



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

“Análisis a procedimientos aduaneros
contemplados en la Legislación Mexicana”.

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Armando Melgoza Rivera

Director de la Tesis

Dr. Carlos Espinosa Berecochea

México, D. F.

2014

<u>Preámbulo.</u>	3
<u>I.- El Derecho Aduanero y sus nociones básicas.</u>	6
<u>I.1. Autoridades Aduaneras.</u>	7
<u>I.2. Procedimientos Aduaneros.</u>	7
<u>I.3. Nociones básicas en el derecho aduanero.</u>	8
<u>I.3.1 La Aduana.</u>	9
<u>I.3.2. Sujetos activos en el Derecho Aduanero.</u>	17
<u>I.3.3. Sujetos Pasivos Del Derecho Aduanero.</u>	22
<u>I.3.3.1. Importadores.</u>	22
<u>I.3.3.2. Agente Aduanal.</u>	25
<u>I.3.3.3. Agente Aduanal Sustituto.</u>	30
<u>I.3.3.4. Otros Sujetos pasivos</u>	36
<u>I.4. Documentación Aduanera.</u>	38
<u>I.4.1. Pedimento.</u>	39
<u>I.5. Conclusiones.</u>	41
<u>II.- El procedimiento administrativo en materia aduanera contemplado en el artículo 150 de la Ley Aduanera.</u>	42
<u>II.1. Análisis de las causales de embargo.</u>	45
<u>II.2. Conclusiones.</u>	64
<u>III.- El procedimiento administrativo contemplado en el artículo 152 de la Ley Aduanera.</u>	65
<u>III.1. Antecedentes que dieron origen a la reforma del artículo 152 de la Ley Aduanera.</u>	68

<u>III.2. Mercancías de difícil identificación.</u>	75
<u>III.3. Conflicto entre las normas del procedimiento contemplado en el Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera. (Falta de aplicación de las disposiciones legales debidas).</u>	78
<u>III.4. Conclusiones.</u>	81
<u>IV. Padrón de importadores y padrón de importadores de sectores específicos.</u>	83
<u>IV.1. Suspensión del Padrón de Importadores.</u>	88
<u>IV.2. Procedimiento para dejar sin efectos la suspensión del padrón de importadores.</u>	96
<u>IV.3. Improcedencia de la suspensión en el juicio de amparo en contra de la orden de suspensión del padrón de importadores.</u>	102
<u>IV.4. Conclusiones.</u>	107
<u>Bibliografía.</u>	109

Anexo I

Anexo II

Preámbulo.

Al día de hoy es difícil poder hablar de una empresa que no compre o utilice, de manera directa o indirecta, aunque sea en un pequeño porcentaje, productos de importación para la consecución de su objeto, ya sean productos terminados o materias primas, toda vez que el mundo globalizado en que actualmente se vive pone al alcance de prácticamente todo empresario bienes que no se pueden conseguir en el país, que tienen una mejor calidad o tecnología o que ayudan a que los productos nacionales ofrezcan una diferencia que los demás no puedan brindar, por lo que no sólo es importante la compra del bien a los mejores precios de mercado, sino que los tiempos en que se lleve a cabo la relación comercial, contados desde la compra hasta la entrega del bien en la fábrica o bodega sean lo más rápidos posibles.

Un elemento esencial que interviene en el tráfico comercial internacional es la Aduana, que no sólo es el órgano administrativo facultado para recaudar las contribuciones o aprovechamientos relacionados con el comercio exterior, sino que es el órgano que tiene encomendada la facultad de verificar que las mercancías que ingresen al país cumplan con las disposiciones legales aplicables a cada caso, siendo por ello que su intervención debe de ser rápida y certera, pero sobre todo legal.

El que la Aduana aplique la Ley en sus extremos y sin arbitrariedad alguna, no se traduce en que los importadores podrán tener plena seguridad jurídica y certeza de que sus bienes llegaran, y en especial en los plazos programados por la logística, para así poder cumplir con las entregas de la mercancía, que invariablemente se traduce en un beneficio económico tanto para la empresa como para la economía nacional, por la generación de riqueza que invariablemente crea dicha operación, lo anterior en razón de que de forma lamentable, la redacción que la legislación aduanera contempla obliga en muchas de las veces a iniciar procedimientos que no podrán ser desvirtuados por los sujetos pasivos ante las autoridades aduaneras, y en algunos casos ni ante los propios Tribunales, pero no por falta de elementos para desvirtuar el inicio de los

mismos, sino porque la norma, ante su ambigüedad y redacción no permitirá otorgarle el beneficio, aún y cuando de hecho se tuviera la razón, en el entendido de que vivimos en un Estado de derecho en donde la aplicación de las normas es estricta.

La Aduana debe de ser un elemento de apoyo a la actividad comercial en el ámbito de su competencia y no un obstáculo, debe de ser un aliado en el crecimiento económico y no un detractor de las operaciones de comercio exterior; lo anterior no quiere decir que se quiera o desee una Aduana que sólo recaude y que no realice sus actividades de vigilancia en beneficio de grandes intereses de la sociedad, pero también es de tenerse en cuenta que la apertura económica que se está llevando en el mundo, y con la cual concuerdan los intereses nacionales, debe de estar respaldada de criterios lógicos y legales de la autoridad y no arbitrarios e ilegales, sin embargo aún y cuando estos tópicos se mejoren se tiene que por la simple aplicación de las normas, en especial de la Ley Aduanera, los importadores y quienes forman parte del comercio exterior se verán sujetos a procedimientos que les depararan problemas en sus actividades.

Si bien es cierto, la Aduana Mexicana ha llevado a cambios importantes en su operación a efecto de estar a la altura de las aduanas más modernas del mundo, y se le debe de reconocer a dicho órgano de la administración la labor que ha llevado a cabo para eficientar su trabajo, no menos cierto es que en cuestiones de legalidad en los actos de molestia todavía queda mucho por hacer, pero no sólo por la falta de aplicación debida de la Ley, sino muchas de las veces por la aplicación de esta, es decir, la aplicación de ciertos procedimientos que no se encuentran debidamente redactados y detallados con lo cual se genera una serie de actos que no pueden ser desvirtuados o aclarados.

En el presente trabajo se analizarán determinados procedimientos y figuras aduaneras que se encuentran contemplados tanto en la Ley Aduanera vigente y su reglamento como en las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, que se consideran son ambiguos y como consecuencia de ello dejan en un completo estado de inseguridad a los importadores, además de depararle un perjuicio al propio Estado,

quien tendrá que destinar recursos a la defensa de asuntos que de otra forma pudieron resolverse de una forma rápida, sin un mayor costo para la Administración Pública y cumpliendo con sus fines, es decir una legislación como la que actualmente existe no sólo causa un daño a los importadores, a los Agentes Aduanales y demás participantes del comercio exterior en México sino a la economía nacional, por los costos y gastos que representa un procedimiento sin un soporte lógico y práctico.

I.- El Derecho Aduanero y sus nociones básicas.

El licenciado Andrés Rodhe Ponce¹ identifica al **Derecho Aduanero** como “el conjunto de instituciones y principios que se manifiestan en normas jurídicas que regulan la actividad aduanera del Estado, las relaciones entre el estado y los particulares que intervienen en dicha actividad, la infracción de esas normas, sus correspondientes sanciones y los medios de defensa de los particulares frente al Estado”.

En lo particular se considera que el Derecho Aduanero no sólo se conforma por instituciones o principios jurídicos que regulan la actividad aduanera de un Estado, sino que además se encuentra integrado por normas y directrices internacionales que buscan la integración de los países en el intercambio de sus mercancías.

Autonomía.

El derecho Aduanero debe de entenderse como una rama del derecho totalmente autónoma en razón de que dispone de sus principios generales propios actuando con interdependencia con otras ramas del Derecho, lo cual a nuestra consideración ha sido soportado de forma clara y contundente por tratadistas como el Doctor Máximo Carbajal² y el Licenciado Andres Rodhe Ponce³.

Para el primero de los jurisconsultos antes mencionados, el derecho aduanero es autónomo “ya que la existencia de una disciplina autónoma del derecho se impone cuando hay instituciones que no pueden ser explicadas de una manera plena por otra rama del Derecho”, explicando posteriormente que esta rama del derecho “agrupa o explica hechos nuevos o hechos que otras disciplinas no contemplan; por razón de que

¹ Rodhe Ponce Andrés Derecho Aduanero Mexicano. Editorial ISEF, México 2002. Tomo I, Pág. 55.

² Carvajal Contreras Máximo, México. Derecho Aduanero. Editorial Porrúa 2000. México. Páginas 10-14

³ Rodhe Ponce Andrés. Derecho Aduanero Mexicano. ISEF. México 2002. Tomo I, Págs. 58-59.

cuenta con principios e instituciones propias y que interrelaciona con otras disciplinas del Derecho”⁴, concluyendo que además detenta con una autonomía legislativa, didáctica y científica.

I.1. Autoridades Aduaneras.

Por su parte debemos de entender a las autoridades aduaneras como todas aquellas que dependen del Ejecutivo Federal, incluidas dentro de estas a las autoridades de los gobiernos locales que participan en esta materia en base a los convenios de coordinación fiscal que tienen celebrados, y que tienen potestad para emitir resoluciones y realizar actos que inciden en la esfera jurídica de los particulares, teniendo facultades para disponer de la fuerza pública en virtud de circunstancias, ya sean legales o de hecho.⁵

Todas las autoridades aduaneras del país son entes administrativos que se rigen por disposiciones de carácter público-administrativas, de tal forma que sólo pueden llevar a cabo sus actos apegados al marco legal existente.

En este sentido deben de entenderse a los actos de las autoridades aduaneras como actos administrativos, que se refieren a la manifestación unilateral de la voluntad que expresa una decisión de autoridad competente en el ejercicio de su potestad pública, creando, reconociendo, extinguiendo, transmitiendo, modificando o declarando derechos y obligaciones.

I.2. Procedimientos Aduaneros.

Actualmente la Ley Aduanera y su reglamento contemplan varios procedimientos⁶, unos que denominaremos principales y otros accesorios, en donde los primeros los

⁴ Op. Cit. Pág. 13.

⁵ Treviño Garza Adolfo J. Tratado de derecho Contencioso Administrativo. Editorial Porrúa. México 1998. Pág. 38.

⁶ Moyotl Hernández Francisca. El embargo Precautorio en Materia Aduanera. ISEF México 2005, Pág. 40. De la cita que se menciona se señala que el Magistrado Ricardo Sergio de la Rosa Vélez comenta que la Ley Aduanera sólo establece un solo procedimiento administrativo, pero que del contenido de los diferentes preceptos de la norma en comento se diferencian dos; uno

entenderemos como aquellos que podrán derivar en un crédito fiscal cuando se presuma que no se pagaron correctamente las contribuciones al comercio exterior, cuotas compensatorias, no se cumplieron con regulaciones o restricciones no arancelarias o con la normatividad legal aplicable a cada caso, de mercancía de procedencia extranjera, mientras que en los segundos se comprenderán a los procedimientos que auxiliaran a que la autoridad aduanera pueda llevar a cabo los primeros de forma debida.

Los procedimientos administrativos en materia aduanera, como algunos denominan a los procedimientos aduaneros, denominación pero que nosotros no compartimos por los comentarios que se expresaran en el capítulo segundo del presente trabajo, consisten en “un conjunto de actuaciones, etapas legales, tramites y en general diversos actos de tipo administrativo que realizan las autoridades aduaneras, con la finalidad de emitir resoluciones en el marco de sus atribuciones y competencias”⁷.

Es decir, unos pueden derivar de forma directa en la determinación de omisiones, mientras que los otros lo harán de forma indirecta ya que sólo auxiliaran para en su caso poder llegar a dicha determinación.

I.3. Nociones básicas en el derecho aduanero.

A efecto de comprender de una mejor manera el presente trabajo, se establecerán algunos de los conceptos más importantes de la relación aduanera, lo cual nos permitirá observar como desde esta parte se encuentran diversos problemas, ya que no todos los conceptos son definidos por las normas legales.

que es más rígido, que da lugar al embargo precautorio de la mercancía, y otro que se inicia por irregularidades de carácter formal en el cual no hay embargo, sin embargo como se expondrá en el presente trabajo, no sólo existen dos procedimientos administrativos.

⁷ Moreno Valdez Hadar, Navarro Chavarria Luis E. Materia Aduanera. Editorial Porrúa. México 2007. Pág. 3.

I.3.1. La Aduana.

Uno de los principales conceptos que debemos de analizar y entender, por qué alrededor de él girara toda la actividad relacionada con la introducción y extracción de mercancías, es el de Aduana, ya que si no podemos comprender su complejidad nos resultará muy difícil entender la actividad que en ella se realiza, así como los alcances de los derechos y obligaciones de los importadores, agentes aduanales y autoridades aduaneras.

De acuerdo con el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el vocablo “Aduana” deriva del árabe “dewan”, entendiéndose a esta como una oficina pública establecida generalmente en las costas y fronteras, para registrar, en el tráfico internacional, los géneros y mercaderías que se importan o exportan y cobrar los derechos que adeudan⁸.

Por su parte tenemos, como lo comenta el Doctor Máximo Carvajal⁹, que la mayoría de los tratadistas han señalado que dicho vocablo tiene su origen etimológico en el árabe, otorgándole a diversas palabras el origen y estableciendo diversos significados, pero coincidiendo que todos coinciden en la connotación a la actividad aduanera

Asimismo otros tratadistas como Luis Labastida, citado por el Licenciado Máximo Carvajal Contreras señalan que “se entiende por derecho aduanas, a las oficinas encargadas de percibir los derechos, impuestos sobre las mercancías a su entrada o salida del territorio nacional y exigir que se realice la importación o exportación en la forma prevista por la Ley”¹⁰.

Si bien la Legislación mexicana no establece qué se deberá de entender por Aduana existen otras legislaciones que si lo establecen, como el Código Aduanero Comunitario

⁸ Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, Vigésima Segunda Edición Pág. 50.

⁹ Carvajal Contreras Máximo, México. Derecho Aduanero. Editorial Porrúa 2000. México. Págs. 49-50.

¹⁰ Op. Cit. 5.

de la Comunidad Económica Europea, el cual define a esta como “toda oficina en la que puedan realizarse total o parcialmente las formalidades establecidas en la normativa aduanera”¹¹; por su parte el Código Aduanero Uniforme señala “es la dependencia del gobierno designada para intervenir en las operaciones aduaneras, conforme a este Código y al arancel de aduanas, y para desempeñar las demás funciones que se le asignen en este mismo Código y en otras leyes.”¹²

Sin embargo, cualquiera que sea su significado etimológico, “aduanas” se utiliza para designar a las dependencias gubernamentales que intervienen en el tráfico internacional de las mercancías que se importan, exportan o se destinan a cualquiera de los regímenes aduaneros existentes, encargándose de cobrar las contribuciones que las gravan, vigilando el correcto cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias aplicables a cada caso.

Para nosotros al hablar de la aduana queremos referirnos a uno de los principales órganos de cualquier Estado, el cual ha trascendido en el tiempo y en el espacio, llevando a cabo varias funciones primordiales para la protección tanto de la salud, la economía y las finanzas, no teniendo actualmente solamente un fin recaudatorio, sino mucho más amplio, ya que es el marco de entrada y convergencia de diferentes legislaciones e intereses, pero que aún y cuando estas pueden llegar a ser muy diferentes, coinciden en unir sus fuerzas en contra del comercio ilegal y de punto de coincidencia en el marco unificador del mundo globalizado en que actualmente vivimos.

Antecedentes.

La historia de la Aduana es larga. Como institución, existe en el tiempo mucho antes que cualquier otra organización creada para recaudar.

¹¹ Reaño Azpilcueta Rafael. *Tributación Aduanera*. Editorial Palestra. Lima, Perú 2010. Pág. 39.

¹² Reaño Azpilcueta Rafael. *Tributación Aduanera*. Editorial Palestra. Lima, Perú 2010. Pag. 39.

Teniendo su origen en Egipto, en los siglos XV al XVI antes de nuestra era¹³, las aduanas mantenían la regulación del comercio en las fronteras y puertos, cobrando de igual manera los derechos a que se encontraban afectas las mercancías que transitaban por ellas.

En Atenas el impuesto a que se sujetaban las mercancías era del 2% sobre su valor.¹⁴

Casa de la contratación.

Creada por los Reyes Católicos para estimular y controlar el tráfico comercial con el Nuevo Mundo, tenía precedentes en instituciones semejantes creadas anteriormente en otros países, en especial la "Casa da India" de Lisboa¹⁵.

La primera institución oficial creada para la enseñanza de los conocimientos náuticos fue la Casa de la Contratación de Sevilla lo cual sucedió el 10 de enero de 1503¹⁶. En 1508, por cédula de Fernando el Católico, se nombra a Américo Vespuccio, Piloto Mayor de la Casa de la Contratación¹⁷, para "oficio que se constituyó para examinar y graduar a los Pilotos y censurar las cartas e instrumentos necesarios para la navegación.

En principio se organizó como una agencia de la corona castellana, es decir como una empresa particular de los Reyes Católicos¹⁸, para realizar, por cuenta propia, y en régimen de monopolio, el comercio con las tierras recién descubiertas, pero la ampliación insospechada del escenario americano hizo imposible este proyecto, y la Casa de contratación se convirtió en el órgano destinado a inspeccionar y fiscalizar todo lo relativo al tráfico indiano

¹³ Acosta Roca Felipe Trámites y Documentos en Materia Aduanera. Editorial ISEF México 2001. Pág. 13.

¹⁴ Carvajal Contreras Máximo, México. Derecho Aduanero. Editorial Porrúa 2000. México. Pág. 52.

¹⁵ <http://www.histarmar.com.ar/InfGral/AASidoli/CarreraIndias-1.htm> (acceso el 11-XII-2013).

¹⁶ Trejo Vargas Pedro. Aduanas. El sistema Aduanero de México Virgilio Vallejo Editor México 2003 Pág. 25

¹⁷ <http://www.mgar.net/var/contrata.htm> (acceso el 09-XI-2013).

¹⁸ Quintana Adriano Elvia Arcelia El Comercio Exterior de México. Editorial Porrúa. México 2003. Pág.17

La Casa conoció su mayor apogeo en el siglo XVI, a lo largo del cual fueron fijadas su organización y atribuciones en "Ordenanzas" ampliadas y rectificadas varias veces, gozando de una autonomía muy amplia hasta que se creó el Consejo de Indias (1524), del que pasó a depender, como más tarde lo harían de los de Hacienda y Guerra.

Al inició su personal estaba compuesto por¹⁹:

- Un factor, a cuyo cargo estaba el aprovisionamiento y revisión de los buques y la compra y expedición de ciertas mercancías por cuenta de la Hacienda (armas y municiones, azogue para extraer la plata, etc),
- Un tesorero, que recibía todos los caudales procedentes de América, tanto de particulares como de la corona, y se hacía cargo de los bienes de las personas fallecidas allí, en tanto no eran entregados a sus herederos (los bienes de difuntos),
- Un contador-secretario, encargado de la contabilidad de cuantas operaciones realizaba la Casa.

Estos tres funcionarios actuaban y eran responsables conjuntamente en ciertos trámites fiscales como el registro de los navíos, la concesión de licencias de embarque y cobranza y la administración de ciertos gravámenes sobre el tráfico.

Con el tiempo las tareas de la Casa de contratación adquirieron tal complejidad que fue preciso adjuntar a los oficiales reales una serie de ayudantes: escribanos, diputados, comisarios delegados, etc., y se crearon unos cargos con misiones concreta y específicas, como los de correo mayor, proveedor general de la armada, artillero mayor, visitantes de navíos.

¹⁹ Tardiff Guillermo. Historia del Comercio Exterior Mexicano. México 1968. Pág. 29.

Independientemente de las implicaciones económicas del Comercio Internacional, puede decirse que su intensificación y su regulación son los antecedentes de los servicios aduaneros, considerados éstos ya sea como medio de incrementar los ingresos fiscales a través de los impuestos a la importación y a la exportación, o bien como instrumento para implementar cualquier medida económica de tipo proteccionista.

Actualidad.

Las aduanas son una herramienta multifuncional, que desempeñan un papel fundamental en el manejo de los impuestos al comercio exterior²⁰, que deben adquirir cada vez mayor eficiencia y efectividad en el desarrollo de su función. Pero ¿cuál es exactamente su función y cómo hacer frente a éste desafío?

Hoy en día, los procedimientos de control han cambiado totalmente y tienen que seguir evolucionando. Se aplican métodos de trabajo modernos para simplificar y orientar con precisión los controles en los casos en que se necesitan y en que se sabe que van a ser más efectivos. Especialmente, la informatización, los controles de auditoría posteriores a las importaciones y la utilización de los análisis de riesgo son técnicas cuyo uso se está generalizando cada vez más y que se están perfeccionando constantemente.

Actualmente las aduanas pueden ser consideradas “como las unidades administrativas de la administración pública centralizada, que dependen de la Dirección²¹ General de Aduanas y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del servicio de Administración Tributaria²²”, ya no siendo simplemente “recaudadora”, ya que sus funciones de vigilancia han adquirido una preponderancia en la actividad diaria tanto de México como del mundo.

²⁰ Álvarez Villagómez Juan. Álvarez Álvarez Jorge. Impuestos Al Comercio Exterior. Práctica, Análisis y Revisión. Editorial Gasca Sicco México 2005. Pág. 5.

²¹ Hoy en día Administración General de Aduanas.

²² Acosta Roca Felipe. Trámites y Documentos en materia Aduanera. Editorial ISEF, México 2000. Págs. 35-36

El Consejo de Cooperación Aduanera define a la aduana como “los servicios administrativos especialmente encargados de la aplicación de la legislación relativa a la importación y exportación de las mercancías y a la percepción de los ingresos públicos provenientes de los derechos e impuestos que se aplican a las mercancías²³”.

El Código Aduanero Comunitario, en su artículo 4, define a la aduana como “toda oficina en la que puedan realizarse total o parcialmente las formalidades establecidas en la normativa aduanera”.

Las aduanas son un elemento de autoridad que interviene en el movimiento de las mercancías a través de las fronteras, aplicando los procedimientos correspondientes a la materia lo que significativamente influye la inercia de la industria nacional en el comercio internacional y su contribución a la economía nacional.

Una efectiva y eficiente claridad en los procedimientos relacionados con la introducción de las mercancías del comercio exterior permite incrementar la participación de la industria nacional en el comercio internacional contribuyendo significativamente en la competitividad económica del país, así como en la inversión y el desarrollo de la industria incrementando la participación de pequeñas y medianas empresas en el comercio internacional.

Las prácticas del comercio moderno son esenciales para que sean tomadas en cuenta por los gobiernos a efecto de que se provean procedimientos aduaneros que sean simples, predecibles y eficientes, para que la introducción de mercancías, así como la entrada y salida de personas no se vea obstaculizada por problemas en la interpretación o alcances de la legislación nacional con la establecida en acuerdos o tratados internacionales.

El volumen de los bienes que se mueven a través de las fronteras se ha visto incrementado exponencialmente haciendo que los retos del comercio internacional

²³ Witker Jorge. Derecho Tributario Aduanero. Universidad Autónoma de México, México 1999. Pág. 11.

cambien de forma constante a efecto de adecuarse a la sinergia de la integración mundial. Los esfuerzos globales en la década pasada enfocados a transparencia en el comercio así como la reducción de barreras arancelarias ha tenido resultados significativos.

La atención de los gobiernos y otras agencias, actualmente se encuentra enfocada en las barreras no arancelarias y su impacto en las economías nacionales y el comercio.

Creación de las Aduanas en el sistema mexicano.

En el artículo 89, fracción XIII, de la Constitución Política Mexicana se establece como facultad del Presidente de la República el establecer aduanas marítimas y fronterizas, lo cual delimita que tipo de aduanas puede establecer, no pudiendo ir más allá de lo que la carta magna de forma expresa y limitativa señala, independientemente del atraso que la misma pudiera contener por el momento histórico en el cual se redactó.

Por su parte tenemos que el artículo 143, fracción I, de la Ley Aduanera señala que el Presidente de la República podrá establecer aduanas fronterizas, interiores y de tráfico aéreo y marítimo.

Como se observa la norma que contempla la Ley Aduanera supera lo dispuesto por la Constitución al prever la posibilidad de establecer aduanas interiores y de tráfico aéreo, lo cual no está permitido, ya que de manera expresa la norma constitucional delimita el tipo de aduanas que se pueden establecer.

Lo anterior conlleva a varios problemas como puede ser el que los actos que se lleven a cabo en las Aduanas interiores y de tráfico aéreo, puedan llegar a determinarse como ilegales, ya que jurídicamente no tendrían existencia, lo cual obviamente, en caso de no corregirse podría traer como consecuencia que todos los actos que se llevan y han llevado a cabo en Aduanas tan importantes como la del Aeropuerto Internacional de la

Ciudad de México y de la Aduana de México, mejor conocida como Pantaco, sean nulos.

No debe de perderse de vista que si bien es cierto que la Constitución no ha sido adecuada en esa parte, los órganos jurisdiccionales no podrían pretender subsanar la falta de existencia de esas aduanas argumentando la falta de actualización de la carta magna, ya que en el sistema formalista en el que se encuentra México no permitiría tal supuesto.

De la tesis número V-TASR-XXXVI-1936²⁴ publicada en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, podemos observar que si bien no comprende de forma expresa el supuesto arriba señalado, si nos permite confirmar que si las disposiciones legales no contemplan una autoridad en particular esta es inexistente y por ende sus actos son nulos.

Por lo anterior se considera que es de suma importancia que desde los temas más sencillos hasta los más complejos se corrijan y aclaren a efecto de que como se señaló en párrafos anteriores exista una plena certeza en los actos que tantos los particulares como el Estado lleven a cabo.

²⁴ No. Registro: 40,516

Precedente

Época: Quinta

Instancia: Sala Regional del Caribe (Cancún, Quintana Roo)

Fuente: R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año VI. Tomo I. No. 61. Enero 2006.

Tesis: V-TASR-XXXVI-1936

Página: 205

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

ADMINISTRADOR DE LA ADUANA DE PUERTO MORELOS, QUINTANA ROO, ES INCOMPETENTE POR INEXISTENTE.-

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, prevé la garantía de que todos los actos de autoridad que infieran en la esfera jurídica de los gobernados, deben provenir de autoridad competente, ya que en caso contrario, carecerían de validez y efecto jurídico; requisito fundamental referido a la suma de facultades que la ley le otorga al servidor para ejercer sus atribuciones públicas; luego entonces, el presupuesto básico para tener por satisfecho el requisito de los citados artículos, es la existencia de la norma jurídica que contemple el cargo que ostenta el funcionario dotado de las atribuciones por ejercitar, es decir, que la Ley le dé existencia jurídica al cargo y al servidor público que emite o ejecuta el acto de molestia, previendo expresamente su denominación legal específica; por lo tanto, si la Administración de la Aduana de Puerto Morelos en el Estado de Quintana Roo y su respectivo titular no están contemplados en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, ni en ningún ordenamiento emanado del Congreso de la Unión, tal funcionario no tiene facultades para dictar resoluciones que afecten a los particulares, toda vez que carece de existencia jurídica. (12)

Juicio No. 665/05-20-01-8.- Resuelto por la Sala Regional del Caribe del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 17 de agosto de 2005, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Nicandro Gómez Alarcón.- Secretario: Lic. Juan Salvador Quezada Pérez.

1.3.2. Sujetos activos en el Derecho Aduanero.

Al hablar de los sujetos activos del Derecho Aduanero, en donde primeramente tenemos al Congreso de la Unión quien emitirá las normas secundarias que se relacionen con la entrada y salida de mercancías del país y al Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, quien tendrá la facultad de crear y suprimir aduanas, así como de aumentar o disminuir los impuestos generales de importación y exportación, siendo esta la única **facultad delegada** que la Constitución le otorga en materia de contribuciones, aún y cuando deba de rendir cuentas de su utilización de manera anual al Congreso de la Unión, sin olvidar que no solo debemos de referirnos a las Aduanas, como autoridades aduaneras sino que también deberemos de referirnos a otras autoridades que intervienen en esta materia²⁵.

Presidente de la República.

Existen dos disposiciones jurídicas que contemplan principalmente las facultades del Presidente, relacionadas con la materia aduanera, la Constitución Federal y la Ley Aduanera.

Facultades contempladas en la Constitución Política Mexicana:

- Habilitar toda clase de puertos, establecer aduanas marítimas y fronterizas, y designar su ubicación²⁶.
- Aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el Congreso de la Unión, y para crear otras²⁷.

²⁵ Trejo Vargas Pedro. Aduanas. Op.Cit. Pág. 146

²⁶ Artículo 89, fracción XIII de la Constitución Federal.

²⁷ Artículo 131 de la Constitución Federal.

- Restringir y 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 país²⁸.
- Celebrar tratados internacionales²⁹.

Facultades contenidas en la Ley Aduanera³⁰:

- Establecer o suprimir aduanas fronterizas, interiores y de tráfico aéreo y marítimo, así como designar su ubicación y funciones.
- Suspender los servicios de las oficinas aduaneras por el tiempo que juzgue conveniente, cuando así lo exija el interés de la nación.

Reformas al artículo 131 Constitucional.

El artículo 131 Constitucional fue reformado en el año de 1951³¹, para quedar como hoy lo conocemos, significándose aquella reforma un retroceso en la división de poderes y en el federalismo mexicano, en razón de que el constituyente de 1917, estableció claramente su idea de que el ejercicio de las facultades relacionadas con los impuestos al comercio exterior debían de llevarse a cabo de la misma manera que las demás contribuciones, es decir, a través de leyes aprobadas por el Congreso de la Unión, y no por el poder ejecutivo, ya que las leyes que se aprueban por el poder legislativo fueron aprobadas por los representantes de los ciudadanos y de los Estados, ya que por el

²⁸ Ibidem.

²⁹ Artículo 89, fracción X de la Constitución Federal.

³⁰ Artículo 143 de la Ley Aduanera.

³¹ Orrantía Arellano Fernando A. Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal. Editorial Porrúa México 1998. Pág. 259-261.

contrario los funcionarios del ejecutivo en esencia no representan un interés al cual proteger.

Si bien es cierto que dicha norma contempla el único supuesto en el cual se otorga al ejecutivo federal una facultad de legislar, por la inercia con que el comercio cambia, también lo es que se necesita un mayor control al ejercer dicha potestad que tanto puede beneficiar al país como puede convertirse en un arma el propio Estado.

Lo anterior en razón de que es más fácil defender una postura ante el exterior de manera grupal que de manera personal, toda vez que una sola persona será la obligada a cumplir con los acuerdos internacionales sin que se puede escurar en un estudio de otro órgano.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Dicha dependencia detenta la base de las facultades que posteriormente el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria otorga a diversas administraciones encargadas del cumplimiento y acciones relacionadas con el Derecho Aduanero, las cuales como se señalara en páginas posteriores violan la garantía de legalidad y seguridad jurídica que existe en nuestro sistema jurídico.

Dentro de las facultades de esta dependencia se encuentran³²:

- Señalar la circunscripción territorial de las aduanas, y de las secciones aduaneras.
- Comprobar que la importación y exportación de mercancías, la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos, declaraciones o manifestaciones, el pago correcto de las contribuciones y aprovechamientos y el cumplimiento de las

³² Artículo 144 de la Ley Aduanera.

regulaciones y restricciones no arancelarias, se realicen conforme a lo establecido en la Ley Aduanera.

- Practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de importación o exportación en los recintos fiscales y fiscalizados.
- Verificar que las mercancías por cuya importación fue concedido algún estímulo fiscal, franquicia, exención o reducción de impuestos o se haya eximido del cumplimiento de una regulación o restricción no arancelaria, estén destinadas al propósito para el que se otorgó, se encuentren en los lugares señalados al efecto y sean usadas por las personas a quienes fue concedido, en los casos en que el beneficio se haya otorgado en razón de dichos requisitos o de alguno de ellos.
- Perseguir y practicar el embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten en los casos a que se refiere el artículo 151 de esta Ley.
- Verificar en forma exclusiva durante su transporte, la legal importación o tenencia de mercancías de procedencia extranjera en todo el territorio nacional, para lo cual podrá apoyarse en el dictamen aduanero a que se refiere el artículo 43 de la Ley Aduanera.
- Establecer precios estimados para mercancías que se importen y retenerlas hasta que se presente la garantía a que se refiere el artículo 36-A, fracción I, inciso e) de la Ley Aduanera.
- Establecer la naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor de las mercancías de importación y exportación, debiendo solicitar el dictamen que requiera, para ejercer las facultades antes mencionadas, al agente aduanal, al dictaminador aduanero o a cualquier otro perito

- Otorgar, suspender y cancelar las patentes de los agentes aduanales, así como otorgar, suspender, cancelar y revocar las autorizaciones de los apoderados aduanales.
- Dictar las reglas correspondientes para el despacho conjunto a que se refiere la fracción III del artículo 143 de esta Ley.
- Ordenar y practicar el embargo precautorio en los términos del Código Fiscal de la Federación, de las cantidades en efectivo, en cheques nacionales o extranjeros, órdenes de pago o cualquier otro documento por cobrar o una combinación de ellos, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate, a diez mil dólares de los Estados Unidos de América, cuando se omita declararlas a las autoridades aduaneras, al entrar o salir del territorio nacional, conforme a lo dispuesto en el artículo 9o. de esta Ley.

Sin embargo las facultades que detenta la Secretaría de Hacienda son delegadas en diversas Administraciones inferiores jerárquicamente para poder cumplir con su objetivo, como ha sido señalado en la Tesis de jurisprudencia 2a./J. 60/98³³.

³³ **COMERCIO EXTERIOR, FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DETERMINACIÓN EN ESA MATERIA. CORRESPONDEN ORIGINARIAMENTE A LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, LA QUE CON APEGO A LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS, LAS DELEGA, TANTO EN LAS AUTORIDADES ADUANERAS, COMO EN LAS ADMINISTRACIONES DE AUDITORÍA FISCAL.**

De lo dispuesto en los artículos 116 de la Ley Aduanera del treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y uno, y 144 de la Ley Aduanera en vigor a partir del uno de abril de mil novecientos noventa y seis, se desprende que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta, originariamente, con facultades relativas a la administración tributaria en materia de comercio exterior, las que ha delegado en diversas dependencias, atendiendo a las necesidades del servicio, a los recursos y a las políticas de administración tributaria imperantes. Esa delegación se ha actualizado, por una parte, en la Administración General de Aduanas y en las aduanas, de acuerdo con los artículos 72 y 114, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicado en el Diario Oficial de la Federación del veinticuatro de febrero de mil novecientos noventa y dos, vigente del veinticinco de febrero de ese año al once de septiembre de mil novecientos noventa y seis, en principio, con motivo del despacho aduanero, y también mediante el ejercicio de facultades de comprobación; y por otra parte, en la Administración General de Auditoría Fiscal y en las Administraciones Locales de Auditoría, en términos del artículo 111, apartado B, del mencionado reglamento, dotándolas de diversas facultades, tanto de comprobación y determinación de impuestos y sus accesorios de carácter federal, como de cuotas compensatorias, asignándoles también, atribuciones para tramitar y resolver los procedimientos aduaneros a que dé lugar la comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales, de lo cual se concluye que las Administraciones de Auditoría Fiscal también tienen facultades para comprobar y determinar contribuciones en materia de comercio exterior.

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

Tesis de jurisprudencia 60/98. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del doce de junio de mil novecientos noventa y ocho.

Servicio de Administración Tributaria.

Dentro de las áreas de este órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda relacionadas de manera directa con la materia del derecho aduanero y del comercio exterior encontramos a:

- **Administración General de Auditoría de Comercio Exterior.**
- **Administración General Jurídica y dentro de esta:**
Administración Central de Normatividad de Comercio Exterior y Aduanal.
- **Administración General de Aduanas.**

1.3.3. Sujetos Pasivos Del Derecho Aduanero.

Dentro de los sujetos pasivos de la relación Aduanera, es decir aquellos que introduzcan o extraigan mercancías de país o que tengan intervención³⁴ en dichos actos, encontramos a los importadores, exportadores, transportistas, al mandatario y al agente aduanal, así como a los almacenes autorizados para prestar servicios que se relacionaran con la materia.

1.3.3.1. Importadores.

El importador es la persona física o moral, autorizada por la autoridad aduanera para realizar la importación, o introducción, de mercancía de procedencia extranjera, obligada al pago de las contribuciones al comercio exterior y cuotas compensatorias inherentes a la introducción de la mercadería, así como al cumplimiento de las regulaciones y no arancelarias que en su caso correspondan.

³⁴ Moyotl Hernandez Francisca. Op. Cit. Pág. 36

Sin embargo es de señalar que ninguna norma aduanera en México define que debe entenderse por Importador, sino que es necesario realizar un análisis hermenéutico de todas las normas que confluyen en esta materia con el fin de poder desentrañar quienes son los importadores³⁵.

Dicho importador, en términos del artículo 59, fracción IV de la Ley Aduanera, 71, 72 y 77 de su reglamento, tendrá la obligación de inscribirse en un padrón de importadores y en su caso en un padrón de sectores específicos, que al efecto lleva la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Administración General de Aduanas que depende del Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría antes mencionada, el cual, como se señalará en un capítulo posterior podrá ser cancelado, sin que se respete el principio de jerarquía de las leyes.

El encontrarse inscrito en un padrón de importadores no sólo es requisito de nuestro país, aunque si las reglas que este establece, encontrando esta justificación en el artículo 1 del Acuerdo sobre procedimientos para el Trámite de Licencias de Importación, que se encuentra auspiciado por la Organización Mundial de Comercio.

El artículo antes mencionado establece que a efectos del acuerdo en comento “se entiende por trámite de licencias de importación al procedimiento administrativo utilizado para la aplicación de los regímenes de licencias de importación que requieren la presentación de una solicitud u otra documentación (distinta de la necesaria a efectos aduaneros) al órgano administrativo pertinente, como condición previa para efectuar la importación en el territorio aduanero del miembro importador.”³⁶

Posibilidad de realizar el despacho aduanero de forma directa.

A partir de la publicación el día 9 de diciembre del 2013 del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Aduanera, se

³⁵ Rodhe Ponce Andres. Op. Cit. Pág. 109.

³⁶ Organización Mundial de Comercio. Compendio de Acuerdos. Asociación de Agentes Aduanales del Aeropuerto Internacional de la Ciudad de México. Octubre 1998. Pág. 394.

estableció la posibilidad de que los importadores de manera directa realicen el despacho aduanero de las mercancías, sin que sea necesario utilizar los servicios de Agente Aduanal, reforma que busca promover un despacho aduanero competitivo a nivel internacional, como fue señalado en la exposición demotivos que dio pie a dicha reforma³⁷, sin embargo de un análisis detallado a dicha reforma pareciera que su implementación se verá limitada.

Lo anterior es así toda vez que de la lectura que se realice a la fracción VIII del artículo 53 de la Ley Aduanera, la cual fue adicionada en la reforma en comento, se observará que el representante legal del importador que será quien realice el despacho será responsable solidario en el pago de las contribuciones al comercio exterior y demás contribuciones lo cual no guarda lógica con el fin que se buscaba con la citada reforma.

Si se tiene que el importador será quien realice el despacho de las mercancías por medio de un empleado quien estará subordinado a él, no se entiende por qué deberá de existir una responsabilidad para este, toda vez que el importador es quien realizaría la operación, entenderlo de otra forma sería tanto como limitar que la figura realmente se use de forma amplia, toda vez que pocos empleados desearan ser el representante legal del importador en base a la responsabilidad que existirá.

Sin embargo, en razón de que falta que se emitan las reglas de operación de esta nueva forma de operar, se espera que las mismas sean de una naturaleza que permitan que la responsabilidad solidaria no sea una barrera para la operación en la forma directa.

³⁷ Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados de fecha 15 de octubre del 2013, Página V.

1.3.3.2. Agente Aduanal.

Antecedentes en México.

En el artículo 94 de la Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas, de cabotaje y secciones Aduanales publicada el 25 de enero de 1885.³⁸, encontramos uno de los primeros antecedentes de la figura del Agente Aduanal, en el cual se establecía que en las operaciones de las Aduanas, no se debería de admitir más persona ni firma que la del consignatario, a no ser que este hubiera otorgado poder suficiente para que alguna persona gestionara en su nombre o que cuando menos se acreditase tal representación a través de carta poder para asuntos aduanales.

Si bien es cierto, en aquel momento no era obligatorio realizar las operaciones de comercio exterior a través del Agente Aduanal, en el artículo en comento se establecía la posibilidad de delegar en alguien más los trámites relacionados con la materia.

Posteriormente, en el año de 1918, por decreto presidencial se establece que para poder ejercer las funciones de Agente Aduanal se necesitaba contar con la autorización de la Secretaría de Hacienda.

En el año de 1927, se expide la Ley de Agentes Aduanales, que consagró los conceptos y requisitos que continúan vigentes en la actividad de los Agentes Aduanales.

Concepto de Agente Aduanal.

La Ley Aduanera en su artículo 159, hasta el 9 de diciembre del 2013, señalaba que “Agente aduanal es la persona física autorizada por la Secretaría, mediante una patente, para promover por cuenta ajena el despacho de las mercancías, en los

³⁸ Acosta Roca Felipe. Op.Cit. Págs. 35.

diferentes regímenes aduaneros previstos en esta Ley”, texto que fue modificado en razón de la publicación en el Diario Oficial de la Federación del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Aduanera³⁹, para señalar que la autorización será autorizada por el Servicio de Administración Tributaria.

Por su parte los doctrinarios consideran que el Agente Aduanal es “la persona física que a través de una patente, personal e intransferible, otorgada por la autoridad hacendaria, interviene ante una aduana para despachar mercancías en cualesquiera de los regímenes aduaneros, en virtud de los servicios profesionales que presta⁴⁰”.

“El Agente Aduanal se ha concebido como un auxiliar del contribuyente –importador, exportador- para realizar los trámites del despacho aduanero que es una institución compleja, puesto que las regulaciones y restricciones no arancelarias, impuestos, cuotas compensatorias, reglas de origen y formalidades relativas a la introducción y extracción de mercancías, están diseñadas para peritos en materia de comercio exterior, porque sus reglas no son sencillas⁴¹”.

Asimismo otros tratadistas señalan que “el agente aduanal se trata de una figura en la cual una persona física independiente con registro fiscal propio puede actuar por cuenta de varios importadores y exportadores”, quien detendrá dentro de sus funciones la de dar asesoría al cliente (importador, exportador), estableciendo que por dicha función puede costarle el pago de multas y la cancelación de la patente que le hubiera sido otorgada.⁴²

En los Estados Unidos de Norteamérica el Agente Aduanal a quien se le denomina *Customs Broker* es una persona autorizada por medio de una licencia para llevar a

³⁹ Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 9 de diciembre del 2013.

⁴⁰ Carbajal Contreras Máximo. Op.Cit. Pág. 340

⁴¹ Dr. Adolfo Solís Farías. Estrategia Aduanera. La revista Mexicana de Comercio Exterior (Marzo 2007) Pág. 13

⁴² Moreno Valdez Hadar. Navarro Chavarria Luis E. Materia Aduanera. Procedimientos Administrativos y Penales, Infracciones, Delitos y sus Medios de Defensa Editorial Porrúa México 2007 Pág. 168. Citando a Eduardo Reyes Díaz- Leal. El Despacho Aduanal.

cabo operaciones en materia aduanera en nombre de terceros, sin ser responsables de las operaciones aduaneras y trámites realizados⁴³.

Nosotros consideramos que el Agente Aduanal, es la persona física, autorizada por la autoridad aduanera, para efecto de realizar el despacho aduanero de la mercancía nacional, nacionalizada o extranjera, por cuenta de los importadores o exportadores que les soliciten sus servicios.

Artículo 159, fracción I, de la Ley Aduanera.

“El principio de igualdad se configura como uno de los valores superiores del orden jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico para la producción normativa y su posterior interpretación y aplicación, y si bien es cierto que el verdadero sentido de la igualdad es colocar a los particulares en condiciones de poder acceder a derechos reconocidos constitucionalmente, lo que implica eliminar situaciones de desigualdad manifiesta”.... “En estas condiciones, el valor superior que persigue este principio consiste en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propicien efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica”⁴⁴.

Como puede ser observado de los requisitos para obtener la patente de Agente Aduanal, se establece que el mismo sea mexicano por nacimiento en pleno ejercicio de sus derechos, situación que consideramos puede ser modificada a efecto de no vulnerar la garantía de igualdad que contempla la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo cual hasta el año de 1997 no hubiera podido argumentarse, toda vez que por disposición constitucional contemplada en el artículo 32 de la Carta Magna

⁴³ Trejo Vargas Pedro. Aduanas. Régimen Jurídico y Facilitación Editorial Porrúa México Pág. 85

⁴⁴ Jurisprudencia que puede ser localizada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta en fecha Octubre de 2004, con el número 1a./J. 81/2004.

se establecía que el Agente Aduanal debía ser de nacionalidad mexicana por nacimiento⁴⁵.

En efecto, se considera que existe un trato desigual hacia profesionistas de nacionalidad extranjera que reúnan los mismos requisitos y se encuentren en idénticas condiciones, ya que se les dará un trato diferente, en base a su nacionalidad. Es importante tener en cuenta que los razonamientos que se dieron en la exposición de motivos para pretender sostener tal diferencia, consisten en el hecho de que se presume que el Agente Aduanal lleva a cabo una labor sensible para la seguridad y salud del Estado, por lo que tal labor debe de realizarse por un nacional.

Sin embargo consideramos que tal justificación no puede pretender sostenerse al día de hoy, ya que si bien es cierto, la labor del Agente Aduanal es sensible para la economía y la salud del país, también lo es que con los controles administrativos y de fiscalización con que las autoridades fiscales y aduaneras actualmente cuentan, en nada difiere el que dicha labor la realice un nacional o un extranjero.

Como ejemplo de lo anterior se puede observar que en nuestro vecino del norte, siendo uno de los países que cuentan con mayor vigilancia en sus fronteras, no limitan el ejercicio del Agente Aduanal a sus nacionales por nacimiento.

Nuestra crítica se puede robustecer con el hecho de que las sociedades que puede constituir el Agente Aduanal para la prestación de sus servicios, no contienen limitación sobre que sus socios o asociados sean mexicanos por nacimiento, lo cual en el siguiente apartado se comentara a mayor detalle, situación que anteriormente si sucedía, en la cual se establecía que los socios debían de ser mexicanos por nacimiento, encontrando una mayor vigilancia por parte de las autoridades aduaneras, ya que en la anterior legislación aduanera, se establecía la obligación de que las escrituras constitutivas y sus modificaciones debían ser aprobadas por las autoridades aduaneras

⁴⁵ Rohde Ponce Andres. Op Cit. Pág. 113

Es decir, si el Agente Aduanal debe de ser mexicano por nacimiento, dicho requisito se puede pretender burlar a través de la propia Ley, constituyendo sociedades en donde los socios o asociados no sean mexicanos por nacimiento.

Por ello consideramos que dicho requisito debe de ser reformado a efecto de ser eliminado.

Solidaridad y subsidiariedad.

La diferencia de la solidaridad con la subsidiariedad depende del alcance de la responsabilidad, ya que mientras el obligado solidario responde de la deuda fiscal de forma simultanea que el obligado directo, el responsable subsidiario goza de los beneficios de orden y exclusión, donde primeramente se debe de acudir con el responsable directo y una vez agotado el procedimiento ante aquel se podrá iniciar con este.

A nuestra consideración la responsabilidad solidaria que se contempla para el Agente Aduanal en la Ley Aduanera debe de modificarse para que sea subsidiaria, ya que la forma en que actualmente se encuentra puede llevar aparejado un pago doble del crédito fiscal, al cual no tiene derecho el fisco.

En efecto, con la figura de la responsabilidad solidaria el Estado puede llegar a cobrar dos veces un monto que deriva del mismo incumplimiento, lo cual no le esta permitido, toda vez que si el Agente Aduanal no se defiende correctamente al igual que el importador los dos tendrán, para el criterio de la autoridad, la obligación de pago, independientemente de que el monto del crédito al cual se tuviera obligación ya hubiera sido pagado por uno de los dos.

Lo anterior pareciera absurdo en el entendido de que una vez cubierto el crédito fiscal, sea por el Agente Aduanal o por el importador⁴⁶, ya no existiría obligación de pago, ya que la misma se habría extinguido, sin embargo la forma en que se encuentran reguladas las disposiciones no permite que la autoridad de manera lógica llegue a tal conclusión, sumándose al hecho de que si bien pudieran tener una relación comercial el Agente Aduanal y el importador, los mismos no están obligados a presentarse los comprobantes que acreditaran el pago a efecto de que no se generara un segundo desembolso.

Por ello, a efecto de tener certeza de que el cobro que se pretende realiza al Agente Aduanal es procedente, una vez agotado el procedimiento ante el importador, sería conveniente reformar la Ley Aduanera a efecto de que en lugar de que éste responda de manera solidaria, lo haga de manera subsidiaria, lo cual otorgaría mayor seguridad jurídica.

1.3.3.3 Agente Aduanal Sustituto.

Dentro de las reformas que en materia aduanera fueron aprobadas por el Congreso de la Unión, publicadas en el Diario oficial de la Federación el día 9 de diciembre del 2013, se encuentra la derogación del artículo 163-A, así como de la fracción VII del artículo 163 de la Ley Aduanera, las cuales contemplaban la figura del Agente Aduanal Sustituto, que era la persona física designada por el Agente Aduanal para que lo sustituyera en ciertos casos y en consecuencia obtuviera los derechos sobre la patente aduanal, y así poder actuar en la aduana de adscripción y en las adicionales que en su caso se tuviera.

⁴⁶ Debiendo tener en cuenta que en caso de que si el Agente Aduanal es quien liquida el crédito, el importador sólo tendrá la obligación de pagar la diferencia del crédito fiscal consistente en el monto de las multas.

Antecedentes de la Figura del Agente Aduanal Sustituto.

Por medio del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Aduanera, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002, se adicionó a la Ley Aduanera el artículo 163-A, así como la fracción VII al artículo 163 de la misma norma, creando con esto la figura del Agente Aduanal Sustituto.

La iniciativa que adicionó diversas disposiciones de la Ley Aduanera en el año de 2001 para entrar en vigor el primero de enero del 2002 fue presentada por el Diputado Diego Alonso Hinojosa Aguerrevere, del Grupo Parlamentario del Partido Acción Nacional, la cual buscaba por lo que hace al tema en comento “reforzar la función aduanera se está proponiendo la figura del agente aduanal adscrito, a fin de profesionalizar y especializar a quienes aspiran a desempeñarse en el medio aduanero, lo que sentará las bases para perfeccionar los conocimientos de quienes se ocuparán del despacho aduanero de las mercancías, y garantizará la continuidad de las agencias aduanales que hayan observado un sano comportamiento” de donde se tiene que uno de los principales puntos era buscar la continuidad de quienes prestaran su servicio de manera eficiente.⁴⁷

Dicha figura contemplada en los artículos 163, fracción VII⁴⁸ y 163-A⁴⁹ de la Ley Aduanera, desde su aparición en el derecho aduanero mexicano en el 2002, hasta el

⁴⁷ Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Aduanera, publicado en la Gaceta Parlamentaria el día 22 de diciembre del 2001.

⁴⁸ **ARTICULO 163.** Son derechos del agente aduanal:

VII. *Designar, por única vez, a una persona física ante el Servicio de Administración Tributaria, como su agente aduanal adscrito, para que en caso de fallecimiento, incapacidad permanente o retiro voluntario, éste lo sustituya, obteniendo su patente aduanal para actuar al amparo de la misma en la aduana de adscripción original y en las tres aduanas adicionales que, en su caso, le hubieran sido autorizadas en los términos del artículo 161 de esta Ley.*

El agente aduanal adscrito en los términos del párrafo anterior, no podrá, a su vez, designar a otra persona física que lo sustituya en caso de su fallecimiento, incapacidad permanente o retiro voluntario. En este caso, el Servicio de Administración Tributaria tendrá la facultad de designarlo, a solicitud expresa.

La designación y revocación de agente aduanal adscrito, deberá presentarse por escrito y ser ratificadas personalmente por el agente aduanal ante el Sistema de Administración Tributaria.

Para que proceda la designación como agente aduanal sustituto, la persona designada deberá de cumplir con los requisitos que exige el artículo 159 de esta Ley.

año de 2013 no sufrió adición o cambio alguno, por lo que el texto publicado en esa fecha quedo inalterado.

Es importante comentar que aunque el artículo 163-A habla del Agente Aduanal Sustituto, la fracción VII del artículo 163 se refiere al Agente Aduanal Adscrito, sin que este punto hubiera suscitado controversia en algún momento, y subsistiendo en su uso en el argot aduanero el primero, sin embargo vale la pena comentarlo para efecto de tener en cuenta que los legisladores no siempre prestan la debida atención a las propuestas que se someten a su consideración, en el entendido de que si bien es cierto son detalles que pueden considerarse de una importancia minúscula, los mismos hablan del trabajo técnico que debe de encontrarse detrás.

Antecedentes de la Reforma.

En la propuesta enviada por el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados y en el dictamen emitido por el Legislativo se estableció que se proponía la eliminación de la figura del Agente Aduanal Sustituto, a efecto de buscar una coherencia con la esfera administrativa en donde el “Estado sea el único facultado para determinar a quienes se les otorga la patente aduanal”, alineándose de esta forma con lo dispuesto con el tercer párrafo del artículo 159 de la Ley Aduanera que señala que la patente es personal e intransferible.⁵⁰

⁴⁹ **ARTICULO 163-A.** *La persona física designada conforme a la fracción VII del artículo anterior, como agente aduanal sustituto, no podrá ser designada como sustituta de dos o más agentes aduanales al mismo tiempo.*

En el caso de que la persona física, a que se refiere este artículo obtenga su propia patente aduanal conforme al artículo 159 de esta Ley, la designación como agente aduanal sustituto quedará sin efectos.

Para que la persona obtenga la patente aduanal del agente que lo designó como su sustituto, deberá acreditar ante el Servicio de Administración Tributaria que el examen de conocimientos técnicos, a que se refiere la fracción IX del artículo 159 de esta Ley, lo hubiera aprobado dentro de los tres años inmediatos anteriores a la fecha en que vaya a ejercer la sustitución. En el caso de que el examen hubiera sido aprobado con anterioridad a dicho plazo, deberá ser presentado nuevamente, salvo que acredite haber actuado como mandatario del agente aduanal que lo designó como sustituto, durante los tres años inmediatos anteriores a la sustitución.

⁵⁰ Dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito público, y de Economía, con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Aduanera, publicado en la gaceta parlamentaria el 15 de octubre del 2013.

A nuestro entender podemos señalar que las razones que se expusieron para considerar que no existía coherencia con el artículo 159 de la Ley Aduanera, no son válidas en el entendido de que las figuras de sustitución y de transferencia de derechos son diferentes, mientras que en la primera nos encontramos en presencia de una persona que ocupara el lugar de otra, en la otra se ceden los derechos que se tienen sobre la patente, lo cual pudiera parecer lo mismo, pero no lo es.

Disposiciones contempladas en las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

El 9 de diciembre del 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Tercera Resolución de Modificaciones a las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2013 y sus anexos 1, 14 y 19, en las cuales se establece que en relación al artículo cuarto transitorio del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Aduanera, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 9 de diciembre de 2013, en ciertos casos los agentes Aduanales sustitutos se podrá acoger al beneficio que dicha disposición contempla.

De la lectura que se realice a dicha resolución observamos que el supuesto beneficio que contemplan las reglas generales solo aplicara para las personas que cumplan con ciertos requisitos los cuales a saber de forma primordial son:

1. Que se trate de persona que acrediten ante la Administración General de Aduanas haber sido ratificados bajo la figura de agente aduanal sustituto ante dicha autoridad, o haber obtenido el Acuerdo de Autorización de Agente Aduanal Sustituto hasta antes de la entrada en vigor del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Aduanera.

2. Que el agente aduanal que los designó se retire voluntariamente, teniendo hasta un plazo de 24 meses contados a partir del 10 de diciembre del 2013 para solicitar y formalizar su retiro voluntario,
3. Presentar ante la autoridad aduanera escrito en el que el interesado y el agente aduanal manifiesten que se acogen al beneficio previsto en este resolutivo y optar por no interponer medios de defensa relacionados con el otorgamiento de patente de agente aduanal.

Inconstitucionalidad de la Reforma.

Como se puede observar del Cuarto Transitorio del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Aduanera, se establece que “Quedarán sin efecto todas las disposiciones administrativas, resoluciones, consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos de carácter general o que se hubieran otorgado a título particular que contravengan o se opongan a lo establecido en la Ley Aduanera” de donde se tiene que todas las autorizaciones aprobadas para agentes aduanales sustitutos quedaran sin efecto.

Es de señalar que si bien el Cuarto Transitorio no hace referencia de forma expresa al tema de agentes aduanales sustitutos esto no es necesario para que la norma surta sus efectos y revoque los derechos que se hubieran adquirido de forma previa, toda vez que al hablar de resoluciones y autorizaciones que contravengan al Decreto que se expedirá se encontraran a las autorizaciones de sustitutos, toda vez que las mismas son emitidas a título particular, además de que son, como se ha señalado, una autorización y por su naturaleza contravendrían el decreto que deroga la existencia de dicha figura.

Por lo anterior se tiene que estaremos en presencia de una norma contraria a lo dispuesto por el artículo 14 Constitucional que contempla el principio de irretroactividad

de la Ley, el cual conforme a los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se transgrede cuando se modifican o destruyen los derechos adquiridos o los supuestos jurídicos nacidos bajo la vigencia de una ley anterior.

Es de vital importancia recordar que el derecho adquirido es aquel que ha entrado al patrimonio del individuo, a su dominio o a su haber jurídico, o bien, es aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona o haber jurídico.⁵¹

Del principio en comento se tiene que el legislador tiene prohibido expedir leyes que, en sí mismas, resulten retroactivas, como son aquellas en las cuales se pretendan modificar derechos que nacieron bajo la vigencia de una Ley anterior, como sería la reforma en comento, en donde los Agentes Aduanales, en su derecho contenido en los artículos 163, fracción VII y 163-A de la Ley Aduanera, autorizaron a personas físicas que los sustituyeran a su fallecimiento, incapacidad permanente o a su retiro voluntario, pero que por las disposiciones del Cuarto Transitorio se desconocerán al momento de que quedaran sin efecto.

De lo anterior se tiene que todas aquellas personas físicas que hubieran obtenido la autorización de Agente Aduanal Sustituto que se hubieran expedido con antelación a la entrada en vigor del decreto en comento deberán de defenderse por medio del juicio de amparo indirecto en razón de que la norma citada violara de forma flagrante el principio de irretroactividad al momento de que se establecerá que las mismas quedaran sin efecto, aún y cuando estemos en presencia de un derecho adquirido dentro de la vigencia de la Ley que permite su existencia.

No pasa desapercibido, como ya se mencionó en párrafos anteriores que en la Tercera Resolución de Modificaciones a las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2013 y sus anexos 1, 14 y 19, publicada el 9 de diciembre del

⁵¹ Tesis: 2a. LXXXVIII/2001 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 189448 emitida por la Segunda Sala bajo el rubro "IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS".

2013 en el Diario Oficial de la Federación, que el Servicio de Administración Tributaria estableció algunos beneficios, los cuales de todas formas violentan la esfera jurídica de los agentes aduanales sustitutos toda vez que obligan a que el Agente Aduanal que los designó se retire voluntariamente si es que se desea poder ejercitar su derecho adquirido conforme a la Ley anterior, aun y cuando esto no era necesario conforme la legislación aduanera vigente en el momento en que se autorizaron a los Agentes sustitutos.

Asimismo se tiene que el decreto que contempla la Tercera Resolución de Modificaciones a las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2013, es inconstitucional al momento de que exige como requisito para poder acogerse al supuesto beneficio el que se deberá de presentar escrito ante la autoridad aduanera en el que el interesado y el agente aduanal manifiesten que se acogen al beneficio previsto y optaran por no interponer medios de defensa relacionados con el otorgamiento de patente de agente aduanal.

Por último es de vital importancia prestar especial atención a que si el Agente Aduanal que designó al sustituto se encuentra sujeto a algún procedimiento de suspensión, cancelación o extinción de su patente, o bien la patente hubiere sido cancelada o extinguida no se podrán acoger al beneficio señalado, aún y cuando al final del procedimiento se llegue a obtener una resolución que declara ilegal dichos procedimientos, con lo cual se les deja en un estado de inseguridad jurídica ya que el procedimiento que pudo iniciar la autoridad podrá quedar sin efectos por lo que el beneficio señalado no podría excluir a estos casos.

1.3.3.4. Otros sujetos pasivos.

Los almacenes Autorizados.

Los almacenes autorizados deben de entenderse en términos de lo que dispone el artículo 11 Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, que

establecen que a estos se les denominará almacenes generales de depósito quienes tendrán por objeto el almacenamiento, guarda o conservación, manejo, control, distribución o comercialización de bienes o mercancías bajo su custodia o que se encuentren en tránsito, amparados por certificados de depósito y el otorgamiento de financiamientos con garantía de los mismos, los cuales también podrán realizar procesos de incorporación de valor agregado, así como la transformación, reparación y ensamble de las mercancías depositadas a fin de aumentar su valor, sin variar esencialmente su naturaleza.

Estos almacenes representan una alternativa de apoyo⁵² para los productores, comercializadores, importadores y exportadores, toda vez que en base a los diversos regímenes aduaneros existentes podrán obtener beneficios si se lleva a cabo una adecuada logística.

Adicionalmente a la materia mercantil la Ley Aduanera en sus artículos 14, 14-A, 14-B, 14-C, 14-D y 15 establece los requisitos para obtener la autorización para prestar los servicios de almacenaje especial, por denominarlo de manera simplista, ya que si bien es cierto que la guarda, almacenaje o manejo de un almacén normal a uno que obtiene una autorización adicional para prestar servicios relacionados con mercancías que se destinaran a alguno de los regímenes aduaneros que contempla el artículo 90 de la Ley Aduanera en esencia realizan la misma actividad, a estos últimos se les confieren mayores obligaciones al ser un auxiliar del Estado en la verificación y custodia de la mercancía.

Exportador.

Es la persona física o moral, que extrae mercancía del territorio nacional, de manera cotidiana, para destinarla al extranjero, obligada al pago de las contribuciones al comercio exterior.

⁵² Reyes Díaz-Leal Eduardo. Depósito Fiscal. 126 Págs. Asociación Mexicana de Almacenes Generales de depósito. México 2001.

Transportistas.

Los agentes de transporte son las personas que establecidas en el lugar de arribo o salida de los medios de conducción, actúan en nombre de los importadores o exportadores según del tráfico de que se trate, en las gestiones relativas a la presentación de los correspondientes medios de transporte y de sus cargas ante las aduanas.

1.4. Documentación Aduanera.

Si bien es cierto, como lo ha reconocido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en reiteradas ocasiones al mencionar que las leyes no deben de contener todos y cada uno de los conceptos que en las mismas se establezcan, también lo es que, es necesario que los conceptos básicos si se encuentren señalados, máxime cuando los mismos sean necesarios para determinar los obligaciones y derechos de los gobernados, a efecto de que se respete la garantía de certeza jurídica.

Lamentablemente existen pilares de la legislación aduanera que no encuentran ninguna definición en las normas legales, lo cual entraña, por esa laguna, actos de molestia por parte de la autoridad, quien tampoco cuenta con los elementos para en su caso otorgar la razón a los agentes que participan en el comercio exterior.

Como ejemplo de lo antes mencionado podemos encontrar que la Ley Aduanera se refiere a la “Documentación Aduanera”, refiriéndose a que con la misma se acredita que la mercancía de procedencia extranjera se sometió a los trámites previstos en ley, sin embargo no señala que debe de comprender la misma.

A nuestra consideración, por documentación aduanera, debe de entenderse al pedimento y al certificado de origen, no comprendiéndose a la demás documentación

que señala el artículo 36 de la Ley Aduanera, ya que la misma tiene una naturaleza mercantil y no por utilizarse en la materia aduanera pierde esa calidad, situación que por el contrario no sucede con el certificado de origen y el pedimento que nacen y se conciben para esta materia.

Sin embargo, la presentación aislada del certificado de origen no puede por si sola acreditar que la mercancía se sometió a los trámites correspondientes en los términos de la legislación aduanera, razón por la cual, la documentación aduanera que acreditará fehacientemente que la mercancía se sometió a los trámites previstos en Ley será exclusivamente el pedimento en el cual se contemplan los datos que los documentos anexos al mismo señalan, determinando el régimen aduanero al cual se encuentran sujetas las mercancías, del cual se determinará, en su caso, que ya se pagaron las contribuciones o aprovechamientos a que se encontraren afectas, así como al cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias o en su caso si gozan de algún beneficio.

1.4.1. Pedimento.

El pedimento, es uno de los documentos esenciales de la operación aduanera en México, ya que en el mismo se determinan el régimen aduanero, origen de la mercancía, datos del importador o exportador, contribuciones y aprovechamientos a pagar, fracción arancelaria de la mercancía, de los cuales se deriva más información para conocer perfectamente quien está importando o exportando, que producto, de que país.

Para otros tratadistas el pedimento simplemente es el formato administrativo que la autoridad administrativa publica para que se lleven a cabo las operaciones de comercio exterior, tanto de importación como de exportación⁵³, concepto que consideramos muy

⁵³ Cabeza García Luiz Z. Procedimientos de Auditoría para la revisión de operaciones de Comercio Exterior. Editorial ISEF. México 2003. Pág. 23.

simplista, ya que el mismo no solo se aplica a operaciones de importación o exportación y conlleva una serie de actos más compleja.

Hasta la reforma del 9 de diciembre del 2013, no existía una definición⁵⁴ en Ley de lo que debía de entenderse por pedimento, sin embargo por medio del Decreto publicado en la fecha antes citada, se estableció que a este se le entenderá como “la declaración en documento electrónico, generada y transmitida respecto del cumplimiento de los ordenamientos que gravan y regulan la entrada o salida de mercancías del territorio nacional, en la que se contiene la información relativa a las mercancías, el tráfico y régimen aduanero al que se destinan, y los demás datos exigidos para cumplir con las formalidades de su entrada o salida del territorio nacional, así como la exigida conforme a las disposiciones aplicables.”

Al respecto la Suprema Corte de la Nación ha señalado que el pedimento es una especie de declaración fiscal relativa al cumplimiento de obligaciones tributarias en materia de comercio exterior, por medio del cual sea el importador o el exportador manifiestan a la autoridad aduanera, en forma escrita, la mercancía a introducir o a enviar fuera del territorio nacional, la clasificación arancelaria, el valor normal o comercial, los impuestos a pagar, y el régimen aduanero al que se destinarán las mercancías. lo cual se puede observar de la jurisprudencia número 2a./J. 62/98.

Por nuestra parte podemos definir al pedimento como el documento a través del cual los agentes del comercio exterior autodeterminan, a través de un agente aduanal, el régimen aduanero al cual se someterá la mercancía, detallando todos los datos inherentes a la misma que permitan conocer las contribuciones y aprovechamientos a pagar, así como las regulaciones y restricciones no arancelarias a cumplir.

Aunque en si solo existe un pedimento, el mismo se puede dividir⁵⁵ en las operaciones que se lleven a cabo con él, por lo cual podemos encontrar los siguientes tipos de

⁵⁴ Mendez Castro Ricardo. Manual práctico-teórico para la elaboración del pedimento aduanal. México Tax Editores 2009. Pág. 19.

⁵⁵ Op. Cit. Pág. 23.

pedimentos, los cuales a su vez se pueden subdividir de manera más específica según de la operación que se trate.

1. Pedimento de Importación
2. Pedimento de exportación.
3. Pedimento de rectificación.
4. Pedimento virtual.
5. Pedimento de tránsito
6. Pedimento simplificado.
7. Pedimento complementario.
8. Pedimento consolidado.

Dentro del pedimento podemos encontrar de igual manera a la boleta aduanal, a la declaración de aduanas y a la declaración de dinero salida de pasajeros.

I.5. Conclusiones:

- La facultad de establecer Aduanas aéreas e interiores contenida en la Ley Aduanera supera lo dispuesto por la Constitución aún y cuando de manera expresa la norma suprema delimita el tipo de aduanas que se pueden establecer, por lo que sería recomendable llevar a cabo la inclusión en la Constitución.
- Si bien el artículo 131 Constitucional contempla el único supuesto en el cual se otorga al ejecutivo federal una facultad para legislar, se necesita un mayor control al ejercer dicha potestad.
- Conforme a las reformas y adiciones sufridas a la legislación aduanera es importante que se elimine o aclare la responsabilidad solidaria que estará a cargo del representante legal en el despacho aduanero de las mercancías.
- Los derechos de los Agentes Aduanales sustitutos con el decreto publicado el 9 de diciembre del 2013, atacados podrán interponer los medios de defensa pertinentes, o en el mejor de los casos por medio de las Reglas de Carácter

General ampliar los puntos que pueden generar un ataque a sus derechos adquiridos.

II.- EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA CONTEMPLADO EN EL ARTÍCULO 150 DE LA LEY ADUANERA.

El procedimiento a analizar en el presente capítulo tiene su fundamento en el artículo 150 de la Ley Aduanera que se denomina “procedimiento administrativo en materia aduanera” conocido de mejor manera en el argot aduanero, por sus siglas, como “P.A.M.A.”.

Al efecto debe de observarse lo dispuesto por el artículo 150 antes mencionado para comprender su mecánica y los requisitos que deben de ser observados por la autoridad al momento de fundar su acto de molestia en esta norma.

De la redacción del artículo citado se puede observar que en tres casos de fiscalización se podrá llevar cabo un P.A.M.A., siendo estos durante el reconocimiento aduanero, la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, siendo este último supuesto el que abarca a todos los demás actos de verificación como puede ser una visita domiciliaria.

Asimismo es de vital importancia tener en cuenta, como se observa del artículo antes transcrito, que el elemento esencial para que se den los supuestos del P.A.M.A. consiste en que se embargue precautoriamente mercancía, debiendo tener en cuenta que sin dicho elemento, es decir, si no se embarga precautoriamente la mercancía, no se puede hablar de un P.A.M.A.

Por lo anterior es necesario establecer las hipótesis por las cuales la legislación aplicable al caso permite el embargo precautorio de la mercancía.

ARTICULO 151. Las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten, en los siguientes casos:

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

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

III.- Cuando no se acredite con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en esta Ley para su introducción al territorio nacional 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.

IV. 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.

V. 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.

VI. 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.

VII. 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.

En los casos a que se refieren las fracciones VI y VII 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.

En los casos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV, VI y VII el medio de transporte quedará como garantía del interés fiscal, salvo que se cumpla con los requisitos y las condiciones que establezca el Reglamento.

Por lo que se refiere a las fracciones III y IV, el resto del embarque quedará como garantía del interés fiscal, salvo que se trate de maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, en este caso, sólo se procederá al embargo de la totalidad del excedente, permitiéndose inmediatamente la salida del medio de transporte y del resto de la mercancía correctamente declarada.

Como se observa del artículo antes mencionado, de manera general son siete hipótesis por las cuales se puede configurar el embargo precautorio; se señala que de manera general, ya que de un análisis pormenorizado de cada fracción se pueden generar más hipótesis específicas de embargo.

II.1. Análisis de las causales de embargo.

A efecto de entender mejor cada uno de supuestos de embargo se procederá a estudiar cada uno.

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

La anterior causal se divide en tres supuestos, el primero relacionado con el hecho de que las mercancías de comercio exterior no deben de ingresar por lugar diferente a las aduanas del país, que son los lugares autorizados para llevar cabo la introducción o extracción de las mismas, ya que en caso contrario no se podría tener un debido control, pudiéndose afectar no sólo la economía nacional, sino la seguridad nacional, la ecología y la salud humana.

El segundo supuesto corresponde al hecho de que las mercancías extranjeras en tránsito internacional no se podrán desviar de las rutas fiscales, las cuales se encuentran establecidas en el Anexo 11 de las Reglas Generales en Materia de Comercio Exterior, lo cual tiene como objeto controlar debidamente la entrada de mercancía aunque no pretenda ser destinada para permanecer en el país.

El tercer y último supuesto se refiere a que las mercancías de comercio exterior no se podrán transportar por medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno.

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

III.- Cuando no se acredite con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en esta Ley para su introducción al territorio nacional 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.

Las anteriores dos causales de embargo, las analizaremos de forma conjunta, las cuales se refieren a cuando no se acredite con documentación aduanera que la mercancía se sometió a los trámites previstos en Ley, cuando no se acredite su legal estancia y tenencia o cuando no se acredite el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias o en su caso se omita el pago de cuotas compensatorias.

Cuando la Ley Aduanera señala que procederá el embargo en el momento en que no se acredite que la mercancía se sometió a los trámites previstos en ley, debemos de partir de saber con cual documentación se desvirtúan los argumentos de la autoridad, por lo cual tenemos que el documento idóneo para tal efecto es el pedimento, en el cual se contemplan los datos que los documentos anexos al mismo señalan, determinando el régimen aduanero al cual se encuentran sujetas las mercancías, del cual se determinará, en su caso, que ya se pagaron las contribuciones o aprovechamientos a que se encontraren afectas, así como el cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias o en su caso si gozan de algún beneficio.

Debiendo tener en cuenta, como ya se ha mencionado, que la legislación aduanera no precisa que debe de entenderse por documentación aduanera a efecto de tener mayor certeza jurídica del acto que lleve a cabo la autoridad⁵⁶.

Pretender restar valor al pedimento, es decir, considerar que el mismo es inexistente, por el hecho de que pudiera llegar a existir alguna diferencia en la clasificación arancelaria de la mercancía, aún y cuando las características y naturaleza de la mercancía física coinciden con la señalada en aquel, es ilegal toda vez que aunque se hubieran pagado las contribuciones y cumplido con las regulaciones y restricciones no arancelarias se llevaría un acto de molestia excesivo, partiendo de que existirán

⁵⁶ Trejo Vargas Pedro. Op. Cit. Pág. 354.

elementos para demostrar que la mercancía si se sometió a los trámites previstos en Ley.

IV.- Cuando con motivo del reconocimiento aduanero⁵⁷, 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.

La anterior hipótesis, es muy importante toda vez que la Ley Aduanera no establece si lo procedente en este supuesto será embargar toda la mercancía o simplemente el excedente, por lo que para nuestra consideración lo procedente sería embargar únicamente la mercancía que se encuentra en exceso a efecto de que respecto a esta se paguen las contribuciones y en su caso cuotas compensatorias a que se encuentren afectas, además de cumplir con las regulaciones y restricciones a que se encuentra afecta la misma.

V. 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.

En este caso, por errores en la coordinación del personal del Agente Aduanal y del transportista, se llega a presentar dentro del recinto fiscal los vehículos de carga sin que se tenga en pedimento por lo cual será causal de embargo, esta causal, que pareciera muy simple, ya que en si se explica por si sola, en la práctica es recurrente.

VI. Cuando el nombre, denominación o razón social o domicilio del proveedor en el extranjero o domicilio fiscal del importador, señalado

⁵⁷ Hasta antes de la reforma a la Ley Aduanera Publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 9 de diciembre del 2013, esta fracción también se refería al segundo reconocimiento el cual es una figura que se eliminó del texto de la Ley Aduanera a efecto de facilitar el despacho aduanero y así optimizar y agilizar el mismo.

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.

Esta hipótesis de embargo es criticable en varias partes, consistiendo la primera en cuanto a que ni la Ley Aduanera ni ningún otro dispositivo legal establecen la forma en que la Autoridad pueda llegar a la conclusión de que el nombre o domicilio fiscal del proveedor o del importador sean falsos o inexistentes, siendo que al día de hoy la forma en que las autoridades llegan a tal conclusión es en base a supuestos que no siempre se encuentran debidamente sustentados.

Domicilio fiscal del importador.

Primeramente tenemos que conforme al artículo 10 del Código Fiscal de la Federación⁵⁸ en México se entenderá al domicilio fiscal como aquel que el contribuyente, ya sea persona física o moral, manifieste ante la autoridad hacendaria como el lugar en donde se tenga el principal asiento de la administración del negocio, lo cual se le manifestará bajo protesta de decir verdad a la autoridad al momento de

⁵⁸ **Artículo 10.-** Se considera domicilio fiscal:

- I. Tratándose de personas físicas:
 - a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
 - b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.
 - c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.
- II. En el caso de personas morales:
 - a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
 - b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.

realizar la inscripción en el registro federal de contribuyentes, teniéndose la obligación de informar a la autoridad cada cambio que se realice.

Por su parte tenemos que el importador al momento de realizar su inscripción al padrón de importadores, estará condicionado, para poder obtener su registro, a que su domicilio se encuentre como localizado o en proceso de verificación por parte de la Administración Local de Servicios al Contribuyente, lo anterior en términos de lo dispuesto por la regla 1.3.2 de las Reglas de Carácter de General en Materia de Comercio Exterior publicadas en el Diario Oficial de la Federación y del “Instructivo de trámite para inscribirse en el padrón de importadores y/o padrón de importadores de Sectores Específicos”.

Sin embargo, es importante tener en cuenta que independientemente de que la autoridad fiscal o aduanera en un primer momento haya tenido como localizable el domicilio fiscal señalado por el importador, esto no se deberá entenderse como que no se cuenten con facultades para posteriormente confirmar que esto siga igual, situación que puede realizarse en cualquier momento, por lo cual la empresa debe de tener los mecanismos necesarios para atender en cualquier momento a la autoridad, ya que en caso contrario se podrá considerar que no se encuentra localizable y sufrir varias consecuencias que se pueden generar.

Motivos que la autoridad considera suficientes para tener como no localizable a un importador que sí se encuentra en el domicilio fiscal.

El nombre del subtítulo antes señalado pareciera ser contradictorio, sin embargo no lo es, ya que existen casos en los cuales la autoridad tiene como no localizables a importadores que no se han movido de su ubicación desde que dieron de alta el domicilio fiscal y las autoridades lo verificaron en una primera ocasión, sin embargo por una mala información, por una total falta de comunicación con el personal de la empresa o un desconocimiento, se han generado situaciones en las cuales se ha tenido

como no localizable a importadores serios que se encuentran realizando operaciones de comercio exterior de forma constante.

Lo anterior sucede cuando la autoridad al presentarse a verificar el domicilio, el personal de la empresa con quien tiene el primer contacto o quien es el encargado de atenderlos señala que no es el domicilio la empresa buscada, pensando que le evitan problemas a la empresa ante el miedo que se le tiene a las autoridades fiscales, aduaneras y/o administrativas, pero por el contrario terminará causando un problema mayor.

Otras ocasiones, la autoridad se presenta en horas no laborables –para la empresa⁵⁹- o no encuentra a nadie dentro del domicilio fiscal por los motivos y circunstancias indeterminadas y como consecuencia no es localizable el importador.

De igual forma encontramos casos en los cuales en el mismo domicilio fiscal se tienen registradas dos o más empresas, sin embargo el personal de primer contacto no está debidamente informado y cuando la autoridad pregunta por una de las empresas y no se tiene conocimiento, se llega a informar de forma indebida que no se conoce o que en ese domicilio no se encuentra.

Por lo anterior, es importante que todo el personal de la empresa conozca y proporcione la información correcta o por lo menos de aquellos que esten encargados de la atención al público, así como los alcances y consecuencias jurídicas de la omisión, toda vez que la omisión, falsa o incorrecta información genera que la autoridad tenga por no localizado el domicilio del importador.

El tema más reciente relacionado con el domicilio fiscal del importador consiste en que como requisito para poder hacer uso de la Ventanilla Única de Comercio Exterior, establecida por decreto publicado el 14 de enero de 2011 en el Diario Oficial de la

⁵⁹ El artículo 18 de la Ley Aduanera establece que las veinticuatro horas del día y todos los días del año serán hábiles para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras.

Federación, es indispensable que el domicilio del importador tenga un estatus de localizado o en proceso de verificación, tal y como se puede ver de las condiciones y términos de uso de la ventanilla digital mexicana de comercio exterior⁶⁰, recordando que este sistema será obligatorio para todos los importadores, por lo que en caso de no poder tener acceso al mismo no se podrán realizar operaciones de comercio exterior.

Proveedor extranjero no localizado en el domicilio plasmado en las facturas expedidas por este.

Si para muchos importadores se considera que no es necesario prestarle mucha atención al domicilio después de que ya se iniciaron operaciones y que se tiene bastante tiempo en el domicilio sin que se haya emitido algún pronunciamiento por parte de la autoridad, al hablar que el no encontrar al proveedor extranjero puede traer aparejada consecuencias legales y económicas al importador pareciera ser un tema que menos aún se llega a contemplar, sin embargo del análisis que se realice a la legislación aduanera se tendrá que la autoridad, en base a sus facultades, podrá iniciar acciones que repercutirán en serios problemas para el importador.

En efecto, la autoridad aduanera mexicana no solo cuenta con la facultad de verificar el domicilio del importador sino también, apoyándose en las Administraciones Aduaneras de otros países⁶¹, con los cuales tiene celebrados convenios aduaneros para apoyarse

⁶⁰ Primera.- Para poder hacer uso de la "Ventanilla Digital" los usuarios deberán aceptar estas condiciones de uso y contar con lo siguiente:

- a. El certificado de la Firma Electrónica Avanzada (FIEL) vigente y activo, de la persona moral o física de que se trate, emitido por el SAT o por los prestadores de servicios de certificación autorizados conforme a lo previsto en el Código Fiscal de la Federación.
- b. RFC con estatus de activo; esta disposición será aplicable a todos los usuarios de la "Ventanilla Digital".
- c. Domicilio fiscal localizado en el RFC o en proceso de verificación por parte del SAT.

⁶¹ Dentro de algunos de los convenios celebrados en esta materia podemos señalar:

- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y España de asistencia mutua administrativa con el fin de prevenir, investigar y reprimir las infracciones aduaneras (8 de febrero de 1982)
- Convenio de asistencia mutua entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Francesa encaminado a la prevención, la investigación y la represión de los fraudes aduanales por las Administraciones de Aduanas de ambos países (11 de marzo de 1983)
- Acuerdo sobre la asistencia mutua entre los servicios de Aduanas de México y los Estados Unidos de América (30 de septiembre de 1976)
- Acuerdo sobre la asistencia mutua entre los servicios de Aduanas de México y los Estados Unidos de América (modificado el 20 de junio de 2000)

en la investigación de infracciones en la materia, de verificar el domicilio del proveedor extranjero, aunque en este punto existen muchos abusos, arbitrariedades y no siempre se llevan cabo de forma tal que se tenga certeza del acto de autoridad, además de que la autoridad mexicana pretende que en otro país se cumpla con una legislación similar mexicana para considerar que un domicilio es localizable, pasando por alto que las legislaciones de otros lugares pueden establecer diversas formas para que se acredite que el proveedor está localizado.

Sin embargo tenemos que muchos importadores no conocen debidamente a su proveedor, toda vez que su relación comercial se llevó a cabo por internet o en alguna Feria, por lo cual no saben si realmente existe la fábrica, es decir si tiene algún domicilio físico, o donde se les puede encontrar en caso de que se decida investigarlos, por lo que en caso de que la autoridad aduanera llevara a cabo una inspección al mismo y no lo encontrara, pensando que esto sea fuera totalmente cierto, el importador se encontraría sujeto a varios problemas, de los cuales algunos se mencionan a continuación.

Aunque sabemos que la labor que llevan a cabo las autoridades fiscales y aduaneras es compleja, ya que tienen que vigilar que ninguno de los sujetos que participan en las operaciones el comercio exterior lleguen a realizar operaciones ilegales, es importante que se fijen los medios de convicción idóneos para tener la certeza de que se actualiza esta causal de embargo, y no pueda quedar en un, por decirlo de alguna manera, capricho, toda vez que si los medios por los cuales llegaron a su conclusión no se encuentran debidamente sustentados lo único que se conseguirá es que a través de algún medio de defensa se obtenga una resolución favorable a los intereses de los particulares, aún y cuando su actuar sea ilegal, con el costo que represento el tiempo del embargo y de los funcionarios que se utilizaron en la defensa de la legalidad del acto.

-
- Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá sobre asistencia mutua y cooperación entre sus Administraciones de Aduanas (16 de marzo de 1990)
 - Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Estado de Israel sobre asistencia mutua en asuntos aduaneros (21 de noviembre de 1996)

En este mismo sentido es importante que se establezca que debe de entenderse por un domicilio falso o inexistente en el extranjero, ya que por el hecho de que la autoridad se presente en el domicilio del proveedor o del importador y no les abran la puerta no quiere decir que el domicilio sea falso o inexistente.

Se han dado casos en la práctica profesional en los cuales, personal del Servicio de Administración Tributaria se constituye en el domicilio del importador, llamando a la puerta y si no les abren presumen que el mismo es falso o inexistente, lo cual obviamente es ilegal, ya que si el importador, presenta como pruebas documentos que otras autoridades, como pueden ser el Instituto Mexicano del Seguro Social o alguna de las Administraciones del SAT, notificaron en ese domicilio, las mismas podrán acreditar el error en que se hallaron quienes presumieron lo contrario, con el consecuente perjuicio o daño causado.

Por lo anterior proponemos que la forma en que se pueda cerciorar el nombre y domicilio fiscal de los proveedores o importadores se encuentre inmersa en ley, ya que de lo contrario, aunque la autoridad pudiera tener razón en su actuar, su acto podrá ser declarado ilegal por no poder demostrar fehacientemente el hecho que se pretenda.

Otra situación igualmente delicada, relacionada con las hipótesis de embargo que contempla la fracción VI del artículo 151 de la Ley Aduanera, representa el hecho de que la autoridad llegue a determinar que una factura es falsa, ya que para llegar a tal aseveración se necesita contar con varios elementos que lo acrediten fehacientemente, ya que por el hecho de que no se llegue a tener contacto con el proveedor se puede llegar a aseverar que la factura sea falsa.

VII. 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.

La fracción VII del artículo 151 de la Ley Aduanera que señala “*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.*” a nuestra consideración contempla una redacción que resulta muy delicada, máxime que no contiene elementos que soporten la actuación de la autoridad en base a hechos o pruebas tangibles que presuman la comisión de un acto ilegal, además de que se contravienen diversas disposiciones legales contempladas en los tratados internacionales de los que México es parte como es el Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles y Comercio de 1994⁶², el cual establece como punto principal que las actuaciones de la autoridad se realicen con elementos reales respetando los métodos de valoración que se han implementado a nivel mundial⁶³, además de que no se sancionaría de forma inmediata a las operaciones en donde exista una subvaluación pero de menos de este porcentaje.

El día 31 de diciembre de 1998 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el decreto por el cual se reformaron y adicionaron diversas disposiciones a la Ley Aduanera, dentro de los cuales encontramos la adición de una séptima fracción al artículo 151 de la Ley Aduanera, la cual contempla como causal de embargo el hecho de que el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares que hubiera sido determinado conforme a los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera.

⁶² En fecha 21 de diciembre de 1987 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la ratificación y adopción del acuerdo por parte del Senado Mexicano.

⁶³ Gonzalez Bianchi Pablo. La Valoración Aduanera en Circunstancias Especiales y la Aplicación del Método del último recurso. Trabajo que se encuentra contenido en las Memorias del Cuarto Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero. Editorial ISEF México 2008. Págs 33- 82.

Las ideas que dieron pie a dicha reforma, fueron integrales, es decir no se estableció una idea particular por cada artículo, sino que busco un fin general que consistió en frenar la subvaluación y el fraude aduanero mediante el uso de facturas falsas, ya que dicha acción representaba, y sigue representando, una amenaza para la economía formal y a la industria nacional, además de causar un perjuicio al fisco federal⁶⁴.

En este mismo sentido los legisladores señalaron que dicha reforma se basaba en la opinión emitida por el Comité Técnico de Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Comercio con relación al trato aplicable a la documentación fraudulenta, y a la facultad de las Aduanas de comprobar la veracidad o exactitud de la información presentada para efectos de valoración en Aduana.

Es decir, la idea del legislador buscaba eliminar el fraude aduanero y la subvaluación mediante la facultad de la autoridad para rechazar el valor declarado, por lo cual también se adicionó el artículo 78-A a la Ley Aduanera, pero solo en los casos que dicho artículo establece.

La reforma en comento buscaba un fin que consideramos correcto y legal, sin embargo la redacción que se plasmó en la ley desvirtúa ese fin y en su lugar establece un rechazo directo al valor de la mercancía partiendo de un comparativo a otras mercancías, sin más elementos que otro precio, sin ninguna justificación, ya que de la propia exposición de motivos se tiene que lo que se buscaba era poder rechazar el valor declarado cuando se contaran con elementos suficientes y fidedignos para ello, lo cual no se permite con la redacción del artículo en comento.

El hecho de que el valor de la mercancía importada 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 la Ley Aduanera, no puede dar pauta de forma tan simplista para que se embargue la mercancía, ya que tal situación no respetará el libre precio de

⁶⁴ Exposición de motivos plasmada en el Diario de Debates de la Cámara de Diputados del 13 de noviembre de 1998.

mercado, atentando contra los tratados y acuerdos internacionales de los que México es parte.

Como se puede observar de la fracción VII del artículo 151 de la Ley Aduanera podemos analizar en dos formas el fin que busca: la primera en un sentido real y practico que busca eliminar o frenar lo que se conoce como subvaluación, la cual es una práctica ilegal y en un segundo plano como una causal que por su redacción y concatenación con las demás disposiciones legales, es arbitrario e ilegal, ya que no permitirá la defensa del importador para poder acreditar, en su caso, que los valores con que importa son reales.

Si bien es cierto los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera señalan que para determinar el valor de una mercancía se deberán de tomar en cuenta otras mercancías idénticas o similares que hubieran sido vendidas para la exportación con destino a territorio nacional e importadas en el mismo momento que las que son objeto de análisis o en un momento aproximado, vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración, también lo es que en la práctica, ante la complejidad de dichas normas, la autoridad toma con algún otro importador y lo compara con otro que importa mercancías que documentalmente pudieran ser consideradas como idénticas o similares, pero solo por lo que hace a la fracción arancelaria en donde deben de clasificarse arancelariamente, pero sin tomar en cuenta la calidad y negociaciones que se relacionen con las mismas.

Como un ejemplo de lo anterior, podemos señalar un caso en donde un importador introdujo al país mercancía consistente en tejido de punto 100% poliéster felpa, proveniente de la República Popular de China, la cual se clasificó en la fracción arancelaria 6001.92.01, en donde la autoridad comparó su producto con otra importación de tejido de punto 100% poliéster felpa, respecto de otro importador, proveniente también de la República Popular de China, la cual también se clasificaba en la fracción arancelaria 6001.92.01, de lo anterior pareciera que se estaba en presencia de mercancías idénticas o similares, para así proceder a efectuar un análisis de sus precios, sin embargo, en este caso y como se ha señalado en el presente

trabajo, faltan mayores elementos para poder arribar a una conclusión de que se esté en presencia de mercancía idéntica o similar, como son:

- La calidad de las mercancías, para lo cual hace falta un análisis de laboratorio pormenorizado.
- El proveedor, no es lo mismo comparar mercancías de un proveedor grande que de uno más pequeño ya que el primero tiene una infraestructura que le permite otorgar mejores precios.
- La marca de los bienes. Si son bienes de una marca reconocida el valor será mayor. Además en el supuesto de que se compararan mercancías similares de diferentes proveedores de reconocido prestigio aún así existirían diferencias considerables.
- Ciudad de origen. No sólo se debe de tomar en cuenta el país de origen ya que tratándose de mercancías que provienen de un mismo país, que como en el ejemplo antes expuesto son de China, no es lo mismo hablar de una compra en Shanghai que una compra en Hami que se encuentra al norte del país. Aún y cuando el artículo 72 de la Ley Aduanera si contempla el ajuste de costos por cuestión de distancia.
- Expresar cuantos casos se encontraron para poder analizar la mercancía materia de duda.

Al respecto podemos observar el anexo I del presente trabajo, el cual consiste en una resolución de la Administración Central de Investigación Aduanera dependiente de la Administración General de Aduanas en la cual se determinó en el caso detallado en la misma que existía, en base a los métodos de valoración contemplados en los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, una diferencia del más del 50% de la mercancía importada.

De la resolución en comento, tenemos que de manera lamentablemente no se lleva a cabo un análisis completo para determinar la posible subvaluación, toda vez que la comparación se efectúa sólo contra otro importador del cual no se presentan todos los

datos de su operación, sino que simplemente, como se señaló el inicio, se comparan de manera simplista los precios de los productos, tomando como base a la fracción arancelaria, dejando con dicha acción en un completo estado de indefensión al importador sujeto a investigación.

Lo anterior si bien es ilegal, por no haber respetado lo dispuesto por las normas legales aplicables, no deja de lado que la sola existencia de un procedimiento como este sin que esté debidamente reglado y que se justifique no permite otorgar ninguna certeza a los importadores, ni al propio Estado.

Problemas que presenta la redacción de la fracción VII del artículo 151 de la Ley Aduanera.

Además es de observar que de la actual redacción del artículo 151, en su fracción VII de la Ley Aduanera, conlleva a que los importadores no puedan desvirtuar la causal de embargo que dicha norma contempla, con las consecuencias que ello implica.

Es de vital importancia tener en cuenta de que al hablar de la causal de embargo que contempla el artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera nos encontraremos, de forma general, con dos tipos de mercancías, las que guardaran características idénticas o similares, es decir aquellas respecto de las cuales de forma clara, objetiva y medible serán plasmadas e identificadas por la autoridad; y mercancías que serán diferentes en cuanto calidad, cantidad negociada y marcas, es decir con elementos que la mayoría de las veces la autoridad pasa por alto como ya se ha señalado anteriormente.

Es de mencionar que el procedimiento en comento no se considerará definitivo, toda vez que conforme a lo dispuesto por el artículo 153 de la Ley Aduanera el particular contará con un plazo de 10 días para desvirtuar la causal de embargo presentando las pruebas que estime oportunas o formulando los alegatos que acrediten que la causal de embargo no es procedente.

Lo anterior pretende respetar la garantía de audiencia, que consiste en que nadie puede ser privado de sus bienes si previamente no ha sido oído y vencido en juicio, siendo este uno de los derechos humanos más importantes que imperan en nuestro sistema jurídico, permitiendo con ello que el gobernado demuestre que las manifestaciones o criterio de la autoridad es erróneo.

Sin embargo de la redacción que actualmente tiene la fracción VII, del artículo 151 de la Ley Aduanera, se podrá observar que, aún y cuando se otorgue el plazo de 10 días que señala el artículo 153 de la Ley Aduanera, el acto privativo ya se cometió y no podrá ser desvirtuado, ya que la presunción de la autoridad se basará en evidencias que se desprenderán de hechos de terceros que pudiendo ser ciertos, el importador no las podrá combatir, ya que en su caso lo que el importador podrá demostrar será que el valor en que importó su mercancía es real o no, pero en este procedimiento en ninguna forma se estará controvirtiendo el valor en que importó su mercancía sino el que la misma tiene un precio inferior en comparación con otra.

Si se analiza la causal en comento, se tiene, como ya se ha mencionado que se busca combatir la subvaluación que algunos importadores llevan a cabo, sin embargo debe de tenerse cuidado en que dicha protección no se convierta en un arma en contra de dichos agentes económicos, ya sea por una indebida aplicación⁶⁵ o por una falta de elementos para poder desvirtuar las situaciones que se presenten.

En el primer caso tenemos que la autoridad en muchas de las ocasiones, sino es que las más, realiza el comparativo de forma laxa, en donde solo toma como elementos para el comparativo, el país de origen, la fracción arancelaria del producto y la cantidad de bienes de una sola importación, dejando de lado la calidad de los productos, su prestigio, la cantidad de contenedores importados en el año, o las negociaciones que se tengan celebradas, la existencia de marcas o elementos que distingan a las mercancías.

⁶⁵ Por el hecho de que no se analicen todos los elementos que la norma aduanera señala para considerar que se está en presencia de mercancías idénticas o similares y así poder efectuar un comparativo.

En el segundo caso nos encontramos que el importador aún y cuando presente pruebas fidedignas que acrediten una mejor negociación, ya sea por el volumen comprado o la calidad del producto, esto no será materia de análisis por la aduana ya que la norma es clara al establecer que ante la diferencia de precios lo procedente será el embargo, aún y cuando esto pueda ser excesivo.

Como se señaló al inicio del presente, dicha norma la podemos ver, no sólo como diferente al fin que buscaba la reforma integral que le dio origen, sino como arbitraria, ilegal e ilógica, toda vez que el simple hecho de que otra mercancía de procedencia extranjera tenga un valor superior al de la mercancía importada será motivo suficiente para que se embargue la misma, aunado a que el importador que se encuentre en este supuesto de ninguna forma podrá desvirtuar ante la autoridad aduanera la causal de embargo, hablando en el caso de que el precio de la mercancía sea real.

Primeramente es de señalar que si analizamos la fracción en comento observamos que la norma no distingue entre mercancía que realmente fue comprada en el precio que se señaló en el pedimento de importación y respecto de aquella que el importador de forma ilegal modificó su valor para pagar menos contribuciones al momento de ingresar al país, ya que nunca se señala que la autoridad, una vez detectada la posible subvaluación, proceda a rechazar el valor declarado.

Ausencia del Rechazo del valor declarado.

Consideramos correcto el que como primer supuesto se embargue precautoriamente la mercancía importada, aunque podría omitir este acto considerando que conoce a donde se encuentra el domicilio fiscal del importador, en el entendido de que la autoridad aduanera necesita verificar si el precio declarado en el pedimento es correcto y real, o si por el contrario no lo es, pero una vez demostrado que el precio no es ficticio no puede continuar el embargo, lo cual por la redacción del artículo no se puede hacer, ya que

mientras el precio sea inferior en un 50% o más la causal persistirá, aún y cuando el precio de importación sea real y la autoridad no haya rechazado el valor declarado.

También es de observar que la redacción de la fracción en comento abre una puerta a la arbitrariedad bastante grande, en razón de que si un importador introduce al país mercancía con costo debajo de otro con el cual se compare en solo un 49.99 % a este no se le embargará su mercancía, no existiendo justificación legal para que se establezca dicho porcentaje como parámetro que de razón al embargo de la mercancía, ya que lo que busca la norma es que partiendo de una duda se parta a realizar una investigación allegándose de la información necesaria para confirmar que el importador está actuando de forma ilegal, o por el contrario si los precios que estableció son reales, reiterando que el problema no radica en el embargo en si, sino en que este jurídicamente no podrá desvirtuarse la causal que dio origen a dicho acto⁶⁶, ya que no existe forma para hacerlo si el precio que se señala es el real.

En efecto, teniendo a un mismo importador con un mismo precio de su producto en una ocasión por la simple paridad cambiaria en que se encuentre, se le podrá o no embargar la mercancía, en donde por elementos fluctuantes que no dependen de él se le dará un trato diferenciado.

Además debe de tenerse en cuenta que por la actual redacción de la fracción en comento se estará otorgando un trato diferente a dos importadores, al momento de que el mismo importador encontrándose en dos momento diferentes (dos fechas), en un mismo ejercicio fiscal en una podrá ser embargada su mercancía y en otra no, ya que dependerá de que en esos momentos algún otro importador hubiera ingresado mercancía al país con costos superiores en más del 50% al del primero, no tomándose en cuenta tipos de cambio ni volúmenes que se tengan negociados con el extranjero.

En efecto, un importador que introduce una mercancía con un valor real pero bajo, con base a la negociación que ha conseguido y que su mercancía puede encontrarse en un

⁶⁶ No debe considerarse que con el pago de la diferencia entre una y otra mercancía para poder levantar el embargo se desvirtué la causal de embargo ya que son hechos diferentes.

precio inferior al 45% respecto de otra mercancía, por el simple cambio de la paridad cambiaria puede incrementarse ese monto y como consecuencia verse en un procedimiento de embargo, en el entendido de que dicha variación no es señalada por los artículo 72 y 73 de la Ley Aduanera como elementos que deben de valorarse para determinar alguna variación.

Comparación subjetiva.

Es de observarse que la ley no exige que la comparación se realice con base a un promedio de costos **sino solo contra un precio**, tomado de los costos que reflejen las diversas importaciones que se hubieran realizado 90 días antes o después de la operación que sea sujeta de revisión, sin que exista justificación legal para ello, tratando en consecuencia a dos importadores de forma diferente ya que a uno se le podrá comparar en un mes con un precio y en el siguiente contra otro precio, dejando en estado de indefensión a uno de ellos y dándoles un trato totalmente diferente, lo cual se encuentra prohibido, máxime que como ya se ha señalado en ningún momento se estará rechazando el valor declarado.

El hecho de que un importador dependa de los costos de otros importadores, según el momento en que se realice la importación de la mercancía, para efecto de que se encuentre sujeto o no a algún procedimiento aduanero, y sin que en algún momento de forma directa se rechace el valor declarado es contrario no solo al sistema jurídico mexicano sino a los principios comerciales internacionales.

Un importador no puede estar sujeto a elementos ajenos y que dependan de un tercero, como en el presente caso sucede, en el entendido de que como se observa del procedimiento que contempla el artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera, la autoridad no está obligada a rechazar y demostrar que los valores de cierta importación sean falsos o no se encuentren apegados a la realidad, sino que con el simple hecho de manifestar que otro importador introdujo mercancía con un costo superior al 50% o más

será motivo suficiente para llevar a cabo un acto de molestia, lo que dejará en un completo estado de inseguridad a los importadores.

II.2. Conclusiones.

- El fin que buscaba la reforma del 31 de diciembre del 1998, en la cual se adicionó la fracción VII al artículo 151 de la Ley Aduanera, es correcto si se toman en cuenta los antecedentes que le dieron origen.
- La actual redacción del artículo en estudio no permite desvirtuar el acto de autoridad, ya que se basa en hechos de terceros.
- El procedimiento que actualmente contempla la fracción VII al artículo 151 de la Ley Aduanera, no exige que la autoridad rechace el valor declarado por el importador, sino que únicamente se basará en valores de terceros, sin considerar si el precio pagado por el importador sujeto al procedimiento es real o no.
- Ni en dicho artículo ni en algún otro se señala como se puede desvirtuar la causal de embargo, en el entendido de que no se estará rechazando la veracidad de la información plasmada en el pedimento o la factura que se anexe al mismo.
- Legalmente lo que correspondería sería que la autoridad antes de realizar el embargo de los bienes de un importador le informara que tiene datos que presumen que su información puede ser falsa a efecto de que este desvirtúe dicha apreciación, lo cual en el artículo que se comenta no se señala.
- Otra forma de redacción debería de señalar que como presunción la autoridad podrá tomar como cierta la información de terceros pero únicamente para efecto de posteriormente y en caso de contar con elementos reales y objetivos rechazar el valor del importador al que se le hubiera embargado precautoriamente su mercancía.

III.- EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO CONTEMPLADO EN EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA.

Continuando con el análisis de los procedimientos que contempla la Ley Aduanera, tenemos que el artículo 152⁶⁷ del mencionado ordenamiento establece otro supuesto por el cual la autoridad aduanera puede, en base a sus facultades de comprobación, iniciar un acto de molestia, el cual entraña una diferencia sustancial con el

⁶⁷ **ARTICULO 152.** En los casos en que con motivo del reconocimiento aduanero, de la verificación de mercancías en transporte, de la revisión de los documentos presentados durante el despacho o del ejercicio de las facultades de comprobación, en que proceda la determinación de contribuciones omitidas, aprovechamientos y, en su caso, la imposición de sanciones y no sea aplicable el artículo 151 de esta Ley, las autoridades aduaneras procederán a su determinación, sin necesidad de sustanciar el procedimiento establecido en el artículo 150 de esta Ley.

Tratándose de mercancías de difícil identificación, que requiera la toma de muestras a fin de identificar su composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas, se realizará dicha toma de acuerdo con el procedimiento que al efecto prevé el reglamento, para su análisis y dictamen conducentes.

Una vez obtenido el dictamen correspondiente, resultado del análisis practicado a las muestras de mercancías de difícil identificación, se notificarán al interesado mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones advertidos, dentro del plazo de seis meses contados a partir del acta de toma de muestras correspondientes, y se continuará el procedimiento conforme a lo establecido en el presente artículo.

Cuando no se requiera la toma de muestras para su identificación, la autoridad aduanera dará a conocer mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones.

Dentro del escrito o acta circunstanciada levantada en los términos de los párrafos tercero y cuarto de este artículo, deberá señalarse que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del escrito o acta, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga.

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

Las autoridades aduaneras emitirán resolución en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente. En caso de no emitirla, deberá poner de inmediato a disposición del interesado la mercancía de su propiedad.

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

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

En el escrito o acta de inicio del procedimiento se deberá requerir al interesado para que señale domicilio para oír y recibir notificaciones, apercibido que de no señalar el domicilio, de señalar uno que no le corresponda a él o a su representante, de desocupar el domicilio señalado sin aviso a la autoridad competente o señalando un nuevo domicilio que no le corresponda a él o a su representante, de desaparecer después de iniciadas las facultades de comprobación o de oponerse a las diligencias de notificación de los actos relacionados con el procedimiento, negándose a firmar las actas que al efecto se levanten, las notificaciones que fueren personales se efectuarán por estrados, siempre que, en este último caso y tratándose del reconocimiento aduanero, o de la verificación de mercancías en transporte, se cuente con visto bueno del administrador de la aduana. Cuando proceda la imposición de sanciones, sin la determinación de contribuciones o cuotas compensatorias omitidas ni el embargo precautorio de mercancías, la autoridad aduanera determinará el crédito fiscal, sin necesidad de sustanciar el procedimiento establecido en este artículo y en el artículo 150 de la Ley, quedando a salvo los derechos del contribuyente mediante el recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación.

procedimiento administrativo en materia aduanera contemplado en el artículo 150 de la Ley Aduanera, consistente en que no existe embargo precautorio de la mercancía.

Otra gran diferencia en estos procedimientos radica en que en el primero el acto de autoridad o las facultades de la autoridad se materializan de forma inmediata, lo cual no sucede en el segundo caso, en donde conforme a una regla general de la caducidad la autoridad contara con un plazo de cinco años a partir de que se hubiera realizado la operación de comercio exterior, para efecto de terminar que existió algún incumplimiento de las disposiciones legales, para así ejercer sus facultades de verificación y fiscalización, existiendo excepciones a dicho plazo, como las que se refieran a mercancías de difícil identificación y respecto de las cuales se hubiera levantado acta de muestreo, siendo importante que dicho plazo no debe de confundirse con el que la autoridad cuenta para emitir sus resoluciones una vez que ha iniciado sus facultades.

De lo anterior podemos señalar que el procedimiento que contempla el artículo 152 de la Ley Aduanera se basará en otro procedimiento, como ya lo ha señalado la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mencionando que mientras en el acta de muestreo únicamente deben asentarse las circunstancias ocurridas durante la toma de muestras, el acta de irregularidades que contempla el artículo 152 de la Ley Aduanera sólo puede levantarse cuando se llevó a cabo el análisis de muestras de la mercancía, y con su notificación se da inicio al procedimiento simplificado en materia aduanera,⁶⁸ el cual también debe de respetar cierto plazo, ya que de lo contrario se viciaría el nacimiento de aquel.

Otra diferencia que puede mencionarse entre estos dos procedimientos radica en que mientras en el primero, conforme a lo dispuesto por los artículos 150 y 151 en relación con el artículo 183-A todos de la Ley Aduanera, en caso de no acreditar la legal estancia y/o tenencia de la mercancía de procedencia extranjera la misma pasará a

⁶⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XXXI, Marzo de 2010
Página: 1087

propiedad del fisco federal, en el segundo procedimiento la autoridad, ante la posibilidad de que la mercancía en cuestión ya no se encontrará en poder del propietario, se deberá de pagar el valor de la misma al fisco, en caso de que se determine que no se cumplieron con los requisitos establecidos en Ley.

Sin embargo los dos procedimientos antes mencionados coinciden en el plazo dentro del cual deben de ser emitidas las resoluciones definitivas, contados a partir de que se inicien las facultades de verificación, plazo que debe de ser respetado so pena de ser declaradas nulas.

Como se ha señalado, prácticamente se puede señalar que existen tres diferencias sustanciales entre el procedimiento contemplado en el artículo 150 y el del artículo 152, ambos de la Ley Aduanera, estribando estas en:

1. Que en uno existe el embargo de la mercancía y en el otro no.
2. Que ante la presencia de mercancía de difícil identificación la autoridad no puede aseverar el posible incumplimiento de las disposiciones legales por lo que forzosamente tendrá que llevar a cabo un procedimiento (toma de muestras) que determinará el inicio de un segundo procedimiento (inicio del acta de hechos en términos del artículo 152 de la Ley Aduanera).
3. Que la mercancía pasara a propiedad del fisco federal o se deberá de pagar el valor de la misma cuando no se acredite que la esta se sometió a los trámites previstos en la Ley.

Para muchos importadores pareciera que representa una ventaja cuando se inicia el procedimiento contemplado en el artículo 152 de la Ley Aduanera y no el del artículo 150, ya que pueden disponer de su mercancía, ya sea para enajenarla o utilizarla en algún proceso en el país y así continuar con su actividad, aún y cuando posteriormente en su caso se les notifique algún crédito fiscal derivado de la importación de la misma, sin embargo si se analiza de forma detallada se observara que dicho procedimiento deja en un estado de inseguridad jurídica no sólo al importador sino al propio Estado.

III.1. Antecedentes que dieron origen a la reforma del artículo 152 de la Ley Aduanera.

Ausencia de plazo en los artículos 44 y 45 de la Ley Aduanera y 66 de su Reglamento para emitir el análisis derivado de la toma de muestras.

Las normas antes mencionadas no contemplan un plazo cierto para que las autoridades aduaneras den a conocer al particular el dictamen que se emita relacionado con el análisis de las mercancías, contado a partir de la toma de muestras que al efecto se hubiera realizado.

En efecto, de la lectura que se realice a los artículos 44 y 45 de la Ley Aduanera y 66 de su Reglamento, que son los artículos que regulan la toma de muestras de mercancías por parte de las autoridades aduaneras en el ejercicio de sus facultades de verificación, se observa que los mismos son omisos en señalar en que plazo se deberá de dar a conocer (emitir y notificar legalmente al importador) el resultado del muestreo practicado por la autoridad, después de que se hubiera realizado la toma de la muestra, por lo que se deja al arbitrio de la autoridad en que fecha realizará su acto de molestia.

Es decir la autoridad que realiza el análisis de laboratorio no tenía algún término que respetar entre la fecha en que se realiza la toma de muestras y la fecha en que lo daba a conocer al particular, con lo cual se dejaba en un completo estado de inseguridad jurídica al gobernado.

En efecto, el que no existiera un plazo, cualquiera que este fuera, para el actuar de la autoridad aduanera, vulneraba la garantía de seguridad jurídica, toda vez que el importador estaba en espera de que se le notificara, el resultado obtenido, el cual podía ser en el sentido de confirmar la descripción y fracción asentadas en el pedimento o por el contrario que se le informara que cometió un error, por lo que debería de pagar, en su caso, las contribuciones omitidas y sus accesorios contados a partir de la fecha en que se realizó la importación.

Esta omisión no fue la intención del legislador si se observaba que existían otros procedimientos en donde la autoridad aduanera si debía de respetar un plazo.

- El procedimiento de análisis para obtener el registro para la toma de muestras de mercancías estériles, radiactivas, peligrosas, o para las que se requiera de instalaciones o equipos especiales para la toma de las mismas regulado en el artículo 64 del Reglamento de la Ley Aduanera.
- La respuesta a las consultas sobre clasificación arancelaria, contenido en los artículos 48 y 49 de la Ley Aduanera establecen un plazo al cual se deben de sujetar las autoridades para emitir su dictamen, so pena que se configure una resolución afirmativa ficta a favor de los importadores, procedimiento que guarda similares características con el de toma de muestras, con la diferencia de que aquel nace por la voluntad del importador de confirmar las características de la mercancía a importar y en consecuencia la fracción arancelaria de la misma, sin embargo los dos tienen como intención determinar las correctas características de la mercancía así como se clasificación arancelaria.
- La resolución al procedimiento administrativo en materia aduanera, contenido en el artículo 153 de la Ley Aduanera, que establece un plazo perentorio para el actuar de la autoridad so pena de declararse la nulidad de lo actuado por aquella.

Por el hecho de que las facultades de la autoridad para emitir y notificar su dictamen de clasificación arancelaria no se encontrará constreñida a un periodo de tiempo, el importador se veía obligado al pago de actualización, y recargos muy elevados en contraposición de que si se le fincaran de inmediato, o en un plazo razonable, es decir, en caso de un error involuntario el importador debía pagar una grave sanción por el actuar de la autoridad aduanera, quien no estaba sujeta a respetar algún plazo razonable.

Es de mencionar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación primeramente emitió un criterio únicamente por lo que hace al artículo 152 de la Ley Aduanera, respecto al plazo con que contaba la autoridad para dar a conocer al particular el resultado que se obtuviera, sin embargo dicho criterio no era aplicable al caso anteriormente comentado, ya que dicha jurisprudencia buscaba un fin diverso como se puede observar de la tesis Tesis 2a./J. 179/2008 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta en Diciembre de 2008⁶⁹.

Como se puede observar el criterio emitido únicamente se relacionaba con el plazo que contempla el artículo 152 de la Ley Aduanera, más no así con el plazo con que se contaba para emitir el análisis, ya que como se ha afirmado la citada jurisprudencia únicamente señalaba que una vez que la autoridad tuviera los resultados del dictamen elaborado, debería de darlos a conocer al particular dentro de un plazo de cuatro

⁶⁹ Tesis 2a./J. 179/2008 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Novena Época 168 397 1 de 1

Segunda Sala Tomo XXVIII, Diciembre de 2008 Pág. 241 Jurisprudencia(Administrativa)
[J]; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXVIII, Diciembre de 2008; Pág. 241

ACTA DE IRREGULARIDADES DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. DEBE NOTIFICARSE DENTRO DEL PLAZO DE 4 MESES, SIGUIENTES AL MOMENTO EN QUE LA AUTORIDAD ADUANERA RECIBA LOS RESULTADOS CORRESPONDIENTES A LOS ANÁLISIS DE MUESTRAS DE ESAS MERCANCÍAS, Y NO EN EL LAPSO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 67 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El acta de irregularidades que deriva del primer o segundo reconocimiento aduanero de mercancías de difícil identificación, que da lugar a la toma de muestras para su análisis, a que se refieren los artículos 45 y 66 de la Ley Aduanera, debe ser notificada al particular dentro del plazo de 4 meses, contados a partir de que la autoridad reciba el dictamen pericial definitivo o los resultados correspondientes, el cual se estima adecuado y suficiente para que la autoridad realice el acta y la notifique al interesado, a la vez que permite que aquélla cumpla con el principio de inmediatez, para dar legalidad al acto y brindar seguridad jurídica al interesado, lo cual no se lograría con un lapso mayor, pues teniendo conocimiento de la toma de muestras de su mercancía, aquél está en espera de conocer los hechos u omisiones que pudieron haberse advertido, sin que en el caso sea aplicable el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, que establece el plazo de 5 años para que opere la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, en virtud de que no se está dentro del procedimiento aduanero, pues tales facultades tienen lugar con posterioridad a que se notifica el acta de irregularidades con que inicia el procedimiento referido.

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

Tesis de jurisprudencia 179/2008. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de noviembre de dos mil ocho.

Nota:

Por ejecutoria de fecha 4 de noviembre de 2009, la Segunda Sala declaró inexistente la contradicción de tesis 357/2009 en que participó el presente criterio.

El criterio contenido en esta tesis fue superado por la tesis de jurisprudencia P./J. 4/2010, de rubro: "ACTA DE IRREGULARIDADES DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA, AL NO ESTABLECER UN PLAZO PARA QUE LA AUTORIDAD LA ELABORE Y NOTIFIQUE, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA."

meses, es decir la laguna respecto el tiempo que puede mediar en el procedimiento de análisis según subsistiendo.

Plazo para emitir resolución definitiva tratándose mercancías de difícil identificación y respecto de las cuales se tomó muestra.

Si bien es cierto el artículo 152 de la Ley Aduanera al día de hoy señala el plazo que debe de mediar entre la toma de muestra y el análisis que se emita, anteriormente dicho artículo sólo contemplaba el plazo de cuatro meses contados a partir de que se notificaba el acta de hechos para que dentro de ese plazo se emitiera y notificara la resolución definitiva en la cual en su caso se determinara algún crédito fiscal.

Para comprender mejor lo señalado debe de observarse lo dispuesto por el artículo 152 de la Ley Aduanera antes de la Reforma del año 2012⁷⁰.

Antes este hecho, es decir, ante la inseguridad jurídica en que se encontraban algunos importadores que importaban mercancías de difícil identificación, la Suprema Corte de Justicia emitió dos jurisprudencias, una referente a la inconstitucionalidad de dicho artículo y la segunda en el sentido de establecer el plazo en que se debían de emitir las resoluciones contando a partir de que se contara con el resultado de laboratorio, criterios que fueron analizados en la

⁷⁰ **ARTICULO 152.** *En los casos en que con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte, de la revisión de los documentos presentados durante el despacho o del ejercicio de las facultades de comprobación, en que proceda la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones y no sea aplicable el artículo 151 de esta Ley, las autoridades aduaneras procederán a su determinación, sin necesidad de sustanciar el procedimiento establecido en el artículo 150 de esta Ley.*

En este caso la autoridad aduanera dará a conocer mediante escrito o acta circunstanciada los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones, y deberá señalarse que el interesado cuenta con un plazo de 10 días para ofrecer las pruebas y alegatos que a su derecho convengan.

Las autoridades aduaneras efectuarán la determinación en un plazo que no excederá de cuatro meses.

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

contradicción de tesis 56/2008-PL, en donde se resolvió que la jurisprudencia Tesis P./J. 4/2010⁷¹ es la que debería de subsistir.

La tesis contra la cual contendió la jurisprudencia en cita fue la 2a./J. 179/2008 emitida por el Quinto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Tercera Región con Residencia en Morelia Michoacán quien señalaba que no obstante que existía jurisprudencia en el sentido de que era inconstitucional el artículo 152 de la Ley Aduanera por no establecer plazo para notificar al interesado el acta de irregularidades de mercancías de difícil identificación, no se le causaba perjuicio a éste, cuando se le aplicaba el artículo referido pero integrado en el plazo a través de la jurisprudencia por unificación⁷².

⁷¹ Tesis P./J. 4/2010 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Novena Época 165 359 1 de 1
Pleno Tomo XXXI, Febrero de 2010 Pág. 5
Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa)

[J]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXI, Febrero de 2010; Pág. 5

"ACTA DE IRREGULARIDADES DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA, AL NO ESTABLECER UN PLAZO PARA QUE LA AUTORIDAD LA ELABORE Y NOTIFIQUE, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. La garantía de seguridad jurídica impide que la autoridad haga un ejercicio arbitrario de sus facultades, dando certidumbre al gobernado sobre su situación, y sobre los plazos legales para que la autoridad cumpla con este objetivo, de ahí que el artículo 152 de la Ley Aduanera, al no establecer el plazo para que la autoridad aduanera elabore y notifique el acta de irregularidades respecto de mercancías de difícil identificación, viola esa garantía constitucional. Lo anterior es así ya que, por una parte, queda al arbitrio de la autoridad determinar el momento en que llevará a cabo tales actos y, por otra, deja en incertidumbre al particular sobre la situación que guarda la importación o exportación que realizó de ese tipo de mercancías, aunado a que cuando se prolonga demasiado el lapso entre la toma de muestras y la notificación del escrito o acta de irregularidades, el particular no está en condiciones de realizar una adecuada defensa de sus intereses en el procedimiento aduanero que establece el precepto citado, lo que significa colocarlo en la imposibilidad de desvirtuar las irregularidades relativas."

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

El Tribunal Pleno, el veintiséis de enero en curso, aprobó, con el número 4/2010, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de enero de dos mil diez.

⁷² Novena Época

"Instancia: Segunda Sala

"Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

"XXVIII, diciembre de 2008

"Tesis: 2a./J. 179/2008

"Página: 241

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

El criterio del Quinto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Tercera Región con Residencia en Morelia Michoacán señalaba ciertos hechos, los cuales consideramos que la jurisprudencia emitida no analizó debidamente, toda vez que la ejecutoria que sirvió de base para la tesis de jurisprudencia P./J. 4/2010 en la cual debidamente se analizó que la Ley Aduanera no contempla ningún plazo, lo que conlleva a la inseguridad jurídica de los gobernados por lo que no se podía establecer por medio de otra jurisprudencia el plazo en el cual la autoridad debía de emitir su resolución, por lo cual consideramos que la última jurisprudencia comentada va más allá de lo ordenado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Por otra parte tenemos que la propia autoridad aduanera en diversos periodos ha establecido el plazo en el cual se debía de actuar, situación que pudimos observar en algún momento en las Reglas Generales en Materia de Comercio Exterior como se señala a continuación:

En el año de 2007 las Reglas Generales en Materia de Comercio Exterior⁷³ señalaban:

2.12.22. Para los efectos de los artículos 44 de la Ley y 66 del Reglamento, en los casos en que del dictamen de la Administración Central de Laboratorio y Servicios Científicos de la AGA, se concluya que existe alguna irregularidad sobre la mercancía presentada a despacho, la autoridad aduanera contará con un plazo de seis meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se hubiere realizado la toma de muestras durante el reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento a efecto de notificar al

virtud de que no se está dentro del procedimiento aduanero, pues tales facultades tienen lugar con posterioridad a que se notifica el acta de irregularidades con que inicia el procedimiento referido.

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

⁷³ La regla antes citada fue adicionada a través de la CUARTA Resolución de modificaciones a las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007, la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de noviembre de 2007.

interesado el acta de inicio del procedimiento correspondiente de conformidad con los artículos 150 a 153 de Ley.

Transcurrido el plazo de seis meses sin que la autoridad aduanera notifique el acta de inicio del procedimiento correspondiente, quedarán sin efectos las actuaciones derivadas del reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento, quedando a salvo las demás facultades de comprobación de la autoridad aduanera.

En el mismo año de 2007 se reformo la citada regla para quedar como sigue:

2.12.22. Para los efectos de los artículos 44 de la Ley y 66 del Reglamento, en los casos en que del dictamen de la Administración Central de Operación Aduanera de la AGA⁷⁴, se concluya que existe alguna irregularidad sobre la mercancía presentada a despacho, la autoridad aduanera contará con un plazo de seis meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se hubiere realizado la toma de muestras durante el reconocimiento o segundo reconocimiento a efecto de notificar al interesado el acta de inicio del procedimiento correspondiente de conformidad con los artículos 150 a 153 de Ley.

Posteriormente en las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2008 publicadas en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de abril del 2008 se eliminó no solo dicha regla sino cualquier referencia al plazo del procedimiento que tuviera que ver con el artículo 152 de la Ley Aduanera.

⁷⁴ La reforma únicamente correspondió al nombre de la autoridad responsable de emitir el dictamen. La regla antes citada fue adicionada a través de la QUINTA Resolución de modificaciones a las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007, la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 2007

III.2. Mercancías de difícil identificación.

Como se ha señalado existen casos en los cuales para poder dar inicio a las facultades que contempla el artículo 152 de la Ley Aduanera será necesario que previamente se inicie otro procedimiento, el cual será el de toma muestras de mercancías de difícil identificación por lo cual procederemos a explicar el mismo, para entender mejor la diferencia que existe entre el procedimiento que se sigue cuando se está en presencia de mercancías que no son de difícil identificación respecto de las que sí lo son.

Procedimiento de toma de muestras.

Dentro de las facultades de verificación con que cuentan las autoridades aduaneras, encontramos que éstas podrán llevar a cabo la toma de muestras de las mercancías importadas a fin de identificar su composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas, para así allegarse de elementos que ayuden a precisar la veracidad de lo declarado por el importador.

Debiendo de precisar que la toma de muestras, en base a lo señalado por el artículo 45⁷⁵ de la Ley Aduanera, se divide en dos procedimientos, el primero consistente en el

⁷⁵ **ARTICULO 45.** Cuando en el reconocimiento aduanero se requiera efectuar la toma de muestras de mercancías estériles, radiactivas, peligrosas o cuando sean necesarias instalaciones o equipos especiales para la toma de las mismas, los importadores, exportadores o los agentes aduanales, cuando actúen por cuenta de aquéllos, las deberán tomar previamente a efecto que sean presentadas al momento del reconocimiento aduanero. En todo caso se podrán tomar las muestras al momento del reconocimiento aduanero, en los términos que establezca el Reglamento.

Los importadores o exportadores que estén inscritos en el registro para la toma de muestras de mercancías estériles, radiactivas, peligrosas, o para las que se requiera de instalaciones o equipos especiales para la toma de las mismas, no estarán obligados a presentar las muestras a que se refiere el párrafo anterior.

Las autoridades aduaneras podrán suspender hasta por seis meses la inscripción en el registro a que se refiere este artículo, cuando en el ejercicio de sus facultades de comprobación detecten irregularidades entre lo declarado y la mercancía efectivamente importada o exportada. Asimismo, dichas autoridades podrán cancelar la citada inscripción, cuando el importador o exportador hubiera sido suspendido en tres ocasiones o cuando las autoridades competentes detecten cualquier maniobra tendiente a eludir el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En ambos casos, se determinarán los créditos fiscales omitidos y se aplicará una multa equivalente del 8% al 10% del valor comercial de las mercancías que se hubieran importado al territorio nacional o exportado del mismo, declarándolas en los mismos términos que aquella en que se detectó alguna irregularidad en lo declarado y en lo efectivamente importado o exportado, realizadas en los seis meses anteriores o en el tiempo que lleve de operación si éste es menor, sin perjuicio de las demás sanciones que resulten aplicables.

Cuando se realice la toma de muestras, se procederá a levantar el acta de muestreo correspondiente.

que se relaciona con mercancías estériles, radiactivas, peligrosas o cuando sean necesarias instalaciones o equipos especiales para la toma de las mismas y el segundo, que comprenderá a todas aquellas mercancías que no se ubiquen en el primer supuesto.

En este sentido, tenemos que la Ley Aduanera señala que cuando con motivo del reconocimiento aduanero, sea necesaria la toma de muestras de las mercancías, la autoridad aduanera deberá de llevar a cabo el procedimiento contenido en el artículo 66 del Reglamento de la Ley Aduanera.

El procedimiento que contempla el artículo 66 del Reglamento de la Ley Aduanera se integra por cuatro pasos que se deben de respetar cabalmente por la Autoridad, so pena que las actuaciones que deriven de dicho procedimiento sean declaradas nulas por proceder de actos viciados, por lo cual tanto los importadores como los Agentes Aduanales y sus dependientes deben de conocer de forma integral el procedimiento en comento.

- I. La muestra se tomará por triplicado, salvo que esto no sea posible por la naturaleza o volumen presentado de las mercancías y los ejemplares tomados tendrán el siguiente destino:
 - 1) Un ejemplar se enviará a la autoridad aduanera competente para su análisis;
 - 2) Otro quedará bajo custodia de la autoridad aduanera que haya tomado la muestra; y
 - 3) El tercer ejemplar será entregado al agente o apoderado aduanal.

Por lo que hace a los dos últimos ejemplares, se tiene que los mismos se deberán conservar hasta que se determine lo procedente por la autoridad aduanera.

- II. Todos los ejemplares de las muestras deberán de ser idénticos, y si existieran variedades de la misma mercancía, se tomarán muestras de cada una de ellas.
- III. Cada uno de los recipientes⁷⁶ que contengan las muestras tomadas deberán tener los datos relativos al producto y operación de que se trate.

Además se deberá de señalar el número de muestra asignado⁷⁷, nombre de la mercancía, número de pedimento y la fracción arancelaria declarada en el pedimento, los nombres y firmas de quienes hubiesen intervenido en el reconocimiento, así como la descripción de las características de las mercancías.

- IV. Se levantará acta de muestreo.

Es de mencionar que la toma de muestras en la verificación de mercancías en transporte o visita domiciliaria, no es contemplada en la Ley Aduanera, sino únicamente en su reglamento, por lo cual se tiene que el reglamento excede a la norma que reglamenta, por lo que se tendría que las tomas de muestras que se realizaran en estos dos procedimientos serían ilegales, por lo que sería importante que los legisladores también tomen en cuenta este hecho para que se reforme la Ley Aduanera y así no existan posibilidades de que el Estado pueda perder asuntos por temas de inconstitucionalidad.

⁷⁶ Dichos recipientes deben resguardarse en sobres, bolsas o algún otro recipiente debidamente acondicionado y sellado.

⁷⁷ La autoridad aduanera asignará el número de registro que corresponda a las muestras.

III.3. Conflicto entre las normas del procedimiento contemplado en el Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera. (Falta de aplicación de las disposiciones legales debidas).

Al día de hoy existen múltiples controversias que derivan del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, en donde no se han aplicado las disposiciones legales debidas.

Tal caso lo podemos encontrar en los actos de autoridad relacionados con las denominadas revisiones de gabinete, que encuentran su fundamento en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, cuando las mismas se relacionan con la comprobación de documentación en materia de comercio exterior, ya que en lugar de haber fundado su actuación en el artículo 152 de la Ley Aduanera, el procedimiento se pretende llevar a cabo conforme al Código Fiscal Federal, siendo esto ilegal, ya que se dejaron de aplicar las disposiciones de la Ley especial que es la Ley Aduanera.

En efecto, tratándose de la revisión de documentación en materia de comercio exterior, tenemos que la Ley especial es la Ley Aduanera, la cual de manera expresa establece que el procedimiento contemplado en el artículo 152 de la misma será el que se deba de aplicar y respetar cuando se trate de asuntos que deriven de **“la revisión de los documentos presentados durante el despacho o del ejercicio de las facultades de comprobación, en que proceda la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones y no sea aplicable el artículo 151 de esta Ley”**.

De lo anterior se observa claramente que cuando las autoridades fiscales o las autoridades aduaneras lleven a cabo facultades de revisión relacionadas con la revisión de documentos presentados durante el despacho aduanero, como son los pedimentos y los documentos anexos a los mismos, las mismas se deberán de constreñir al procedimiento establecido en el artículo 152 de la Ley Aduanera, ya que de manera

textual la citada norma lo establece, no siendo procedente cualquier ejercicio de autoridad diferente al señalado.

Es importante tener en cuenta que aún y cuando la autoridad funde su actuación en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, tal hecho no le otorgará validez a sus actos, cuando los mismos se relacionen con la revisión de la documentación aduanera, en donde llegare a determinarse, en su caso, la omisión de contribuciones o cuotas compensatorias, y como consecuencia de ello no se hubieran respetado los plazos y formalidades que contempla el artículo 152 de la Ley Aduanera, independientemente de que autoridad lleve a cabo el acto de molestia respetando los plazos del Código Tributario.

El punto principal que deriva entre la aplicación del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación y 152 de la Ley Aduanera, consiste en los plazos con que se cuentan para determinar algún crédito fiscal, toda vez que el plazo que se otorga en la legislación aduanera es menor al establecido en el Código Tributario, ya que en aquel se cuenta con un plazo máximo de cuatro meses para determinar y notificar el mismo, mientras que en el Código Fiscal se establece un plazo mayor a favor de la autoridad.

En este sentido se han dictado algunas tesis, como la identificada con el número VI-P-SS-107⁷⁸, emitida por el Pleno del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa,

⁷⁸ PLENO
LEY ADUANERA
VI-P-SS-107

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA.- NO ES APLICABLE EL PLAZO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA CONCLUIR VISITAS DOMICILIARIAS Y REVISIONES DE GABINETE.- El procedimiento administrativo señalado se rige por lo dispuesto en los artículos 43, 46 y 152 de la ley aduanera, conforme a los cuales, elaborado el pedimento y efectuando el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias determinadas por el interesado, se representarán las mercancías ante la autoridad aduanera y se activará el mecanismo de selección automatizado que determinará si debe practicarse el reconocimiento aduanero, en caso de practicarse el mismo si se tiene conocimiento de cualquier irregularidad, esta se hará constar por escrito o en acta circunstanciada que para el efecto se levante y, en caso de que proceda la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones, y no se hayan embargado precautoriamente las mercancías, las autoridades aduaneras deberán dar a conocer mediante acta circunstanciada los hechos y omisiones, y deberá señalar que el interesado cuenta con un plazo de 10 días hábiles, contados a partir de la notificación del acta de irregularidades, a efecto de que pueda ofrecer pruebas y alegatos que a su derecho convengan, concluido dicho plazo las autoridades aduaneras efectuarán la determinación que corresponda, en un plazo que no exceda de cuatro meses. Por otra parte, el artículo 46-A del Código de la Federación, vigente en el año de 2001, establecía en su primer párrafo, que por regla general las autoridades fiscales deben 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 seis meses contados a partir de que se les notifique que los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación. En tal virtud, al ser el procedimiento administrativo en materia aduanera, un tipo de revisión distinto a la visita

la cual aunque se enfoca a la visita domiciliaria, establece el punto tratado en el presente.

En este sentido se corrobora la idea expuesta, en cuanto a que la autoridad fiscal o aduanera, debe de constreñir su actuar a lo dispuesto por el artículo 152 de la Ley Aduanera, y no a si a los procedimientos contemplados en el Código Fiscal de la Federación, siempre y cuando su facultades de verificación se relacionen respecto a documentación de carácter aduanero, como son el pedimento y sus documentos anexos.

Como ejemplo de lo señalado, podemos observar el Anexo II del presente trabajo en donde se tiene que partiendo de una revisión de gabinete llevada a cabo con fundamento en lo dispuesto por el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación la Administración Local de Auditoria Fiscal del Oriente del Distrito Federal emite un crédito fiscal a un importador, pasando de lado cualquier referencia al procedimiento contemplado en el artículo 152 de la Ley Aduanera, aún y como se podrá observar todo el análisis se refirió única y exclusivamente a documentos que versaban sobre operaciones de comercio exterior.

De la citada resolución se puede observar que la única materia que la autoridad reviso y analizó correspondió a operaciones de comercio exterior, situación que desde la entrega del oficio de requerimiento de documentación era clara, es decir la autoridad estaba llevando cabo facultades de verificación única y exclusivamente sobre temas que únicamente versaban sobre el cumplimiento de obligaciones relacionadas con la Ley Aduanera por lo que la norma especial aplicable era esta última, situación que no es rara observar en la práctica.

domiciliaria y la revisión de gabinete, y regirse por sus propias disposiciones legales, no le es aplicable el plazo establecido en dicho artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación. (1)

Juicio Contencioso Administrativo Num. 158/07-13-01-2/1142/07-PL-03-10.-Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 30 de enero de 2008, por mayoría de 10 votos a favor y 1 voto en contra.- Magistrado Ponente: Manuel Luciano Hallivis Pelayo.- Secretaria: Lic. Alma Rosa Navarro Godínez.
(Tesis aprobada en sesión de 8 de diciembre de 2008)

En consecuencia es importante, aunque a nuestro parecer no sería necesario ya que la norma es bastante entendible sin que de pie a interpretaciones, que se aclarara que la autoridad aduanera cuando este en presencia de revisión de documentos que se relacionen con la materia de comercio exterior no podrá llevar cabo ningún otro procedimiento que no sea el contemplado en el artículo 152 de la Ley Aduanera.

Pretender que la autoridad siga interpretando la norma donde no cabe interpretación es dejar en un completo estado de inseguridad jurídica a los gobernados quienes se encontrarían ante el capricho de la autoridad de fundar su actuación conforme a la norma que más le acomode en base al tiempo que tarde en dictar su resolución o en relación a las posibles irregularidades que encuentre, aún y cuando esto esté prohibido y existan disposiciones legales claras.

III.4. Conclusiones.

- Los artículos 44 y 45 de la Ley Aduanera establecen la facultad de la autoridad aduanera para llevar a cabo la toma de muestras de las mercancías importadas a fin de identificar su composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas, para así confirmar la veracidad de lo declarado por el importador.
- Por su parte el artículo 66 del Reglamento de la Ley Aduanera contempla el procedimiento que debe de llevar cabo la autoridad para la toma de muestras.
- La toma de muestras que deriven de la verificación de mercancías en transporte o visita domiciliaria, no es contemplada en la Ley Aduanera, sino únicamente en su reglamento.

- En las revisiones de gabinete, que encuentran su fundamento en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, cuando las mismas se relacionan con la comprobación de documentación en materia de comercio exterior, la autoridad estaría actuando de forma ilegal ya que se tenía la obligación de haber fundado su actuación en el artículo 152 de la Ley Aduanera.
- Sería importante, que se aclarara que la autoridad aduanera, cuando este en presencia de revisión de documentos que se relacionen con la materia de comercio exterior, no podrá llevar cabo ningún otro procedimiento que no sea el contemplado en el artículo 152 de la Ley Aduanera a efecto que tanto el Estado como los particulares tengan mayor seguridad jurídica.

Capítulo IV. PADRÓN DE IMPORTADORES Y PADRÓN DE IMPORTADORES DE SECTORES ESPECÍFICOS.

Obligatoriedad.

En términos del artículo 59, fracción IV de la Ley Aduanera y 71, 72 y 77 de su Reglamento, las personas interesadas en tener el carácter de importadores, o que por la naturaleza de su actividad se vean en la necesidad de importar de manera cotidiana mercancía de procedencia extranjera, tendrán la obligación de inscribirse en un padrón de importadores y en su caso en un padrón de sectores específicos.

El padrón de importadores puede ser definido como un catastro o empadronamiento en donde la Autoridad lleva un control de quienes se dedican a la importación de mercancías, el cual para algunos tratadistas es contrario a lo dispuesto por los artículos 1o, 5o y 28o de la Constitución Federal por lo que no debería de existir el mismo⁷⁹.

Por su parte el padrón de importadores de sectores específicos, al igual que el padrón de importadores consiste en un registro, pero que se lleva en específico sobre cierto tipo de mercancías, razón por la cual todos los importadores deberán de encontrarse inscritos en el padrón de importadores más no así en el de sectores específicos, salvo que importen las mercancías que la autoridad determine, lo cual hasta el día de hoy establece en el anexo 10 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

Sujetos susceptibles de inscribirse en los padrones.

Los contribuyentes que se encuentren dentro de los siguientes supuestos podrán inscribirse en el padrón de importadores y en el padrón de sectores específicos:

⁷⁹ Leyva García Eugenio Jaime. Importaciones y Exportaciones Tratamiento Jurídico. Editorial ISEF. México 2004. Págs. 84-86

- Los que tributen bajo el régimen general de la Ley del Impuesto Sobre la Renta;
- Los que efectúen importaciones al amparo de los decretos que dicte el Ejecutivo Federal, por los que se establece el esquema arancelario de transición al régimen comercial general del país, de región o franja fronteriza;
- Los dedicados exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras, silvícolas y de autotransporte terrestre de carga o pasajeros que, por disposición de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estén obligados a tributar conforme al régimen simplificado y sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior hubieran excedido de \$500,000.00, y
- Las personas morales no contribuyentes.

Excepciones.

Como en casi toda norma existen excepciones a las mismas, lo cual en el presente no es la excepción, por lo cual los sujetos que a continuación se mencionan no deberán de cumplir con los requisitos antes mencionados:

- Las empresas con programas autorizados por la Secretaría de Economía;
- Las Dependencias del Ejecutivo Federal, los Poderes Legislativo y Judicial, y las entidades que integren la Administración Pública Paraestatal de la Federación, Estados y Municipios, los cuales presentarán:

Adicionalmente la regla 1.3.1 de las Reglas Generales en Materia de Comercio Exterior establece que las personas que realicen la importación de cierto tipo de mercancías también se encontrarán exentas de inscribirse en el padrón de importadores, siempre y

cuando las fracciones arancelarias de las mismas no se encuentren contempladas en el Apartado A del Anexo 10, el cual se refiere a aquellas mercancías que requieren de padrón de importadores sectorial.

Las mercancías antes mencionadas son las siguientes:

- a) Las efectuadas por pasajeros.
- b) Los aparatos ortopédicos o prótesis para uso de personas con discapacidad, así como los vehículos especiales o adaptados que sean para su uso personal, siempre que obtengan la autorización correspondiente.
- c) Medicamentos con receta médica, en las cantidades señaladas en la misma.
- d) Los menajes de casa.
- e) Las efectuadas por misiones diplomáticas, consulares, especiales del extranjero acreditadas ante el Gobierno Mexicano y oficinas de organismos internacionales representados o con sede en territorio nacional.
- f) Los insumos y las mercancías relacionadas con el sector agropecuario que se encuentran listadas en el Anexo 7 de la Reglas en Comercio Exterior, siempre que el importador sea ejidatario o esté inscrito en el RFC.
- g) Las realizadas por empresas de mensajería y paquetería, cuyo valor no exceda de una cantidad equivalente en moneda nacional o extranjera a 1,000 dólares y las realizadas por personas físicas mediante pedimento, cuyo valor no exceda de una cantidad equivalente en moneda nacional o extranjera a 5,000 dólares, siempre que en este último caso no se efectúe más de una operación en cada mes de calendario.
- h) Las importadas temporalmente.
- i) Los libros, esculturas, pinturas, serigrafías, grabados y en general, obras de arte.
- j) Los bienes de capital listados en el Anexo 8 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

- k) El equipo médico que se relaciona en el Anexo 9 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, siempre que se trate de una pieza y sea para uso exclusivo del importador.
- l) Las que retornen al país.
- m) Las destinadas al régimen de depósito fiscal excepto en los siguientes casos:
1. Cuando se extraigan para ser destinadas a un régimen aduanero; o
 2. Cuando se trate de mercancías cuyas fracciones arancelarias se encuentren listadas en el Anexo 10 de Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior y se destinen a dicho régimen en almacenes generales de depósito.
- n) Las efectuadas por personas físicas para su uso personal, hasta por el número de unidades que se encuentren contenidas en la siguiente lista, siempre que no se tramiten más de 2 pedimentos por un mismo importador al año:

Animales vivos	2
Alimentos enlatados	10
Juguetes	10
Juguetes electrónicos	2
Muebles de uso doméstico	10 Pzas. o 3 Jgos.
Ropa y accesorios	10
Calzado y partes de calzado	10 Pares o Pzas.
Equipo deportivo	1
Motocicleta	1
Bicicleta	1
Llantas nuevas para automóvil, camioneta, camión y bicicleta	5 Pzas.

Aparatos electrodomésticos	6 Pzas.
Partes de equipo de cómputo	5
Equipo de profesionistas	1 Jgo.
Herramienta	2 Jgos.
Bisutería	20
Joyería	3
Discos, cassettes o discos compactos grabados	20
Bebidas alcohólicas	24 Litros.
Trofeos de caza	3
Vehículos, incluyendo los blindados, previo permiso de la SE	1 Pza.
Embarcaciones incluso con su remolque, helicópteros y aviones	1 Pza.

- o) Las de vehículos realizadas al amparo de una franquicia diplomática.
- p) Los materiales que importen las empresas extranjeras de la industria cinematográfica que se vayan a consumir o destruir durante la filmación, siempre que se trate de materiales para las cámaras de videograbación o los aparatos para el grabado y reproducción de sonido, material de tramoya, efectos especiales, decoración, construcción, edición y de oficina, maquillaje, vestuario, alimentación fílmica y utilería.
- q) Las importadas por el Ejército, la Fuerza Aérea, la Armada de México, cuerpos o asociaciones de bomberos, de la Secretaría de Seguridad Pública Federal y de los Estados, autoridades federales, estatales o municipales y sus órganos desconcentrados encargados de la seguridad pública o nacional, Procuraduría General de la República, Procuraduría General de Justicia de los Estados, SAT o

por la AGA, para su uso exclusivo en el ejercicio de sus funciones de defensa nacional y seguridad pública.

- r) Las de vehículos nuevos realizadas por personas físicas conforme a la regla 3.5.2., siempre que se trate de un solo vehículo en un plazo de doce meses.

IV.1. Suspensión del Padrón de Importadores.

Las causales de suspensión del Padrón de Importadores y del Padrón de Sectores específicos, son hipótesis que en el vida práctica jurídica no deberían de actualizarse, por el hecho de que los mismos no se encuentran en Ley, siendo que los mismos son una sanción, y por ello única y exclusivamente deberían de estar contenidos en una norma primaria, lo cual en la especie no sucede.

Lo anterior es así, toda vez que la Regla 1.3.3⁸⁰ de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior, como preámbulo señala que se procederá a la suspensión de los mencionados padrones cuando se actualicen las causales que en el mismo se enumeran, pretendiendo dar sustento a tal facultad con el artículo 59, fracción IV⁸¹ de la Ley Aduanera, el cual en ninguna parte prevé la posibilidad de suspender los padrones otorgados, ya que el artículo de referencia se limita a señalar que será una obligación de los importadores inscribirse en los mismos cumpliendo con los requisitos que establezca el reglamento de la Ley Aduanera y los que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas, pero jamás prevé la posibilidad, como ya se ha señalado, de que se puedan suspender tales padrones, tal y como se puede observar a continuación.

⁸⁰ 1.3.3. Para los efectos del artículo 59, fracción IV de la Ley, procederá la suspensión en el Padrón de Importadores y/o en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos, cuando:.....

⁸¹ Artículo 59. Quienes importen mercancías deberán cumplir, sin perjuicio de las demás obligaciones previstas por esta Ley, con las siguientes:

....
IV. Estar inscritos en el Padrón de Importadores y, en su caso, en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos que están a cargo del Servicio de Administración Tributaria, para lo cual deberán encontrarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, así como acreditar ante las autoridades aduaneras que se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes y cumplir con los demás requisitos que establezca el Reglamento y los que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas.

Como se advierte de los artículos antes mencionados, las causales de suspensión de los padrones de importadores, van más allá de lo señalado por las normas legales que les dan vida, ya que no encuentran sustento en ninguna Ley, sino en Reglas que superan lo dispuesto en el propio reglamento, amén de que aún y cuando el artículo 59 de la Ley Aduanera previera la posibilidad de suspender los mencionados padrones, tal situación sólo podría hacerse en base a las causales que en la misma norma se señalaran y no en las que se establecieran en un ordenamiento inferior como son las Reglas Generales en Materia de Comercio Exterior.

Es de mencionar que algunos Juzgados de Distrito en materia Administrativa disienten de nuestra postura, referente a que la regla 1.3.3 (antes regla 2.2.4) de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior superan a la Ley Aduanera y a su reglamento, para lo cual han señalado en un juicio de amparo lo siguiente:

El hecho de que el numeral 27 de la regla reclamada, establezca como causa de suspensión en el padrón de importadores que el contribuyente presente documentación falsa o que contenga datos falsos, no implica que ha aumentado los casos en que procede la referida suspensión, pues como ya se estableció, en el artículo 59 de la Ley Aduanera, se dispone que quienes importen mercancías deben de cumplir con los requisitos que disponga el Reglamento y las reglas que en su caso emita el Servicio de Administración Tributaria, por lo que la regla impugnada detalla y regula las consecuencias del incumplimiento de tal obligación.

Por lo tanto, es inconcuso que la Regla 2.2.4, únicamente delimita el contenido de dicho dispositivo legal, pues el mismo impone como requisito para continuar importando mercancías, que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales, por lo que, la norma impugnada sólo precisa las hipótesis que pudieran dar lugar el incumplimiento (sic) de tales obligaciones, así como la consecuencia contenida en el citado

artículo, y en atención a lo anterior, contrariamente a lo que alega la quejosa, la citada regla no va más allá de lo que ordena de la Ley Aduanera y su reglamento, pues en la parte final del artículo 59 de la Ley en cita, se autoriza al Servicio de Administración Tributaria a establecer requisitos que deben de cumplir quienes importen mercancías; de ahí que deviene infundado el concepto de violación en análisis.

De lo antes transcrito podemos observar los siguientes puntos:

- Se señala que el hecho de que el numeral 27 de la regla 2.2.4 (hoy regla 1.3.3), establezca como causa de suspensión en el padrón de importadores que el contribuyente presente documentación falsa o que contenga datos falsos, no implica que ha aumentado los casos en que procede la referida suspensión.
- Para llegar a dicha apreciación se establece que el artículo 59 de la Ley Aduanera, dispone que quienes importen mercancías deben de cumplir con los requisitos que disponga el Reglamento y las reglas que en su caso emita el Servicio de Administración Tributaria, por lo que la regla impugnada detalla y regula las consecuencias del incumplimiento de tal obligación.
- Se menciona que la Regla 2.2.4 (hoy regla 1.3.3), únicamente delimita el contenido de dicho dispositivo legal, pues el mismo impone como requisito para continuar importando mercancías, que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales, por lo que, la norma impugnada sólo precisa las hipótesis que pudieran dar lugar al incumplimiento de tales obligaciones, así como la consecuencia contenida en el citado artículo.

- El juzgador concluye que de la parte final del artículo 59 de la Ley Aduanera, se autoriza al Servicio de Administración Tributaria a establecer requisitos que deben de cumplir quienes importen mercancías.

Contrario al criterio del Juzgador la regla 2.2.4 (hoy regla 1.3.3) de las Reglas Generales en Materia de Comercio Exterior, es una norma que supera lo dispuesto por los artículo 59 de la Ley Aduanera y 78 del reglamento de la Ley Aduanera.

El artículo 59 de la Ley Aduanera únicamente establece cuales son las obligaciones de los importadores, dentro de los cuales en su fracción IV establece que quienes importen mercancía deberán estar inscritos en el padrón de importadores, para lo cual deberán encontrarse al corriente de sus obligaciones fiscales y acreditar que se encuentra inscritos en el registro federal de contribuyentes cumplimiento con los demás requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria, de lo cual se tiene que el artículo en comento establece únicamente las obligaciones de los importadores y no así las sanciones por un posible incumplimiento a las mismas, sin embargo el artículo 78 del Reglamento de la Ley Aduanera señala los supuestos por los cuales será posible suspender el padrón de importadores, sin que quede alguna posibilidad de suspensión a discreción de la autoridad o que la misma pueda ser fundamentada en alguna disposición menor como lo serían las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

No puede pretenderse otorgar legalidad a una norma sancionatoria que no es establecida ni por el poder legislativo, ni por el Ejecutivo, sino que es establecida por el Servicio de Administración Tributaria, no sólo porque así lo ha manifestado nuestro máximo tribunal, sino porque el artículo 78 del Reglamento de la Ley Aduanera claramente establece las sanciones aplicables a los importadores y no señala la posibilidad de alguna adicional, y menos sin que exista una resolución firme.

El artículo 78⁸² del Reglamento de la Ley Aduanera señala los supuestos por los cuales será posible suspender el padrón de importadores, estableciendo que esta posibilidad solo se permitira cuando exista resolución firme que determine la comisión de alguna de las sanciones contenidas en los artículos 176, 177 y 179 de la Ley Aduanera, es decir dichos artículos contemplan prácticamente todos los supuestos que la regla 1.3.3 de las Reglas Generales en Materia de Comercio Exterior contempla con una gran diferencia que estos últimos no exigen la existencia de una resolución firme.

Es decir la regla 1.3.3 no sólo supera lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley Aduanera porque esta no contempla la posibilidad de suspender el padrón, sino que supera lo establecido en el artículo 78 del reglamento de la Ley Aduanera, el cual si bien contempla la posibilidad de suspender el padrón de importadores sólo lo permite cuando **exista resolución firme** que establezca la comisión de una infracción en términos de los artículos 176, 177 y 179 de la Ley Aduanera.

Reiterando lo expuesto podemos señalar:

- El artículo 59 de la Ley Aduanera no contempla la posibilidad de suspender el padrón de importadores.
- El artículo 59 de la Ley Aduanera, apoyándose en el reglamento de la Ley Aduanera y de las reglas generales únicamente establece requisitos para obtener el padrón de importadores.
- El artículo 59 establece claramente que se deben de cumplir con las obligaciones fiscales para obtener el padrón de importadores. Nunca habla de que el importador deberá de cumplir con alguna abstención, ya que esto no es posible.

⁸² Artículo 78. Procede la suspensión en el padrón de importadores, en los siguientes casos:

- I. Cuando el contribuyente presente irregularidades o inconsistencias en el Registro Federal de Contribuyentes;
- II. Cuando los contribuyentes al fusionarse o escindirse, desaparezcan del Registro Federal de Contribuyentes;
- III. Cuando el contribuyente cambie su denominación o razón social y no actualice su situación en el padrón de importadores, y
- IV. Por resolución firme, que determine que el contribuyente cometió cualquiera de las infracciones previstas en los artículos 176, 177 y 179 de la Ley.

- El artículo 78 del reglamento de la Ley Aduanera establece los únicos supuestos por los que procede la suspensión en el padrón de importadores.
- Los supuestos de suspensión del padrón de importadores del artículo 78 del reglamento de la Ley Aduanera son los mismos que los contemplados en la regla 1.3.3 de las Reglas Generales en Materia de Comercio Exterior, sin embargo el reglamento que es una norma de jerarquía superior a las reglas generales, el cual únicamente autoriza la suspensión cuando exista resolución firme que haya establecido la comisión de alguna infracción de las establecidas en los artículos 176, 177 y 179 de la Ley Aduanera.
- La 1.3.3 de las Reglas Generales en Materia de Comercio Exterior excede lo dispuesto por el reglamento y la Ley Aduanera al ir más allá de lo preceptuado por dichas normas.

Las causales de suspensión.

Las causales de suspensión de los padrones antes mencionados son varias sin embargo dentro de algunas podemos mencionar a las siguientes:

- 1) El contribuyente presente aviso de cancelación en el RFC.
- 2) El contribuyente no sea localizado en su domicilio fiscal o el domicilio fiscal del contribuyente o el de sus establecimientos estén en el supuesto de no localizado o inexistente.
- 3) El contribuyente no hubiera presentado las declaraciones de los impuestos federales o cumplido con alguna otra obligación fiscal.
- 4) El contribuyente no lleve la contabilidad, registros, inventarios o medios de control, a que esté obligado conforme a las disposiciones fiscales y aduaneras; o los oculte, altere o destruya total o parcialmente.
- 5) El contribuyente no cuente con la documentación que ampare las operaciones de comercio exterior.

- 6) El contribuyente se oponga al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras.
- 7) El nombre o domicilio fiscal del proveedor o productor; destinatario o comprador, en el extranjero, señalado en el pedimento o en la factura, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio fiscal señalado en dichos documentos, no se pueda localizar al proveedor o productor; destinatario o comprador, en el extranjero.
- 8) Un contribuyente inscrito en el Padrón de Importadores, permita a otro dado de baja, seguir efectuando sus operaciones de comercio exterior; se compruebe que el contribuyente utiliza su registro en el Padrón de Importadores o en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos, en beneficio de contribuyentes que fueron dados de baja de dichos padrones o que aún no realicen o concluyan su trámite de inscripción; el contribuyente tenga como representante legal o socio a un miembro de alguna empresa o persona física que haya sido suspendida por alguna de las causales establecidas en la presente regla y no la hubiera desvirtuado.

Constantemente la regla que contempla las causales de suspensión del padrón de importadores se modifica incrementando el número de hipótesis por las cuales se podrá actualizar esta sanción, lo cual consideramos incorrecto, como ya se ha señalado, toda vez que la autoridad aduanera cuenta con una herramienta que lamentablemente no es utilizada de manera correcta, independientemente de que se encuentre contemplada su facultad en una norma la cual estamos convencidos va más allá de lo permitido por la Ley.

Procedimiento de suspensión de los padrones.

Es interesante que el procedimiento que debe de seguirse en caso de suspensión de los padrones de importadores no se encuentre contemplado en Ley ni en reglamento

sino en las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, es decir, es establecido por la propia autoridad administrativa.

Dicho procedimiento actualmente lo encontramos en la regla 1.3.3 de la Reglas citadas, en la cual se establece que se notificará al contribuyente las causas que motivaron el inicio del procedimiento de suspensión en el Padrón de Importadores concediéndole un plazo de diez días hábiles contados a partir de la fecha en que surta efectos la notificación, para ofrecer las pruebas y alegatos que a su derecho convenga, sin embargo en la práctica dicha notificación pocas veces se ha visto.

En caso de que el contribuyente presente pruebas dentro del plazo señalado, la Administración Central de Identificación del Contribuyente,⁸³ dependiente de la Administración General de Servicios al Contribuyente remitirá dichas pruebas o alegatos a la autoridad que haya realizado la investigación que generó el inicio del procedimiento de suspensión, con el fin de que esta última, en un plazo no mayor a diez días hábiles analice las citadas pruebas o alegatos y comunique a la Administración Central de Identificación del Contribuyente, si la causal de suspensión fue desvirtuada o indique de manera expresa si debe proceder la suspensión en el Padrón de Importadores o en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos, o en ambos, de donde se observa que no existe sanción para el caso de que la autoridad no respete los plazos señalados en el procedimiento en comento, por lo que podría llevar cabo su acto de molestia aún y cuando los plazos legales con que contaba se hubieran respetado, lo cual no es correcto si hablamos de que en todo momento se debe de respetar la garantía de seguridad jurídica.

Es importante tener en cuenta que en términos de la regla mencionada la autoridad aduanera primero suspenderá el o los padrones y posteriormente le notificara al contribuyente las razones que tuvo para ello a efecto de que este en su caso las desvirtúe, situación que viola flagrantemente la garantía de audiencia de los

⁸³ Anteriormente estuvo a cargo de la Administración Central de Normatividad Aduanera y antes que ella por la Administración Central de Contabilidad y Glosa.

gobernados, ya que si bien es cierto se les otorgara un plazo para ofrecer pruebas y formular alegatos, esto se hará posteriormente al acto de molestia.

Entendemos que existen casos en los cuales podría operar tal mecanismo, como sería el que no se encuentre en su domicilio fiscal, pero precisamente primeramente se tendría que llevar a cabo una diligencia que cumpliera con todas las formalidades en las cuales se acreditara o desvirtuara si efectivamente el contribuyente continua en su domicilio fiscal o no.

Pretender que en la mayoría de los casos la autoridad primero suspenda el o los padrones es dejar en un completo estado de indefensión e inseguridad jurídica a los importadores, ya que por un error de la autoridad, se les pueden causar daños y perjuicios, máxime cuando la mercancía a importar ya se encuentra en la Aduana para su despacho.

IV.2. Procedimiento para dejar sin efectos la suspensión del padrón de importadores.

La regla 1.3.4, de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior establece el procedimiento que debe de llevarse a cabo para dejar sin efectos la suspensión del padrón de importadores, procedimiento que se sigue de la siguiente forma.

Los contribuyentes cuya inscripción haya quedado suspendida en el Padrón de Importadores, y/o en el Padrón de Importadores podrán solicitar que se deje sin efectos dicha suspensión, de acuerdo con el “Instructivo”⁸⁴ de trámite para dejar sin efectos la suspensión en el Padrón de Importadores y/o Padrón de Importadores de Sectores

⁸⁴ Dicho instructivo fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 6 de septiembre de 2012.

Específicos⁸⁵ el cual prácticamente no dice nada que pueda ayudar a resolver la situación que en cada caso particular se presente.

Es importante comentar que en caso de que la Administración que suspendió el padrón no tenga los elementos suficientes para corroborar si el contribuyente desvirtuó o subsanó la irregularidad por la cual fue suspendido, remitirá las pruebas, alegatos y elementos aportados por el contribuyente a la unidad administrativa que haya generado la información que suscitó la suspensión, a efecto de que ésta última lleve a cabo el análisis y valoración de los mismos, e informe por escrito en un plazo no mayor a 10 días naturales a la Administración Central de Identificación del Contribuyente si es que efectivamente se subsanan o corrigen las omisiones o inconsistencias reportadas, indicando si resultaría procedente o no que se reincorpore al contribuyente en el Padrón de Importadores y/o Padrón de Importadores de Sectores Específicos una vez que la Administración verifique el cumplimiento de los demás requisitos.

Cuando los importadores que hayan sido suspendidos del Padrón de Importadores de conformidad con la citada regla 1.3.3. y se les haya iniciado o determinado un procedimiento administrativo en materia aduanera, escrito o acta circunstanciada de hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias, medida de transición y, en su caso, la imposición de sanciones, así como créditos fiscales, podrán ser reincorporados al Padrón de Importadores y al Padrón de Importadores de Sectores Específicos, previo cumplimiento de todos los requisitos señalados en el Instructivo antes citado, siempre y **cuando se allanen a la irregularidad** y efectúen el pago del monto determinado en el crédito fiscal.

En este mismo sentido, la norma en cometo señala que quienes hayan sido suspendidos por haber presentado documentación falsa para acreditar el cumplimiento

⁸⁵ Hasta el año de 2010 el trámite se realizaba mediante la presentación del formato denominado "Solicitud de autorización para dejar sin efectos la suspensión en el padrón de importadores y/o en el padrón de importadores de sectores específicos", que formaba parte del Apartado A del Anexo 1 de la RGMCE, el cual se presentaba ante la oficialía de partes de la Administración Central de Contabilidad y Glosa adscrita a la Administración General de Aduanas, debiéndose de anexar, en específico copia simple y legible de la documentación con la que se subsanara la causal por la que había sido suspendido.

de las regulaciones y restricciones no arancelarias al momento de la importación, podrán ser reincorporados en dichos padrones, siempre **que se allanen a la irregularidad**, efectúen el pago del crédito fiscal determinado, no se trate de reincidencia y obtengan el visto bueno por escrito de la autoridad competente para la emisión de dicho documento, en el que manifieste su conformidad en la reincorporación al padrón del que se trate.

Como se observa de los dos párrafos anteriores la regla 1.3.4. establece limitantes para poder acceder al beneficio de la reincorporación que consideramos van más allá de lo preceptuado por las normas jerárquicamente superiores, lo que deja en un estado de inseguridad jurídica a los importadores.

En efecto, en términos de lo dispuesto por la regla 1.3.4 último y penúltimo párrafo, para poder dejar sin efectos la suspensión del padrón de importadores y reincorporar a los importadores que hubieran presumiblemente utilizado documentos falsos o que les hayan iniciado algún procedimiento administrativo en materia aduanera o algún procedimiento simplificado (artículo 152 de la Ley Aduanera) en donde se hubiera determinado la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias o se les hubiera determinado el incumplimiento de alguna norma, **será menester allanarse a las pretensiones de la autoridad**, aún y cuando no exista resolución firme en la cual se tenga la certeza de que se incumplieron con las normas legales.

Es decir, si el contribuyente no se allana a las pretensiones de la autoridad se continuara con la suspensión, en cambio si se allana se obtendrá el beneficio de que se levantará la suspensión, situaciones que si se analizan dejan en un completo estado de inseguridad jurídica a los importadores.

Lo que se recomendaría a efecto de que no existiera abusos es que se realice el pago como lo señala la norma a efecto de que el posible crédito que se emita se encuentra debidamente garantizado, pero sin la limitante del allanamiento, ya que dicha acción

coartara el derecho del contribuyente de poder defenderse por los medios legales correspondientes ante los tribunales competentes.

Plazo para dar respuesta a la solicitud de reincorporación.

En las reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior vigentes en 2010, en específico en la regla 1.3.5 se establecía que el resultado de la solicitud para dejar sin efectos la suspensión en el padrón de importadores se daría a conocer en la página electrónica www.aduanas.gob.mx, en un término no mayor a 30 días naturales, contados a partir del día siguiente de la recepción de la solicitud, especificando que si dicho plazo era excedido sin que se publicara el resultado del dictamen en la página señalada, se entendería que el mismo era favorable, es decir, dicha regla contemplaba la afirmativa ficta.

Al día de hoy tenemos que ni en la regla 1.3.3 ni en la regla 1.3.4 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior vigentes, que son las normas que regulan el procedimiento de suspensión del padrón de importadores, ni en alguna otra norma legal vigente se establece algún un plazo en el cual se deba de dar a conocer (emitir y notificar legalmente al importador) el resultado del procedimiento que se inicie a un importador para suspender su padrón de importadores, con lo cual se le deja en un completo estado de inseguridad jurídica.

Lo anterior sucede ya que una vez que la autoridad inicia el procedimiento para suspender el padrón de importadores la misma no tendrá ningún término legal que respetar para que emita su resolución aún y cuando se hayan presentado las pruebas que hubieran desvirtuado la causal de suspensión.

El que no exista un plazo para el actuar de la autoridad, cualquiera que este sea, deja en un gran estado de incertidumbre a los importadores que puedan estar sujetos a un acto de molestia de este tipo, máxime si se tienen en cuenta que en ese grupo no solo

entran importadores que de forma dolosa puedan estar realizando actos ilegales sino también se comprende a importadores cumplidos que por algún error o situación que la autoridad no consideró se verán afectados en su esfera jurídica.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ya ha establecido jurisprudencia en el sentido de que las normas legales deben de establecer un plazo para el actuar de la autoridad, es decir, las normas deben de contener un límite temporal a las actuaciones de aquella, so pena que las normas sean declaradas inconstitucionales, por atentar contra la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes, tal y como se puede observar de la Tesis de Jurisprudencia 1a./J. 22/2002 con el rubro “VISITAS DOMICILIARIAS O REVISIÓN DE LA CONTABILIDAD. EL ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN LOS AÑOS DE 1995 A 1997), *ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, EN CUANTO A QUE NO SEÑALA UN LÍMITE A LA DURACIÓN DE TALES ACTOS DE FISCALIZACIÓN QUE SE PRACTICAN A DETERMINADOS GRUPOS DE CONTRIBUYENTES.*”⁸⁶

Como se puede observar de la tesis mencionada los actos de autoridad deben de estar acotados en el tiempo, a efecto de que no quede al arbitrio su actuar, debiendo por ello existir en todo acto de molestia un plazo al cual se deben de sujetar las autoridades, lo cual, como se ha señalado a lo largo del presente no existe en el procedimiento para dejar sin efectos la suspensión de padrón de importadores, toda vez que las normas en

⁸⁶ Novena Epoca Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XV, Abril de 2002

Si bien es cierto que el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus párrafos primero, octavo y décimo primero, establece como un derecho subjetivo público de los gobernados el que no puedan ser molestados en su persona, papeles o domicilio y la inviolabilidad de éste; también lo es que el propio precepto permite a las autoridades practicar tales actos de molestia, a fin de que cumplan con el propósito que dio origen a dichos actos, cubriendo desde luego los requisitos que debe contener todo acto de molestia o la orden de visita. **Por consiguiente, debe entenderse que esos actos están delimitados temporalmente, esto es, que deben estar acotados por un tiempo prudente para lograr el objetivo que con ellos se pretende,** pues de no ser así se volverían en una molestia constante o en una permanente intromisión al domicilio, lo que es contrario a la protección que otorga el citado precepto constitucional. En congruencia con lo anterior, es de estimarse que el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, vigente en los años de mil novecientos noventa y cinco a mil novecientos noventa y siete, en lo que establece la segunda parte de su primer párrafo, es violatorio de la garantía constitucional de referencia, en razón de que prevé una regla general de duración máxima de las visitas domiciliarias o de la revisión de la contabilidad, a la que deben ajustarse las autoridades fiscales, pero excluye de la aplicación de la misma a ciertos grupos de contribuyentes, respecto de los cuales no señala un plazo máximo de duración para los actos de fiscalización que se les practiquen, de modo que queda al arbitrio de las mencionadas autoridades la duración del acto de molestia, pudiendo, incluso, volverse indefinido o extender la conclusión de la visita, lo que es contrario a la citada garantía de seguridad jurídica.

Amparo directo en revisión 184/2000. Almacенadora General, S.A. 14 de febrero de 2001. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: José Luis Vázquez Camacho.

este tema son omisas al respecto, afectando gravemente a los importadores con dicha omisión, la cual permite la actuación arbitraria.

En este mismo sentido se puede observar la tesis 1a. LXXXVII/2005 con el rubro “PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN. EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 50 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE HASTA 2003, AL NO SEÑALAR UN LÍMITE PARA LA DURACIÓN DEL QUE SE PRACTIQUE A DETERMINADOS GRUPOS DE CONTRIBUYENTES, VIOLA EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL”, en donde se reitera que los actos de toda autoridad fiscal y aduanera deben de encontrarse limitados en el tiempo, lo cual en el procedimiento en comento no se respeta.⁸⁷

Por lo anterior es que se debería de corregir dicha situación estableciendo el límite temporal que la autoridad tiene para resolver la solicitud que se le presente y establecer en su caso si excediéndose dicho plazo se configurara una afirmativa o una negativa ficta a efecto de que los importadores determinen la procedencia de la vía que les corresponde llevar a cabo.

⁸⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, Agosto de 2005 Tesis: 1a. LXXXVII/2005 Página: 301

El procedimiento de fiscalización consta de dos etapas: la primera consiste en la verificación de documentación y concluye con el acta final o emisión de oficio de observaciones; y en la segunda, en caso de encontrar alguna irregularidad derivada de la revisión, la autoridad fiscal competente emite la resolución correspondiente en la cual determina y liquida un crédito fiscal a cargo del contribuyente. Ahora bien, dichas etapas deben acotarse a un tiempo prudente para lograr el objetivo pretendido con ellas, pues de no ser así las facultades de verificación y determinación de las autoridades hacendarias se tornarían arbitrarias, en contravención a la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En ese tenor, el segundo párrafo del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta 2003, viola dicha garantía constitucional, pues aunque su primer párrafo establece un plazo máximo para la emisión del acto de determinación con el cual concluye el procedimiento de fiscalización, excluye de tal limitante a los contribuyentes señalados en el primer párrafo del artículo 46-A del mencionado Código: 1) sujetos que integran el sistema financiero; 2) sujetos respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 58, fracción XIV, 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 3) sujetos respecto de los cuales la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países, de acuerdo con los tratados internacionales firmados por México, por el o los ejercicios sujetos a revisión; y, 4) sujetos que en los ejercicios revisados consoliden para efectos fiscales conforme al Título II, Capítulo IV de la citada Ley. De ahí que en tales casos la autoridad fiscal competente podría dictar una resolución en la que determine un crédito fiscal a cargo de dichos sujetos, sin limitación temporal para su emisión.

Amparo directo en revisión 1760/2004. Bansí S.A., Institución de Banca Múltiple. 8 de junio de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretaria: Paola Yaber Coronado.

IV.3. Improcedencia de la suspensión en el juicio de amparo en contra de la orden de suspensión del padrón de importadores.

Hablar de la suspensión del padrón de importadores es adentrarnos en un tema muy amplio e interesante, además de sensible, no sólo por las razones por las cuales puede ser suspendido el mismo, sino por la forma en que las autoridades hacen uso de dicha facultad y de la norma legal en que se encuentra la misma.

Un tema muy reciente se relaciona con una jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por medio de la cual establece que es improcedente conceder la suspensión en el juicio de amparo, cuando se solicite contra la orden de suspensión del padrón de importadores, por lo cual primeramente estableceremos, la diferencia entre la suspensión en el juicio de amparo y la suspensión del padrón de importadores, así como las razones por las cuales se presenta un juicio de amparo en este tipo de asuntos, lo cual se abordara de forma muy general por no ser la materia central del presente trabajo, además de comentar por que se solicita en dicho juicio la suspensión.

Ante la suspensión del padrón de importadores los importadores pueden optar de inicio por dos vías:

1. La administrativa ante la Autoridad Aduanera, solicitando que se deje sin efectos la suspensión del padrón de importadores, presentando al efecto las pruebas que demuestren que se corrige o subsana la infracción cometida, o en el extremo de los casos allanarse a las irregularidades que determine la autoridad.
2. La vía jurisdiccional, a través del juicio de amparo indirecto, en contra de la inconstitucionalidad de la suspensión del padrón, tanto por que se basa en normas que contravienen a la Constitución Federal, como por que dicho acto no se ajustó a derecho y sin que el importador tenga forma de defenderse de las determinaciones que se le atribuyan.

Juicio de amparo.

Las razones para presentar juicio de amparo indirecto en contra de la suspensión del padrón de importadores son varias, sin embargo algunas de estas pueden ser:

1. Por el hecho de que se permitió la suspensión del padrón sin que existiera resolución firme que hubiera determinado la existencia de la infracción supuestamente cometida.
2. Porque sin mayor soporte se determinó que el valor declarado en el pedimento de importación era inferior en un 50% o más del precio de aquellas mercancías idénticas o similares importadas 90 días anteriores o posteriores a la fecha de la operación de comercio exterior.⁸⁸
3. El que el importador, para poder reactivar su padrón de importadores primero se tiene que allanar a la irregularidad determinada por la autoridad aduanera, cuando la causal de suspensión se relaciona con un procedimiento administrativo en materia aduanera, escrito o acta circunstanciada de hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias, medida de transición y, en su caso, la imposición de sanciones, así como créditos fiscales, con lo cual se le restringe de forma ilegal el poder defenderse.

Sin embargo, en su mayoría las razones para presentar este medio de defensa guardaran relación con hechos que no pueden ser desvirtuados ante la autoridad aduanera por los criterios que ella mantiene o por que las propias disposiciones legales no permiten alguna forma para desvirtuar los hechos imputados, con lo cual obviamente se le deja en un completo estado de indefensión a los importadores.

En este sentido se tiene que cuando los importadores presentan un juicio de amparo indirecto, no solo buscan que se deje sin efectos la suspensión del padrón de

⁸⁸ Causal contenida en la fracción XXV de la regla 1.3.3 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

importadores como consecuencia del hecho que se otorgue el amparo y protección de la justicia federal, el cual es un proceso que puede durar algunos meses, sino que también buscan que la imposibilidad para seguir importando, se levante mientras se resuelve el fondo de juicio y así continuar realizando su actividad comercial como lo venía haciendo de forma cotidiana, por lo cual en la mayoría de los juicios de amparo se solicita la suspensión en contra del acto reclamado, consistente en la suspensión del padrón de importadores, para el efecto de que se permita seguir importando mercancías permitidas y cumpliendo en todo momento con las normas legales aplicables a las mismas, sin que con dicha medida se resuelva que el acto reclamado sea ilegal, sino más que nada buscando una protección temporal.

Suspensión en el juicio de amparo.

En términos de lo dispuesto por el artículo 128 de la Ley de Amparo, los quejosos que hubieran presentado un juicio de amparo pueden solicitar que los efectos del acto reclamado se suspendan hasta en tanto no se lleve a cabo la audiencia constitucional en donde se decidirá sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad del acto reclamado, en el entendido de que con dicha medida se buscara que no se cause un mayor daño o perjuicio al importador, quien en su caso se puede ver afectado de forma irreparable aún y cuando obtenga una sentencia en la cual se conceda el amparo y protección de la justicia federal por el transcurso del tiempo.

En este sentido en muchos juicios, cuando se planteó de forma correcta, la suspensión dentro del juicio de amparo fue otorgada, no existiendo hasta hace poco algún criterio que normara en qué casos era procedente otorgarla y en cuales no, sin embargo lo anterior cambio con la emisión de la jurisprudencia 2a./J. 120/2012 (10a.)⁸⁹, sustentada

⁸⁹ **“SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA CONTRA LOS EFECTOS DE LA ORDEN DE SUSPENSIÓN EN EL PADRÓN DE IMPORTADORES.** Es improcedente otorgar la suspensión en el juicio de amparo promovido contra la imposibilidad legal de importar mercancías derivada de la orden de suspensión en el padrón de importadores y/o en el padrón de importadores de sectores específicos, pues de los impuestos previstos en el artículo 78 del Reglamento de la Ley Aduanera y en las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior deriva que tal medida se impone por la comisión de infracciones, el incumplimiento a obligaciones legales específicas o la existencia de anomalías o irregularidades que requieren su corrección, esto es, la suspensión constituye una medida cautelar impuesta para el debido acatamiento del procedimiento de comercio exterior relativo a la importación, por lo que no se surte el requisito previsto en el artículo 124, fracción II,

por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 59/2012, en la cual se determinó que será improcedente conceder la suspensión contra los efectos de la orden de suspensión en el padrón de importadores, criterio que consideramos no es aplicable a todos los juicios como adelante se expone, sin embargo esta jurisprudencia en muchos casos será aplicada de forma indiscriminada, por lo cual es importante entender sus alcances y así poder exponer ante los juzgadores en qué casos no deberá de ser aplicada la misma y como consecuencia otorgar la suspensión en contra de los efectos de la orden de suspensión en el padrón de importadores.

De la jurisprudencia en comento podemos señalar que las consideraciones que se advierten para haber emitido la misma son las siguientes:

1. Se establece que la suspensión del padrón de importadores puede derivar tanto de los supuestos previstos en el artículo 78 del Reglamento de la Ley Aduanera, como de los contenidos en las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.
2. Se menciona que dicha medida se impone por la comisión de infracciones, el incumplimiento a obligaciones legales específicas o la existencia de anomalías o irregularidades que requieren su corrección.
3. Se considera que las Reglas de Comercio Exterior prevén dos procedimientos para dejar sin efectos la suspensión en el padrón de importadores, uno que se lleva a cabo en cuanto se subsana la anomalía que dio lugar a la medida y otro que con ciertas excepciones se levantará una vez que previa notificación al

de la Ley de Amparo, en tanto la concesión de la suspensión en el amparo contra los efectos de aquella contravendría disposiciones de orden público y afectaría el interés social, al permitir la continuación de tales infracciones e impedir el ejercicio de las facultades de control en materia aduanera de la autoridad, máxime si se considera, por una parte, que en las propias Reglas de Comercio Exterior se prevé un procedimiento para solicitar el levantamiento de la suspensión en el padrón que se lleva a cabo en cuanto se subsana la anomalía que dio lugar a la medida y, por otra, que con las excepciones que se precisan en donde la suspensión procederá de forma inmediata, se efectúa un procedimiento previo en el que se notifican al contribuyente las causas que la motivan, concediéndole un plazo para ofrecer pruebas y alegar lo que a su derecho convenga, a fin de desvirtuarlas.”

contribuyente de las causas que motivaron la suspensión, dentro del plazo concedido ofrezca pruebas y alegatos a fin de desvirtuarlas.

4. Se establece que la concesión de la suspensión en el amparo contravendría disposiciones de orden público y afectaría el interés social, al permitir la continuación de las infracciones cometidas con lo cual se impediría el ejercicio de las facultades de control en materia aduanera de la autoridad.

De lo anterior se observa que lamentablemente la Segunda Sala dejó de lado varios puntos importantes que trascienden en contra de los importadores, dentro de los cuales podemos señalar que:

1. Se establece de forma errónea que las causales que establece el artículo 78 del Reglamento de la Ley Aduanera, tienen el mismo nivel o jerarquía que las contenidas en las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, sin observar que mientras en las primeras se necesita que exista una resolución firme en las segundas basta que la autoridad considere que se cometió la infracción, aún y cuando no se tenga la certeza de esto por o existir resolución inamovible que así lo reconozca.
2. No se considera que en la mayoría de los casos que se dan en la práctica nunca se notifican al importador las causales que dieron origen la suspensión del padrón de importadores, lo cual obviamente es una violación a la garantía de legalidad que en su caso debe de ser tomada en cuenta a efecto de poder obtenerse la suspensión dentro del juicio de amparo.
3. Con el hecho de que se llegue a conceder la suspensión dentro del juicio de amparo no se permitiría la continuación de las infracciones que la autoridad aduanera considerara como cometidas, primero porque la causa que da origen a

la suspensión siempre será un acto pasado por lo que no puede considerarse que todas las operaciones que se sigan realizando seguirán cometiendo la misma infracción, la cual además no podrá considerarse como definitiva cuando la causal se base en las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior ya que contra dicha determinación, podrán interponerse los medios legales que correspondan a efecto de poder desvirtuarla, situación que no es contemplada en la jurisprudencia en cita.

4. De ninguna forma se limitarían o impedirían el ejercicio de las facultades de control en materia aduanera de la autoridad, ya que la medida otorgada (suspensión dentro del juicio de amparo) de ninguna forma puede ir más allá que permitir que se siga utilizando el padrón de importadores para importar mercancías que sean legales y que cumplan los requisitos que las leyes determinen para su entrada al país.

VI.4. Conclusiones.

- El artículo 78 del Reglamento de la Ley Aduanera, es una norma superior a las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.
- El artículo 78 del Reglamento de la Ley Aduanera permite suspender el padrón de importadores únicamente cuando exista resolución firme en la cual se haya determinado alguna infracción a los artículos 176, 177 o 179 de la Ley Aduanera, es decir que no exista medio de defensa en su contra.
- Las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, permiten suspender el padrón de importadores sin que exista resolución firme.

- Consideramos que la Segunda Sala debe de revisar la jurisprudencia emitida a efecto de considerar varios factores adicionales que también guardan relación en la suspensión del padrón de importadores a efecto de que se establezcan de manera más detalla en qué casos si debe de ser procedente el otorgamiento de la suspensión en contra de la orden de suspensión del padrón de importadores y en qué casos no, ya que de otra forma se le deparara un perjuicio de imposible reparación a los importadores con lo cual la naturaleza de la suspensión contemplada en el artículo 128 de la Ley de Amparo se verá transgredida al no cumplir con su fin.

BIBLIOGRAFÍA

- ALVAREZ VILLAGOMEZ JUAN. ALVAREZ ALVAREZ JORGE. Impuestos Al Comercio Exterior. Práctica, Análisis y Revisión. Editorial Gasca Sicco 213 Págs. México 2005.
- ABARCA ALFREDO ERNESTO. Procedimientos Aduaneros. 389 Págs. Editorial Universidad. Buenos Aires, Argentina 1999.
- ACOSTA ROCA FELIPE. Trámites y Documentos en Materia Aduanera. 227 Págs. Editorial ISEF. México 2001.
- ARELLANO GARCÍA CARLOS Primer Curso de Derecho Internacional Público. 837 Págs. Editorial Porrúa México 1999.
- BAZDRECH LUIS. Garantías Constitucionales, Curso Introductorio Actualizado. 435 Págs. Editorial Trillas. México 1990.
- BURGOA ORIHUELA IGNACIO. Las Garantías Individuales. 814 Págs. Editorial Porrúa México 2000.
- CABEZA GARCIA LUIZ Z. Procedimientos de Auditoria para la revisión de operaciones de Comercio Exterior. 255 Págs. Editorial ISEF. México 2003.
- CÁRDENAS ELIZONDO FRANCISCO. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. 424 Págs. Editorial Porrúa México 1999
- CARRASCO IRIARTE HUGO, Lecciones de Practica Contenciosa en Materia Fiscal, 645 Págs. Editorial Themis, 6ª edición México 1996
- CARRASCO IRRIARTE HUGO. Derecho Fiscal Constitucional. 534 Págs. Editorial Oxford 1999.
- CARVAJAL CONTRERAS MÁXIMO. Derecho Aduanero. 499 Págs. Editorial Porrúa. México 2000.
- DE JESÚS FERNÁNDEZ REFUGIO. Derecho Fiscal. 438 Págs. Editorial Mac Graw Hill. México 2000
- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO. Derecho Financiero Mexicano. 1025 Págs. Editorial Porrúa México 2000
- DE SECONDANT CHARLES-LOUIS, BARÓN DE LA BRÉDE Y DE MONTESQUIEU. El Espíritu de las Leyes. 470 Págs. Fondo de Cultura Económica. México 1999

DUGUIT LEÓN. Manual de Derecho Constitucional. Traducción Francisco Beltrán. 880 Págs. Librería Española y Extranjera Madrid.

FRAGA GABINO. Derecho Administrativo. 975 Págs. Editorial Porrúa México 1995

GALINDO CAMACHO MIGUEL. Derecho Administrativo. 690 Págs. 2 Tomos Editorial Porrúa México 1997

GONZALEZ-SALAS CAMPOS RAUL Los Delitos Fiscales. 450 Págs. Pereznieto Editores México 1995

HERNANDEZ ESTRADA JOSE, HERNDEZ-ROMO V. PABLO. Delitos Aduaneros. 111 Págs. México Editorial Porrúa 2007.

LEYVA GARCIA EUGENIO JAIME. Importaciones y Exportaciones Tratamiento Jurídico. Editorial ISEF. 292 Págs. México 2004.

LOMELI CEREZO MARGARITA. Derecho Fiscal Represivo. 358 Págs. Editorial Porrúa México 1979

LUTZESCO GEORGES, Teoría y práctica de la nulidades, Editorial Porrúa México 1945

MALPICA DE LA MADRID LUIS. El sistema Mexicano contra Prácticas Desleales de Comercio Internacional y el Tratado de Libre Comercio de America del Norte. 317 Págs. Editorial Porrúa México 1998

MARGAIN MANAUTOU EMILIO Introducción Al Estudio del Derecho Tributario Mexicano Editorial 333 Págs. Porrúa México 1999.

MARGAIN MANAUTOU EMILIO, De lo Contencioso Administrativo, 420 Págs. Editorial Porrúa, México 2000

MENDEZ CASTRO RICARDO. Manual práctico-teórico para la elaboración del pedimento aduanal. 510 Págs. México Tax Editores 2009.

MORENO CATELLANOS JORGE A. MORENO VALDEZ HADAR. TREJO VARGAS PEDRO. Comercio Exterior Sin Barreras. 358 Págs. Editorial ISEF. México 2002.

MORENO VALDEZ HADAR, NAVARRO CHAVARRIA LUIS E. Materia Aduanera. 600 Págs. Editorial Porrúa. México 2007.

MOYOTL HERNANDEZ FRANCISCA. El embargo precautorio en materia aduanera. 186 Págs. Editorial ISEF. México 2005.

ORRANTIA ARELLANO FERNANDO A Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal. 293 Págs. Editorial Porrúa México 1998.

- REAÑO AZPILCUETA RAFAEL. Tributación Aduanera. 371 Págs. Editorial Palestra. Lima, Perú 2010.
- REYES DIAZ-LEAL EDUARDO. Ventanilla Digital del Comercio Exterior Mexicano. 199 Págs. Editorial Gimsi Solutions México Junio 2012.
- REYES DIAZ-LEAL EDUARDO. El Agente Aduanal. 102 Págs. Bufete Internacional. México 2000.
- REYES DIAZ-LEAL EDUARDO. Depósito Fiscal. 126 Págs. Asociación Mexicana de Almacenes Generales de depósito. México 2001.
- ROHDE PONCE ANDRES. Derecho Aduanero Mexicano Tomo I, 543 Págs. Editorial ISEF. México 2002.
- ROHDE PONCE ANDRES. Derecho Aduanero Mexicano Tomo II, 385 Págs. Editorial ISEF. México 2002.
- ROHDE PONCE ANDRES. Regímenes, Contribuciones y Procedimientos Aduaneros, 447 Págs. Editorial ISEF. México 2000.
- SERRA ROJAS ANDRES Derecho Administrativo. 783 Págs. Editorial Porrúa México 1999 Segundo Curso.
- SILVA JUAREZ ERNESTO. Esquema del Procedimiento Aduanero. 471 Págs. Editorial PAC. México 2007.
- SILVA JUAREZ ERNESTO. Responsabilidades en la Operación Aduanera. 96 Págs. Editorial PAC. México 2009.
- TAMAYO CONTRERAS PORFIRIO. Incongruencias fiscales en Materia Aduanera. 167 Págs. Editorial Pac. México 1999.
- TARDIFF GUILLERMO. Historia General del Comercio Exterior Mexicano. 1045 Págs. Universidad Autónoma de México. Tomo I, México 1968. Primera Edición.
- TORRES LOPEZ MARIO ALBERTO Teoría y práctica de los Delitos Fiscales. 286 Págs. Editorial Porrúa México 2001.
- TREJO VARGAS PEDRO. Aduanas Régimen Jurídico y facilitación. 386 Págs. Editorial Porrúa. México 2008.
- TREJO VARGAS PEDRO. El Sistema Aduanero de México. 470 Págs. Editorial Virgilio Vallejo. México 2003.

TREVIÑO GARZA ADOLFO J. Tratado de Derecho Contencioso Administrativo. 268 Págs. Editorial Porrúa México 1998

URBINA NANDAYAPA ARTURO. Medios de Defensa Aduanera y de Comercio Exterior. Guía Práctica. 126 Págs. México Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizada. 1995.

VARELA RAUL V. Cuestiones de Derecho Aduanero. 194 Págs. Ediciones Pannedille. Buenos Aires Argentina 1971.

WITKER JORGE. HERNÁNDEZ LAURA. Régimen Jurídico del Comercio Exterior en México. 498 Págs. Universidad Autónoma de México. México 2000.

Memorias sobre el Cuarto Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero “Los Tratados Internacionales en Materia Aduanera en el Entorno Mundial del Siglo XXI”. 254 Págs. México Editorial ISEF 2009.

WITKER JORGE. NOHEMI BELLO. La valoración aduanera en el comercio exterior de México. 163 Págs. Editorial Porrúa. México 2010.

Legislación consultada.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley sobre la celebración de Tratados.

Código Fiscal de la Federación y su reglamento.

Ley de Comercio Exterior y su reglamento.

Ley Aduanera y su reglamento.

Código Federal de Procedimientos Civiles.

Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, 2002 al 2013.

Acuerdo sobre valoración Aduanera.

Diario Oficial de la Federación.

Jurisprudencias y tesis aisladas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Jurisprudencias y tesis aisladas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Periódicos y revistas consultadas.

Estrategia Aduanera.

Periódico El Norte.

Periódico reforma.

Revistas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Revista Eje de Comercio Exterior Aduanas.

Revista Actualidad Comercial. De la Cámara de Comercio de la Ciudad de México.

Páginas web consultadas.

Página web de la Secretaría de la Relaciones Exteriores www.sre.gob.mx

Página web de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público www.shcp.gob.mx

Página web de la Suprema Corte de Justicia de la Nación www.scjn.gob.mx

Página web de la Administración General de Aduanas. www.aduanas.sat.gob.mx

Página web de la Organización Mundial de Aduanas. www.wcoomd.org

Página web de la Organización Mundial de Comercio. www.omc.org

Página web de la Confederación de Asociaciones de Agentes Aduanales de la República Mexicana www.caaarem.com.mx

<http://www.histarmar.com.ar/InfGral/AASidoli/CarreraIndias-1.htm>