realizar este proyecto fue anunciada en Noviembre de 2002 durante la reunión de Líderes de APEC, celebrada en Los Cabos, B.C. La negociación del “P4” inició formalmente en septiembre de 2003 entre Chile, Nueva Zelandia y Singapur, mientras que Brunei fue invitado hasta 2004. El acuerdo fue firmado en julio de 2005 y entro en vigor el 1 de enero de 2006. Fue el primer acuerdo plurilateral en reunir a países de ambos lados del Pacífico.

Este Acuerdo cubre en particular las áreas comercial, económica, financiera, científica, tecnológica y de cooperación. Desde su entrada en vigor, los miembros aspiraron a apoyar el proceso de liberalización progresiva en APEC, incluyendo la ampliación de la membresía.

En 2008 comenzó el proceso de ampliación del “P4”, el cual cambió su nombre por el de “Acuerdo de Asociación Transpacífico” (TPP). Este proceso inició cuando Estados Unidos anunció su interés por sumarse a la iniciativa y siguió con los anuncios de Australia, Perú, Vietnam y, más tarde, Malasia.

El proceso de negociación del TPP en su contexto ampliado inició en marzo de 2010 en Melbourne, Australia. Con fecha 24 de noviembre de 2014, fue firmada la declaración de los líderes de Asociación Transpacífico, a través de la cual una vez revisadas las negociaciones implementadas por los ministros de estado, respecto a los términos legales del citado acuerdo, se estaría dando inicio a la apertura de los mercados conforme a las instrucciones acordadas en Bali en el año 2013, por lo que fue declarado como prioridad la conclusión del presente acuerdo para que las partes puedan dar inicio a la obtención de los beneficios que generaría

dicho instrumento reflejando la visión común, la competencia de sus economías, la promoción de la innovación y emprendedurismo.<sup>41</sup>

El TPP es el tratado comercial más relevante y moderno del mundo, ya que cuenta con 30 capítulos que incluyen, además de los temas que tradicionalmente se incorporan a los tratados de libre comercio (como acceso a mercados, reglas de origen, servicios e inversión), otras disciplinas para regular las actividades de las empresas propiedad del Estado, propiedad intelectual, coherencia regulatoria, comercio electrónico y facilidades para las Pequeñas y Medianas Empresas, entre otros.

El TPP abarca distintos aspectos encaminados a hacer el comercio más ágil y sencillo, reduciendo los costos y tiempos para hacer negocios, contando siempre con la protección de reglas claras y precisas para todos.

El TPP fue suscrito por los 12 países originales el 4 de febrero de 2016. Sin embargo, en enero de 2017, Estados Unidos anunció su salida del TPP. En respuesta, el CPTPP es el acuerdo al que llegaron los 11 países restantes del TPP, en la búsqueda de darle vigencia al mismo.<sup>42</sup>

Con fecha 29 de noviembre de 2018, la Secretaría de Relaciones Exteriores publicó el Decreto promulgatorio del Tratado Integral y Progresista de Asociación Transpacífico, hecho en Santiago de Chile, el 8 de marzo de 2018, cuya entrada en vigor se da a partir del 30 de diciembre de 2018.<sup>43</sup>

En el CPTPP los 11 países restantes del TPP convinieron en el valor de materializar los beneficios del TPP, manteniendo el nivel de acceso a los mercados, pero suspendiendo la aplicación de un número limitado de disposiciones relacionadas con reglas que fueron introducidas por Estados Unidos, con la intención de que sirvan como incentivos para un eventual regreso de ese país.

El acuerdo tiene cuatro características principales:

- Mejora el acceso a mercados: Elimina o reduce las barreras arancelarias en 6 nuevos mercados y profundiza los beneficios que actualmente ya tiene México en 5 países con los que ya se ha firmado un tratado.
- Aborda nuevos desafíos comerciales promoviendo la innovación, productividad y la competitividad.
- Promueve el comercio incluyente incorporando nuevos elementos para asegurar que las economías de cualquier nivel de desarrollo y empresas de cualquier tamaño, particularmente las PYMES puedan beneficiarse del comercio.
- Es una plataforma para la integración regional buscando potenciar el encadenamiento productivo y que otras economías eventualmente se integren.

---

<sup>41</sup> Secretaría de Economía, “*Trans-Pacific Partnership Leader’s Statement*”, 10 de noviembre de 2014, [http://www.economia.gob.mx/files/comunidad\\_negocios/comercio\\_exterior/leaders\\_press\\_release\\_2014.pdf](http://www.economia.gob.mx/files/comunidad_negocios/comercio_exterior/leaders_press_release_2014.pdf), (consultado 14 de mayo de 2015).

<sup>42</sup> Secretaría de Economía, Tratado Integral y Progresista de Asociación Transpacífico (CPTPP), <https://www.gob.mx/tratado-de-asociacion-transpacifico>

<sup>43</sup> Diario Oficial de la Federación, Decreto Promulgatorio del Tratado Integral y Progresista de Asociación Transpacífico, hecho en Santiago de Chile, el 8 de marzo de 2018, [https://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5545130&fecha=29/11/2018](https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5545130&fecha=29/11/2018) (Consultado el 06 de septiembre de 2019)

## 2.4 Marco Jurídico Constitucional del Comercio Exterior y de la inversión transnacional

Una vez analizadas las principales fuentes jurídicas internacionales a través de las cuales se regulan los aspectos básicos del comercio internacional, resulta indispensable estudiar las bases constitucionales que regulan el comercio exterior y la inversión transnacional.

El cumplimiento de obligaciones fiscales en los actos relativos al comercio exterior implica el conocimiento de los principales ordenamientos jurídicos y tratados internacionales que lo regulan, siendo para dichos efectos imprescindible señalar la importancia de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el lugar que guarda jerárquicamente en el sistema jurídico mexicano. La necesidad de hacer esta referencia es debido a la firma de diversos tratados internacionales en materia de comercio, por lo que nos vemos en la necesidad de conocer cuál es su validez, tanto para nuestro sistema como para el de nuestros socios comerciales.

El artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece los principios de supremacía constitucional y jerarquía normativa a través de los cuales “la Constitución Federal y las leyes que de ella emanen, así como los tratados celebrados con potencias extranjeras, celebrados por el Presidente de la República con aprobación del Senado, constituyen la Ley Suprema de toda la Unión, debiendo los jueces de cada Estado arreglarse a dichos ordenamientos, a pesar de las disposiciones en contrario que pudiera haber en las Constituciones o en las leyes locales.”<sup>44</sup>

Lo anterior, independientemente de que conforme a lo dispuesto en el artículo 40 de la Constitución, los Estados que constituyen la República son libres y soberanos, ya que dicha libertad se refiere a los asuntos concernientes a su régimen interno, en tanto no se vulnere el pacto federal, porque deben permanecer en unión con la Federación según los principios de la Ley Fundamental.

En consecuencia, deberán sujetar su gobierno en el ejercicio de sus funciones, a los mandatos de la Carta Magna, de manera que si las leyes expedidas por las legislaturas de los estados resultan contrarias a los preceptos constitucionales, deben predominar las disposiciones del Código Supremo y no así el de las leyes ordinarias, aun cuando las mismas sean congruentes con la constitución local correspondiente.

Respecto a la jerarquía del orden jurídico mexicano, la lectura del artículo 133 constitucional, proporciona a través de la interpretación gramatical que, en primer lugar, se encuentra la Constitución Federal, en segundo lugar las leyes del Congreso de la Unión y los tratados internacionales y en tercer lugar las normas estatales.<sup>45</sup>

La posición adoptada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sobre este tema puede dividirse en dos grandes etapas:

En un primer momento consideró con la misma jerarquía normativa a las leyes federales y los tratados internacionales, de tal suerte que el tratado internacional no puede ser criterio para determinar la constitucionalidad de una ley, ni viceversa.

En una segunda etapa, a través de la histórica resolución emitida al fallar el amparo en revisión 1475/98, la Corte, bajo la ponencia de Humberto Román Palacios y por unanimidad de diez votos, determinó que los tratados internacionales se encuentran por encima de las

---

<sup>44</sup> Artículo 133 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

<sup>45</sup> Manfer Patiño, Ruperto y Ríos Ruiz, María de los Ángeles (coords.), *Régimen de Comercio Exterior, Temas de Actualidad*, ed. Porrúa, UNAM, México, 2009.

leyes federales y, en segundo plano, respecto de la Constitución Federal. Esta decisión se fundó además, de la interpretación de la jerarquía de normas consignadas en el artículo 133, en la Convención de Viena, sobre Derecho de los Tratados de 1969, de la que México es parte.<sup>46</sup>

Sin embargo, de acuerdo a la reforma constitucional en materia de derechos humanos que entró en vigor el 10 de junio de 2011 colocó en el centro de la actuación del estado mexicano la protección y garantía de los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales ratificados por México.

Los sistemas jurídicos han sido considerados como conjuntos de normas cuya coherencia interna depende de su ordenación jerárquica, o en otras palabras, que tienen consistencia lógica en la medida en que existe una pirámide en cuya cúspide se encuentra la Constitución, ley fundamental, norma fundante del sistema, que prevé la forma en la que se crean las demás normas, las cuales nunca pueden contradecirla, a riesgo de ser expulsadas del propio sistema.

Desde ese enfoque tradicional positivista, la Constitución, como ordenamiento normativo, suele entenderse como un conjunto de disposiciones cerrado, contenido en un único texto, que posee la máxima jerarquía dentro del sistema jurídico, que le sirve de soporte y a partir del cual se desarrolla toda la legislación secundaria, lo que al final de cuentas implica que toda actuación de autoridad, todo derecho de las personas y toda obligación correlativa, para que operen como normas constitucionales, deben estar expresamente señaladas en la Constitución escrita. La norma constitucional se erige como módulo de toda normatividad secundaria, a partir de una serie de principios y reglas que las normas inferiores deben de hacer operativos en la vida cotidiana de las personas.

Por ello al existir cláusulas de apertura en el texto constitucional que incorporan normas provenientes del derecho internacional, se inicia una confusión doctrinal sobre dos temas interconectados pero con objetivos diferenciados desde la propia Constitución. Por un lado, el procedimiento de incorporación del derecho internacional al derecho interno, que exige una relación previa de jerarquización de las normas, con el objeto de evaluar que la norma a incorporar cumple con los principios y reglas indispensables para conducir el actuar de las autoridades. La confusión surge porque una misma norma, en este caso, la internacional, en su proceso de incorporación al derecho nacional, es inferior a la norma constitucional, pero una vez integrada al sistema jurídico respectivo, adquiere para ciertos efectos rango constitucional.

A su vez, desde el momento en que se ha consolidado la idea del estado constitucional de derecho, como una evolución del estado de derecho, la Constitución ha monopolizado para sí una tercera función, la de establecer los parámetros de control de la validez de todas las demás fuentes de derecho que ella misma ha incorporado al ordenamiento jurídico del cual es la norma fundante, razón en la que se basa que cualquier norma, incluidas las provenientes del derecho internacional, deben de pasar por un estudio de regularidad constitucional, antes de ser integradas por completo al sistema jurídico de que se trate.

Es aquí donde el bloque de constitucionalidad se inserta para matizar de una forma importante la estructura monolítica que se ha descrito. Ahí donde se prevé un bloque de constitucionalidad, las normas con jerarquía constitucional se multiplican más allá de las fronteras de un texto constitucional cerrado, para incorporar aquellas normas que se contemplan principios y reglas que universal o regionalmente se han considerado indispensables para el respeto de la dignidad y el desarrollo humano.

---

<sup>46</sup> *Ídem.*

Haciendo una interpretación jurídica del propio ordenamiento constitucional, específicamente el artículo 1º de la Constitución, implica que la propia Constitución está reconociendo con igual valor jurídico sus propias normas junto con las de los tratados internacionales como parámetro de interpretación constitucional de las normas relativas a derechos humanos.

Aunque el bloque de constitucionalidad no tenga un significado preciso generalmente aceptado y se considere que tiene gran elasticidad semántica, en términos generales podemos sostener que se trata de una categoría jurídica (un concepto) del derecho constitucional comparado, que se refiere al conjunto de normas que tienen jerarquía constitucional en el ordenamiento jurídico de cada país; así el bloque de constitucionalidad parte del supuesto según el cual “las normas constitucionales no son sólo aquellas que aparecen expresamente en la Carta sino también aquellos principios y valores que no figuran directamente en el texto constitucional pero a los cuales la propia Constitución remite.

El reconocimiento de la existencia de un bloque de constitucionalidad implica identificar todas las normas (principios y reglas) y valores que, pese a no estar expresamente establecidos en la Constitución escrita, son materialmente constitucionales.

El bloque de constitucionalidad describe un mecanismo de apertura del derecho constitucional a los tratados internacionales sobre derechos humanos y al derecho internacional de los derechos humanos, de manera que tal apertura amplía la Constitución con normas a las que la propia Carta Magna remite, otorgándoles rango constitucional.

La adopción de la categoría bloque de constitucionalidad más que crear una situación jurídica o generar nuevas implicaciones en el derecho constitucional, se propone ofrecer una explicación respecto de una realidad normativa en la que es el propio texto de la constitución el que hace remisión a otras normas, tales como los tratados internacionales. Este concepto reconoce que la propia remisión que hace el texto constitucional a ciertas normas implica que éstas adquieran un alcance y un valor constitucional, para los efectos que la propia Constitución determina, generándose de esta manera una integración sistemática de las normas específicas de la Constitución con aquellas a las que el propio texto constitucional remite. Sin embargo debe aclararse que dicho alcance y valor constitucionales no derivan del uso del concepto bloque de constitucionalidad sino de la cláusula de remisión que la propia Constitución establece, por lo que se reitera, el bloque de constitucionalidad es una mera herramienta descriptiva y no prescriptiva.

Como vimos, la existencia de un bloque de constitucionalidad requiere de una remisión que hace la propia Constitución a otras normas para que éstas sean consideradas con rango constitucional.<sup>47</sup>

La fuente interna primaria de nuestro derecho económico en materia de comercio exterior, la encontramos en el artículo 131 constitucional, que expresa que el comercio exterior es materia reservada a la Federación. Esto es explicable, ya que desde la época de 1920 la principal fuente tributaria del Estado la constituyó el comercio exterior.

Dicho precepto constitucional prevé lo siguiente.-

“Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún

---

<sup>47</sup> Rodríguez Manzo, Gabriela; Arjona Estevez Juan Carlos; Fajardo Morales Zamir; Suprema Corte de Justicia de la Nación, Metodología para la Enseñanza de la Reforma Constitucional en Materia de Derechos Humanos, *Bloque de Constitucionalidad en México*, 2013.

prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos cualquiera que sea su procedencia.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”<sup>48</sup>

De acuerdo al párrafo segundo del precepto constitucional en cita, se desprende que el constituyente con el objeto de dotar al Estado de mecanismos jurídicos eficientes y expeditos que le permitan encauzar las operaciones de comercio internacional en beneficio de la economía nacional y responder con la velocidad necesaria a las fluctuaciones que el intercambio de bienes con el sector externo provoca a aquélla, el Congreso de la Unión puede autorizar al Ejecutivo de la Unión el establecimiento de contribuciones al comercio exterior, mediante la expedición de disposiciones de observancia general.

En tal virtud, si se atiende a que la razón fundamental que justifica tal autorización es la urgencia en el ejercicio de la potestad formalmente legislativa, el ejercicio de dicha facultad no puede ser condicionada a procedimientos o requisitos de valoración que obstaculicen o impidan al titular del Ejecutivo establecer contribuciones de la referida naturaleza.

A través de dicho precepto, fue establecida una excepción al principio de división de poderes, toda vez que el presidente de la República puede emitir actos formalmente legislativos cuando el Congreso de la Unión, lo autorice para expedir disposiciones de carácter general en materia arancelaria o no arancelaria, es decir, el Ejecutivo Federal cuenta con facultades extraordinarias para legislar en materia de comercio exterior cuando lo estime urgente tomando en consideración la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o cualquier otro propósito.<sup>49</sup>

## **Rectoría del Estado en la Economía: Artículo 25 Constitucional**

“El Estado Mexicano contemporáneo surge como consecuencia de la primera revolución social de América Latina y por tanto, su perfil y orientación, plasmados en la carta fundamental, apuntan a conformar una sociedad democrática donde el Estado planifique el orden económico general, garantizando la capacidad de competencia en los mercados”.<sup>50</sup>

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece, en su artículo 25, que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional, para garantizar una justa distribución del ingreso y la riqueza, así como el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales.

Acosta Romero sostiene que el término “rectoría”, significa orientar y conducir una cosa o situación, por lo que la rectoría del desarrollo nacional sería la atribución que tiene el Estado contemporáneo de promover, inducir y orientar las acciones en el terreno económico hacia los

---

<sup>48</sup> Artículo 131 CPEUM.

<sup>49</sup> Torres Figueroa, Luis Roberto, “La facultad de legislar en materia de Comercio Exterior”, *Estrategia Aduanera La Revista Mexicana de Comercio Exterior*, Puebla, Diciembre, 2007, Año 1, núm. 10, p.33.

<sup>50</sup> Witker, Jorge, *Introducción al Derecho Económico*, 4ª. Ed., Mc Graw-Hill, México, 1999, p. 85.

objetivos del desarrollo, a través de los instrumentos y políticas como la acción tributaria, el gasto público, la arancelaria, la financiera y precios oficiales.<sup>51</sup>

Como todos los sectores que integran el Estado constituyen sus partes, nada más necesario que el propio Estado conduzca su desarrollo económico, entendiendo por tal el proceso de transformación de la estructura de una sociedad ligada al crecimiento económico para asegurar un creciente estándar de vida, que gira alrededor de la reducción de las desigualdades de ingreso, riqueza y poder económico.<sup>52</sup>

Dicha rectoría es lo que se denomina intervencionismo del Estado en la economía y reviste diversas formas; tales como: fijar las reglas del juego de la economía en general, establecer contribuciones, otorgar exenciones, estímulos fiscales y el control del gasto público; fijar y controlar los precios de bienes y servicios; adoptar medidas que regulen el comercio exterior, para proteger la industria nacional; manejar las “áreas estratégicas del desarrollo nacional”; regular y controlar las “áreas prioritarias liberadas del desarrollo económico público”; prohibir los monopolios y las prácticas monopolísticas en la industria, el comercio y la prestación de servicios.

En este sentido, el artículo 26 constitucional dispone que “el Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la Nación, lo cual hará conforme a un plan nacional de desarrollo, al que se sujetarán obligatoriamente los programas de la Administración Pública Federal.”<sup>53</sup>

### **La evolución de los derechos fundamentales de proporcionalidad y equidad a la luz de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

El artículo 31 Constitucional establece los principios de justicia tributaria los cuales, desde su origen, por costumbre se les ha denominado de esa manera, sin embargo desde el punto de vista constitucional no tienen la calidad de principios ni son normas programáticas, sino que por sus rasgos pueden ubicarse como derechos fundamentales de carácter económico, que guardan cierta relación con los derechos de propiedad y libertad, que tienen operatividad plena, eficacia propia y no son meros criterios orientadores de los poderes públicos, pues estos deben cumplirlos inmediatamente, en tanto que pueden aplicarse sin necesidad de un desarrollo legislativo posterior, y los obliga a no emitir disposición alguna que contradiga su contenido esencial y a producir una que sea acorde con su interpretación constitucional, pues de lo contrario la norma relativa podría invalidarse a través de los medios de control de la regularidad constitucional.

En ese sentido se establece que “son obligaciones de los mexicanos, contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”<sup>54</sup>

La constante necesidad de recursos económicos por parte del Estado, con miras a lograr la consecución de los objetivos propios de la actividad pública, así como la constante búsqueda por parte de los gobernados de contribuir de manera menos onerosa y más justa a los gastos públicos, ha generado una intensa actividad legislativa en la materia tributaria todos los años,

---

<sup>51</sup> Romero, Miguel Acosta, *Segundo curso de Derecho Administrativo*, México, Porrúa, 1989, pp. 675 y 676.

<sup>52</sup> Rojas, Andrés Serra, *Derecho Económico*, 5ª. ed., México, Porrúa, 1999, pp. 250 y 251.

<sup>53</sup> Artículo 26 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>54</sup> *Ibidem*, Artículo 31.

cuya constitucionalidad ha sido puesta a consideración y análisis de los tribunales federales del país, circunstancia que ha propiciado que el máximo tribunal haya establecido una multiplicidad de criterios sobre la regularidad constitucional de los tributos propuestos por el Estado.

De manera destacada nuestro máximo tribunal constitucional se ha ocupado del análisis de los derechos fundamentales conocidos como de “justicia tributaria”, estableciendo criterios importantes en relación con la proporcionalidad y equidad que deben guardar las contribuciones en su establecimiento, delimitando así los parámetros que tienen que observar los legisladores para así poder imponerlas a los gobernados.

Lo anterior, en cumplimiento al mandato y derecho fundamental establecido para tales efectos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para que las contribuciones que se impongan a los gobernados, sean proporcionales y equitativas, toda vez que no podría ser de otra manera, puesto que el establecimiento de contribuciones implica una intromisión por parte del Estado en el patrimonio de los gobernados, lo cual únicamente puede justificarse en la medida de que los recursos que se obtengan se destinen a sufragar los gastos que genera la actividad estatal en beneficio de la colectividad de gobernados, y que para su establecimiento se sigan parámetros objetivos que permitan saber que cada quien contribuirá sólo con una parte justa de su patrimonio y en forma equitativa en relación con los demás gobernados.

Precisamente es esta circunstancia lo que ha motivado a que la Suprema Corte de Justicia de la Nación haya sido tan cuidadosa al momento de delimitar los alcances de los conceptos de proporcionalidad y equidad que prevé nuestra constitución.

Desde luego, al ser la proporcionalidad y equidad tributarias conceptos tan complejos en su significado y a la vez tan sencillos de enunciar, su concepción, alcances y límites no han sido entendidos de la misma manera a lo largo del tiempo.

De acuerdo con el texto actual del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todos los mexicanos nos encontramos obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos propios de los diferentes niveles de gobierno en los que tenemos injerencia, pero siempre en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, constituyéndose el citado precepto en una salvaguarda de la justicia tributaria para los gobernados, en caso de que el Estado pretenda imponerles contribuciones injustas, pues en ese supuesto no se estaría obligado a contribuir con ellas.

Sobre el particular, conviene traer a estudio el texto del precepto constitucional en comento:

*“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:*

*I...*

*II...*

*III...*

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

Como se puede advertir de la simple lectura del citado texto constitucional, la obligación de derecho público impuesta a los mexicanos se encuentra también condicionada al cumplimiento de diversos requisitos, mismos que, como ya se ha señalado, constituyen verdaderos derechos en materia tributaria para los gobernados.

Los conceptos de equidad y proporcionalidad no nacen propiamente como resultado de la actividad jurisdiccional, sino que se generan como parte de la ciencia económica y como una salvaguarda de los particulares frente a la potestad tributaria del Estado.

El principio de proporcionalidad tributaria no es un concepto jurídico inventado por la jurisprudencia y la doctrina constitucional, este principio irrumpió en el Derecho Público, aunado a la gestación de los primeros controles jurídicos de la actividad del Estado y, desde entonces, no ha dejado de evolucionar y expandirse a lo largo de todas las áreas del Derecho que regulan las relaciones entre el poder público y los particulares.

Si bien puede parecer lógico que la génesis del principio de proporcionalidad, como lo afirma el autor, no se ubique en las pautas propias de la actividad jurisdiccional, lo cierto, es que en ella donde ha encontrado su mayor desarrollo y delimitación.

En todo caso, teleológicamente la existencia del principio de proporcionalidad tributaria podría encontrarse en la tesis del contractualismo iusnaturalista, pues es precisamente en la tesis del contrato social bajo la cual los hombres deciden ceder parte de sus libertades y posesiones en favor de un ente superior (Estado) que pueda aglutinar los esfuerzos de la colectividad, ordenarlos y permitir que el uso extremo de las libertades personales no genere un estado de caos que impida la convivencia social. Para ello, desde luego, resulta necesario que este hombre contribuya con una parte de sus riquezas para lograr el objetivo colectivo, pero que ello solo se haga en la medida en que sea necesario para lograrlo y siempre que se haga en función a ese beneficio.

Como puede advertirse, es claro que la proporcionalidad en los tributos no es propiamente un concepto que nace de la actividad jurisdiccional ni de la doctrina constitucional de nuestro país, sino que se genera en la existencia misma del Estado. Es de aquí que nuestra doctrina constitucional lo retoma para posteriormente llevarlo al campo de la actividad jurisdiccional.

Según el maestro Ignacio Burgoa Orihuela: La proporcionalidad tributaria se revela en que, dentro de una misma situación tributaria, los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciben mayores ingresos (renta), deben pagar más impuestos.

El principio de proporcionalidad implica por una parte que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos.

Así pues, podemos considerar que el principio de proporcionalidad tributaria, se traduce en que los gobernados sufragan el gasto público del Estado, de conformidad con su capacidad o potencialidad real para contribuir, en relación con sus ingresos, rendimientos, posesiones o cualquiera que sea el objeto del impuesto de que se trate, es decir para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida esta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica.

En relación con el principio de equidad en la tributación, al igual que sucede con la proporcionalidad, su génesis la encontramos en el derecho que tiene el individuo para que al obligarse a aportar una parte de su patrimonio para el sostenimiento del Estado, ello lo haga en proporción a su riqueza, pero también en forma similar a la que lo hacen los otros que se ubican en su misma posición.

En esencia la equidad, es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

Este concepto de igualdad de tratamiento ante la ley fiscal, en relación con situaciones análogas, resulta indispensable para poder concebir un sistema tributario justo, pues cuando el destinatario de la norma se le obliga a sufragar con una parte de su patrimonio el desarrollo de la actividad estatal, en forma desigual a la que se hace con otros, el tributo se convierte en injusto.

Para el doctrinario español Javier Lasarte Álvarez, la equidad radica no solamente en tratar igual a los iguales, sino que también debe darse un tratamiento desigual a aquellos que están en una posición desigual ante la ley.

Por su parte Adolfo Arrijo Vizcaíno señala que en esencia la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas.

Así pues, podemos considerar que la equidad tributaria se traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias.<sup>55</sup>

#### **2.4.1 Fuentes Jurídicas Internas**

Entendemos por fuentes jurídicas internas, al conjunto de normas jurídicas que regulan una situación concreta, cuyo origen se encuentra en un hecho o acto que el ordenamiento jurídico retoma para crear una disposición que sancione o regule una determinada situación o fenómeno social.

Una fuente jurídica interna por excelencia, es la ley, razón por la cual en el presente capítulo, nos enfocaremos al análisis de la legislación nacional aplicable al comercio exterior dentro de la que destacan la Ley de Comercio Exterior, Ley Aduanera y la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, siendo ordenamientos cuyo conocimiento y estudio resultan indispensables para toda persona que desee adentrarse en el estudio del marco jurídico y operativo del Comercio Exterior de México.

En México, es facultad del Congreso de la Unión, establecer contribuciones al comercio exterior, en consecuencia todas las leyes que analizaremos son de orden federal, pues al ser esta una facultad expresa de la Federación, las entidades federativas no pueden expedir regulación alguna al respecto.<sup>56</sup>

La Ley de Comercio Exterior (publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de julio de 1993), reglamentaria del artículo 131 constitucional, y su reglamento (publicado en el DOF el 30 de diciembre de 1993), constituyen la legislación fundamental de esta materia y tiene como finalidad regir y promover el comercio exterior de nuestro país, incrementar la competitividad de su economía, propiciar el uso eficiente de los recursos productivos y a su vez integrar adecuadamente la economía mexicana con la internacional. Así mismo, a través

---

<sup>55</sup> Rodríguez Vargas, Ricardo Cervantes y Morales Nora, *La evolución de las garantías de proporcionalidad y equidad a la luz de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, México, Porrúa, 2009.

<sup>56</sup> Witker Jorge y Hernández Laura, "Régimen Jurídico del Comercio Exterior de México", Biblioteca Jurídica Virtual, UNAM, 2ª. ed., México, 2002, p. 255, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/179/9.pdf>, (consultado el 15 agosto de 2019).

de dicha legislación se defiende la planta productiva de prácticas desleales del comercio internacional contribuyendo de esa manera a la elevación del bienestar de la población.

Por su parte, el Reglamento de la Ley de Comercio Exterior desarrolla y concreta aquellos aspectos de la Ley de Comercio Exterior, relativos a las medidas de regulación y restricción no arancelaria, procedimientos sobre prácticas desleales de comercio internacional, medidas de salvaguarda, determinación de cuotas compensatorias y promoción de exportaciones, así como a la organización y funcionamiento de la Comisión de Comercio Exterior y de la Comisión Mixta para la promoción de las exportaciones.<sup>57</sup>

La Ley Aduanera (publicada en el DOF el 15 de diciembre de 1995), regula la entrada y salida de mercancías del territorio nacional. El propósito primordial de esta ley es la modernización de la estructura aduanal para hacer eficientes los mecanismos de promoción y fomento al comercio internacional.

Esta Ley, la de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías.<sup>58</sup>

La Ley Aduanera persigue además los siguientes objetivos fundamentales:

- Proporcionar seguridad jurídica, lo cual se materializa al evitar dispersión de la normatividad aduanera en diversos ordenamientos jurídicos.
- Promover la inversión y las exportaciones. Este objetivo se consigue al pretender consolidar a las aduanas como un instrumento que facilite las exportaciones, así como la importación de insumos y bienes de capital necesarios para la realización de inversiones productivas.
- Dar cumplimiento a los compromisos internacionales, lo cual se obtiene al incorporar normas que sean congruentes con los tratados comerciales internacionales, suscritos por México, específicamente la Organización Mundial del Comercio y los tratados de libre comercio de los que es parte.

La Ley Aduanera establece que se causarán los Impuestos Generales de Importación y Exportación, de conformidad con las tarifas de las leyes respectivas, toda vez que están obligados al pago de impuestos al comercio exterior las personas físicas y morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo incluyendo las que estén bajo algún programa de devolución o diferimiento de aranceles, en los casos previstos en los artículos 63-A, 108 fracción III y 110 de dicha ley.

La base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable. El valor en aduana de las mercancías será el valor de la transacción de las mismas.<sup>59</sup>

La base gravable del impuesto general de exportación es el valor comercial de las mercancías en el lugar de venta, y deberá consignarse en la factura o en cualquier otro documento comercial, sin inclusión de fletes y seguros.<sup>60</sup>

---

<sup>57</sup> *Ibidem*, p. 255.

<sup>58</sup> Artículo 1 LA.

<sup>59</sup> Artículo 64 LA.

<sup>60</sup> *Ibidem*, artículo 79.

Cuando las autoridades aduaneras cuenten con elementos para suponer que los valores consignados en dichas facturas o documentos no constituyen los valores comerciales de las mismas, harán la comprobación conducente para la imposición de las sanciones que procedan.

La Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, comúnmente conocidas como tarifas, tiene como objeto clasificar las mercancías y determinar el respectivo impuesto a la operación de comercio exterior. Las tarifas se dividen en dos partes fundamentales: las nomenclaturas y la columna impositiva correspondiente.

Se trata de un lenguaje lógico y sistemático aceptado internacionalmente que promete hacer fluir de manera expedita los objetos materia del comercio internacional. La nomenclatura incorporada a las tarifas mexicanas se basa en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (SA) adoptado por el Concepto de Cooperación Aduanera vigente en la mayoría de los países miembros de la OMC e implementado internacionalmente por la Organización Mundial de Aduanas (OMA).<sup>61</sup>

Este lenguaje clasificatorio de nomenclatura consta de 22 secciones y 98 capítulos, además de 1,231 partidas y 5,212 subpartidas. Este esquema se codifica en ocho dígitos a partir de los cuales las legislaciones nacionales pueden desglosar fracciones, según las necesidades de su comercio exterior.

La tarifa del impuesto general de importación y exportación (TIGIE), es un instrumento jurídico mediante el cual se define la política comercial de un país, no sólo permite indicar los impuestos a la exportación e importación de los diferentes productos que se comercian, sino que también brinda estadísticas del comercio con el objeto de establecer y evaluar distintas políticas públicas, así como realizar análisis económicos más específicos.

Actualmente consta aproximadamente de 12,498 fracciones arancelarias y los niveles de *ad valorem* van de exento a 20% con excepción de algunos productos básicos del sector textil y del calzado.

La TIGIE contempla un código o fracción arancelaria, la descripción de la mercancía a importar, la unidad de cantidad en que se mide dicha mercancía y el *ad valorem* correspondiente.

Es de señalarse que este punto mencionado en el párrafo inmediato anterior es muy importante, debido a que en caso de que se dé alguna actividad de Comercio Exterior, la mercancía a importar debe estar correctamente clasificada ya que en contravención se incurriría en una de las sanciones que establece la Ley Aduanera.

Cabe hacer notar que la TIGIE está dividida en secciones cuyos títulos solo tienen un valor indicativo sin que sus números afecten las claves numéricas de las fracciones arancelarias; asimismo, la tarifa posee capítulos en forma progresiva y cuyos títulos son indicativos, ya que la clasificación de las mercancías está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo y considerando las reglas generales de la ley.

Las partidas están constituidas por dos números correspondientes al capítulo, seguidas del tercer y cuarto dígito de la codificación; las subpartidas se traducen adicionándose un quinto y sexto dígito, y se dividen en: de primer nivel y de segundo nivel, siendo estas últimas el

---

<sup>61</sup> Instituto Nacional de Estadística y Geografía, “Balanza comercial de mercancías de México”, enero 2015, <https://www.inegi.org.mx/datos/?t=0030000000000000#> (consultado el 15 de agosto 2019).

resultado de desglosar el texto de aquellas. Por último, las fracciones se identifican adicionando al código de las subpartidas un séptimo y octavo dígito.

Por otra parte de las reglas generales para la clasificación de mercancías dentro de la TIGIE, destaca la que se refiere a que la partida más específica tendrá prioridad sobre la más genérica y en relación estrecha con ésta, la que indica que para clasificar productos mezclados o manufacturados compuestos de materias diferentes, regirá el principio de determinación de acuerdo a aquellas que les confiera carácter esencial.

Igualmente, para clasificar mercancías de las subpartidas de una misma partida, se tendrán en consideración de textos de las subpartidas y de las notas de subpartida, así como los principios enunciados anteriormente y las notas de sección y de capítulo.

Es conveniente hacer notar la importancia de la regla octava de las complementarias de la Ley que indica que se consideran como artículos complementarios o terminados, aunque no tengan las características esenciales de los mismos, las mercancías que se importen en una o más remesas o por una o varias aduanas, empresas que cuenten con registro en programas de fomento aprobados por la Secretaría de Economía.

De igual manera pueden importarse al amparo de la fracción designada específicamente para ello, las partes de aquellos artículos que se fabriquen o se ensamblen en México, para empresas que cuenten con programas de fomento debidamente autorizado. También pueden importarse en una o más remesa o por una o varias aduanas los artículos desmontados o que no hayan sido montados que correspondan a artículos completos o terminados.

Para estos efectos, existe el capítulo 98 de la TIGIE que clasifica partes para la fabricación de máquinas, que se ajustan a los requisitos establecidos en la mencionada regla octava; debe mencionarse que las partes o piezas que se importen al amparo de dicha regla no podrán comercializarse o destinarse a refacciones. Los beneficios de esta regla pueden apreciarse desde el punto de vista de simplificación en la clasificación arancelaria.

Se establece como facultad de la autoridad, la de exigir a los interesados en caso de duda o controversia en términos de clasificación arancelaria, los elementos que permitan la identificación de las mercancías, los que en un plazo de quince días naturales deberán aportar los datos conducentes<sup>62</sup>.

En materia de exportación, generalmente no se contempla gravamen alguno, con excepción de algunas materias primas tales como petróleo, café, algodón, entre otras. De manera que la TIGIE cuenta con más de 5,000 fracciones arancelarias, de las que aproximadamente 300 están sujetas al requisito de permiso previo para su exportación y únicamente 70, aproximadamente, están gravadas.

La TIGIE contenida en la Ley del Impuesto General de Importación y Exportación (LIGIE) fue publicada en el DOF el 18 de junio de 2007.

Asimismo, el 30 de junio 2007 fue publicado el Decreto a través del cual se modificaron diversos aranceles de la Tarifa de la LIGIE, en el que se establecen diversos programas de promoción sectorial y el esquema de importación a la Franja Fronteriza Norte y Región Fronteriza.<sup>63</sup>

---

<sup>62</sup> Wiker, Jorge y Hernández Laura, op.cit., pp. 266-269.

<sup>63</sup> Diario Oficial de la Federación, "Decreto por el que se modifican diversos aranceles de la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, del Decreto por el que se establecen diversos Programas de Promoción Sectorial y de los diversos por los que se establece el esquema de importación a la Franja Fronteriza Norte y Región Fronteriza", 30 de junio de 2007,

En relación con lo anterior, el Ejecutivo Federal puede ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, como facultad privativa de la Federación y para crear otras; así como para restringir y prohibir importaciones, exportaciones y tránsito de mercancías, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior y la economía del país. Al respecto el Ejecutivo someterá a aprobación del Congreso el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

Por lo anterior, en cumplimiento a lo dispuesto por los artículos 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 4º de la Ley de Comercio Exterior, el Ejecutivo Federal sometió a la H. Cámara de Diputados, del Congreso de la Unión en uso de sus facultades en materia arancelaria el informe respecto al periodo comprendido entre el 9 de septiembre de 2017 y el 30 de noviembre de 2018.

Las modificaciones arancelarias a la TIGIE realizadas en este periodo, se llevaron a cabo con el objeto de promover el desarrollo de las cadenas productivas nacionales, así como defender el interés nacional ante la afectación provocada por la imposición de aranceles al acero y aluminio, estimando con carácter de urgente a fin de regular el comercio exterior en beneficio de la economía nacional.

Durante el periodo comprendido entre el 9 de septiembre de 2017 y el 30 de noviembre de 2018, fueron realizadas modificaciones a la TIGIE conforme a lo siguiente:

a) Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 05 de octubre de 2017:

Se crearon 134 fracciones arancelarias, se suprimieron 54 fracciones arancelarias, se eliminó el arancel a la importación de la fracción arancelaria que clasifica a los hornos de microondas y se realizó la modificación de la descripción de 14 fracciones arancelarias correspondientes al sector textil y confección, de hidrocarburos y de azúcar.

Por lo que respecta al sector textil y confección, la creación de fracciones arancelarias se realizó con el objetivo primordial de diferenciar las prendas de vestir de acuerdo a la talla del usuario final, identificando por hombre, mujer, niña o niño. En el sector de hidrocarburos las modificaciones fueron realizadas en el sentido de identificar los diferentes tipos de aceites crudos de petróleo, gasolinas y diésels. Respecto al sector azúcar las modificaciones se realizaron con el objetivo de brindar a la autoridad nacional un mayor control sobre la administración del cupo de azúcar existente entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de los Estados Unidos de América. Finalmente dichas modificaciones se llevaron a cabo con el objetivo de incrementar la oferta y generar beneficios en el precio a los consumidores mexicanos.

Se adicionaron las Notas Explicativas de aplicación nacional al Capítulo 27 correspondiente al sector energético y a la sección XI “Materias textiles y sus manufacturas” y se suprimieron las Notas Aclaratorias del capítulo 62 de la TIGIE, correspondientes al sector textil y confección, con objeto de otorgar mayor certidumbre jurídica en la interpretación de la nomenclatura de la TIGIE.

---

[http://www.dof.gob.mx/nota\\_to\\_imagen\\_fs.php?codnota=4992284&fecha=30/06/2007&cod\\_diario=211383](http://www.dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?codnota=4992284&fecha=30/06/2007&cod_diario=211383) (consultado el 15 de agosto de 2019).

Se adicionaron 117 y se suprimieron 45 fracciones arancelarias correspondientes al sector textil y confección al Decreto por el que se establece el impuesto general de importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte, conforme a las modificaciones a la TIGIE a fin de brindar certeza jurídica a los usuarios de comercio exterior y beneficiarios del esquema arancelario previsto en el mismo.

Se adicionaron 122, se modificó la descripción de 2 y se suprimieron 50 fracciones arancelarias al Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación, por ser necesario reflejar en el Decreto las adecuaciones a la TIGIE respecto a las fracciones arancelarias que se crean y modifican, en las que se clasifica el azúcar y su polarización, así como las relativas al sector textil y confección.

b) Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de octubre de 2017:

Se restableció el aumento, por un plazo de 180 días naturales, al arancel de importación de 97 fracciones arancelarias correspondientes a mercancías del sector siderúrgico, toda vez que durante 2017 se apreciaron limitadas señales de recuperación de la industria mundial del acero, en detrimento de la demanda de dicha mercancía a nivel mundial. El bajo desempeño de la economía a nivel internacional, aunado a la constante falta de condiciones para una sana competencia entre las industrias siderúrgicas de diferentes países, por lo que resultó necesario mantener temporalmente el arancel, a fin de combatir prácticas anticompetitivas en la importación de mercancías a territorio nacional.

Se adicionaron 10 fracciones arancelarias a los Programas de Promoción Sectorial, con el fin de mantener la competitividad de las cadenas productivas en los sectores industriales más sensibles como lo son: el eléctrico, electrónico, automotriz y autopartes, por el mismo plazo del arancel mencionado en el párrafo anterior.

c) Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2017:

Se prorrogó el diverso por el que se regula la importación definitiva de vehículos usados al 31 de marzo de 2019, en virtud de que las condiciones que motivaron su emisión aún se encuentran presentes. Por lo anterior, resultó necesario prorrogar su vigencia con el fin de contar con un marco regulatorio que otorgue seguridad jurídica a los importadores de vehículos automotores usados.

d) Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 05 de junio de 2018:

Se suspendió el beneficio arancelario del Tratado de Libre Comercio para América del Norte, para 71 fracciones arancelarias para los Estados Unidos de América, siendo modificados aranceles a la importación respecto a dichas fracciones arancelarias, únicamente para mercancías originarias de ese país cuando la importación se realice bajo el régimen de importación definitiva.

Se modificaron los aranceles a la importación al 15% para 186 fracciones arancelarias del sector siderúrgico.

En el periodo comprendido del 9 de septiembre de 2017 al 30 de noviembre de 2018, la Comisión de Comercio Exterior se reunió en 14 ocasiones con el fin de desahogar 93 solicitudes recibidas por el sector público.

Al mes de septiembre la TIGIE tiene 12,578 fracciones arancelarias.<sup>64</sup>

De acuerdo a los decretos publicados por parte del Ejecutivo Federal durante el periodo que se reporta vale la pena mencionar la importancia de dicha facultad para la regulación del comercio exterior y en general la economía nacional de nuestro país, considerando las implicaciones que tiene en diversos sectores.

La facultad del Ejecutivo para aumentar, disminuir, suprimir, así como prohibir las importaciones y exportaciones, de manera particular la ejerce a través de la publicación de diversos decretos como un mecanismo legal de mayor flexibilidad ya que sería casi imposible poder mantener un equilibrio en el sector del comercio exterior a través del uso exclusivo de las facultades legislativas por parte del Congreso, modificando de manera permanente el marco jurídico aplicable a dicho sector.

Asimismo el uso de dicha facultad otorga la posibilidad de mantener un equilibrio en el intercambio comercial con diversos países evitando así una competencia desleal en los actos de comercio exterior.

---

<sup>64</sup> LXIV Legislatura, Cámara de Diputados, “Informe sobre el uso de facultades en materia arancelaria, Ejecutivo Federal”, 09 septiembre 2017-30 noviembre 2018, [https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/PPEF2019/paquete/ingresos/Informe\\_Aranceles.pdf](https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/PPEF2019/paquete/ingresos/Informe_Aranceles.pdf)

## **CAPÍTULO 3.- REGÍMENES ADUANEROS Y PRINCIPALES EFECTOS FISCALES**

### **3.1 Generalidades**

Dentro del sistema de las contribuciones al comercio exterior, otra de las cuestiones básicas, está representada por los distintos regímenes aduaneros a los que pueden quedar sujetas las mercancías tanto de importación como de exportación, de acuerdo a los diversos destinos y usos que pretendan darles los interesados.

Es decir, las mercancías que ingresan o salen de México deben destinarse a un régimen aduanero, de acuerdo a las principales necesidades del contribuyente y en relación a la función que se le va a dar en territorio nacional o en el extranjero.

“Sobre este particular debe señalarse que la existencia de estos distintos regímenes trae consecuencias fiscales diversas, puesto que el monto de la recaudación de las contribuciones respectivas y la definitividad o no de dicha recaudación, van a depender precisamente del régimen aduanero al que se hay recurrido.”<sup>65</sup>

Cuando una mercancía es presentada en la aduana para su ingreso o salida del país, se debe informar a través de un pedimento, el destino que se debe dar a dicha mercancía.

De conformidad con el artículo 90 de la Ley Aduanera existen 6 regímenes aduaneros diferentes:

#### 1. Definitivos

Se refiere a la entrada y salida de bienes para permanecer en el país o en el extranjero por tiempo ilimitado.

- a) De importación.
- b) De exportación.

#### 2. Temporales

Se refiere a la entrada/salida de bienes para permanecer en el país o en el extranjero por tiempo limitado y con una finalidad específica.

- a) De importación:
  - Para retornar al extranjero en su mismo estado.
  - Las efectuadas por empresas al amparo de programas de maquila o exportación.
- b) De exportación:
  - Para retornar al país en su mismo estado.
  - Para retornar al país después de un proceso de transformación, elaboración o reparación.

---

<sup>65</sup> Arriola Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 20a. ed., México, Themis, 2006, p. 452.

### 3. Depósito Fiscal

Corresponde al almacenaje de mercancías nacionales o extranjeras en Almacenes Generales de Depósito, en tiendas “Duty Free”, en los recintos feriales y en la Industria Automotriz Terminal. “De conformidad con lo dispuesto en el artículo 119, párrafo octavo, de la Ley Aduanera, el régimen de depósito fiscal puede promoverse por personas físicas o morales residentes en el extranjero por conducto de agente o apoderado aduanal, conforme a los requisitos que establezca la SHCP mediante reglas generales.

Así, es legalmente posible que un residente en el extranjero, una vez determinados los impuestos al comercio exterior y las cuotas compensatorias correspondientes, deje en el régimen aduanero de depósito fiscal bienes o mercancías con el objeto de enajenarlas a terceros o residentes en el extranjero, siempre que el almacén general de depósito manifieste su conformidad, y será el adquirente el que quede subrogado en los derechos y obligaciones correspondientes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 122 de la ley referida.”<sup>66</sup>

- a) De bienes extranjeros.
- b) De bienes nacionales.

### 4. Tránsito de Mercancías.

Corresponde al tránsito o traslado de bienes de una aduana a otra y bajo el control de la autoridad fiscal.

- a) Internos.
- b) Internacionales.
  - Para transitar por el interior del país.
  - Para transitar por el extranjero.

### 5. Elaboración, Transformación y Reparación en Recinto Fiscalizado.

Corresponde a la introducción de bienes nacionales, nacionalizados o extranjeros en recintos fiscalizados colindantes a la aduana, para ser sometidos a procesos simples o complejos industriales, para su posterior exportación.<sup>67</sup>

### 6. Recintos Fiscalizados Estratégicos.

Corresponde a la introducción por tiempo limitado, de mercancías extranjeras a los mencionados recintos, para realizar su manejo, almacenaje, custodia, exhibición, venta, distribución, elaboración, transformación o reparación, lo que debe entenderse como un supuesto de no causación del tributo.<sup>68</sup>

Los regímenes aduaneros anteriormente señalados, son aplicables por regla general, tanto a operaciones de importación como de exportación, aun cuando ciertos regímenes como el de depósito fiscal o tránsito de mercancías, tengan más bien un efecto neutro que implica que no necesariamente estén asociados a una operación inmediata y directa de importación o exportación.

---

<sup>66</sup> Tesis: 1a. CXIX/2013 (10ª.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XIX, abril de 2013, Tomo 1, p. 977, Tesis Aislada (Administrativa), No. Registro 2003438, amparo en revisión 674/2012, ponente: José Ramón Cossío Díaz.

<sup>67</sup> Pacheco Martínez, Filiberto, *Derecho de Comercio Exterior*, 2a. ed., México, Porrúa, p. 38.

<sup>68</sup> Tesis 2a. XIX/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, febrero de 2005, p. 349, Tesis Aislada (Constitucional, Administrativa) No. Registro 179232, amparo en revisión 1447/2004, ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos.

### 3.2 Definitivos

Los regímenes definitivos se sujetarán al pago de los impuestos al comercio exterior y, en su caso al pago de cuotas compensatorias, así como al cumplimiento de las demás obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias.<sup>69</sup>

#### a) Régimen de Importación Definitiva.

Se entiende por régimen de importación definitiva, la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en territorio nacional por tiempo ilimitado.

De acuerdo a la legislación aduanera, en el presente régimen se otorga el beneficio, a que una vez realizada la importación definitiva de las mercancías, se podrá retornar al extranjero sin el pago del impuesto general de exportación, dentro del plazo máximo de tres meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se hubiera realizado el despacho para su importación definitiva, o en su caso de seis meses tratándose de maquinaria y equipo, siempre que se compruebe a las autoridades aduaneras que resultaron defectuosas o de especificaciones distintas a las convenidas.

Dicho retorno tendrá por objeto la sustitución de las mercancías por otras de la misma clase, que subsanen las situaciones mencionadas. Asimismo, las mercancías sustitutas deberán llegar al país en un plazo de seis meses contados desde el retorno de las sustituidas y sólo pagarán las diferencias cuando causen un impuesto general de importación mayor que el de las retornadas.

### Principales efectos del IVA a la importación de bienes o servicios

El sujeto de la obligación tributaria de pago del IVA, de conformidad con el artículo 1º., de la ley que regula dicha contribución, es aquella persona física o moral que siendo residente en territorio nacional, enajene bienes; preste servicios independientes; otorgue el uso o goce temporal de bienes; o importe bienes y servicios.

“Son estos supuestos los criterios de atribución o imputación del hecho imponible al contribuyente. Sin embargo, dado que el hecho imponible de dicho impuesto grava manifestaciones indirectas de capacidad contributiva atendiendo al patrimonio del consumidor final, siendo su objeto el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo, el sujeto pasivo de la obligación de pagar el impuesto al encontrarse obligado por ley a trasladarlo -con los requisitos de ley-, se convierte para estos efectos en el contribuyente formal (sujeto pasivo formal o contribuyente de derecho) de dicho impuesto, siendo el contribuyente material (sujeto pasivo material o contribuyente de facto) quien soporta el traslado definitivo del tributo y ya no lo puede realizar, esto es, el consumidor final.”<sup>70</sup>

Para los efectos de la LIVA, se considera importación de bienes o servicios, la introducción al país de bienes destinados a los regímenes aduaneros de importación, depósito fiscal, de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado y recinto fiscalizado estratégico.

---

<sup>69</sup> Artículo 95 de la Ley Aduanera.

<sup>70</sup> Tesis 1a. CXVIII/2013, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XIX, abril de 2013, Tomo 1, p. 980, Tesis Aislada (Administrativa), amparo en revisión 674/2012, ponente: José Ramón Cossío Díaz.

En relación a la adquisición de bienes intangibles, así como su uso o goce temporal, igualmente es considerado por la legislación como un supuesto de importación para la causación del IVA.<sup>71</sup>

Atendiendo al principio de legalidad tributaria, el cual “la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que de conformidad con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que los tributos se prevean en la ley y, de manera específica, sus elementos esenciales, para que el sujeto obligado conozca con certeza la forma en que debe cumplir con su obligación de contribuir a los gastos públicos y no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras”<sup>72</sup>, para el cálculo del impuesto al valor agregado, tratándose de la importación de bienes tangibles, se considerará como base gravable, el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y del monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación.

La importación de bienes que se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico, para calcular el impuesto al valor agregado se considerará el valor en aduana a que se refiere la Ley Aduanera, adicionado del monto de las contribuciones y aprovechamientos que se tuvieran que pagar en caso de que se tratara de una importación definitiva.<sup>73</sup>

En relación a lo anterior, vale la pena mencionar que existen importaciones en las que no se causará el IVA, toda vez que la ley de la materia en relación con la legislación aduanera les da un tratamiento especial, toda vez que en su momento no llegaron a consumarse, son temporales o tienen el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente, sin embargo dicha exención no puede ser aplicable para aquellas empresas que importan temporalmente bienes y servicios al amparo de un programa IMMEX.<sup>74</sup>

#### b) Régimen de Exportación Definitiva

El régimen de exportación definitiva consiste en la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado.<sup>75</sup>

Igualmente una vez efectuada la exportación definitiva de las mercancías nacionales o nacionalizadas, se podrán retornar al país sin el pago del impuesto general de importación, siempre que no hayan sido objeto de modificaciones en el extranjero ni transcurrido más de un año desde su salida del territorio nacional.

Cuando el retorno se deba a que las mercancías fueron rechazadas por alguna autoridad del país de destino o por el comprador extranjero en consideración a que resultaron defectuosas o de especificaciones distintas a las convenidas, se devolverá al interesado el impuesto general de exportación que hubiera pagado.

En ambos casos, antes de autorizarse la entrega de las mercancías que retornan se acreditará el reintegro de los beneficios fiscales que se hubieran recibido con motivo de la exportación.<sup>76</sup>

---

<sup>71</sup> Artículo 24 LIVA.

<sup>72</sup> Tesis 2a. LXII/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro XXIII, agosto de 2013, Tomo 2, p. 1325, Tesis Aislada (Constitucional), Contradicción de Tesis 379/2012, ponente: José Fernando Franco González Salas.

<sup>73</sup> Artículo 27 LIVA.

<sup>74</sup> *Ibidem*, artículo 25.

<sup>75</sup> Artículo 102 LA.

## Principales efectos del IVA a la exportación de bienes o servicios

“Las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.”<sup>77</sup>

En relación al aprovechamiento en el extranjero de los servicios prestados por residentes en el país, es importante tomar en consideración que para dichos efectos, el artículo 48 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dispone que dicho aprovechamiento comprende tanto los que se prestan en territorio nacional como los que se proporcionen en el extranjero.

Así mismo, se entiende, entre otros supuestos, que los servicios se aprovechan en el extranjero cuando sean contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento en el país, siempre que se paguen mediante cheque nominativo o transferencia de fondos a las cuentas del prestador del servicio en instituciones de crédito o casas de bolsa y el pago provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero.

Dentro de los beneficios más importantes que se obtienen bajo el régimen de exportación de bienes y servicios, es el referente al acreditamiento del impuesto pagado en la importación temporal del bien para elaboración, transformación o reparación al amparo de un programa IMMEX, depósito fiscal, recinto fiscalizado y recinto fiscalizado estratégico, siempre y cuando no haya sido acreditado en los términos de la ley de la materia.

### 3.3 Temporales

#### a) Régimen de Importación Temporal.

Las importaciones temporales de mercancías de procedencia extranjera se sujetarán a lo siguiente:

- No se pagarán los impuestos al comercio exterior ni las cuotas compensatorias.
- Se cumplirán las demás obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias y formalidades para el despacho de las mercancías destinadas a este régimen.<sup>78</sup>

En cuanto a “la propiedad o el uso de las mercancías destinadas al régimen de importación temporal no podrá ser objeto de transferencia o enajenación, excepto entre maquiladoras, empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía y empresas de comercio exterior que cuenten con registro de esta misma dependencia”.<sup>79</sup>

#### Régimen de importación temporal para retornar al extranjero en el mismo estado

Se entiende por régimen de importación temporal, la entrada al país de mercancías para permanecer en él por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retornen al extranjero en el mismo estado dando cumplimiento a los plazos que para tales efectos establece la legislación aduanera, ya que en caso contrario, se entenderá que las mismas se encuentran ilegalmente en el país, por haber concluido el régimen de importación temporal al que fueron destinadas.

---

<sup>76</sup> Artículo 103 LA.

<sup>77</sup> Artículo 29 LIVA.

<sup>78</sup> Artículo 104 LA.

<sup>79</sup> *Ibidem*, Artículo 105.

## Régimen de importación temporal efectuada por empresas al amparo del programa que fomenta la Industria Manufacturera y Maquiladora para Servicios de Exportación (IMMEX)

Las maquiladoras y las empresas como sujetos de éste régimen aduanero, que cuenten con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, podrán efectuar la importación temporal de mercancías para retornar al extranjero después de haberse destinado a un proceso de elaboración, transformación y/o reparación, así como las mercancías para retornar en el mismo estado, en los términos del programa autorizado, siempre que tributen de acuerdo con lo dispuesto en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y cumplan con los requisitos de control que establezca la SHCP mediante reglas.

Una maquiladora es una empresa que importa materia prima sin el pago de aranceles; su producto se comercializa en el país de origen. Son fábricas y centros de ensamble de compañías extranjeras que realizan su operación en México.<sup>80</sup>

En los casos en que residentes en el país les enajenen productos a las empresas IMMEX, se considerarán efectuadas en importación temporal y perfeccionada la exportación definitiva de las mercancías del enajenante, siempre que se cuente con constancia de exportación.

Las mercancías que hubieran sido importadas temporalmente de conformidad con lo antes mencionado, deberán retornar al extranjero o destinarse a otro régimen aduanero en los plazos previstos. En caso contrario, se entenderá que las mismas se encuentran ilegalmente en el país, por haber concluido el régimen de importación temporal al que fueron destinadas.

### **Principales efectos del IVA a la importación temporal de bienes o servicios**

Tratándose de bienes que se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación y/o reparación al amparo del programa IMMEX o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado y de recinto fiscalizado estratégico, para calcular el IVA se considerará el valor en aduana a que se refiere la Ley Aduanera, adicionado del monto de las contribuciones y aprovechamientos que se tuvieran que pagar en caso de que se tratara de una importación definitiva.<sup>81</sup>

Sin embargo, las personas que introduzcan bienes a los regímenes aduaneros de importación temporal, podrán aplicar un crédito fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del IVA que deba pagarse por la importación, el cual será acreditable contra el IVA que deba pagarse por las citadas actividades, siempre que obtengan una certificación por parte del Servicio de Administración Tributaria.

Para obtener dicha certificación, las empresas deberán acreditar que cumplen con los requisitos que permitan un adecuado control de las operaciones realizadas al amparo de los regímenes mencionados, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano desconcentrado.

La certificación a que se refiere el párrafo anterior tendrá una vigencia de un año y podrá ser renovada por las empresas dentro de los treinta días anteriores a que venza el plazo de

---

<sup>80</sup> Martínez Pacheco, Filiberto, *Derecho de Comercio Exterior*, 2a. ed., México, Porrúa, 2013, p. 45.

<sup>81</sup> Artículo 27 LIVA.

vigencia, siempre que acrediten que continúan cumpliendo con los requisitos para su certificación.

El crédito fiscal referido, no se considerará como ingreso acumulable para los efectos del Impuesto sobre la Renta (ISR).<sup>82</sup>

#### b) Régimen de Exportación Temporal

Se entiende por exportación temporal, la salida de mercancías del país por un tiempo limitado y con una finalidad específica, en este régimen no se pagan los impuestos al comercio exterior, pero se deben cumplir las obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias y formalidades para el despacho de las mercancías destinadas a este régimen.

#### Régimen de exportación temporal para retornar al país en el mismo estado

Se entiende por este régimen, a la salida de las mercancías nacionales o nacionalizadas para permanecer en el extranjero por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retornen del extranjero sin modificación alguna.

Es la modalidad de exportación que regula la salida temporal de mercancías nacionales o nacionalizadas del territorio aduanero nacional, para atender una finalidad específica en el exterior, en un plazo determinado, durante el cual deberán ser reimportadas sin haber experimentado modificación alguna, con excepción del deterioro normal originado en el uso que de ella se haga.

#### Régimen de exportación temporal para retornar al país después de un proceso de transformación, elaboración o reparación

A través del presente régimen se autoriza la salida del territorio nacional de mercancías para someterse a un proceso de transformación, elaboración o reparación hasta por dos años. Este plazo podrá ampliarse hasta por un lapso igual, mediante rectificación al pedimento que presente el exportador por conducto de agente o apoderado aduana, o previa autorización cuando se requiera de un plazo mayor.

Al retorno de las mercancías se pagará el impuesto general de importación que correspondan al valor de las materias primas o mercancías extranjeras incorporadas, así como el precio de los servicios prestados en el extranjero para su transformación, elaboración o reparación, de conformidad con la clasificación arancelaria de la mercancía retornada.<sup>83</sup>

### **3.4 Depósito Fiscal**

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

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

---

<sup>82</sup> *Ibidem*, Artículo 28-A.

<sup>83</sup> Martínez Pacheco, Filiberto, op. cit., pp. 47-51.

Este régimen resulta atractivo para aquellas personas que no quieren descapitalizarse con el pago inmediato de impuestos al comercio exterior, ya que, por ejemplo en una importación definitiva, se deben de cubrir la totalidad de las contribuciones para internar al país sus productos y al destinar los mismos al régimen de depósito fiscal, se pueden internar al país la totalidad de las mercancías sin necesidad de hacer el pago de contribuciones, toda vez que de conformidad con la Ley Aduanera, éstas se determinan, pero no se pagan.

Lo anterior, no significa que se encuentren exentas de pago, ya que si bien es cierto que no se pagan en ese momento las contribuciones, es debido a que los productos serán ingresados a un almacén general de depósito en donde quedan en resguardo y responsabilidad fiscal de este último.

Esta circunstancia referente a la internación sin el pago inmediato de contribuciones es desde nuestro punto de vista, lo que resulta más atractivo, puesto que una vez ingresada la mercancía a ese lugar, las personas pueden extraerlas, pagando hasta entonces las contribuciones causadas.

Vale la pena mencionar que las mercancías que son introducidas a depósito fiscal pueden ser enajenadas en dichos lugares a terceras personas, así como pueden permanecer en ese lugar por un tiempo ilimitado, cubriendo los gastos de almacenaje al almacén general de depósito, pues de no hacerlo pasarán a propiedad del fisco federal, previa notificación a sus propietarios.

De igual forma, dicho régimen aduanero permite la posibilidad de que sea un extranjero o cualquier empresa quienes introduzcan las mercancías y que una tercera persona finalmente realice la extracción, previo pago de contribuciones y cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias.<sup>84</sup>

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

- Importarse definitivamente, si son de procedencia extranjera.
- Exportarse definitivamente, si son de procedencia nacional.
- Retornarse al extranjero las de esa procedencia o reincorporarse al mercado las de origen nacional, cuando los beneficiarios se desistan de este régimen.
- Importarse temporalmente por empresas al amparo del programa IMMEX.

Las mercancías podrán retirarse total o parcialmente para su importación o exportación pagando previamente los impuestos al comercio exterior y el derecho de trámite aduanero, para lo cual deberán optar al momento del ingreso de la mercancía al depósito fiscal, si la determinación del importe a pagar se actualizará en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación (CFF) o conforme a la variación cambiaria que hubiere tenido el peso frente al dólar, durante el periodo comprendido entre la entrada de las mercancías al territorio nacional, o al almacén en el caso de exportaciones, y su retiro del mismo; así como pagar previamente las demás contribuciones y cuotas compensatorias que en su caso correspondan.<sup>85</sup>

---

<sup>84</sup> Martínez Pacheco, Filiberto, op. cit., pp. 51-53.

<sup>85</sup> Artículo 120 LA.

### 3.5 Tránsito de mercancías

El régimen de tránsito consiste en el traslado de mercancías bajo control fiscal de una aduana nacional a otra, bajo la modalidad de tránsito interno e internacional de mercancías.

#### a) Régimen de Tránsito Interno de Mercancía.

Se considera que el tránsito de mercancías es interno cuando se realiza conforme a lo siguiente:

- La aduana de entrada envía las mercancías de procedencia extranjera a la aduana que se encargará del despacho para su importación.
- La aduana de despacho envía las mercancías nacionales o nacionalizadas a la aduana de salida para su exportación.
- La aduana de despacho envía las mercancías importadas temporalmente en programas IMMEX a la aduana de salida para su retorno al extranjero.<sup>86</sup>

El régimen de tránsito interno se promueve por los importadores, exportadores o por conducto de agente aduanal. Tratándose del tránsito interno a la exportación se debe formular el pedimento de exportación, efectuar el pago de las contribuciones correspondientes y cumplir con las regulaciones y restricciones no arancelarias aplicables al régimen de exportación, en la aduana de despacho.

Para realizar el tránsito interno a la importación se debe dar cumplimiento a diversas formalidades, tales como la formulación del pedimento de tránsito interno, determinar provisionalmente las contribuciones, aplicando la tasa máxima señalada en la tarifa de la LIGIE y la que corresponda tratándose de las demás contribuciones que se causen, así como las cuotas compensatorias.

Para dar cumplimiento a las obligaciones fiscales en dicho régimen se debe acreditar el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, aplicables al régimen de importación y, en su caso, el documento en el que conste el depósito efectuado en la cuenta aduanera de garantía. Es importante igualmente el pago de las contribuciones causadas actualizadas desde la entrada de las mercancías al país y hasta que se efectúe dicho pago, así como las cuotas compensatorias, antes de activar el mecanismo de selección automatizado en la aduana de despacho.<sup>87</sup>

Si las mercancías en tránsito interno a la importación no arriban a la aduana de despacho en el plazo señalado, la determinación provisional de contribuciones y cuotas compensatorias se considera como definitiva. Así mismo, si las mercancías en tránsito interno para su exportación o retorno al extranjero no arriban a la aduana de salida en el plazo señalado, no se considerarán exportadas o retornadas y se deberán reintegrar los beneficios fiscales que se hubieran obtenido con motivo de la exportación.<sup>88</sup>

El traslado de mercancías se deberá llevar a cabo utilizando los servicios de las empresas inscritas en el registro de empresas transportistas.

#### b) Régimen de Tránsito Internacional de Mercancía

---

<sup>86</sup> Martínez Pacheco, Filiberto, op. cit., p. 59.

<sup>87</sup> Artículo 127 LA.

<sup>88</sup> *Ibidem*, artículo 128.

Se considerará que el tránsito de mercancías es internacional cuando se realice conforme a alguno de los siguientes supuestos:

- La aduana de entrada envíe a la aduana de salida, las mercancías de procedencia extranjera que lleguen al territorio nacional con destino al extranjero.
- Las mercancías nacionales o nacionalizadas se trasladen por territorio extranjero para su ingreso al territorio nacional.<sup>89</sup>

El tránsito internacional de mercancías debe efectuarse en los plazos máximos de traslado que establezca la Secretaría mediante reglas. Si las mercancías en tránsito internacional por territorio nacional no arriban a la aduana de salida en el plazo señalado, la determinación provisional de contribuciones y de cuotas compensatorias será considerada como definitiva.

Cuando por razones de caso fortuito o fuerza mayor las mercancías no puedan arribar en los plazos a que se refiere el párrafo anterior, el agente aduanal, el transportista o la persona física o moral que efectúe el tránsito internacional de mercancías, debe presentar aviso por escrito a las autoridades aduaneras, exponiendo las razones que impiden el arribo oportuno de las mercancías. En éste caso podrá permitirse el arribo extemporáneo de las mercancías a la aduana de salida por un periodo igual al plazo máximo de traslado establecido o, que se efectúe el desistimiento al régimen en la aduana de entrada, siempre que en éste último caso se presenten físicamente las mercancías ante la autoridad aduanera en dicha aduana.<sup>90</sup>

La persona física o moral que efectúe el tránsito internacional de mercancías por territorio nacional será responsable ante el Fisco Federal del pago de los créditos fiscales.

Serán responsables solidarios ante el Fisco Federal del pago de las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas, de sus accesorios y de las infracciones que se cometan durante el traslado de las mercancías, cualesquiera de las siguientes personas.-

- El agente aduanal, cuando acepte expresamente dicha responsabilidad.
- La empresa transportista inscrita en el registro para tales efectos, cuando realice el traslado de las mercancías. La Secretaría podrá cancelar dicho registro, cuando las autoridades aduaneras en el ejercicio de sus facultades de comprobación detecten cualquier maniobra tendiente a eludir el cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de la empresa transportista.<sup>91</sup>

### **3.6 Elaboración, Transformación o Reparación en Recinto Fiscalizado**

El régimen de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado consiste en la introducción de mercancías extranjeras o nacionales, a dichos recintos para su elaboración, transformación o reparación, para ser retornadas al extranjero o para ser exportadas, respectivamente. En ningún caso podrán retirarse del recinto fiscalizado las mercancías destinadas a este régimen, si no es para su retorno al extranjero o exportación.

Las autoridades aduaneras pueden autorizar que dentro de los recintos fiscalizados, las mercancías en ellos almacenadas puedan ser objeto de elaboración, transformación o reparación. El retorno de los productos resultantes de los procesos de elaboración, transformación o reparación, pagarán el impuesto general de importación, cuando se encuentren bajo un programa de diferimiento o de devolución de aranceles.

---

<sup>89</sup> *Ibidem*, artículo 130.

<sup>90</sup> Artículo 132 LA.

<sup>91</sup> *Ibidem*, artículo 133.

Las empresas que requieran maquinaria y equipo para realizar la elaboración, transformación o reparación de mercancías en recinto fiscalizado de mercancías extranjeras o nacionales pueden introducirlas al país, siempre que paguen el impuesto general de importación y cumplan las regulaciones y restricciones no arancelarias aplicables a este régimen.

La lista de los recintos fiscalizados autorizados para realizar la elaboración, transformación o reparación de mercancías se dan a conocer en el Anexo 20 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior. En ese sentido, el Servicio de Administración Tributaria (SAT), otorga a los particulares concesión para que éstos presten los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías, en inmuebles ubicados dentro de los recintos fiscales, en cuyo caso se denominarán recintos fiscalizados.<sup>92</sup>

### **3.7 Recinto Fiscalizado Estratégico**

“El régimen de recinto fiscalizado estratégico consiste en la introducción, por tiempo limitado, de mercancías extranjeras, nacionales o nacionalizadas, a los recintos fiscalizados estratégicos, para ser objeto de manejo, almacenaje, custodia, exhibición, venta, distribución, elaboración, transformación o reparación.”<sup>93</sup>

El presente régimen cuenta con diversas particularidades las cuales se traducen en beneficios para aquellos contribuyentes que destinen mercancías al amparo del mismo, ya que no se pagarán los impuestos al comercio exterior ni cuotas compensatorias, no se estará sujeto al cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias y normas oficiales mexicanas, con excepción de las expedidas en materia de sanidad animal y vegetal, salud pública, medio ambiente y seguridad nacional.

El tratamiento que se le da a las mermas resultantes de los diversos procesos llevados a cabo dentro del recinto, no causarán contribución alguna ni cuotas compensatorias, al igual que los desperdicios siempre que acrediten que han cumplido con las disposiciones de control, de acuerdo a las disposiciones generales que para tales efectos emita el SAT.

Una vez que las mercancías han sido destinadas al presente régimen podrán retirarse del recinto para importarse definitivamente, si son de procedencia extranjera, exportarse definitivamente si son de procedencia nacional, importarse temporalmente por maquiladoras y/o destinarlas al régimen de depósito fiscal.

Los productos resultantes de los procesos de elaboración, transformación o reparación que retornen al extranjero darán lugar al pago del impuesto general de exportación.

---

<sup>92</sup> Martínez Pacheco, Filiberto, op. cit., pp. 62-63.

<sup>93</sup> Artículo 135-B LA.

## **CAPITULO 4.- FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES ADUANERAS Y MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE**

### **4.1 Visita Domiciliaria y Revisión de Gabinete**

La visita domiciliaria es el acto de fiscalización que las autoridades realizan para verificar que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales y aduaneras, y consiste en la revisión directa de la contabilidad, incluyendo datos, informes, declaraciones y comprobantes de pago de contribuciones, bienes o mercancías, en su respectivo domicilio fiscal, establecimientos o locales, para en su caso determinar las contribuciones omitidas, actualización, multas y recargos que correspondan.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que “el objeto de una visita domiciliaria no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa.

Con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión. Por tanto, la orden que realiza un listado de contribuciones o cualquier otro tipo de deberes fiscales que nada tenga que ver con la situación del contribuyente a quien va dirigida, la torna genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitantes las facultades de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad, sin que obste a lo anterior la circunstancia de que el visitador únicamente revise las contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la práctica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no a la inversa.”<sup>94</sup>

En ese contexto, es importante señalar que, para establecer, cuál es el verdadero alcance del objeto de una visita domiciliaria, no sólo debe atenderse a lo que expresamente asiente en ese sentido la autoridad en la orden relativa, sino que además es necesario tomar en cuenta las normas que invoque como fundamento de su actuación, ya que con base en ellas regirá el desarrollo de dicho acto y justificará las medidas que adopte de acuerdo a su resultado para definir la situación jurídica del particular.

La base constitucional del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales la encontramos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a través del cual se garantiza el derecho fundamental a que todo acto de molestia deberá cumplir con el principio de legalidad, es decir, deberá estar debidamente fundado y motivado y deberá justificar la causa legal del procedimiento.

Así mismo, de conformidad con la disposición constitucional citada, “la orden de visita domiciliaria expedida por autoridad administrativa debe satisfacer los siguientes requisitos: 1.- Constar en mandamiento escrito; 2.- Ser emitida por autoridad competente; 3.- Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe

---

<sup>94</sup> Tesis 2a. /J.59/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, diciembre de 1997, p. 333. Jurisprudencia (Administrativa), Contradicción de Tesis 23/97, aprobada por segunda sala en sesión pública de veintiséis de septiembre de mil novecientos noventa y siete.

inspeccionarse; 4.- El objeto que persiga la visita; y 5.- Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia.”<sup>95</sup>

Por otro lado, el artículo 1º de la Ley Aduanera establece que el CFF se aplicará supletoriamente a lo dispuesto en dicha ley. Asimismo, el citado código tributario, prevé en su artículo 42, las diversas facultades que pueden ejercer las autoridades fiscales, a fin de comprobar el cumplimiento de disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas, créditos fiscales y la probable comisión de delitos fiscales a cargo de los contribuyentes.

Ahora bien, es indiscutible que la Ley Aduanera contiene disposiciones fiscales cuyo incumplimiento puede derivar en omisión del pago de contribuciones y regula actos susceptibles de comprobación por parte de autoridades fiscales.

Consecuentemente, cuando los artículos 150 y 152 de la Ley Aduanera aluden al “ejercicio de las facultades de comprobación”, se están refiriendo precisamente a las reguladas por el artículo 42 del CFF, razón por la cual si las autoridades aduaneras llevan a cabo los procedimientos previstos en los artículos 150 y 152 en ejercicio de sus facultades de comprobación, éstas se encuentran sujetas a los plazos y reglas para su conclusión establecidos en el mencionado código.

Las autoridades aduaneras están obligadas a cumplir con el plazo previsto en el artículo 46-A del CFF, tratándose de requerimientos de documentación e información, que lleven a cabo para verificar el cumplimiento de obligaciones en materia Aduanera y de Comercio Exterior, es decir, “las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.”<sup>96</sup>

“Los contribuyentes de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o se encuentre ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 76, fracción IX, 179 y 180 de la LISR o cuando la autoridad aduanera este llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.”<sup>97</sup>

En cuanto a los plazos previstos para la conclusión de los actos de autoridad específicamente aquellos correspondientes a las facultades de fiscalización, conforme al artículo 46-A del código de referencia, podrán ser suspendidas tratándose de diversas causales, pudiendo ocurrir en el desarrollo del ejercicio de ya sea de una visita domiciliaria, revisión de gabinete o alguna relacionada a las operaciones de comercio exterior.<sup>98</sup>

En relación a las formalidades que deben cumplir las visitas domiciliarias, es importante mencionar que las mismas se ordenarán por la autoridad competente a través de una orden de visita domiciliaria, la cual deberá contener diversos requisitos, *sine qua non*, dicho procedimiento, carecería de validez, afectando evidentemente los principios de legalidad, conforme al artículo 16 Constitucional. Para dichos efectos de manera adicional, el

<sup>95</sup> Tesis 183, Apéndice de 1995, Séptima Época, t. III, Parte SCJN, p. 126, Jurisprudencia (Administrativa)

<sup>96</sup> Artículo 46-A CFF.

<sup>97</sup> *Ibidem*.

<sup>98</sup> *Ibidem*.

contribuyente cuenta con diversos derechos como sujeto auditado, los cuales deberá debidamente ejercer durante el desarrollo del acto de autoridad.

Por otro lado, tratándose de obligaciones relativas al comercio exterior, en lugar de especificar qué ejercicio o período será sujeto a revisión, podrán mencionarse operaciones específicas. En el caso del desarrollo de diligencias se consideran hábiles todos los días del año y las veinticuatro horas del día.

En materia de comercio exterior, el cual en este momento es el tema que nos ocupa, podrá iniciarse un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA) en aquellos casos en que se actualice alguno de los supuestos establecidos en el artículo 151 de la Ley Aduanera, por lo que el acta donde se haga constar la notificación del embargo citado y del inicio del procedimiento hará las veces de acta final respecto de las mercancías embargadas.

### **Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA)**

En relación con el PAMA, comenzaremos por analizar el procedimiento desde el Código Aduanero publicado el 31 de diciembre de 1951, entrando en vigor a partir del 1º de enero de 1952, a este procedimiento se le denominaba juicio administrativo, estableciéndose, para incoar Procedimiento de Investigación para el esclarecimiento de infracciones a las normas de dicho Código, y resguardar los intereses del erario federal, mismo que estaba normado por los artículos 587 a 616.

El 1º de julio de 1982, entró en vigor la nueva Ley Aduanera, donde se le denominó ya Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia (PAIA), dicha ley no establece cual es el fin de la norma jurídica, tal como lo hacía el Código Aduanero, en esta Ley el procedimiento está normado en los artículos 121 a 126, y textualmente el art. 124 señala: “el desahogo de las pruebas en el Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia, deberá realizarse dentro de los treinta días siguientes al en que se haya hecho el ofrecimiento”. Que en aquel entonces, era usado para grandes asuntos, de defraudación o de contrabando.

En la Ley Aduanera publicada el 15 de diciembre de 1995, entrando en vigor hasta el 1 de abril de 1996, en sus artículos 46 y 150, se estableció un nuevo procedimiento denominado PAMA, para sustituir al PAIA, siendo el pensamiento de la autoridad, el elaborar un procedimiento sucinto y breve que en poco tiempo resolviera los procedimientos instaurados; ya que con el anterior procedimiento pasaban muchos años y no se resolvían.

Ahora bien, el pensamiento de las autoridades superiores en ese momento fue crear un procedimiento que se resolviera en breve término y en la aduana propiamente, a través del personal que estuviera adscrito a la misma, incluso el reglamento interior vigente en esa época, quien tenía la facultad para resolver eran las aduanas; empero con la absorción de la entonces Administración General de Aduanas por la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y la llegada de nuevos administradores de las aduanas que desconocían las normas jurídicas respecto al derecho aduanero y que por el propio desconocimiento y el temor a cometer errores, los PAMAS, comenzaron a mandarlos a las Administraciones Locales de su jurisdicción; sin embargo, estas autoridades continuaron tardándose en resolver los procedimientos que les llegaban, por el simple desconocimiento de la normatividad aduanera y del procedimiento recién implementado, situación que generaba problemas y confusión a los importadores que tenían la desgracia de que las autoridades aduaneras les instaurara un PAMA.

El fundamento legal que establece la forma y las causales por las que se debe iniciar el procedimiento que nos ocupa, es el artículo 150 de la Ley Aduanera, que a la letra señala.-

“Las autoridades aduaneras levantarán el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, cuando con motivo del reconocimiento aduanero, de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, embarguen precautoriamente mercancías en los términos previstos por esta Ley.”<sup>99</sup>

Las autoridades aduaneras con motivo del despacho de mercancías realizan la revisión de documentos por motivo del reconocimiento aduanero o de la verificación de mercancía en transporte.

En el supuesto de una verificación de mercancía en transporte, la documentación no es presentada voluntariamente, toda vez que no hay proceso de despacho, sino de revisión, de las autoridades aduaneras. La revisión debe llevarse a cabo por parte de la autoridad, al amparo de una orden de verificación de mercancía en transporte atendiendo al principio de legalidad, en donde la autoridad competente funde y motive la causa de revisión.

El artículo 150 de la Ley Aduanera, señala claramente el procedimiento del levantamiento del acta del inicio del PAMA, conforme a lo siguiente.-

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

De manera adicional dentro de las formalidades que se tienen que cumplir en dicho proceso, la autoridad requiere al interesado para que designe dos testigos y señale domicilio para oír y recibir notificaciones, dentro de la circunscripción territorial de la autoridad competente para tramitar y resolver el procedimiento correspondiente.

Uno de los elementos a considerar por el contribuyente, es que en la citada acta se deberá señalar que el interesado cuenta con un plazo de diez días para ofrecer las pruebas y alegatos que a su derecho convenga.<sup>100</sup>

Por lo anterior y con fundamento en el artículo 151 de la misma ley “las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten, en los siguientes casos:

- Cuando las mercancías se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado o cuando las mercancías extranjeras en tránsito internacional se desvíen de las rutas fiscales o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno.
- Cuando se trate de mercancías de importación o exportación prohibida o sujeta a las regulaciones y restricciones no arancelarias a que se refiere la fracción II, del artículo 176 de esta Ley y no se acredite su cumplimiento o sin acreditar el cumplimiento de las normas oficiales mexicanas o, en su caso, se omita el pago de cuotas compensatorias. Tratándose de las normas oficiales mexicanas de

---

<sup>99</sup> Artículo 150 LA.

<sup>100</sup> *Ibidem*.

información comercial, sólo procederá el embargo cuando el incumplimiento se detecte en el ejercicio de visitas domiciliarias o verificación de mercancías en transporte.

- Cuando no se acredite con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en esta Ley para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país y cuando no se acredite su legal estancia o tenencia, o se trate de vehículos conducidos por personas no autorizadas. En el caso de pasajeros, el embargo precautorio procederá sólo respecto de las mercancías no declaradas, así como del medio de transporte, siempre que se trate de vehículo de servicio particular, o si se trata de servicio público, cuando esté destinado a uso exclusivo del pasajero o no preste el servicio normal de ruta.
- Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, o de la verificación de mercancías en transporte, se detecte mercancía no declarada o excedente en más de un 10% del valor total declarado en la documentación aduanera que ampare las mercancías.
- Cuando se introduzcan dentro del recinto fiscal vehículos de carga que transporten mercancías de importación sin el pedimento que corresponda para realizar el despacho de las mismas.
- Cuando el nombre, denominación o razón social o domicilio del proveedor en el extranjero o domicilio fiscal del importador, señalado en el pedimento, o bien, en la transmisión electrónica o en el aviso consolidado a que se refiere el artículo 37-A, fracción I de esta Ley, considerando, en su caso, el acuse correspondiente declarado, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio señalado, no se pueda localizar al proveedor en el extranjero.
- Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de esta Ley, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A fracción I de esta Ley.<sup>101</sup>

En los casos a que se refieren los numerales seis y siete se requerirá una orden emitida por la autoridad aduanera competente en términos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, para que proceda el embargo precautorio durante el reconocimiento aduanero, o verificación de mercancías en transporte.

### **Revisiones de Gabinete**

Las revisiones de gabinete son los actos de fiscalización que efectúa la autoridad fuera de una visita domiciliaria, es decir, en las oficinas de dicha autoridad con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Para llevarla a cabo las autoridades fiscales están facultadas para solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes, estados de cuenta, documentos o la presentación de la contabilidad o parte de ella con el objeto de que puedan ejercer sus facultades de comprobación. En ese tenor, el oficio de observaciones “es el

---

<sup>101</sup> Artículo 151 LA.

documento en el que se contienen los hechos u omisiones de los que tiene conocimiento la autoridad fiscal revisora, que entrañan incumplimiento de las disposiciones fiscales.

Es decir, en el oficio de observaciones se hacen constar en forma circunstanciada los hechos y omisiones acaecidos durante la revisión, conclusiones que no trascienden de manera temporal ni definitiva en la esfera jurídica del gobernado, ya que constituyen opiniones que pueden ser desvirtuadas por el contribuyente, responsables solidarios o terceros, durante el plazo establecido en la ley, y su único objeto es el de aportar los elementos necesarios para que, en su caso, la autoridad fiscal emita la resolución mediante la cual determine la situación fiscal del contribuyente.

Los plazos con que cuenta la autoridad para la determinación de la situación fiscal del contribuyente fiscalizado, “está sujeta al plazo de seis meses, que se computa a partir de la notificación del oficio de observaciones, que es el que se encuentra sujeto al diverso plazo de doce meses establecido para que la autoridad efectúe propiamente las actuaciones de fiscalización.”<sup>102</sup>

Tratándose de revisiones de gabinete, la limitante del plazo a que está sujeta la autoridad fiscal la cual es de doce meses, de conformidad con el artículo 46-A del CFF, es importante mencionar la excepción a dicho plazo para concluir las revisiones de gabinete en materia de comercio exterior, siendo este de dos años, el cual se actualiza “cuando la importadora tiene relaciones comerciales cuya dificultad técnica y operativa haga necesaria la información de terceros y de autoridades extranjeras, como por ejemplo, la resolución de un procedimiento de verificación de origen instaurado en términos del TLCAN a las exportadoras o productoras extranjeras de los bienes objeto de la fiscalización que se lleva a cabo a la importadora, si dicho procedimiento deriva de la necesidad de determinar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de ésta, al depender de la validez de los certificados de origen que presentó en relación con los bienes obtenidos de las empresas extranjeras.”<sup>103</sup>

En relación con lo anterior, “el citado precepto legal no viola el principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que a partir de la reforma legal de 2004, el legislador estableció un plazo cierto de 2 años para la culminación de las facultades de comprobación ejercidas por la autoridad administrativa, cuya duración no es excesiva o injustificada, atendiendo a los siguientes factores.-

- Que la revisión de gabinete se realiza en las oficinas de las autoridades y no en el domicilio del gobernado, lo que excluye la aplicabilidad de las exigencias de constitucionalidad requeridas para la visita domiciliaria, por incidir en forma distinta y en diferente medida en la esfera jurídica de los gobernados.
- Que el plazo de dos años de duración para la revisión apuntada no constituye una decisión legislativa arbitraria, en razón de que del artículo 46 del CFF todo un sistema coherente de reglas variables en cuanto a la duración de las facultades de comprobación, que hace depender el plazo respectivo del tipo de verificación administrativa.
- Que la duración se justifica en razón a las particularidades de las actividades del gobernado, relacionadas con el comercio exterior, cuya verificación implica

<sup>102</sup> Tesis: XXI, 1o. P.A. 9A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XIII, octubre de 2012, t. 4, p. 2786, Tesis Aislada (Administrativa), Primer Tribunal Colegiado en materias penal y administrativa del Vigésimo Primer Circuito.

<sup>103</sup> Tesis: I. 7o. A. 46 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XII, septiembre de 2012, t. 3, p. 1973, Tesis Aislada (Administrativa), Séptimo Tribunal Colegiado en materia administrativa del Primer Circuito.

dificultades técnicas y operativas, así como la necesaria colaboración entre terceros y autoridades de distintos países, sin que compete al Juez constitucional examinar la conveniencia del plazo previsto para tales efectos por el legislador, al corresponderle un margen de apreciación amplio en ese ámbito decisorio.”<sup>104</sup>

Finalmente “la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que de conformidad con el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los actos de molestia deben estar fundados y motivados. Por tanto, el oficio de observaciones emitido en términos del artículo 48 del CFF, al tener ese carácter, debe cumplir con las garantías de fundamentación y motivación, pues causa una afectación en la esfera jurídica del contribuyente o responsable solidario al que se dirige, ya que lo vincula a desvirtuar los hechos en aquél consignados, o bien, a corregir totalmente su situación fiscal conforme a lo en él asentado, a efecto de que la autoridad no emita la resolución en que determine créditos fiscales a su cargo.”<sup>105</sup>

#### 4.2 Medios de Defensa del Contribuyente

Los contribuyentes tienen derecho a impugnar las resoluciones definitivas dictadas por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, como son los oficios de imposición de multas y la liquidación en la que se determinen los adeudos fiscales, entre otros.

Los medios de defensa en materia fiscal federal son los instrumentos procesales con que cuenta el gobernado para oponerse a la actuación de la autoridad administrativa o administrativa tributaria, cuando considere que no está apegada a la ley o que viola un derecho. Estos medios de defensa persiguen que la autoridad o superior jerárquico que emitió el acto revise su actuación, para que lo modifique al considerar que carece de algún requisito legal.<sup>106</sup>

Para ello, podrán interponer escrito de alegatos (10 o 15 días según sea el caso) en contra de.-

- Acta circunstanciada de hechos.
- Acta circunstanciada de hechos por omisión de impuestos.
- Acta de inicio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.
- Escrito de hechos (derivado del Laboratorio Central).

En materia de comercio exterior y en contra de todas las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras, procederá el recurso de revocación, establecido en el Código Fiscal de la Federación.<sup>107</sup>

Para la interposición del recurso de revocación o en su caso el juicio de nulidad, no es necesario que el contribuyente agote el principio de definitividad, es decir, que tenga que presentar previamente dicho medio de defensa, para posteriormente acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

---

<sup>104</sup> Tesis: 2a. CVI/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, octubre de 2005, p. 974, Tesis Aislada (Constitucional, Administrativa), amparo en revisión 880/2005, ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos.

<sup>105</sup> Tesis 2a./J.18/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, agosto de 2011, p. 383, Jurisprudencia (Administrativa), aprobada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en sesión privada del diecinueve de enero de dos mil once, Contradicción de Tesis 104/2010.

<sup>106</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, 3a. ed., México, Oxford, 2007, p. 498.

<sup>107</sup> Artículo 203 LA.

#### 4.2.1 Recurso de Revocación

El recurso de revocación se puede considerar como uno de los principales medios de impugnación dentro del ámbito fiscal, el cual tiene como principal objeto dejar sin efecto las resoluciones definitivas y actos administrativos que se determinen por conducto de las autoridades fiscales y aduaneras, que se ubiquen dentro de los supuestos del código adjetivo de la materia.

Este recurso se presenta por conducto de buzón tributario, o ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto administrativo que se impugna, para lo cual cuenta con un plazo de treinta días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución.

El contribuyente que haya interpuesto este recurso contará con un plazo de cinco meses a partir de la fecha en que se presente el escrito para garantizar el interés fiscal, una vez suspendido el procedimiento administrativo de ejecución.

Ahora bien, es importante hacer mención del artículo 116 del Código Fiscal de la Federación el cual establece la procedencia del recurso de revocación en contra de aquellos actos administrativos dictados en materia fiscal federal. Asimismo el artículo 117 nos dice contra qué resoluciones y actos de las autoridades fiscales procede dicho recurso.

Por otro lado, como anteriormente lo señalamos, la interposición del recurso de revocación es de carácter optativo para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Administrativa a presentar demanda de nulidad o juicio contencioso administrativo.<sup>108</sup>

Para la interposición del recurso, adicionalmente se deberán satisfacer los requisitos del artículo 18, el cual, nos dice que toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada (FIEL). Los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a actividades empresariales, podrán no utilizar FIEL. El SAT mediante reglas podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso.<sup>109</sup>

Las promociones deberán enviarse a través del buzón tributario y deberán tener por lo menos los siguientes requisitos.-

- Nombre, denominación o razón social y domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad y la clave que le correspondió en dicho registro.
- Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- La dirección de correo electrónico para recibir las notificaciones, materia del procedimiento.

En caso, de que no se cumplan los requisitos señalados, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse en el citado plazo, la promoción se tendrá como no presentada.

Con la finalidad de acreditar el perjuicio en su esfera jurídica, el contribuyente afectado como parte de la estructura del escrito de interposición del recurso de revocación, deberá manifestar la resolución que se impugna, los agravios que han causado perjuicio a través de dicha resolución y las pruebas y hechos controvertidos. Debiendo igualmente acompañarse al

---

<sup>108</sup> Artículo 120 CFF.

<sup>109</sup> *Ibidem*, artículo 121.

mismo los documentos que acrediten la personalidad en el procedimiento y la notificación debidamente realizada por la autoridad.

En virtud de lo anterior, cabe mencionar que en el presente procedimiento se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones. Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso.

Harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales.<sup>110</sup>

A partir de la interposición del recurso de revocación, la autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado. En este caso, el recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

La resolución del recurso, deberá fundarse en derecho y examinar todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando se trate de agravios que se refieran al fondo de la cuestión controvertida, a menos que uno de ellos resulte fundado, deberá examinarlos todos antes de entrar al análisis de los que se planteen sobre violación de requisitos formales o vicios del procedimiento.<sup>111</sup>

“La resolución que ponga fin al recurso podrá:

- Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.
- Confirmar el acto impugnado.
- Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
- Dejar sin efectos el acto impugnado.
- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana.”<sup>112</sup>

#### **4.2.2 Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE)**

Se considera PAE, como el conjunto de actos encaminados al cobro forzado de un crédito fiscal, practicado por una autoridad fiscal.<sup>113</sup>

Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante dicho procedimiento.

Para asegurar el interés fiscal, podrá practicarse por parte de la autoridad administrativa, el embargo precautorio sobre los bienes o negociación del contribuyente, cuando el crédito fiscal no sea exigible, pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el

---

<sup>110</sup> Artículo 130 CFF.

<sup>111</sup> *Ibidem*, Artículo 132.

<sup>112</sup> *Ibidem*, Artículo 133.

<sup>113</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *op. cit.*, p. 617.

ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento.

La autoridad requerirá al obligado, para que dentro del plazo de 10 días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento. Transcurrido el plazo señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, esto quedará firme.<sup>114</sup>

De lo anteriormente expuesto, uno de los beneficios con que cuenta el particular, al garantizar el interés fiscal, es el levantamiento del embargo, pudiendo hacerlo a través de diversos medios de garantía.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento.”<sup>115</sup>

El artículo 142 del código tributario, señala que “procede garantizar el interés fiscal, cuando:

- Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, inclusive si dicha suspensión se solicita ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa en los términos de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.
- Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades.
- Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 de este Código.
- En los demás casos que señale este ordenamiento y las leyes fiscales.”<sup>116</sup>

#### 4.2.3 Acuerdos Conclusivos

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), creada por decreto de ley publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006, es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, la cual proporciona de forma gratuita, ágil y sencilla servicios de asesoría y consultoría, defensoría y representación. Al mismo tiempo da seguimiento a los procedimientos de queja o reclamación contra actos de las autoridades fiscales federales que vulneran los derechos de los contribuyentes.<sup>117</sup>

La PRODECON surge de la necesidad de fortalecer la relación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, creando un espacio neutral de encuentro, acuerdos y confianza mutua.

Tiene como principal objetivo proteger los derechos y garantías de los contribuyentes, mediante la asesoría, representación y defensa, así como la recepción de quejas y emisión de recomendaciones en materia fiscal. Además otras importantes facultades son la identificación de los problemas endémicos del sistema, celebrar reuniones periódicas con las asociaciones empresariales y profesionales, así como con síndicos y contribuyentes organizados, a las que deberán acudir las autoridades fiscales de alto nivel, proponer medidas correctivas e interpretar normas tributarias a petición del SAT.

---

<sup>114</sup> Artículo 145 CFF.

<sup>115</sup> *Ibidem*, Artículo 141.

<sup>116</sup> *Ibidem*, Artículo 142.

<sup>117</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, “*Qué es PRODECON*”, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon> (consultado el 27 de abril de 2015).

Otra de las principales funciones del organismo es acudir ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados con propuestas de modificación a las normas fiscales.<sup>118</sup>

Cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación tratándose del requerimiento de la contabilidad a los contribuyentes y “los contribuyentes no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo.”<sup>119</sup>

En lo que respecta al acuerdo conclusivo, el mismo “podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y tendrá carácter de definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

Los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación respecto a los hechos u omisiones.”<sup>120</sup>

Una vez que el contribuyente opte por este medio alternativo de solución de conflictos ante la autoridad revisora, deberá presentarlo ante la PRODECON, señalando los hechos u omisiones que han sido determinados por la autoridad, “expresando la calificación que, en su opinión, debe darse a los mismos, y podrá adjuntar la documentación que considere necesaria.

Recibida la solicitud, dicho organismo requerirá a la autoridad revisora para que, en un plazo de veinte días, contado a partir del requerimiento, manifieste si acepta o no los términos en que se plantea el acuerdo conclusivo; los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta, o bien, exprese los términos en que procedería la adopción de dicho acuerdo.”<sup>121</sup>

Por lo anterior, las autoridades fiscales que se encuentren ejerciendo actos de fiscalización, y que hayan sido requeridas y a su vez no hayan atendido dicho requerimiento, serán sancionadas con entre cinco y diez días salarios mínimos vigentes en el Distrito Federal, elevados al mes.

La PRODECON contará con un plazo de veinte días para concluir el presente procedimiento, cuyo principal objetivo es la suscripción del acuerdo, en ese sentido dicho organismo podrá durante la substanciación del mismo convocar a mesas de trabajo promoviendo entre las partes de manera consensuada los términos del acuerdo.

Con la suscripción del acuerdo conclusivo, los beneficios a los que pueden ser sujetos los contribuyentes que hayan sido afectados por los actos u omisiones de las autoridades fiscales consisten principalmente en que “por única ocasión, podrán aplicar a la condonación del 100% de las multas; en la segunda y posteriores suscripciones aplicará la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.”<sup>122</sup>

---

<sup>118</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, “Historia”, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon/nosotros/historia> (consultado el 27 de abril de 2015).

<sup>119</sup> Artículo 69-C CFF.

<sup>120</sup> *Idem*.

<sup>121</sup> *Ibidem*, artículo 69-D.

<sup>122</sup> *Ibidem*, artículo 69-G.

“En contra de los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos por el contribuyente y la autoridad, no procederá medio de defensa alguno; cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, los mismos serán incontrovertibles. Los acuerdos de referencia sólo surtirán efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedentes.

Las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo conclusivo, ni procederá el juicio a que se refiere el artículo 36, primer párrafo de este Código, salvo que se compruebe que se trate de hechos falsos.”<sup>123</sup>

#### **4.2.4 Juicio Contencioso Administrativo Federal**

Otro medio de defensa de mayor trascendencia en materia fiscal, específicamente en comercio exterior, es el juicio contencioso administrativo, a través del cual se analiza la legalidad de la resolución recaída al recurso de revocación.

Cuando los efectos de la resolución, no satisfaga el interés jurídico del recurrente, y éste la controvierta en el juicio contencioso administrativo federal, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúa afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.

Así mismo, cuando la resolución recaída a un recurso administrativo declare por no interpuesto o lo deseche por improcedente, siempre que la Sala Regional competente determine la procedencia del mismo, el juicio contencioso administrativo procederá en contra de la resolución objeto del recurso, pudiendo en todo caso hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el mismo.<sup>124</sup>

El Juicio Contencioso Administrativo Federal procede contra las resoluciones administrativas definitivas que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, contra actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en el primer acto de aplicación, siendo en este caso heteroaplicativos.<sup>125</sup>

En cuanto a las formalidades para la presentación de la demanda de nulidad, el demandante podrá presentar su demanda mediante juicio en la vía tradicional, por escrito ante la sala regional competente o, en línea, a través del Sistema de Justicia en Línea, para este último caso, el demandante deberá manifestar dicha opción al momento de presentar la demanda. Sin embargo, una vez que el demandante elige la modalidad de substanciación del juicio, no puede modificarla.

Cuando la autoridad tenga este carácter, la demanda se presentara en todos los casos a través del Sistema de Justicia en Línea.

Los efectos de la sentencia definitiva dentro del juicio podrá ser reconocer la validez de la resolución impugnada, declarar su nulidad, declarar la nulidad para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad deberá cumplirla, debiendo reponer el procedimiento, en su caso, desde el momento en que se cometió la violación correspondiente.

---

<sup>123</sup> *Ibidem*, artículo 69-H.

<sup>124</sup> Artículo 1 LFPCA.

<sup>125</sup> *Ibidem*, artículo 2.

Ahora bien, una sentencia queda firme cuando no admita en su contra recurso o juicio, admitiendo recurso o juicio, no fuere impugnada, o cuando habiéndolo sido, el recurso o juicio de que se trate haya sido desechado o sobreseído o hubiere resultado infundado y sea consentida expresamente por las partes o sus representantes legítimos.

### **Sistema de Justicia en Línea**

Existe una justificación suficientemente convincente para incluir en nuestro sistema de impartición de justicia, específicamente en la materia contenciosa administrativa, los sistemas informáticos que permitan hacer más eficiente la tramitación, substanciación y resolución del juicio contencioso administrativo federal, siguiendo las experiencias de los sistemas informáticos en el ámbito administrativo, como un mecanismo para combatir el importante rezago que existe en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y así reducir los tiempos para la solución de los asuntos sometidos ante el mismo y hacer más expedito el acceso de los particulares a la justicia administrativa y fiscal.

Con fecha 26 de marzo de 2009, el ejecutivo federal presento ante la H. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, una iniciativa que reformó diversas disposiciones de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo y de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con la finalidad de implementar el llamado Juicio en Línea, cuyos objetivos principales son los siguientes:

- Establecer la posibilidad de que los particulares puedan impugnar los actos y resoluciones administrativas de carácter individual o general utilizando dispositivos electrónicos y sistemas computacionales, por lo que todas las promociones y documentos serán presentados de manera digital y contendrán la firma electrónica avanzada que los valide, proporcionada por el mismo Tribunal.
- La integración y consulta de los expedientes que se formen con motivo de la tramitación de los juicios ante el Tribunal a través de internet.
- La implementación de un sistema de justicia en línea por parte del Tribunal para la substanciación del Juicio en Línea.

Las principales razones que han justificado la implementación del sistema de justicia en línea en nuestro país, por mandato constitucional el artículo 17, establece los principios constitucionales a los que deben sujetarse los órganos de impartición de justicia en el dictado de sus resoluciones, dentro de los cuales encontramos que se garantice una justicia pronta, expedita, imparcial y gratuita.

Por lo anterior, es óbice que el tribunal tuvo que reformar su operación en el ámbito de impartición de justicia, toda vez que además del rezago tan importante con el que cuenta en la resolución de juicios, su principal obligación ante los gobernados es la resolución de sus conflictos atendiendo al principio constitucional.

Los principales beneficios que derivan de la implementación del sistema de justicia en línea han sido los siguientes:

“Para los justiciables.-

- Acceso total a la justicia administrativa, es decir, todo justiciable podrá acceder y actuar, desde cualquier computadora con Internet, las 24 horas y los 365 días del año a su expediente electrónico en tiempo real.

- Litigio fácil, eficiente y seguro, toda vez que el juicio en línea se substanciará de manera integral, desde la presentación de la demanda hasta que se dicte sentencia.
- Justicia expedita, reduciendo los tiempos en la tramitación de los juicios.
- Ahorros sustanciales, en tiempo, recursos económicos y papel.

Para el Tribunal.-

- Mayor eficiencia y calidad en la función jurisdiccional al reducir tiempos en el trámite administrativo de los juicios e incrementar el tiempo en el estudio y análisis jurisdiccional.
- Repartir de manera más eficiente las cargas de trabajo entre las diferentes salas.”<sup>126</sup>

Por otro lado es importante mencionar que el juicio contencioso administrativo podrá ser tramitado y resuelto en la vía sumaria de conformidad con el artículo 58-1, siempre y cuando se trate de resoluciones definitivas cuyo importe no exceda de quince veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal elevado al año al momento de su emisión y se trate de resoluciones previstas en el artículo 58-2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Otra de las vías para la tramitación del juicio contencioso administrativo es a través del juicio de resolución exclusiva de fondo siendo ésta a petición del actor observándose los principios de oralidad y celeridad.

“El Tribunal determinará las Salas Regionales Especializadas en materia del juicio de resolución exclusiva de fondo, el cual versará únicamente sobre la impugnación de resoluciones definitivas que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX del Código Fiscal de la Federación y la cuantía del asunto sea mayor a doscientas veces la Unidad de Medida y Actualización, elevada al año, vigente al momento de emisión de la resolución combatida.”<sup>127</sup>

En relación al juicio de resolución exclusiva de fondo dicha figura fue una iniciativa por parte del Ejecutivo Federal la cual partió de la base de que la materia contenciosa administrativa federal no escapa a la dinámica de pronunciamiento de resoluciones formales ocasionadas por los formalismos procesales, los cuales han tenido como consecuencia que se tengan que resolver cuestiones de forma y no de fondo en primer término en un juicio, por lo cual propuso adicionar esta nueva modalidad del juicio contencioso administrativo federal, en el cual únicamente se analizan aspectos de fondo de algunas de las determinaciones de las autoridades fiscales.

Por lo anterior, dicha iniciativa tuvo como premisa fundamental fortalecer la definición judicial del fondo de la controversia sujeta al Tribunal Federal de Justicia Administrativa en el que tanto el actor como la autoridad demandada sólo pueden alegar, justamente cuestiones relativas al fondo, respecto de la existencia misma de la obligación fiscal y dentro de un procedimiento que se sustente en los principios de celeridad, oralidad, resolución sustantiva y proporcionalidad.<sup>128</sup>

<sup>126</sup> Jiménez Llescas, Juan Manuel, *El juicio en línea*, México, Dofiscal, 2009, 1ª. ed.

<sup>127</sup> Artículo 58-17 LFPCA

<sup>128</sup> LXIII Legislatura, Cámara de Diputados, Gaceta Parlamentaria, “Dictamen de la Comisión de Justicia, con Proyecto de Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y al Código Fiscal de la Federación”, <http://gaceta.diputados.gob.mx/>, aprobado en lo general jueves 17 noviembre de 2016.

#### 4.2.5 Juicio de Amparo

El juicio de amparo como principal garantía constitucional para hacer valer los derechos fundamentales previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano forme parte, tiene como objetivo principal restituir el pleno goce de los derechos fundamentales violados a los particulares.

Es el principal medio de control constitucional al que pueden acudir los particulares para impugnar en su caso, normas generales, actos u omisiones emitidos por las autoridades siempre y cuando se agoten previamente los medios de defensa de carácter ordinarios, mismos que ya han sido señalados anteriormente, es decir, dar cumplimiento al principio de definitividad previsto en la misma Ley de Amparo.<sup>129</sup>

“El juicio de amparo tiene por objeto resolver toda controversia que se suscite por normas generales, actos u omisiones de autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano.”<sup>130</sup>

En el ámbito del comercio exterior, una vez que el particular considere que continua siendo perjudicado ante la confirmación de validez de la resolución correspondiente en el Juicio Contencioso Administrativo, emitida por la sala regional competente del TFJA podrá acudir al juicio de amparo ante dicha autoridad responsable, siendo competente para resolver el citado juicio el Tribunal Colegiado de Circuito o en caso de estar bajo el supuesto de un asunto de importancia y trascendencia podrá la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ejercer la facultad de atracción para conocer de dicho juicio.

Por lo anterior, es de suma importancia conocer los principales medios de defensa a los que pueden acudir los contribuyentes en materia fiscal específicamente en el comercio exterior, toda vez que dicha actividad además de ser una de las principales fuentes tributarias de nuestro país, se considera una actividad sumamente compleja por la cantidad de obligaciones fiscales a que está sujeto un contribuyente al llevar a cabo algún acto de comercio exterior.

Así mismo, en algunas casos las autoridades hacendarias, en el mismo uso de sus facultades de comprobación, determinan a los particulares créditos fiscales de una manera arbitraria, es decir sin fundamentar ni motivar bajo el principio de legalidad, sus resoluciones y actos administrativos, generando así actos de molestia a los particulares, afectando gravemente su patrimonio.

Es por esa razón que el conocer los principales instrumentos procesales en la materia, dan una gran ventaja a los gobernados frente a las actuaciones de las autoridades administrativas, fiscales y aduaneras, toda vez que es un medio de protección de aquellos ante cualquier eventualidad que pudiere presentarse durante el despacho aduanero, el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades o cualquier solicitud de documentación para acreditar la legal estancia y tenencia de la mercancía en el país.

---

<sup>129</sup> Ferrer Mac-Gregor, Eduardo et al., *El nuevo juicio de amparo, Guía de la Reforma Constitucional y la Nueva Ley de Amparo*, México, Porrúa, 2014, 7a. ed.

<sup>130</sup> Artículo 1o. Ley de Amparo.

## **CAPITULO 5.- INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR**

### **5.1 Generalidades**

Con la finalidad de dar debido cumplimiento a las obligaciones fiscales en materia aduanera y comercio exterior, la legislación en la materia, prevé diversas infracciones y sanciones para los diferentes actores del comercio exterior que en el marco de los diversos regímenes aduaneros, no acrediten el debido cumplimiento de los requisitos a que están sujetos al momento de destinar la mercancía materia de importación, exportación, almacenaje y/o tránsito.

Al respecto, en la mayoría de las ocasiones, por la complejidad que conlleva el cumplimiento de las obligaciones fiscales en el comercio exterior, los contribuyentes se encuentran expuestos a incurrir en diversas infracciones y consecuentemente están obligados al pago de las correspondientes sanciones, de conformidad con la Ley Aduanera.

Por otro lado, derivado del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, la determinación de dichas sanciones son de manera arbitraria por parte de las autoridades aduaneras, ya que carecen de una debida fundamentación y motivación, es decir, en ocasiones no se actualiza la hipótesis prevista en algún precepto y aun así son impuestas por las autoridades aduaneras.

### **5.2 Infracciones y Sanciones**

Las infracciones y sanciones en materia aduanera y comercio exterior, se encuentran previstas en los artículos comprendidos del 176 al 202 de la Ley Aduanera, sin embargo, no podemos perder de vista que en algunos supuestos, ciertas infracciones pueden ser consideradas como delitos fiscales, tal es el caso del contrabando o la defraudación fiscal, sanciones que encontraremos previstas en el Código Fiscal de la Federación, además de las previstas en la Ley Aduanera.

Para tener un mayor entendimiento las infracciones se clasifican en cinco tipos, de acuerdo a lo siguiente:

- Relacionadas con la importación y exportación.
- Relacionadas con el destino de las mercancías.
- Relacionadas con la documentación.
- Relacionadas con el control, seguridad y manejo de las mercancías.
- Otras.

Para analizar la legalidad y constitucionalidad de las sanciones en relación a las infracciones en que pudiere incurrir alguna persona que lleve a cabo actos de comercio exterior, específicamente aquellos relacionados a la importación y exportación, es importante hacer mención que “el artículo 22 constitucional prohíbe las multas excesivas, siendo una posibilidad de éstas aquellas que son fijas, pues en la realidad producen el mismo resultado que el prohibido por la norma constitucional, esto es, un trato desproporcionado, al imponer una idéntica penalidad, de manera invariable e inflexible, a una serie de casos heterogéneos.

Sin embargo, las multas que se deben individualizar entre un mínimo y un máximo no son de aquellas que se reputan como fijas ni constituyen una variante de una multa excesiva. Ello por dos razones: 1) en primer lugar, el solo hecho de que una norma establezca una multa que se fija entre un mínimo y un máximo exige de la autoridad administrativa la implícita obligación de individualizarla proporcionalmente, por derivarse esta obligación directamente de lo prescrito por los artículos 14 y 16 constitucionales, en el sentido de que todos los actos de autoridad deben estar fundados y motivados, teniendo como premisa que al objetivo de individualización casuística en busca de la proporcionalidad es al que se instrumentaliza esta técnica legislativa y 2) en segundo lugar, porque en el caso concreto, existe una norma aplicable que obliga a la autoridad a individualizar las multas en materia aduanera tomando en cuenta las circunstancias particulares de realización de las infracciones.

El artículo 75 del CFF de aplicación supletoria a la Ley Aduanera, establece que dentro de los límites fijados por dicho código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deben fundar y motivar sus resoluciones, estableciendo a continuación un listado de seis fracciones que contienen criterios individualizadores concretos que deben tomarse en cuenta en la medida en que resulten aplicables.<sup>131</sup>

Aquellos contribuyentes que omitan transmitir y presentar información y documentación, así como declaraciones o en su caso que dicha información sea incorrecta,<sup>132</sup> al respecto, “la multa imponible a quienes presenten documentos con datos inexactos, falsos o incompletos, y con ello alteren la información estadística, no violan el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en razón de que si bien es cierto que no establecen explícitamente la facultad de la autoridad para considerar las circunstancias particulares del infractor y del caso, también lo es que por una parte, su imposición se fija entre un mínimo y un máximo y, por tanto, genera la obligación implícita de la autoridad administrativa de individualizarla proporcionalmente.”<sup>133</sup>

El artículo 75 del CFF, contiene criterios concretos a los que la autoridad aduanera debe atender al individualizar las sanciones, por lo que al establecer la normatividad aduanera, parámetros que permitan a la autoridad aplicadora individualizar la sanción conforme a las circunstancias particulares del infractor, se estaría atendiendo debidamente al principio de legalidad y constitucionalidad tributaria, sin menoscabar así de manera arbitraria el patrimonio de los contribuyentes.

Para la imposición de multas, las autoridades aduaneras deberán considerar como agravantes los siguientes supuestos.-

- Utilizar un Registro Federal de Contribuyentes de un importador que no hubiere encargado el despacho.
- El uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.
- El hecho de que el infractor sea reincidente, en los términos del Código Fiscal de la Federación.<sup>134</sup>

Por otro lado, cabe mencionar que así como existen agravantes, también dicha legislación contempla en diversos supuestos la posibilidad de disminuir el monto de las sanciones, por lo

---

<sup>131</sup> Tesis:1ª. XLIX/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Primera Sala, Tomo XXIX, abril de 2009, p. 583, Tesis Aislada (Constitucional, Administrativa), amparo directo en revisión 1378/2008, ponente: José Ramón Cossío Díaz.

<sup>132</sup> *Ibidem*, artículo 184.

<sup>133</sup> Tesis: 2ª. L/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XXIX, mayo de 2009, p. 272, Tesis Aislada (Constitucional, Administrativa), amparo directo en revisión 47/2009, ponente: José Fernando Franco González Salas.

<sup>134</sup> Artículo 198 LA.

que es muy importante tomarlas en cuenta para el caso de que se desee hacer el pago de la multa.

En virtud de lo anterior, las sanciones pueden disminuirse en los siguientes porcentajes:

- En un 66% por inexacta clasificación arancelaria.
- En un 20%, en el caso de que la multa se pague dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se notifique al infractor la resolución por la cual se le imponga la sanción, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución.
- En un 50% cuando se derive de una exportación de mercancías.
- En un 50% cuando la multa se haya impuesto por la omisión en el pago de las contribuciones y aprovechamientos y siempre que el infractor los pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución.
- En un 50% en el caso de que la multa no derive de la omisión de contribuciones o cuotas compensatorias en los supuestos en que no proceda el embargo precautorio de las mercancías, siempre que el infractor la pague antes de la notificación de la resolución por la cual se le imponga la sanción.

Cuando en un solo acto se cometan varias infracciones se aplicará la que corresponda a la infracción cuya sanción sea mayor.

### **5.3 Delitos Fiscales**

El artículo 92 del CFF, establece como presupuesto para proceder penalmente por los delitos fiscales, que la SHCP formule querrela, estando en posibilidad para hacerlo una vez teniendo conocimiento del informe que para tales efectos emite el SAT (dictamen técnico contable), lo cual permite la existencia fáctica y jurídica del delito para que la autoridad fiscal esté en aptitud de presentar la querrela requerida.

Lo anterior, toda vez que el SAT, es el órgano facultado expresamente de verificar si existió realmente un delito fiscal, bajo el citado informe que debe emitir. “A su vez, es exigible que la autoridad fiscal verifique la veracidad del delito para estar en aptitud de formular o no querrela, igualmente en ese sentido implica una mejor protección a la adecuada defensa de quien pudiera estar vinculado con el mismo, desde el procedimiento fiscal y, en su caso, en la primera fase del procedimiento penal, pues ya desde entonces podría conocer de los hechos imputados y en su caso estar en posibilidad de preparar una defensa oportunamente; lo que armoniza a su vez con el principio pro persona de primer rango de reconocimiento y protección constitucional.”<sup>135</sup>

La facultad genérica de la SHCP, para presentar querrelas por delitos cometidos en su perjuicio, con fundamento en el artículo 82, fracción II, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, reconoce expresamente dicha competencia a la Dirección General de Delitos Fiscales para formular y suscribir querrelas por la comisión de los delitos de defraudación fiscal y contrabando, así como sus respectivos equiparables.

Por lo anterior, para proceder penalmente por los delitos fiscales, además de que se formule querrela por parte de la SHCP, deberá declarar que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio y en el caso de contrabando de mercancías, formule la declaratoria correspondiente

---

<sup>135</sup> Tesis: 1a/J.39/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 9, agosto de 2014, Tomo I, p. 245, Tesis de Jurisprudencia 39/2014, aprobada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión de fecha treinta de abril de dos mil catorce.

tratándose de aquellas que sin ser objeto de pago de impuestos, requieran permiso de autoridad competente, o en su caso se trate de mercancías de tráfico prohibido, tratándose de los delitos siguientes.-

- Actos asimilados al contrabando.
- Defraudación fiscal.
- Actos asimilados a la defraudación fiscal.
- Delitos relacionados con el RFC.
- Delitos diversos, art. 111 CFF.
- Sistemas contables con diversos contenidos.
- Destrucción de libros.
- Pérdidas falsas.
- Omisión de declaraciones.
- Divulgación de información confidencial respecto de precios de transferencia.
- Delitos de depositarios e interventores.
- Visitas y otros actos realizados sin mandamiento escrito de autoridad competente.

Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, en relación con:

- Contrabando.
- Robo de mercancías en recinto fiscal o fiscalizador.
- Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tránsito prohibido.

“En los demás casos no previstos anteriormente basta la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Los procesos por los delitos fiscales se sobreseerán a petición de la SHCP, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la citada Secretaría.

La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio sea cuantificable, la SHCP hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal.

Ahora bien, para conceder la libertad provisional, excepto cuando se trata de los delitos graves señalados en el CFF, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo su actualización y el pago de recargos que hubiere determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en términos de éste párrafo no sustituye la garantía del interés fiscal.

En virtud de lo anterior, en caso de que el inculpado hubiere pagado o garantizado el interés fiscal a entera satisfacción de la SHCP, la autoridad judicial a solicitud del inculpado, podrá reducir hasta en 50% el monto de la caución, siempre que existan motivos o razones que justifiquen dicha reducción.

Para fijar la pena de prisión que corresponda a los delitos fiscales conforme a los límites mínimo y máximo del monto de las cantidades que constituyan el perjuicio, cuando este pueda ser determinado, será conforme a la que esté establecido en el momento de efectuar la conducta delictuosa.”<sup>136</sup>

Por otro lado, “los delitos fiscales poseen diversas características particulares, entre ellas:

- El Fisco siempre protagonizará el papel de sujeto pasivo.
- El sujeto activo está representado indistintamente por personas físicas o morales; estas últimas son de mayor relevancia para su estatus económico.
- El objetivo de los delitos fiscales es la evasión o defraudación fiscal.
- Pueden ser ambivalentes y por ello doblemente sancionados. La ambivalencia radica en que un mismo acto u omisión se pueden configurar dos violaciones: una delictual y otra convencional.
- En ellos no existe la reparación del daño, ya que siempre se harán efectivos los impuestos evadidos y las sanciones administrativas por medio del procedimiento administrativo de ejecución.”<sup>137</sup>

Son responsables de los delitos fiscales, quienes conciernen la realización de un delito, aquellas personas que realicen la conducta o el hecho descritos en la ley, las que se sirvan de otra persona para ejecutarlo y las que induzcan a otro a cometerlo.

### 5.3.1 Contrabando

“Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, ya sea omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse. Así mismo, cuando lo realicen sin permiso de autoridad competente siendo necesario este requisito.

También cometerán el delito de contrabando aquellas personas que importen o exporten mercancía prohibida y aquellas que internen mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores y quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.”<sup>138</sup>

Para proceder penalmente en relación con el delito de contrabando a la importación, no es requisito la previa querrela de la SHCP.

“El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión de:

- Tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, la suma de ambas es menor de \$1,197,340.00.
- De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, la suma de ambas excede \$1,197,340.00.
- De tres a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

---

<sup>136</sup> Artículo 92 CFF.

<sup>137</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *op. cit.*, p. 199.

<sup>138</sup> Artículo 102 CFF.

- De tres a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él.

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, sólo se tomarán en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando.”<sup>139</sup>

En relación con el delito de contrabando debe señalarse que la Ley Aduanera por una parte y el Código Fiscal de la Federación por la otra, incurren en un tratamiento contradictorio de esta figura, toda vez que no únicamente carecen dichos preceptos legales de una técnica jurídica, sino también la intención deliberada de crear un clima de incertidumbre jurídica para los contribuyentes, ya que por un lado, la Ley Aduanera dispone que comete las infracciones con la importación y exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías en cualquiera de los siguientes casos:

- “Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, de las cuotas compensatorias, que deban cubrirse.
- Sin permiso de las autoridades competentes o sin la firma electrónica en el pedimento que demuestre el descargo total o parcial del permiso antes de realizar los trámites del despacho aduanero o sin cumplir cualesquiera otras regulaciones o restricciones no arancelarias emitidas conforme a la Ley de Comercio Exterior, por razones de seguridad nacional, salud pública, preservación de la flora o fauna, del medio ambiente, de sanidad fitopecuaria o los relativos a Normas Oficiales Mexicanas excepto tratándose de las Normas Oficiales Mexicanas de información comercial, compromisos internacionales, requerimientos de orden público o cualquiera otra regulación.
- Cuando su importación o exportación esté prohibida o cuando las maquiladoras y empresas con programa autorizado por la Secretaría de Economía realicen importaciones temporales de conformidad con el artículo 108 de esta Ley, de mercancías que no se encuentren amparadas por su programa.
- Cuando se ejecuten actos idóneos inequívocamente dirigidos a realizar las operaciones a que se refieren las fracciones anteriores, si éstos no se consuman por causas ajenas a la voluntad del agente.
- Cuando se internen mercancías extranjeras procedentes de la franja o región fronteriza al resto del territorio nacional en cualquiera de los casos anteriores.”<sup>140</sup>

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación, señala que “comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

- Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.
- Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.
- De importación o exportación prohibida.

---

<sup>139</sup> *Ibidem*, artículo 104.

<sup>140</sup> Artículo 176 LA.

Así mismo, dicho precepto legal dispone que también comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregados legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.”<sup>141</sup>

Por lo anterior y de la simple lectura de las disposiciones legales anteriormente aludidas, se desprende que las hipótesis normativas de la comisión de las infracciones relacionadas con la importación y exportación son prácticamente idénticas a las de la comisión del delito de contrabando. Dicho en otras palabras, no parece existir una diferencia jurídica de fondo entre lo que debe considerarse como infracción y lo que debe considerarse como delito, ni mucho menos criterio alguno, que permita diferenciar de manera objetiva cuándo se está en presencia de una infracción y cuándo se comete el delito de contrabando.

Ante la falta de esta diferenciación ha quedado al arbitrio de la autoridad aduanera, una vez configurándose cualquiera de los supuestos mencionados, determinar si se está ante una infracción o ante dicho delito, incluso existen numerosos casos en los que se ha recurrido a la aplicación de ambos ordenamientos legales, de tal manera que quienes han sido acusados de contrabando, no solamente han sufrido la pérdida de su libertad personal, sino que han sido acreedores de multas equivalentes al 150% de las contribuciones al comercio exterior omitidas, así como la pérdida de las respectivas mercancías en favor del fisco federal, creando con ello un régimen total de inseguridad jurídica, toda vez que aquella persona que se le imputa un acto de contrabando, desconoce las consecuencias jurídicas de su acción.

De manera adicional, existen otro tipo de conductas relacionadas con actos de comercio exterior, en donde el Código Fiscal les da el mismo tratamiento que al delito de contrabando, en cuanto a las penas aplicables, siendo sujetas de las mismas aquellas personas que lleven a cabo alguno de los actos previstos en el artículo 105 del CFF, es por ello la importancia de dar debidamente cumplimiento a las obligaciones fiscales en materia de comercio exterior, cuidando siempre las formalidades esenciales del procedimiento, toda vez que la complejidad de dicha materia ocasiona generalmente confusión en los contribuyentes, causando omisión en el pago de impuestos al comercio exterior y en algunos casos conductas tipificadas como delito de contrabando.

### **5.3.2 Defraudación Fiscal**

“El delito de defraudación fiscal lo comete quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. La omisión total o parcial de las contribuciones comprende indistintamente los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.”<sup>142</sup>

La presente figura delictiva de carácter tributario, podría ser susceptible de ser objeto de toda clase de interpretaciones subjetivas, pudiendo afirmarse que cualquier hecho, conducta o circunstancia que el Fisco estime lesiva para sus intereses pudiera llegar a ser tipificada como defraudación fiscal. Es decir, cualquier omisión total o parcial de alguna contribución por cualquier cantidad, puede constituir un caso de defraudación fiscal y, en consecuencia, puede dar origen a la aplicación de sanciones corporales de manera excesiva.

---

<sup>141</sup> Artículo 102 CFF.

<sup>142</sup> *Ibidem*, artículo 108.

## CONCLUSIONES

El objetivo planteado en esta tesis ha sido analizar el régimen constitucional del comercio exterior en México, desde una perspectiva tributaria, es decir, conocer las principales fuentes tributarias de carácter internacional que han influido en las políticas tributarias de nuestro país y en el diseño de instituciones públicas, cuáles son las principales obligaciones fiscales que tienen aquellas personas que llevan a cabo actos de comercio exterior, una importación y al momento de destinarlas a alguno de los regímenes fiscales aduaneros.

Los impuestos al comercio exterior en nuestro país son considerados una fuente tributaria importante para la obtención de ingresos. El valor que representan las importaciones y exportaciones al mes de mayo del ejercicio fiscal 2019, es de 378,064.1 millones de dólares, sin embargo vale la pena mencionar que de los actos de comercio exterior se pueden llegar a causar diversos impuestos adicionales como es el caso del ISR, IVA e IEPS, convirtiéndose así el Comercio Exterior en nuestro país, como una de las principales actividades para la obtención de ingresos de carácter tributario.

México se encuentra actualmente consolidando sus relaciones en el ámbito internacional, a la luz de los diversos tratados e instrumentos internacionales en los que forma parte. En su calidad de miembro de la Organización Mundial del Comercio, de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), del Foro de Cooperación Económica Asia-Pacífico y de otros organismos y foros internacionales ha implementado una participación por demás trascendente para el mejoramiento de sus relaciones bilaterales con los demás países y de esa manera, establecer una mejor coordinación para el intercambio de información, facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales, eliminar las barreras arancelarias e implementar mecanismos para la solución pacífica de los problemas en dichas relaciones.

El comercio exterior, está presente en el Derecho, conformando todo un marco jurídico, atendiendo a los diversos tratamientos fiscales como son los referentes a la comercialización de los distintos bienes o servicios, al transporte de las mercancías y a los distintos regímenes fiscales aduaneros. Es así como el derecho proporciona certeza jurídica a los agentes participantes, bajo el régimen constitucional aplicable del comercio exterior de nuestro país, a través del cual se realizan las diversas operaciones comerciales y complejas transacciones.

El conocimiento de las obligaciones fiscales en materia de comercio exterior, es imperativo para todos los actores de dicho sector, ya que las autoridades aduaneras en el ejercicio de sus facultades de comprobación pueden llegar a determinar alguna omisión en el pago de impuestos al comercio exterior, o en su caso el embargo de la mercancía a través del procedimiento administrativo en materia aduanera y en algunas ocasiones pudieren hacerlo de manera arbitraria, sin estar debidamente fundadas y motivadas sus resoluciones y actos, es por ello que como parte de la presente investigación se hace referencia a los principales regímenes aduaneros y sus principales efectos al momento de destinar las mercancías a cada uno de ellos.

Igualmente como parte del objetivo de este trabajo, es mi interés dar a conocer los principales medios de defensa a que tienen derecho los contribuyentes para impugnar los actos y resoluciones de las autoridades fiscales que causen perjuicio a su esfera jurídica, los cuales tienen como principal objetivo dejar sin efecto las actuaciones administrativas que sean contrarias a la disposición jurídicas aplicables.

Dentro del estudio de los medios de impugnación es importante mencionar que derivado de la reforma fiscal del ejercicio 2014, han ido cambiando algunos términos para su interposición así como algunas formalidades esenciales para la substanciación de cada uno de ellos, por lo

que es evidente que las mismas tienen que ser consideradas por los contribuyentes al momento de inconformarse en contra de alguna actuación de la autoridad.

A través del análisis del actual régimen constitucional que regula el comercio exterior en México, ha sido posible concluir que una de las principales prioridades, es continuar promoviendo la facilitación comercial, ya que ha sido uno de los ejes a nivel internacional, para que se implementen diversas acciones específicas en los sistemas jurídicos y así lograr una mayor integración económica.

Las principales acciones legales que se han llevado a cabo en nuestro sistema jurídico, ha sido la simplificación del sistema tributario, coadyuvando a la facilitación del cumplimiento de obligaciones fiscales al momento de realizar algún acto relativo al comercio exterior y así otorgar mayor certeza y seguridad jurídica y propiciar la reducción de los costos de transacción a cargo de las empresas mexicanas, lo que ha incrementado la competitividad de los sectores productivos nacionales.

El uso de las tecnologías de la información ha sido una herramienta fundamental en el desarrollo de la facilitación comercial y ha ofrecido una oportunidad viable para lograr una eficaz y eficiente regulación del comercio exterior. A través de su uso en el comercio exterior, ha disminuido sustancialmente los costos, ha promovido la incorporación de más empresas medianas y pequeñas a la actividad exportadora, ofrece un servicio transparente y equitativo y fortalece la seguridad de sus usuarios.

La implementación del sistema de justicia en línea para la promoción del juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha hecho más eficiente la tramitación y resolución del juicio contencioso administrativo federal, como una forma de combatir el importante rezago y la reducción de los tiempos, para así garantizar el derecho a la justicia de una manera expedita, así como lo exige por mandato constitucional el artículo 17.

Con el presente análisis espero haya contribuido a la investigación de la situación actual y estratégica en la que se ubica nuestro país en el ámbito internacional y sobretodo sirva de utilidad a aquellos estudiantes interesados en el Derecho Fiscal, principalmente en el ámbito del comercio exterior, para que de esa manera conozcan las principales obligaciones fiscales a que están sujetos en el momento de realizar alguna actividad relativa a dicho sector, las facultades de fiscalización con las que cuentan las autoridades fiscales, los medios de defensa como instrumentos procesales para impugnar cualquier acto o resolución que afecte su esfera jurídica emitido por las autoridades fiscales.

Por último y no menos importante, conocer las consecuencias jurídicas y económicas que implica un eventual incumplimiento a las disposiciones legales aplicables a este sector económico, lo cual pudiera detonar una infracción por parte de la autoridad o en la comisión de algún delito de carácter fiscal.

Por mandato constitucional el cumplimiento de obligaciones fiscales es una obligación de todos los mexicanos, sin embargo, deberá ser siempre bajo los principios de justicia tributaria, tal como lo establece el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es decir que una vez causado el impuesto de acuerdo a la situación jurídica o de hecho, deberán ser proporcionales, equitativos y que sus elementos se encuentren debidamente establecidos en las disposiciones legales aplicables, lo anterior para que los ingresos como parte de las finanzas públicas del Estado sean destinados al gasto público.

## BIBLIOGRAFÍA

- ARRIOJA VIZCAÍNO, ADOLFO, *Derecho Fiscal*, 20a. Ed., México, Themis, 2006.
- ASTUDILLO URSÚA, PEDRO, *Elementos de Teoría Económica*, México, Porrúa, 1988.
- BOLAÑOS LINARES, RIGEL, *Inversión Extranjera*, México, Porrúa, 2002.
- CARBONELL, MIGUEL, *Estado de Derecho, concepto, fundamentos y democratización en América Latina*, Siglo XII, Editores, México 2002.
- CARRASCO IRIARTE, HUGO, *Diccionario de Derecho Fiscal*, 3a. Ed., México, Oxford, 2007.
- COMISIÓN EUROPEA, El funcionamiento de la Unión Europea: guía del ciudadano sobre las instituciones de la UE, manuscrito finalizado en junio de 2005.
- FERRER MAC-GREGOR, EDUARDO et al., *El nuevo juicio de amparo, Guía de la Reforma Constitucional y la Nueva Ley de Amparo*, México, 7a. Ed.
- GÓMEZ PALACIO Y GUTIÉRREZ ZAMORA, I., *Análisis de la Inversión Extranjera en México*, México, 1974.
- JIMÉNEZ LLESCAS, JUAN MANUEL, *Juicio en Línea*, México, 1a. Ed. Dofiscal.
- MANFER PATIÑO, RUPERTO Y RÍOS RUIZ, MARÍA DE LOS ÁNGELES (coords.), *Régimen de Comercio Exterior, Temas de Actualidad*, Ed. Porrúa, UNAM, México, 2009.
- MARTÍNEZ COLL, JUAN CARLOS, “Grados de Integración Económica” en La Economía de Mercado, virtudes e inconvenientes, 2001, <http://www.eumed.net/cursecon/17/17-1.htm>.
- NIETO SOLÍS, JOSÉ ANTONIO, *Introducción a la economía de la Comunidad Europea*, España, 2ª. Ed., Siglo XXI Editores, 1991, p. 11; Osorio Arcila, Cristóbal, *Diccionario de Comercio Internacional*, México, Grupo Editorial Iberoamérica, 1995.
- OROPEZA GARCÍA, ARTURO, “La Unión Europea, el paradigma”, en periódico *El Financiero*, México, miércoles 2 de junio de 2004.
- ORTIZ AHLF, LORETTA, VÁZQUEZ PANDO, FERNANDO Y DÍAZ, LUIS MIGUEL, *Aspectos Jurídicos del Tratado de Libre Comercio de América del Norte y sus Acuerdos Paralelos*, 2ª. Ed., México, Themis, Colección Ensayos Jurídicos, 1998.
- PACHECO MARTÍNEZ, FILIBERTO, *Derecho de Comercio Exterior*, 2a. Ed., México, Porrúa.
- RODRÍGUEZ VARGAS, RICARDO CERVANTES Y MORALES NORA, *La evolución de las garantías de proporcionalidad y equidad a la luz de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, México, Porrúa, 2009.
- ROJAS, ANDRÉS SERRA, *Derecho Económico*, 5ª. Ed., México, Porrúa, 1999.
- ROMERO, MIGUEL ACOSTA, *Segundo curso de Derecho Administrativo*, México, Porrúa, 1989.
- TORRES FIGUEROA, LUIS ROBERTO, “La facultad de legislar en materia de Comercio Exterior”, *Estrategia Aduanera La Revista Mexicana de Comercio Exterior*, Puebla, Diciembre, 2007, Año 1, núm. 10.
- Vid. MARTÍNEZ COLL, JUAN CARLOS, “Grados de Integración Económica” en La Economía de Mercado, virtudes e inconvenientes, 2001, <http://www.eumed.net/cursecon/17/17-1.htm>.
- Vid. OPALIN CHMIELNISKA, LEÓN, “Diez años de operación del Tratado de Libre Comercio de América del Norte”, en *Contaduría Pública*, no. 379, año 32, marzo 2004.
- WITKER JORGE Y HERNÁNDEZ LAURA, “Régimen Jurídico del Comercio Exterior de México”, Biblioteca Jurídica Virtual, UNAM, 2ª. Ed., México, 2002.
- WITKER VELÁZQUEZ, JORGE ALBERTO, “Derecho del Comercio Exterior”, México, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2951/4.pdf>.
- WITKER, JORGE Y HERNÁNDEZ, LAURA, *Régimen Jurídico del Comercio Exterior de México*, 2ª. Ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2002.
- WITKER, JORGE, *Introducción al Derecho Económico*, 4ª. Ed., Mc Graw-Hill, México, 1999.

## LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Decreto de Promulgación de la Convención de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, Diario Oficial de la Federación, 5 de julio de 1994,

[http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=4710963&fecha=05/07/1994](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4710963&fecha=05/07/1994).

Decreto por el que se establece la Ventanilla Digital Mexicana de Comercio Exterior, Diario Oficial de la Federación, 14 de enero de 2011,

[http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5174688&fecha=14/01/2011](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5174688&fecha=14/01/2011).

Código Fiscal de la Federación.

Decreto Promulgatorio del Tratado Integral y Progresista de Asociación Transpacífico, hecho en Santiago de Chile,

[https://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5545130&fecha=29/11/2018](https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5545130&fecha=29/11/2018), Diario Oficial de la Federación, 8 de marzo 2018.

Decreto por el que se modifican diversos aranceles de la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, del Decreto por el que se establecen diversos Programas de Promoción Sectorial y de los diversos por los que se establece el esquema de importación a la Franja Fronteriza Norte y Región Fronteriza, Diario Oficial de la Federación, [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=4992284&fecha=30/06/2007](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4992284&fecha=30/06/2007).

Decreto por el que se modifica el diverso para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, Diario Oficial de la Federación, 1 de noviembre de 2006, [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=4936351&fecha=01/11/2006](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4936351&fecha=01/11/2006).

Ley Aduanera.

Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley de Comercio Exterior.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

LXIII Legislatura, Cámara de Diputados, Gaceta Parlamentaria, “Dictamen de la Comisión de Justicia, con Proyecto de Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y al Código Fiscal de la Federación”, <http://gaceta.diputados.gob.mx/>, aprobado en lo general jueves 17 noviembre de 2016.

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, Comité de Asuntos Fiscales, “*Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio, Versión Abreviada*”, 2010.

Reglamento de la Ley Aduanera.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Reglas Generales de Comercio Exterior para 2018

Semanario Judicial y su Gaceta, Suprema Corte de Justicia de la Nación, <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/Paginas/tesis.aspx>

## OTRAS FUENTES DE INFORMACIÓN

INEGI, *Estadísticas económicas*, balanza comercial.

INEGI, *Balanza comercial de mercancías de México*.

La historia de la Organización Mundial del Comercio puede consultarse en

[http://www.wto.org/spanish/thewto\\_s/whatis\\_s/what\\_we\\_do\\_s.htm](http://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/what_we_do_s.htm).

La historia del MERCOSUR puede consultarse en <http://www.mercosur.int/>.

LXIV Legislatura, Cámara de Diputados, “*Informe sobre el uso de facultades en materia arancelaria, Ejecutivo Federal*”, 09 septiembre 2017-30 noviembre 2018,

[https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/PPEF2019/paquete/ingresos/Informe\\_Arancelas.pdf](https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/PPEF2019/paquete/ingresos/Informe_Arancelas.pdf)

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “*Acerca de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)*”,

<http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>.

Organización Mundial del Comercio, Comité Preparatorio sobre Facilitación del Comercio, “*Acuerdo sobre Facilitación del Comercio*”, WT/L/931, 15 de julio 2014.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, “*Qué es PRODECON*”,

<http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon> (consultado el 27 de abril de 2015).

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, “*Historia*”,

<http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon/nosotros/historia>

Secretaría de Economía, “*Tratados y Acuerdos firmados por México*”, 8 de enero de 2015,

<http://www.economia.gob.mx/comunidad-negocios/comercio-exterior/tlc-acuerdos>.

Secretaría de Economía, Reporte T-Mec, Acciones y Programas,

[https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/469031/Reporte-TMEC\\_n01-esp\\_20190612\\_b.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/469031/Reporte-TMEC_n01-esp_20190612_b.pdf)

Secretaría de Economía, Protocolo por el que se sustituye el Tratado de Libre Comercio de América del Norte por el Tratado entre los Estados Unidos de América, los Estados Unidos Mexicanos y Canadá

[https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/465881/T-MEC\\_Protocolo.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/465881/T-MEC_Protocolo.pdf)

Secretaría de Economía, Preámbulo Tratado entre los Estados Unidos Mexicanos, los Estados Unidos de América y Canadá

[https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/465782/00ESPPre\\_mbulo.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/465782/00ESPPre_mbulo.pdf)

Secretaría de Economía, Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá,

[https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/394785/TLCAN-factsheet\\_aprovechar.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/394785/TLCAN-factsheet_aprovechar.pdf)

Secretaría de Economía, Reporte T.MEC No. 3, 24 de junio de 2019, “Estado de la

Aprobación del T-MEC”, [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/471380/Reporte-TMEC\\_n03-esp\\_20190624.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/471380/Reporte-TMEC_n03-esp_20190624.pdf)

Secretaría de Economía, “*Trans-Pacific Partnership Leader’s Statement*”, 10 de noviembre de 2014,

[http://www.economia.gob.mx/files/comunidad\\_negocios/comercio\\_exterior/leaders\\_press\\_release\\_2014.pdf](http://www.economia.gob.mx/files/comunidad_negocios/comercio_exterior/leaders_press_release_2014.pdf)

Secretaría de Economía, Tratado Integral y Progresista de Asociación Transpacífico (CPTPP),

<https://www.gob.mx/tratado-de-asociacion-transpacifico>

Secretaría de Economía, Gobierno de México, “Ratifica México el Acuerdo sobre Facilitación de Comercio de la OMC”, <https://www.gob.mx/se/prensa/ratifica-mexico-el-acuerdo-sobre-facilitacion-del-comercio-de-la-omc>

Secretaría de Economía, Industria y Comercio, Instrumentos de Comercio Exterior,

<https://www.gob.mx/se/acciones-y-programas/industria-y-comercio-instrumentos-de-comercio-exterior?state=published>

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, “*Registro en el esquema de certificación de empresas, modalidad socio comercial certificado*”,

<https://www.sat.gob.mx/tramites/70771/obten-tu-certificacion-como-socio-comercial-certificado>

World Trade Organization, Trade Facilitation Agreement Facility, <http://www.tfafacility.org/>