

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN**



**FISCALIZACION DE LAS IMPUESTOS DE COMERCIO EXTERIOR EN LA
INDUSTRIA MAQUILADORA DE TIJUANA**

TESIS

Que para obtener el grado de:

MAESTRO EN CONTADURÍA

Presenta:

ANDRÉS LUNA PACHECO

Director de Tesis:

LD y MI JOSÉ LUIS LAMAS OCEGUEDA

Mexicali, Baja California, México

Junio de 2007

INDICE

Dedicatoria	4
Agradecimientos	5
Introducción	6
Justificación del Proyecto	7

TEMA 1. Fundamentos y conceptos del comercio exterior

1.1 El comercio exterior y la operación aduanera	9
1.2 Facultades y competencias, vicios y formalidades	13
1.3 Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías	25
1.4 Tratados Internacionales y Reglas de Origen	31
1.5 Cuotas Compensatorias y Medidas de Salvaguarda	38
1.6 Regulaciones y Restricciones No Arancelarias	43
1.7 Mercancías sujetas a precios estimados por la SHCP	50
1.8 Regímenes Aduaneros	63
1.9 Valoración Aduanera e Impuestos al Comercio Exterior	69
1.10 Estímulos al Comercio Exterior	85
1.11 Infracciones a la Ley Aduanera y Delitos Fiscales	91

TEMA 2. Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera

2.1 Autoridades competentes	107
2.2 Procedencia: fundamentación y formalidades.....	112
2.3 Embargo precautorio	120
2.4 Circunstanciación de hechos	122
2.5 Traslado de PAMA	124
2.6 Valoración de pruebas	128
2.7 Resolución de PAMA	130
2.8 Infracciones y sanciones	136
2.9 Integración de Expediente Permanente	138

TEMA 3. Tratados Internacional

3.1	Constitucionalidad y efectos en la legislación interna	140
3.2	Interpretación y aplicabilidad en caso de conflicto de leyes	146
3.3	Tratados de Libre Comercio suscritos por México: normas relevantes	149

TEMA 4. Conclusiones	155
-----------------------------------	------------

Metodología	167
--------------------------	------------

Bibliografía	168
---------------------------	------------

Dedicatoria

Llegar a este momento y a este lugar, no fue imposible, tampoco fue fácil. Requirió de mucho esfuerzo. En ocasiones no llegué al 100%, pero lo completé, en otras lo rebasé, ese complemento fue gracias a la ayuda que recibí de mi esposa, Olga Patricia, muchas gracias por el apoyo brindado durante todo este tiempo, por tu amor y por tu dedicación.

A mis hijas, Dolly Stephany y Rebeca, por lo que son, por lo que representan para mí y porque siempre sigan siendo como son.

A mi madre Margarita, a mi padre Andrés, mis hermanos María del Rayo, José Martín y Margarita por su apoyo que me han dado siempre.

Agradecimiento

A mis profesores y compañeros de la Especialidad y de esta Maestría, a esta Universidad que me ha dado la oportunidad de ser quién quiero ser y llegar a donde quiero estar.

Y muy especialmente al licenciado en Derecho, al Especialista en Fiscal, al Maestro en Impuestos y Doctor en Derecho Tributario, tutor y director de este trabajo, y que además se da tiempo de ser mi amigo y socio, José Luis Lamas Ocegueda.

Introducción

El conocimiento, o al menos acercamiento, que se tenga a la materia de comercio exterior, en el ámbito de la fiscalización, tiene varios puntos de importancia: por un lado, no se trata sólo de un impuesto especial, sino que dentro del esquema tributario, se conjuga con diversas obligaciones tributarias, es decir, que repercute en otros impuestos o gravámenes; por otro lado, históricamente la materia propiamente aduanera ha sido, en mucho, la base generadora de la riqueza de las naciones. En este orden, referirnos al comercio exterior es implicar, por un lado lo económico o comercial y por otro al interés fiscal. Ahora bien, el comercio exterior, como materia de fiscalización, debe observarse desde las condiciones reales y a través de los principios jurídicos que determinan su legalidad. Es claro que los principios jurídicos que regulan esta materia no son del todo endógenos, sino que derivan, o son parte, de un proceso globalizador que establece la relatividad de sus fundamentos y en el cual, la estabilidad económica de una nación va a depender del grado en que esa nación logre encontrar su estabilidad.

Cuando hablamos de comercio exterior desde el punto de vista tributario, invariablemente vienen a nuestra mente dos hechos posibles: la exportación o la importación, es decir, la salida o la entrada de mercancías de nuestro territorio nacional como causa de la relación tributaria: así el impuesto general de exportación y el impuesto general de importación. Si bien esta visión pudiera parecer limitada, tiene la virtud de ser sintética y permitirnos advertir que la pauta fundamental va a ser la mercancía en el orden de su operación. Esto, tal vez sea lo que le imprime cierta complejidad comprensiva. Por esta razón, ha resultado un tanto extenso, pues no se trata de observar al comercio exterior desde su dogma jurídico, sino desde su realidad que nos aportará los elementos cualitativos de los que se desprenda el interés fiscal.

Las empresas que tiene autorizado un Programa IMMEX (anteriormente de Maquila o de Pitex) son las que viven a diario los procesos de importación y exportación, en estos puntos son donde radica la importancia de conocer la parte impositiva y su cumplimiento.

Justificación del proyecto

Nuestra localización geográfica nos da la ventaja o desventaja, todo depende de cómo tomemos el reto, de poder trabajar en la industria que tiene autorizado un programa de fomento IMMEX, anteriormente conocidos como Maquila y Pitex, dentro de esta área las importaciones y exportaciones son las transacciones que rigen la vida diaria de estas empresas.

Este trabajo pretende dar a conocer al contador público la importancia de los impuestos del comercio exterior, los cuales pueden ser más costos que los impuestos que se conocen generalmente, como son el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado, el impuesto al activo, el impuesto sobre remuneraciones al trabajo, etcétera.

Conocer la normatividad vigente al respecto, eliminar el mito de que esta área es solamente para personas que tienen cierta curricula y que solamente ellos son los expertos en la materia.

Al mismo tiempo debemos de servir como asesores en la logística y en el flujo de efectivo de las empresas, ya que al tener un control del manejo de los materiales, vamos a tener un control del pago de los impuestos correspondientes y estaremos dando una mejor imagen del contador público.

Es mucha la normatividad, pero debemos de empezar con lo fundamental.

TEMA 1. Fundamentos y conceptos del comercio exterior

Objetivo Específico:

Identificar los fundamentos legales que caracterizan tanto a las operaciones de comercio exterior como a las principales instituciones aduaneras que rigen la relación jurídica entre el contribuyente y la autoridad federal.

1.1. El comercio exterior y la operación aduanera

Demarcar el ámbito de aplicación normativa en cualquier materia, constituye una necesidad práctica de identificación de las variables pertinentes. En este orden, si hablamos de comercio exterior, tanto en la esfera mercantil como aduanal, la mercancía tiene una significación sustancial: se dice que si no hay mercancías no hay comercio, si no hay comercio no hay aduanas, por lo tanto no habrá impuesto aduanero. Históricamente, el impuesto aduanal fue el primero que se estableció con carácter general y permanente, y el tributo, derivado de ese impuesto, desde el punto de vista jurídico, se ha caracterizado por una obligación cuya fuente es la Ley, es decir, se trata de una obligación “**ex lege**”¹.

En materia tributaria, doctrinalmente se pueden distinguir dos clases de obligaciones:

- Las que derivan de una deuda impositiva o crédito impositivo, y que, a su vez, presentan una doble vertiente:
 - a) *Activa*, representada por el crédito o derecho al cobro del tributo por parte del ente público, y
 - b) *Pasiva*, constituida por la correlativa deuda a cargo del contribuyente.
- Otras obligaciones de tipo variado, casi siempre de carácter formal, denominadas por algunos autores como “accesorias”.

De lo anterior, se puede decir que la obligación tributaria se caracteriza por comprender dos aspectos: uno **cuantitativo**² y otro **formal**³, en tal virtud, el cumplimiento de la obligación tributaria no se limita al pago en dinero, sino además se ha de cumplir con las formas y formalidades que para el efecto establezca una Ley⁴.

Evidentemente, es condición necesaria para el surgimiento de una obligación, la existencia de una **relación previa**⁵. En este sentido, podemos considerar que existe una relación tributaria en tanto exista una relación jurídica entre la Administración Estatal y un particular, con motivo de la aplicación de un tributo. Esa **relación aduanera** está compuesta de las siguientes variables:

- a) Varios Estados o varios territorios aduaneros en los que cada uno tiene su propio régimen jurídico y económico.
- b) La necesaria existencia de mercancías, y
- c) La posibilidad de que esas mercancías puedan pasar de uno a otro territorio aduanero.

Derivado de esas características, se puede decir que la relación aduanera se caracteriza jurídicamente por:

- a) Ser una relación de Derecho Público, ya que el Estado interviene poniendo en juego su “imperium” o poder soberano.
- b) Se trata de una relación en la que intervienen dos elementos reales: mercancías y territorio, lo que implica que el origen y la procedencia de las mercancías constituyan circunstancias de primer orden.
- c) Dada la fuerte internacionalización, las normas que rigen el procedimiento aduanero no son siempre Normas Autónomas, sino que vienen influenciadas por situaciones y relaciones internacionales.

Estos tres aspectos son recogidos en el Artículo 1 de la Ley Aduanera. Podemos decir que este es el cuadro básico en el que se genera y se desarrolla el comercio exterior desde el punto de vista de la relación aduanera de la cual, necesariamente, han de derivarse todo el sistema de obligaciones.

Ahora bien, por lo que toca a la “**Operación Aduanera**”, podemos decir que consistirá en la vigilancia, a cargo de la autoridad administrativa competente, del cumplimiento de todas las obligaciones inmanentes a la introducción o extracción de mercancías del territorio nacional, en los términos y con apego a las formas y formalidades que para el efecto establezca la Ley de la materia, en este caso, la Ley Aduanera y demás ordenamientos relacionados.

Derivado de una Relación Aduanera, surge la “**Obligación Aduanera**” que se caracteriza por las siguientes variables:

El hecho jurídico tributario El hecho al cual la Ley atribuye el nacimiento de una obligación tributaria.

Ley Aduanera, Artículo 1.

El objeto La prestación pecuniaria o tributo.
Constitución Política de los EUM, Artículo 31-IV
Ley Aduanera, Artículo 52.

El sujeto activo El titular de la pretensión o crédito tributario.
Constitución Política de los EUM, Artículo 31-IV
Ley Aduanera, Artículo 1.

El sujeto pasivo El deudor principal del tributo.
Ley Aduanera, Artículo 1.

Otros sujetos pasivos Los codeudores o corresponsables del tributo.
Ley Aduanera, Artículo 1.

Cabe destacar que, lo que aquí se señala como hecho jurídicamente tributario, que es al que la Ley atribuye el nacimiento de una obligación tributaria, doctrinalmente se le conoce, como **hecho imponible**⁶, pues es ese hecho la causa de que se imponga un gravamen. La identificación de ese hecho imponible constituye, ciertamente, el primer requisito de demarcación material y con ello la posibilidad de que la autoridad hacendaria puede exigir legalmente al sujeto pasivo la prestación prevista en la Ley.

En suma:

- El comercio exterior, en razón a su importancia económica, constituye la causa de todo el esquema aduanero.
- La mercancía, como objeto de toda transacción comercial, constituye el elemento de necesaria consideración en materia aduanera.

- Si bien el comercio, en general, implica una obligación compleja entre particulares (proveedores y adquirentes, de bienes o servicios), desde el momento en que el poder público se hace presente como ente administrativo, toda operación comercial que tenga por objeto introducir o extraer mercancía de un territorio a otro, deberá sujetarse a las formas, formalidades y principios que para el efecto establezca la Ley.
- La materia aduanera, como una forma tributaria, se limita a lo que la Ley de la materia establezca, es por ello que se dice que se trata de una relación jurídica “ex lege”, es decir, derivada de la Ley.
- Se dice que si no hay mercancías no hay comercio, si no hay comercio (exterior) no hay aduanas, por lo tanto no habrá impuesto aduanero. Siguiendo este razonamiento condicional, nos permite comprender, como causa inicial: la mercancía y como causa final: el impuesto aduanero. Por lo tanto, resulta lógico advertir que todas las disposiciones aduaneras giren en derredor de la mercancía.

1.2. Facultades y competencias, vicios y formalidades

Todo acto de autoridad es posible sólo en razón de las facultades y competencias que la Ley expresamente atribuya a esa autoridad. Coloquialmente, se dice que mientras para el particular “lo que no le está ordenado ni prohibido, le está permitido”, para la autoridad, “lo que no le está ordenado, le está prohibido”. En tal circunstancia, la autoridad sólo podrá hacer conforme a sus facultades y competencias que la Ley expresamente le determine.

En este orden, se conocen como **facultades**, a todo derecho de la autoridad necesariamente previsto en una Ley. El concepto jurídico de facultad indica que alguien está investido por una norma de derecho para realizar un **acto jurídico**⁷ válido, para producir efectos jurídicos previstos. El concepto de facultad jurídica presupone, entonces, la posesión de una potestad o capacidad jurídica para modificar validamente una la situación jurídica. Cuando alguien no está facultado para celebrar un determinado acto jurídico, el acto es nulo. Cuando no se está investido de la facultad correspondiente el acto realizado no produce los efectos jurídicos deseados. Facultad se opone, así, a incapacidad o ausencia de potestad y es correlativa de la responsabilidad. La facultad muestra claramente una función esencial de todo orden jurídico⁸.

Por otro lado, para que una autoridad cumpla su función pública, no es suficiente que tenga las facultades para ello, sino que además deberá ser competente, tener **competencia**. Adviértase que el Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone que nadie pueda ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente. En un sentido jurídico general, cuando se habla de competencia, se alude a una idoneidad atribuida a un órgano de autoridad para conocer o llevar a cabo determinadas funciones o actos jurídicos⁹. Podemos decir que la *competencia*, como concepto específico y frente a la idea global de jurisdicción, obedece a razones prácticas de distribución de la tarea ejecutiva.

La doctrina procesal reconoce diversos **criterios de competencia**; sin embargo, dado que la mayor parte se refieren a la materia judicial, podemos asumir que, para efectos administrativos, los criterios pertinentes son:

- a) *Materia*. Este criterio se instaura en virtud de la naturaleza jurídica del conflicto litigioso o por razones de la naturaleza de la causa, o bien respecto de las normas sustantivas que tutelan los intereses jurídicos.
- b) *Territorio*. Entendido desde la óptica jurídica, el concepto de territorio, se refiere al ámbito espacial, en cuya esfera de acción pueden producirse los actos y sus efectos jurídicos.
- c) *Cuantía*. Este criterio resulta aplicable sólo en casos en que el problema tenga una traducción monetaria.
- d) *Grado*. Este se refiere al llamado “grado de jurisdicción” como el lugar que ocupa un órgano del Estado en el orden jerárquico.
- e) *Prevención*. Criterio por el que siendo legal y potencialmente competentes para conocer un mismo negocio varias unidades administrativas, una de ellas se anticipa a las demás, “previniendo” a su favor por lo que puede seguir viendo el negocio.
- f) *Turno*. Este criterio se determina por la distribución de asuntos.
- g) *Concurrente y exclusiva*. La primera es la que tienen varias unidades administrativas, en principio, para conocer de cierta clase de negocios, en tanto que la segunda es la que tiene una para dirimir determinado asunto, sin que exista otra que tenga igual competencia¹⁰.

Hasta aquí sólo nos hemos referido a los aspectos positivos del quehacer de la autoridad, especialmente administrativa. Sin embargo, es necesario, en beneficio de la claridad, advertir que **la validez de los actos jurídicos no solamente se limita a la existencia de facultades y competencia**, por lo que toca a la autoridad, sino que, como quedó mencionado cuando se hizo referencia a los aspectos de obligación de la relación jurídica-aduanera, el cumplimiento no sólo se refiere al pago en numerario, **sino también al cumplimiento de las formas y formalidades previstas en la Ley**, de ahí que un acto jurídico realizado sin las **formalidades** exigidas por la Ley está afecto a la nulidad relativa

no siendo válido en tanto no revista la forma legal prevista, lo que, sin embargo, no impide que produzca provisionalmente sus efectos hasta que sea declarada su nulidad.

En este orden, cuando nos referimos a **formas**¹¹ o **formalidades**, nos estamos refiriendo a los requisitos externos o aspectos de expresión de los actos jurídicos, cuya omisión trae como consecuencia su nulidad. En atención a la forma, **los actos jurídicos se clasifican en:**

- **Consensuales**
- **Formales**
- **Solemnes**

Los primeros son aquellos que no requieren de formalidad alguna en sentido estricto, de tal manera que el mero consentimiento expreso o tácito da validez al acto; los segundos son aquellos que requieren para su validez que el consentimiento o declaración sea expreso y escrito; la última es una formalidad escrita especial que afecta no la validez, como los anteriores, sino la existencia del acto jurídico, es pues un elemento esencial¹².

Pues bien, el ejercicio indebido de las atribuciones de que goza la autoridad, ya sean facultativas o de competencia, practicadas ya sea en exceso o en defecto, determina la presencia de **vicios**, los cuales, cuando conforman actos violatorios de garantías constitucionales del particular, se habla de **violaciones**, las cuales, a su vez, desde el punto de vista del particular, constituyen los llamados **agravios**. Así, podemos desprender el siguiente esquema explicativo:



Podemos resumir que, un **agravio** está condicionado y precedido por la presencia de un acto **violatorio** de garantías constitucionales, el cual necesariamente deriva de la presencia de **vicios** en que ha incurrido la autoridad en el ejercicio de sus facultades y

competencias. En todo caso, podemos englobar todo lo expuesto bajo el nombre de aspectos negativos de la actuación o del acto jurídico.

En este orden, antes de entrar en el estudio de los aspectos negativos de la actuación de la autoridad, debemos precisar el sentido de las atribuciones de la autoridad administrativa a través de la caracterización de los agravios y de las violaciones que los determinan. Sin embargo, dado que el origen de todo ello es la presencia de **vicios** de actuación o en la actuación, resulta imperativo caracterizar la noción de **vicio** desde el punto de vista jurídico.

Conceptualmente, cuando nos referimos a un **vicio**, dentro de la esfera administrativa, nos estamos refiriendo a una derivación del original “vicios del consentimiento”, propio del derecho privado como causal de nulidad del acto jurídico, pero que, en materia de derecho público guarda analogía en cuanto al aspecto volitivo que subyace. Expliquémonos: cuando la voluntad se ha formado sin que el declarante tenga conciencia de la realidad o no manifieste libremente su decisión, se dice que las causas que perturban a la voluntad en ese sentido se denominan **vicios**.

Son, doctrinalmente, tres las causas:

- a) **El error,**
 - b) **El dolo y**
 - c) **La mala fe materializada en violencia o intimidación, en todo caso trae como consecuencia la nulidad relativa de los actos.**
- a) **Error.** Consiste en el conocimiento falso de la realidad, ya se trate de un hecho o de una norma jurídica. Se entiende como una falsa representación de la realidad. El error puede ser *esencial o error vicio*, cuando recae sobre motivos determinantes que se tuvieron en cuenta para la realización del acto; o bien *error accidental o indiferente*, es el que recae en algún elemento secundario o no esencial. En todo caso, un error puede ser *excusable* cuando en él podría incurrir una persona ordinariamente prudente, en tanto que es *inexcusable* cuando es burdo.

- b) **Dolo.** Es todo artificio o maquinación engañosa para inducir al error o mantener en él a la otra parte que interviene en el acto, procurándose un provecho. Es la ilicitud de la conducta positiva que induce al error.
- c) **Mala fe.** A diferencia del dolo, la mala fe constituye la ilicitud de la conducta negativa que induce al error. Sin embargo, también se puede hablar de violencia o intimidación que son, de suyo, actos negativos¹³.

En la práctica, entre los **vicios** más frecuentes podemos citar:

a) En el Citatorio:

- *Violación a la garantía de legalidad (Artículo 16 constitucional).* No se señala en forma expresa el propósito del citatorio, ya que simplemente se consigna que el citatorio es para la entrega de un oficio relacionado con un acto administrativo.

b) En la Orden de Actuación:

- *El nombre o razón social.* Consignación errónea del nombre o razón social, según sea el caso, lo que vicia todo el procedimiento, por lo que es fundamental verificar que esté correctamente expresado el nombre o la razón social antes de expedir la orden, así como antes de su entrega al contribuyente.
- *Domicilio Fiscal.* El domicilio fiscal que se señala en las Órdenes, son generalmente, tomado de los registros de la base de datos “Cuenta Única”. Sin embargo, es recomendable que antes de la entrega de la Orden se verifique físicamente, a efecto de evitar la nulidad de actuaciones.
- *Registro Federal de Contribuyentes.* Se recomienda verificar que el número de RFC del contribuyente sea el correcto, en virtud de que siempre es posible que el contribuyente haya presentado aviso de modificación o cambio de denominación, y éste aun no haya sido registrado en base de datos.

c) En el Acta de Inicio:

- *Inicio impuntual.* En ocasiones los visitadores se constituyen en el domicilio fiscal del contribuyente en hora distinta a la señalada en el Citatorio u Orden, por lo que es recomendable se constituyan anticipadamente a la hora señalada.
- *Horarios incongruentes.* Es importante cuidar, durante todas las actuaciones, no caer en datos cuya imprecisión los haga aparecer como contradictorios o bien incongruentes. Por ello, es importante cuidar la congruencia temporal entre cada uno de los hechos que se expresen.
- *Incorrecta identificación de visitadores.* Se presenta cuando, por error o descuido, el personal visitador omite señalar pormenorizadamente su identificación: nombre, filiación, cargo, número de constancia, número de oficio, fecha de expedición y vigencia.
- *Entender la diligencia con un tercero sin previa citación.* Se entrega la Orden a un tercero sin previamente haber citado al contribuyente o representante legal. Se debe dejar Citatorio para que el contribuyente o su representante legal se presente en ese mismo domicilio a hora determinada del día hábil siguiente.
- *Requerir documentación por ejercicios distintos a los revisados.* Toda información que se solicite debe estar probadamente relacionada con el ejercicio fiscal sujeto a revisión, pues, de no ser así, se viola la garantía de legalidad prevista en el Artículo 16 constitucional, lo que es causa de nulidad lisa y llana.

d) En el Acta Parcial:

- *Incorrecta habilitación de horas y días.* Ocurre cuando el personal actuante habilita horas y días sin tener certeza de que la persona a la que se le practica la diligencia realiza actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles, violentando lo dispuesto en el Artículo 13, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

- *Se cita inadecuadamente el nombre del Administrador Local que suscribe la Orden.* Se debe citar correctamente el nombre y cargo del Administrador Local que emite la Orden con la denominación vigente en la fecha de expedición de la Orden.
- *Se hace constar indebidamente la sustitución de testigos.* Se debe circunstanciar el motivo por el cual se designan testigos distintos a los designados en el Acta inmediata anterior, a efecto de no infringir la garantía de legalidad prevista en el Artículo 16 constitucional.
- *No notificar dentro del término legal los oficios de ampliación del plazo de la visita.* Contraviene lo dispuesto en el Artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, ya que deberán estar notificados los oficios de ampliación cuando menos 15 días antes de la fecha de vencimiento.

e) En la Última Acta parcial:

- *No se concede el plazo legal para la presentación de pruebas.* Respetar el plazo previsto en el Artículo 46, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, y recibir toda clase de pruebas y valorarlas aun transcurridos los plazos legales en tanto no se levante el Acta Final (cuando menos 20 días posteriores a la fecha del levantamiento de la Última Acta Parcial), para no violar la garantía de audiencia prevista en el Artículo 14 de la Constitución Federal.

f) En el Acta Final:

- *Incorrecta determinación del crédito fiscal.* Sólo se debe asentar en el Acta Final, en forma circunstanciada, los hechos u omisiones que hubieren conocido los visitantes, por lo que determinar en esa Acta Final la situación fiscal del contribuyente, contraviene lo dispuesto en el Artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

g) En la Liquidación:

- *Falta de motivación en la determinación de multas que oscilan entre mínimos y máximos.* La imposición de multa mínima no requiere motivación. La imposición del porcentaje máximo 100% deberá motivarse conforme a las hipótesis previstas en el Artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, y sólo en casos plenamente justificados en consideración a conductas dolosas del contribuyente.
- *Incorrecta aplicación de multas por motivos de vigencia.* Por regla general, la multa aplicable es la vigente en el momento en que se cometió la infracción. Sin embargo, en los casos en que la multa aplicable haya sido modificada posteriormente, conforme al Artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, se aplicará la menor.
- *Falta de motivación determinante de la responsabilidad solidaria.* La responsabilidad solidaria no es presuntiva sino que se determina conforme a las hipótesis previstas en el Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, o bien porque documentalmente se prueba fehacientemente su existencia.

h) En Comercio Exterior:

- *Se considera falso el holograma de vehículos extranjeros por no estar inscrito en el padrón.* Se deberá agotar toda información relativa al registro. En caso de ser falso, la autoridad correspondiente deberá emitir informe en el que de razón de su dicho
- *Se omite trasladar el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera al propietario de las mercancías.* La administración Local notificará personalmente al interesado, o bien si éste se halla fuera de su circunscripción, lo hará a través de la

Administración Local territorialmente competente o, en su defecto, se notificará por estrados conforme a la fracción III del Artículo 134 del Código Fiscal de la Federación.

Siguiendo nuestro esquema, para que un **vicio** llegue a constituir **agravio**, debe, antes, devenir en una **violación**. Es decir, un vicio puede implicar la **violación** de alguna o algunas garantías constitucionales. Así, podemos referir que, en materia de violaciones, éstas **se pueden clasificar en**¹⁴:

1. Formales. Se registra cuando los actos reclamados carecen de fundamentación y motivación legales, es decir, cuando en el mandamiento escrito la autoridad del que proviene no invoca ningún precepto legal o reglamentario en que apoye los actos reclamados ni expone ningún motivo por haberlos emitido en el caso concreto de que se trate. Ello implica: anular el acto impugnado, así como todas sus consecuencias y efectos, sin perjuicio de que, en ejercicio de sus funciones legales, pueda emitir otro acto frente al quejoso con el mismo sentido de afectación que el reclamado, pero señalando ya, en el nuevo mandamiento escrito, las normas legales o reglamentarias que lo apoyen y las causas para realizarlo en la situación específica del agraviado.

2. “In Procedendo” (en el procedimiento). Se registran durante la secuela del procedimiento judicial o administrativo que se siga en forma de juicio. Se manifiestan generalmente en la privación de algún derecho procesal del quejoso que trascienda a la decisión con que culmine definitivamente el procedimiento respectivo. El efecto consiste en: reponer el procedimiento desde la primera violación que se haya considerado fundada, anulando la decisión reclamada y todas sus consecuencias y efectos, a virtud de lo cual, la autoridad responsable debe dictar una nueva resolución independientemente de que su sentido sea igual o distinto de la reclamada.

3. Materiales. Se cometen en diferentes hipótesis, siendo las principales:

- *Incompetencia de la autoridad.* Cuando la autoridad responsable no tuvo facultad legal ni reglamentaria para emitir el acto reclamado. Sus consecuencias: la invalidación de ese acto y dejar insubsistentes todos sus efectos y consecuencias, sin

que la propia autoridad pueda volverlo a emitir, pues incurriría en repetición del acto reclamado.

- *Actos no fundados ni motivados.* Cuando actos de autoridad que por esos vicios violen la garantía de legalidad establecida en el Artículo 16 constitucional, el efecto: invalidar los actos y destruir sus consecuencias, y que la autoridad responsable los reitere purgando tales vicios.
- *Inaplicabilidad de los preceptos en que se apoyó el acto reclamado.* Cuando las disposiciones legales o reglamentarias no se adecuen a la situación concreta, por lo que se deberá estudiar las modalidades del caso concreto trayendo como consecuencia: la invalidación del acto reclamado y sus efectos o consecuencias, sin que la autoridad responsable deba emitir otro acto con igual sentido de afectación, ya que incurriría en el grave vicio de repetición del acto.
- *Actos inconstitucionales en sí mismos.* La inconstitucionalidad de un acto de autoridad estriba en que se viole cualquier prohibición terminante establecida en el Código Fundamental del país, así como en la falta de facultades constitucionales por parte de la autoridad, para emitir o realizar. Por lo tanto, además de importar su invalidación y destrucción de todos sus efectos y consecuencias, se determina la imposibilidad de que esos actos vuelvan a producirse, so pena que se incurra en el grave incumplimiento consistente en la repetición del propio acto.

Finalmente, cuando una **violación**, derivada de algún **vicio**, afecta o lesiona los derechos e intereses jurídicos de una persona, en especial, constituyendo los motivos de impugnación expresados en el recurso contra una primera resolución, se dice que estamos frente a un **agravio**, el cual, en un sentido muy amplio, equivalente a perjuicio o afectación de un interés jurídico¹⁵.

La presencia del daño o del perjuicio constituye, pues, el elemento material del agravio. Pero no basta que exista dicho elemento para que haya un agravio desde el punto de vista jurídico, sino que es menester que sea causado o producido en determinada forma. Es necesario que sea causado por una autoridad al violar una garantía individual, o al invadir

esferas competenciales. Ahora bien, para que el agravio pueda ser causa generadora del juicio de amparo, necesita ser *personal*, es decir, que recaiga precisamente en una persona determinada, bien sea física o moral; además, debe ser *directo*, es decir de realización *presente, pasada o inminentemente futura*¹⁶.

En suma, por **agravio** se entiende a cualquier afectación cometida a la persona o a su esfera jurídica, mediante la violación de las garantías individuales (Artículo 103, fracción I constitucional) o por conducto de la extralimitación, o mejor dicho, de la interferencia de competencias federales y locales (fracciones II y III del Artículo 103 constitucional). Consiguientemente, el concepto de agravio empleado en la fracción I del Artículo 107 constitucional, equivale a la causación de un daño o un perjuicio realizado por cualquier autoridad estatal, en las hipótesis previstas por el Artículo 103 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En igual forma, es **agravio**, la lesión de un derecho cometida en una resolución de autoridad por haberse aplicado indebidamente la ley. O por haberse dejado de aplicar la que rige el caso; por consiguiente, al expresarse cada agravio, la técnica jurídica procesal exige al recurrente precisar cuál es la parte de la sentencia que lo causa, citar el precepto legal violado y explicar a través de razonamientos el concepto por el cual fue infringido. No siendo apto para ser tomado en consideración, en consecuencia, el agravio que carezca de esos requisitos; máxime que dada la naturaleza de la revisión fiscal, quien se queja lo es una autoridad, a la que no puede suplírsele la deficiencia de sus agravios¹⁷.

Dentro de los conceptos de **violación** que con mayor frecuencia se presentan en los actos de autoridad está, sin duda, el relacionado con la garantía de legalidad prevista en el Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que refiere a que todo acto de autoridad deberá estar **fundamentado y motivado**. Por ello, vale la pena detenerse en este tema en virtud de su importancia práctica.

Por **fundamentación** se entiende a la mención o cita expresa de los artículos, fracciones, incisos y párrafos de la Ley o disposición legal aplicable; en tanto que por **motivación** se entiende a la exposición de los razonamientos jurídicos que relacionan al hecho con la disposición legal.

Por lo que toca a la **fundamentación**, ésta debe comprender tres aspectos:

1. *De la competencia*. Donde se ha de mencionar tanto la que faculta al órgano del Estado o autoridad para actuar como ejecutor del acto jurídico, así como la que faculta al funcionario en lo particular. La primera se conoce como *orgánica*, mientras que la segunda se conoce como *subjetiva*.
2. *Sustantiva*. Que refiere a la disposición aplicable al caso particular, y
3. *Adjetiva*. Que refiere a la disposición legal que establece expresamente la forma en la que la autoridad debe actuar.

Por lo que toca a la **motivación**, ésta debe colmar los siguientes requisitos formales:

- a) Constar por escrito;
- b) Señalar la autoridad que emite;
- c) Estar relacionada con un fundamento legal;
- d) Expresar el objeto o propósito de la actuación;
- e) Ostentar la firma del funcionario competente;
- f) Contener el nombre de la persona a la que va dirigida.

1.3. Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías

Como se afirmó al inicio del primer tema: se dice que “si no hay mercancías no hay comercio, si no hay comercio no hay aduanas, por lo tanto no habrá impuesto aduanero”. Así también, ya se había mencionado que, con base en este postulado, la *mercancía* constituye la causa inicial en la cadena de causalidades a que alude esa expresión.

Ahora bien, si ha de ser la mercancía el fundamento del comercio, y si por comercio nos referimos al exterior, este hecho es, a su vez, causa de la existencia de aduanas y con ello de un **impuesto aduanero**. Por lo tanto, el primer problema que se presenta para el establecimiento de lineamientos normativos, necesariamente debe ser el concerniente a la identificación de esa variable fundamental llamada **mercancía**.

Parecería trivial hablar sobre **cómo identificamos a una mercancía**. Sin embargo, debemos observar que lo primero que conocemos de alguna cosa es su nombre. En este orden, nombre, denominación y designación son sinónimos del primer atributo de las cosas. No obstante, la manera en la que podemos denominar o nombrar a las cosas varía dependiendo del objeto que se persiga. Por otro lado, para poder dar cuenta de algo **es necesario un lenguaje**.

Podemos decir que a las cosas las podemos denominar de tres formas: mediante un lenguaje ordinario, en el cual simplemente hacemos uso estrictamente de su denominación genérica, ejemplo: silla, mesa, etc. Asimismo, podemos llamarlas en forma más específica, si bien con el mismo lenguaje ordinario pero aludiendo a diversas categorías o atributos de las cosas, ejemplo: silla de madera, mesa de piedra, etc. Y finalmente mediante un lenguaje técnico o sistémico, cuando a lo que aludimos no son en sí a sus atributos generales, sino a aquellos que son pertinentes a una técnica, ciencia o bien a un sistema, ejemplo: agua, agua fría, H₂O.

Pues bien, resulta que cuando hablamos de mercancías, nos estamos refiriendo a una infinidad de cosas o bienes posibles. Sin embargo, el objeto no es asignarles un nombre, sino **designarles una denominación que permita su identificación dentro de un sistema determinado ideado, en nuestro caso, para determinar un gravamen o impuesto**. Por lo

que, podemos atrevernos a concluir que a la identificación de una mercancía en términos de un sistema le podemos llamar una designación o denominación sistémica.

Ahora bien, los criterios posibles para establecer un sistema de designación, pueden ir desde una lista en orden alfabético; o bien por ser para efectos fiscales, bien podría pensarse con relación a su régimen fiscal; o finalmente, considerando a las mercancías desde sus atributos fundamentales, bien podría ser por la naturaleza de las mercancías. La realidad es que son cuatro los **requisitos esenciales para el diseño de una Nomenclatura útil**:

- Que sea **sistemática**, es decir que responda a un sistema que relacione y ordene a cada uno de sus elementos;
- **Uniforme**, que sea aplicable a cualquier caso;
- **Lógica** en cuanto a que en la determinación de una designación no exista contradicción posible y
- El resultado haya sido obtenido como **producto de una cadena de causalidad silogística** en la que siendo las premisas verdaderas, la conclusión necesariamente deba ser verdadera.

Con estos criterios, podemos citar, históricamente, como el primer antecedente de la Nomenclatura actual, a la ***Nomenclatura de Ginebra***, que data de la tercera década del siglo XX, y que estaba constituida por 21 Secciones, 86 Capítulos y 991 Partidas; posteriormente, en los años cincuenta, a la llamada ***Nomenclatura Aduanera de Bruselas***; ya en los años sesenta, a la ***Clasificación Uniforme de Comercio Internacional***, para luego, en los años setenta, tener al antecedente inmediato de la Nomenclatura actual, que era llamada ***Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera***.

Así llegamos a la **Nomenclatura Actual**, que data de los años ochenta y que se conoce como **Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías**, que consta de 21 Secciones, 97 Capítulos, 1242 Partidas, Notas Legales de Sección, Notas Legales de Capítulo, Notas de Subpartida y 6 Reglas Generales. Este Sistema es de observancia internacional.

En lo general, esta Nomenclatura es recogida en nuestra **Ley del Impuesto General de Importación y de Exportación (LIGIE)**, en donde, en su **Artículo 1** consagra la llamada Tarifa y en el **Artículo 2**, las Reglas Generales y Reglas Complementarias para la aplicación de la Tarifa del Impuesto (TIGIE). Sin embargo, nuestra legislación incrementó, respecto a la legislación internacional, 1 Sección, 1 Capítulo y 6 Partidas, quedando así constituido con: 22 Secciones, 98 Capítulos, 1248 Partidas, Notas Legales de Sección, Notas Legales de Capítulo, Notas de Subpartida y 6 Reglas Generales, más 10 Reglas Complementarias que sólo son de aplicación interna.

El 18 de junio de 2007 se publica la nueva LIGIE, así como la TIGIE, los cuales estarán vigentes a partir del 1 de julio de 2007. La LIGIE abroga a la LIGIE publicada, en el DOF, el 18 de enero de 2002 y sus modificaciones dadas a conocer mediante el mismo órgano informativo.

La nueva Tarifa Arancelaria incorpora las adecuaciones técnicas acordadas en la OMA, ya que incluye en la descripción de las mercancías los avances científicos y tecnológicos, los cambios en los patrones mundiales de comercio o las preferencias de consumo, así como identificar con un código propio a las mercancías que requieren atención especial por tratarse de especies en peligro de extinción o estar listadas en algún Convenio Internacional, del cual México forma parte, debido a su peligrosidad o toxicidad.

Con la publicación de la nueva Tarifa Arancelaria, la Secretaría de Economía también publicará las Notas Explicativas, en las cuales se precisará el contenido y alcance de las Secciones, Capítulos, Subcapítulos, partidas y subpartidas de la nomenclatura arancelaria. Estas Notas consisten en un compendio enciclopédico en el que se analizan los aspectos científicos y comerciales de todas las mercancías de comercio exterior, los procedimientos para su extracción o elaboración, los usos a los que comúnmente se destinan y la clasificación arancelaria de seis dígitos que les corresponde en todo el mundo.

Asimismo, la nueva TIGIE (2007) comprende 12,450 fracciones arancelarias, las cuales servirán de base para clasificar ante la aduana las mercancías que nuestro país importa o exporta. Cabe recordar que la Tarifa anterior comprendía un universo de 11,929 fracciones arancelarias.

Formalmente, la Tarifa está compuesta por las siguientes columnas:

Código	Descripción	Unidad	Ad-Valorem %
--------	-------------	--------	--------------

EJEMPLO Código	Descripción	Unidad	Ad-Valorem %
25010001	Sal para uso y/o consumo humano directo, incluso con aglomerantes, desnaturalizada, yodada o fluorada; sal para uso en la industria alimentaria o para usos pecuarios, con antiaglomerantes o sin ellos, incluso yodada o fluorada.	Kg	13

En términos generales, el **Código** establece en forma numérica, en 8 dígitos: el Capítulo (hasta el segundo dígito), la Partida (hasta el cuarto dígito), la Subpartida (hasta el sexto dígito) y la Fracción Arancelaria (hasta el octavo dígito); la siguiente columna establece la **Descripción del Código**, la siguiente la **Unidad de medida** que reconoce la Tarifa, y finalmente el Ad-Valorem que es la tasa porcentual cuya aplicación a la base gravable determina el impuesto.

Reglas Generales para la interpretación del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías.

Como ya se anticipó, son seis las Reglas Generales. A continuación se presenta un esbozo breve de su objeto de regulación:

Regla General 1

Reconoce dos tipos de valor asignado a los textos contenidos en la Tarifa:

Textos con valor Indicativo:

Los Títulos de las Secciones

Los Títulos de los Capítulos

Los Títulos de los Subcapítulo

Textos con valor Legal:

Las Notas de Partida

Las Notas legales de Sección

Las Notas legales de Capítulo

Regla General 2

- a) Establece los criterios para la determinación del código correspondiente a mercancías que se presenten incompletas o sin terminar, o bien desmontadas o sin montar.
- b) Establece los criterios aplicables para mercancía mezclada y asociada así como artículos compuestos, en cuyo caso remite a lo dispuesto en la Regla General 3.

Regla General 3

- a) Refiere como premisa que cuando una mercancía pudiera clasificarse en un principio, en dos o más partidas, se atenderá a la más específica. En cuanto al caso de mercancía mezclada o asociada, artículos compuestas, juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor la descripción se considera igualmente específica.
- b) Para los casos de productos mezclados, manufacturas compuestas de materias diferentes, manufacturas constituidas por la unión de artículos diferentes, mercancías presentadas en juegos o en surtidos acondicionados para la venta al por menor, se atenderá a su carácter esencial, el que puede ser estimado en función a su naturaleza, volumen, cantidad, peso, valor o a la importancia de una de las materias constitutivas en relación con el uso de la mercancía.
- c) Otro criterio aplicable para los casos anteriores, es el de atender a la última partida de entre los elementos constitutivos de la mercancía. Ejemplo: cenicero de vidrio: vidrio: partida 70.13, y metal: partida 73.23, se clasificaría como 73.23.

Regla General 4

Establece que las mercancías que no puedan clasificarse aplicando las reglas anteriores, se clasificarán en la partida que comprenda aquellas con las que tenga mayor analogía. Así, se

consideran tres categorías determinantes de similitud analógica: la denominación, las características y la utilización.

Regla General 5

Establece la excepción para los casos en que los estuches, del tipo de los que normalmente son vendidos con las mercancías, se clasificarán por separado cuando el estuche le confiere al conjunto el carácter esencial. En igual forma para el caso de envases que sean susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida.

Regla General 6

Establece que “La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida así como, “mutáis mutandis” (quitando lo que se pueda quitar), por las Reglas anteriores, bien entendido que sólo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efecto de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario”.

Ahora bien, ¿qué quiere decir que sólo se pueden comparar subpartidas del mismo nivel? Se consideran **dos** niveles de Subpartidas: son de **primer nivel**, las que, en la Tarifa, el sexto dígito es igual a “0”, y su texto se encuentra precedido de un guión (-); y son de **segundo nivel**, las subpartidas cuyo sexto dígito es distinto a “0” y su texto se halla precedido de dos guiones (--).

1.4. Tratados Internacionales y Reglas de Origen

De los autores que se han ocupado por conceptuar el derecho aduanero encontramos dos corrientes de ideas bien distintas:

- La primera, que **toma como elemento esencial de la legislación aduanera al aspecto fiscal**, es decir, a la **recaudación de tributos**, dándole preponderancia sobre los demás elementos de la definición, identificándolo plenamente con el derecho fiscal.

Comentario:

Esta posición tiene su fundamento en los antecedentes históricos de las aduanas cuya función principal en todo el mundo, hasta después del primer cuarto del siglo XX, era obtener fuentes de ingresos muy importantes para los Estados. Entre los seguidores de esta tendencia encontramos a los siguientes autores, Pedro Fernández Lalanne¹⁸, Octavio Gutiérrez Carrasco, Carlos Anabalón Gutiérrez.

- Los autores de la segunda corriente, consideran que el aspecto fiscal, como elemento esencial del derecho aduanero, ha variado; en el momento en que vivimos la legislación aduanera se ve influida de manera preponderante por una **finalidad extrafiscal**; la que se deja sentir entre los sostenedores de una tesis moderna de esta rama, en una concepción distinta que prevé la existencia de un derecho nuevo. Se puede mencionar a Jean Amphoux, Ildefonso Sánchez¹⁹ y Claude Jacquemart²⁰.

Ante el panorama planteado podemos afirmar que definir **el derecho aduanero es motivo de controversias**. Su contenido puede variar según las características de un Estado, si es capitalista o socialista, si es industrializado o en vías de desarrollo. Pero sí debemos afirmar, que **su contenido es mucho más amplio que el de aplicar y recaudar impuestos aduaneros**; por otro lado, esto no significa tampoco que constituya la totalidad del comercio internacional. También debemos precisar que es una rama del derecho público, particularmente técnica y de una gran complejidad, lo que hace necesaria una especialización para poder llegar al conocimiento de toda la legislación aduanera.

Aumenta la dificultad de definir esta rama del derecho si consideramos que **su fuente original es diferente en cada país**, debido a la influencia histórica de determinados hechos a la tradición, al tipo de gobierno, al desarrollo de sus relaciones comerciales. Lo que en un país se encuentra contenido en las reglas generales de aplicación del arancel, en otro, esas mismas normas se encuentran contenidas en la ley aduanera.

Por otra parte, si la influencia de los **Tratados Internacionales** se deja sentir en alguna rama del derecho es, precisamente, en el derecho aduanero, porque la materia que regula ha sido motivo desde hace largo tiempo de importantes acuerdos internacionales que influyen directamente en las legislaciones aduaneras nacionales²¹.

Este es el caso de la determinación del **origen** de las mercancías. Comprender y aplicar las reglas para la determinación del país de origen de las mercancías que se importen o exporten en cualquier situación en la que, de conformidad con las disposiciones aplicables, sea requerido legalmente demostrarlo ante las autoridades aduaneras constituye una parte trascendente de los actos de fiscalización.

Conceptos jurídicos Fundamentales

Como es natural, toda determinación en materia de **origen** de las mercancías deriva de un Tratado Internacional. Por ello, podemos asumir que las **reglas de origen** establecen el lenguaje convencional, para traducir los requisitos que los países interesados, signatarios de un Tratado de Libre Comercio, se exigen mutuamente para otorgar trato arancelario preferencial a determinada mercancía. En este orden, se pueden distinguir dos categorías respecto al origen de las mercancías:

1. **Enteramente originarias.** Son las Obtenidas o producidas enteramente en uno de los países o regiones parte del Tratado de Libre Comercio, o bien que fueron sometidas a procesos mínimos.
2. **Transformación sustancial.** El alcance de la transformación se determina a través del llamado **Salto Arancelario**, o bien considerando el Porcentaje de contenido Regional, o bien atendiendo a los Procesos específicos de fabricación.

Desde luego que el alcance y método de análisis está expresamente definido en el texto de las **Reglas de Origen**. La incorrecta determinación del **origen** de una mercancía, a través de la invocación indebida de los beneficios derivados de un Tratado, trae como consecuencias:

- La evasión del pago de una cuota compensatoria²², o bien
- Dejar de cumplir con restricciones no arancelarias: permiso previo.

Métodos para conferir origen:

A partir de la clasificación de las mercancías, de acuerdo con su origen, revisaremos los siguientes métodos, da clic en cada uno de ellos:

1. Mercancía Enteramente Originaria

2. Mercancía sujeta a una Transformación Sustancial

1. Se considera como Mercancía Enteramente Originaria:

- Minerales extraídos
- Vegetales cosechados
- Animales nacidos y criados
- Productos de la casa o pesca
- Producción a bordo de barcos fábrica
- Materiales reciclados
- Así como los producidos con éstos.

2. La Transformación Sustancial puede ser determinada conforme a los siguientes criterios:²³

- a) Salto arancelario
- b) Porcentaje de integración o contenido regional o nacional

c) Procesos específicos de fabricación

a) Salto arancelario: Se consideran si los insumos extranjeros que se incorporan a un producto final tienen que sufrir el cambio de clasificación arancelaria exigido por la regla correspondiente. Generalmente se expresa la Regla en las siguientes formas: “Un cambio a:...”, o como “De cualquier ...”, seguidos de el nivel de codificación: “Capítulo”, “Partida”, “Subpartida” o “Fracción”.

El método de aplicación del Salto Arancelario es:

- Clasificar arancelariamente el producto cuyo origen se determina
- Elaborar lista de insumos
- Descartar los “originarios”
- Clasificar arancelariamente los no originarios
- Localizar en el Tratado o Acuerdo correspondiente la Regla de Origen aplicable.
- Determinar si cumple con el salto arancelario exigido.

b) Porcentaje o Grado de integración: Se mide, de manera porcentual, el valor de los insumos originarios incorporados a un producto final respecto del valor total del producto. El resultado es conocido como Valor de Contenido Regional (VCR).

El método para su determinación es el siguiente:

- Clasificar arancelariamente el producto cuyo origen se determina
- Elaborar lista de insumos
- Descartar los “originarios”
- Determinar el valor de los insumos no originarios

- Localizar en el Tratado o Acuerdo correspondiente la Regla de Origen.
- Determinar si cumple con el salto arancelario exigido.

Para el cálculo del VCR se conjugan las siguientes variables:

- Valor de Transacción de Mercancía NO Originaria (VMN)
- Valor de Transacción (VT), determinado conforme a los criterios establecidos por el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), equivalente al precio pagado más los ajustes incrementables.
- Costo Neto de producción (CN)

La forma de calcular el Valor de Contenido Regional es de acuerdo con las siguientes expresiones matemáticas:

$$\text{VCR} = \frac{\text{CN} - \text{VMN}}{\text{CN}} \times 100$$

$$\text{VCR} = \frac{\text{VT} - \text{VMN}}{\text{VT}} \times 100$$

c) Procesos específicos de fabricación: Esta regla exige que se hubiesen efectuado determinados procesos de fabricación o producción, ya sea en un sentido positivo (reglas dispositivas) cuando expresa: “siempre que...”, o en un sentido negativo o excluyente, mediante la expresión: “salvo que únicamente ...”. En general, son excluyentes de la aplicación de los métodos, es decir que no se consideran como procesos específicos de fabricación, los siguientes:

- La dilución en agua;
- Las operaciones de limpieza;

- La formación de conjuntos o surtidos;
- El reembalaje, reempaque, cortado o secado.

Otras disposiciones comunes a la determinación del origen

- **De minimis:** Se considera originario, aun no habiendo cumplido con el salto arancelario, si los insumos que no cumplen con la regla correspondiente, representan un porcentaje mínimo respecto del valor de la mercancía.
- **Acumulación:** Puede restarse del Valor de Transacción de Mercancía NO Originaria (VMN) el valor de la parte originaria de una mercancía no originaria, considerada así por no haber alcanzado el mínimo de Valor de Contenido Regional (VCR)
- **Accesorios, refacciones y herramientas:** Adquieren el origen de la mercancía, con la que se importan, siempre que se facturen conjuntamente con el bien; que se trate de accesorios, refacciones y herramientas de los que normalmente se venden junto con la mercancía o que le son propios, o bien que su valor se hubiese tomado en cuenta al calcular el Valor de Contenido Regional (VCR). No se aplica para efectos de Cuotas Compensatorias, ni ALADI²⁴.
- **Materiales indirectos:** Todos los materiales indirectos, se consideran como originarios, como son los casos de combustible, lubricantes y energía, herramientas troqueles y moldes, refacciones y materiales para el mantenimiento, equipo de seguridad, equipo para protección ecológica, y cualquier bien que no se incorpore al producto que se utilice en la producción del bien como es el caso de envases y empaques para venta al menudeo, contenedores y embalajes.
- **Procedencia y Transbordo:** No se considera "originaria" una mercancía, que no provenga del país de origen, salvo por razones de transporte. Únicamente se permitirán los conceptos de descarga, recarga y mantenimiento.

Reglas de Mercado

Mediante las llamadas Reglas de Marcado, se determina el país de origen de una mercancía de origen regional.

Certificación de Origen

Como ya se mencionó, la determinación del origen de una mercancía tiene por objeto el acceder a los beneficios derivados de un Tratado, y que en general son: el trato arancelario preferencial y la no aplicación de cuotas compensatorias. De ahí la necesidad de acreditar el origen mediante el llamado Certificado de Origen, cuyos requisitos son determinados en el propio Tratado –se recomienda ver cada uno de los tratados, ya que los requisitos pueden variar de un país a otro–.

1.5. Cuotas Compensatorias y Medidas de Salvaguarda

Regular y promover el comercio exterior, incrementar la competitividad de la economía nacional, propiciar el uso eficiente de los recursos productivos del país, integrar adecuadamente la economía mexicana con la internacional y contribuir a la elevación y bienestar de la población, constituyen el objeto de la Ley de Comercio Exterior²⁵, cuya aplicación e interpretación, por ministerio de Ley, corresponde, para efectos administrativos, al Ejecutivo Federal por conducto de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial²⁶, hoy Secretaría de Economía.

Desde luego que, por tratarse de Comercio, es, en primera instancia, la Secretaría de Economía la encargada de velar por el cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Comercio Exterior, sin embargo, toda vez que los actos derivados del Comercio Exterior tienen repercusión fiscal, especialmente aduanera, lo dispuesto en este ordenamiento legal interesa, en su esfera competencial a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Basta simplemente observar el catálogo de facultades atribuidas al Ejecutivo Federal en el Artículo 4 de esa Ley y en el Artículo 5 del mismo ordenamiento, a la actual Secretaría de Economía, para advertir el interés hacendario.

Así tenemos que el Artículo 4 consagra las facultades del Ejecutivo Federal, en tanto que el Artículo 5 de la Ley de Comercio Exterior, establece las facultades de la actual Secretaría de Economía.

Asimismo, la Ley de Comercio Exterior reconoce atribuciones, no sólo al Ejecutivo Federal y a la Secretaría de Economía, sino a las llamadas **Comisiones Auxiliares**²⁷, que son:

- La **Comisión Mixta para la Promoción de las Exportaciones** (COMPEX), auxiliar del Ejecutivo Federal, encargada de analizar, evaluar, proponer y concertar acciones entre los sectores público y privado en materia de exportación de bienes y servicios²⁸.
- La **Comisión de Comercio Exterior** (COCEX), que es el órgano de consulta obligatoria de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal para medidas arancelarias y no arancelarias²⁹.

Ahora bien, con arreglo a lo dispuesto en la fracción II del citado Artículo 4 de la Ley de Comercio Exterior, el Ejecutivo Federal, a efecto de “regular, restringir o prohibir la exportación, importación, circulación o tránsito de mercancías, cuando lo estime urgente”, por tratarse de mercancías idénticas, similares o directamente competitivas a las de producción nacional, para prevenir o remediar el daño serio de que sean objeto y facilitar el ajuste de los productores nacionales, decretará las medidas de salvaguarda conducentes.

Estas medidas, en términos del Artículo 45 de esa misma Ley, “sólo se impondrán cuando se haya constatado que las importaciones han aumentado en tal cantidad y en condiciones tales que causan o amenazan causar un daño serio a la producción nacional” y, con arreglo al último párrafo del mismo Artículo 45, “podrán consistir en aranceles específicos o ad-valorem, permisos previos o cupos máximos”.

En este orden, a continuación analizaremos las características de esas medidas de salvaguarda.

Los aranceles.

Conforme al Artículo 12 de la Ley de Comercio Exterior, los aranceles son las cuotas de las tarifas de los impuestos generales de exportación e importación. Estos aranceles pueden ser:

- I. **Ad Valorem**, cuando se expresen en términos porcentuales del valor en aduana de las mercancías. Es decir, expresan el porcentaje aplicable a la base gravable del Impuesto General de Importación³⁰.
- II. **Específicos**, cuando se expresen en términos monetarios por unidad de medida, y
- III. **Mixtos**, cuando se trate de la combinación de los dos anteriores.

Dentro del concepto de Arancel, tenemos a las modalidades previstas en el Artículo 13 de la Ley de Comercio Exterior y que son:

- El **Arancel Cupo**, que es el establecimiento de un nivel arancelario para cierta cantidad o valor de mercancías exportadas o importadas, y una tasa diferente a las exportaciones o importaciones de esas mercancías que excedan dicho monto.
- El llamado **Arancel Estacional**, que es el que refiere al establecimiento de niveles arancelarios distintos para diferentes períodos del año.

Los Permisos Previos

Constituyen el único caso de Restricción, ya que todos los demás, previstos y regulados en la Ley de Comercio Exterior, son de regulación. Los **permisos previos**, como medidas de salvaguarda, están regulados en lo tocante a su determinación, en el Artículo 21 de la Ley de Comercio Exterior, en tanto que el Artículo 22 de la misma Ley, establece, taxativamente, los casos en los que no se utilizarán permisos previos para restringir: la importación de mercancías en el caso de prácticas desleales de comercio internacional³¹, ni en la exportación, importación, circulación o tránsito de mercancías a efecto de cumplir con disposiciones en materia de Normas Oficiales Mexicanas (NOM).

Para el establecimiento de Permisos previos, es requisito tener la previa opinión de la Comisión de Comercio Exterior. Asimismo, los Permisos Previos no constituyen, en sí, medida antidumping, tampoco medida de normalización. El Formato de solicitudes y requerimiento de información debe publicarse en el Diario Oficial de la Federación, así como sus modalidades, condiciones, vigencia, valor y cantidad

Finalmente, los requisitos formales para el otorgamiento de un permiso previo, así como las formalidades correspondientes, se encuentran reguladas entre los Artículos 17 al 25, incluso, del Reglamento de la Ley de Comercio Exterior.

Los Cupos y Cupos Máximos

El Artículo 23 de la Ley de Comercio Exterior, establece lo que se entiende por **cupo** de *exportación o importación*, como **medida de salvaguarda**, en los términos siguientes: como “el monto de una mercancía que podrá ser exportado o importado, ya sea máximo o dentro de un arancel cupo”. Asimismo, el propio Artículo 23, define los requisitos para su establecimiento:

- Que sea publicado en el Diario Oficial de la Federación;
- Que se establezca la cantidad, volumen o valor total;
- Se definan los Requisitos para la presentación de solicitudes;
- Se determine su vigencia y el procedimiento de asignación. En cuanto a su otorgamiento, el procedimiento es similar al de los permisos previos, o bien mediante licitación pública³².

Por lo que toca al **Cupo Máximo**, como **medida de salvaguarda**, se caracteriza por posibilitar la importación de una determinada cantidad de mercancías susceptibles de ser importadas, en tanto que el resto, sólo podrá efectuarse con permiso previo. Su otorgamiento puede ser mediante asignación directa, asignación histórica o mediante licitación pública³³.

Las Cuotas Compensatorias

En igual forma que las figuras anteriores, las Cuotas Compensatorias, publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 30 de Agosto de 1994, reformado el 11 de Noviembre de 1996, constituyen **medidas de salvaguarda**. El Artículo 62 de la Ley de Comercio Exterior establece las características fundamentales de las Cuotas Compensatorias.

De ese texto se puede observar que, las Cuotas Compensatorias, tienen el propósito de desalentar la importación de mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional. Se trata, pues, en una primera instancia, atendiendo a su objetivo, de una medida comercial y no tributaria. No obstante, conforme a lo dispuesto en el Artículo 63

de la Ley de Comercio Exterior, en términos del Artículo 3 del Código Fiscal de la Federación, las Cuotas Compensatorias son consideradas como **aprovechamientos**.

Es por ello que, con arreglo a lo previsto en el Artículo 65 de la Ley de Comercio Exterior, es competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cobro de las Cuotas Compensatorias, independientemente que sean provisionales o definitivas.

1.6. Regulaciones y Restricciones No Arancelarias

Las Medidas de Regulación y Restricción no Arancelarias, constituyen un solo concepto consistente, conforme lo refiere el Artículo 17 de la Ley de Comercio Exterior, en: **permisos previos, cupos máximos³⁴, marcado de país de origen, certificaciones³⁵, cuotas compensatorias³⁶** y los demás instrumentos que se consideren adecuados para los **finés de esta Ley³⁷**. Asimismo, añade el mismo Artículo 17, que “Las cuotas compensatorias sólo se aplicarán en el caso previsto en la fracción V del artículo anterior”.

En este orden, sólo serán aplicables “cuando sea necesario impedir la concurrencia al mercado interno de mercancías en condiciones que impliquen prácticas desleales de comercio internacional”³⁸.

Así tenemos que las llamadas **Medidas de Regulación y Restricción NO Arancelarias**, constituyen el género de las especies estudiadas en los temas anteriores, y tienen su razón de ser en la presencia de prácticas desleales de comercio internacional, consistentes, en términos del Título V de la Ley de Comercio Exterior, que comprende de los Artículos 28 al 44, en **Discriminación de Precios³⁹, Subvenciones⁴⁰** y en general todo daño o amenaza de daño a la producción nacional⁴¹.

Toda vez que ya hemos estudiado, en su especie, a las más importantes de las **Medidas de Regulación y Restricción NO Arancelarias**, podríamos asumir que conceptualmente se trata de un acto administrativo distinto de los aranceles por virtud del cual la autoridad competente impone determinadas obligaciones y requisitos a la importación, exportación, circulación o transito. De ahí que, al ser distinto de los aranceles, tengan la denominación de **NO Arancelarias**.

En materia aduanera, el Artículo 36, fracción I, inciso c) de la Ley Aduanera, establece la obligación de anexar al pedimento de importación, el documento que compruebe el cumplimiento de las **Medidas de Regulación y Restricción NO Arancelarias**.

Cabe mencionar que estas Medidas también son conocidas como **Controles al Comercio Exterior**. En este sentido, se puede hablar de Controles Directos cuando nos

referimos a todos los instrumentos de política comercial que tienden a limitar o restringir la importación de mercancías de una nación.

Ahora bien, las **Restricciones** pueden ser de dos tipos:

- **Cualitativas o**
- **Cuantitativas.**

Sin embargo, en todo caso, para que un acto administrativo sea considerado como **Medida de Regulación y/o Restricción NO Arancelaria**, de acuerdo con lo visto, debe señalar los supuestos y casos en los que se impondrá; establecer la obligación y el momento de su cumplimiento; ser publicada en el Diario Oficial de la Federación a nivel fracción arancelaria y deberá establecer o existir sanción por su incumplimiento.

Por otro lado, como ya se refirió en el subtema 1.4, el Artículo 4 fracción III, de la Ley de Comercio Exterior, establece la facultad del Ejecutivo Federal para instituir **medidas para regular o restringir** la exportación o importación de mercancías. En este sentido, el Artículo 15 de la Ley de Comercio Exterior, prevé los casos en que puede imponerse **medidas de regulación y restricción NO arancelaria a la exportación**, y que en síntesis son:

- Para asegurar el abasto nacional;
- Según los Tratados Internacionales;
- Como restricciones constitucionales;
- Para la preservación de la flora o fauna;
- Para la conservación de bienes con valor histórico o arqueológico, o
- Por seguridad nacional, salud pública, sanidad fitopecuaria o ecológica, no previstas por las Normas Oficiales Mexicanas.

Asimismo, el Artículo 16 de la Ley de Comercio Exterior, determina los **casos en que puedan imponerse a la importación, circulación o tránsito:**

- Para equilibrar balanzas de pagos;
- En mercancías usadas o de desecho;
- En reciprocidad a las impuestas a mercancías mexicanas en el extranjero;
- Según lo dispongan los Tratados Internacionales;
- Para impedir prácticas desleales de comercio internacional, o
- Por seguridad nacional, salud pública, sanidad fitopecuaria o ecológica, no previstas por las Normas Oficiales Mexicanas.

Conforme a lo dispuesto en los Artículos 17, primer párrafo y 20 de la Ley de Comercio Exterior, los requisitos para la imposición de **Medidas de Regulación y Restricción NO Arancelaria:**

- Someterse a la opinión de la Comisión de Comercio Exterior;
- Publicarse en el Diario Oficial de la Federación;
- Identificarse según la nomenclatura de las tarifas respectivas y expresarse a nivel fracción arancelaria (8 dígitos);
- Sean emitidas por la Secretaría de Economía, conjunta o separadamente con la Secretaria interesada, salvo casos de emergencia, en cuyo caso sólo se evita someter a la opinión de la Comisión de Comercio Exterior.

Finalmente, conforme al Artículo 18 de la Ley de Comercio Exterior, la Opinión de la Comisión de Comercio Exterior debe considerar lo siguiente:

- Costos y beneficios de la medida;
- Impacto sobre precios, empleo y competitividad de las cadenas productivas;

- Recaudación;
- Utilidades de los productores;
- Variedad y calidad disponible;
- Nivel de competencia de los mercados.

Norma Oficial Mexicana (NOM):

Las Normas Oficiales Mexicanas constituyen medidas de normalización establecidas conforme a la Ley Federal de Metrología y Normalización. Se establecen a nivel fracción arancelaria y deben publicarse en el Diario Oficial de la Federación, es decir, someterse a los requisitos establecidos para cualquier Regulación o Restricción no arancelaria, por lo que su no cumplimiento constituye infracción al Artículo 176, fracción II de la Ley Aduanera.

Se reconocen dos tipos de Normas:

- De carácter técnico: **normas de calidad.**
- De información comercial: **normas de etiquetado o información comercial.**

Entre las principales Normas tenemos:

- NOM-008-SCFI: Sistema General de Unidades de Medida
- NOM-030-SCFI: Información Comercial-Declaración de cantidad en la etiqueta. Especificaciones.
- NOM-050-SCFI: Especifica texto en etiquetado.

Cumplimiento de las Normas Técnicas:

Se deberán anexar al pedimento de importación, al momento de su introducción al territorio nacional, **original o copia simple del documento o certificado NOM**, expedido por la dependencia competente o por los organismos de certificación acreditados ante la Secretaría de Economía.

Cumplimiento de las Normas de Información Comercial:

A las mercancías listadas en el Artículo 3 del Acuerdo que Identifica las Fracciones Arancelarias de las Tarifas de la Ley del Impuesto General de Importación y de la Ley del Impuesto General de Exportación, en las cuales se clasifican las Mercancías Sujetas al Cumplimiento de las Normas Oficiales Mexicanas en el Punto de su Entrada al País y en el de su Salida, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de junio de 1997 y sus reformas, únicamente se exigirá que **las etiquetas de información comercial adheridas a las mercancías** ostenten los datos contenidos en los incisos y capítulos de información comercial indicados en la norma respectiva.

Opciones para el cumplimiento de las Normas de Etiquetado

Opción I:

Presentar a despacho aduanero las mercancías con las etiquetas de información comercial que exija la norma oficial correspondiente, con el fin de que las autoridades aduaneras verifiquen que dichas etiquetas cumplan con los requisitos de información comercial.

Opción II:

Presentar a despacho aduanero las mercancías con las etiquetas de información comercial que exija la norma oficial adheridas, así como una copia en papel membretado de la constancia de conformidad expedida por una unidad de verificación, aún que dicha constancia haya sido proporcionada a importadores distintos del importador que la exhiba.

Cuando el encargado del reconocimiento, se percate que ni la etiqueta de la constancia, ni la adherida a la mercancía cumplen con la NOM, deberá permitir el desaduanamiento, pero enviará copia a la Dirección General de Normas.

Si no coincide la etiqueta de la constancia con la de la mercancía, se procederá conforme a la legislación aduanera aplicable.

Opción III:

Dar cumplimiento en territorio nacional, siempre que se destinen al **régimen de depósito fiscal a un almacén general de depósito** que esté acreditado como unidad verificadora.

Los Importadores que opten por cumplir en depósito fiscal deberán dar cumplimiento a las NOM's en el Almacén General de Depósito y anotar en el pedimento la clave que identifique esta opción. Asimismo, deberán anexar al pedimento declaración escrita, bajo protesta de decir verdad que las mercancías cumplirán con las Normas en el Almacén, **copia del contrato que haya celebrado con el Almacén General de Depósito**, en el que se indique el nombre, Registro Federal de Contribuyentes (RFC), y el domicilio de la bodega donde permanecerá la mercancía.

Opción IV:

Dar cumplimiento a dichas normas en territorio nacional, siempre que se traslade las mercancías a un **domicilio particular, en el cual una unidad de verificación de información comercial**, realizará la verificación. Los importadores que opten por cumplir en su domicilio deberán:

- Haber importado por lo menos 100,000 dólares, en los 12 meses anteriores.
- Cumplir con el etiquetado en un plazo de 15 días, o 40, si se trata de más de 10,000 etiquetas.
- Deberá anotar la clave que identifique que se va a cumplir con la Norma Oficial Mexicana (NOM) en domicilio particular.
- Anexar al pedimento declaración escrita bajo protesta de decir verdad.
- Copia del contrato con la unidad verificadora.

Mercancías reconstruidas, usadas, o de segunda mano:

- Se podrán importar, siempre que cuenten con el certificado de cumplimiento respectivo, y que **se indique que se trata de este tipo de mercancías**.

- Estas mercancías también **podrán importarse sin cumplir la NOM**, siempre que se importen como insumos y que se destinen aun proceso de reconstrucción o re-acondicionamiento en territorio nacional.

Deberán anexar al pedimento:

- Copia de la aprobación del proceso de reconstrucción o re-acondicionamiento expedida por la Dirección General de Normas.
- Escrito bajo protesta de decir verdad que las mercancías no serán comercializadas, sino hasta que hayan cumplido con la Norma Oficial Mexicana (NOM).

No requieren cumplir la Norma Oficial Mexicana (NOM):

- I. La mercancía que integre el equipaje de los pasajeros en viajes internacionales.
- II. Los menajes de casa.
- III. Las muestras, muestrarios y demás productos que no se consideren mercancías.
- IV. Las mercancías importadas por residentes fronterizos para su consumo.
- V. Las mercancías importadas por embajadas.
- VI. Las mercancías importadas por instituciones o asociaciones o sociedades autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, siempre que se destinen al cumplimiento de su objeto social, para lo cuál se anexará al pedimento una carta bajo protesta de decir verdad que las mercancías no se comercializarán.
- VII. Las mercancías que importen las personas físicas para su propio uso en sus actividades profesionales.
- VIII. Las mercancías que no vayan a expenderse al público tal como son importadas, siempre que el importador:
 - A) Las que utilice en la prestación de sus servicios profesionales (incluidos los talleres de reparación).

- B)** Las que utilice para llevar a cabo sus procesos productivos o se trate de partes que el importador incorporará a un proceso industrial.
- C)** Las que se destinen a la enajenación entre empresas en forma especializada.
- D)** Las que destinen a procesos de acondicionamiento o empaque final, tratándose de mercancías que se presenten en embalajes.
- IX. Las mercancías que importen, incluso se transporten por una empresa de mensajería que no exceda de 1000 dólares.
- X. Las que se destinen a los siguientes regímenes aduaneros: Importación temporal, Depósito Fiscal (duty free) Tránsito.
- XI. Mercancías hasta 3 muestras con el propósito de llevarlas a realizar las pruebas necesarias para el cumplimiento de la NOM, de que se trate.
- XII. Las mercancías a que se refiere la NOM 19 (Seguridad de equipo de procesamiento de datos) cuando sean altamente especializadas.
- XIII. Las mercancías exportadas definitivamente y que retornen al país al amparo del Artículo 103 de la Ley Aduanera.
- XIV. Los productos a granel.
- XV. Las que importen las Comercializadoras de la frontera o región fronteriza.

1.7. Mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Partiendo del concepto de que todo tributo, y en especial el aduanero, es “*ex lege*”, es decir, que tiene su origen en la Ley, resulta necesario conocer los términos de las premisas en que se basa la Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y con ello aclarar la causa de su existencia:

“CONSIDERANDO.

Que la subvaluación de mercancías constituye un instrumento utilizado para eludir el pago de diversas contribuciones, lo que daña seriamente los ingresos del erario público.

Que es necesario combatir las prácticas de subvaluación de mercancías, ya que las mismas causan graves daños a la economía nacional.

Que las medidas contenidas en esta Resolución para combatir la subvaluación de las mercancías en las aduanas son congruentes con los tratados internacionales de los que México es parte, toda vez que no rechazan el valor declarado por el importador, sino que permiten a éste retirar sus mercancías de la aduana mediante la presentación de una garantía que cubra el pago de las contribuciones a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías.

Que el otorgamiento de una garantía por parte de los importadores asegura al fisco federal el pago de las contribuciones que correspondan.

Que es conveniente establecer los mecanismos para garantizar las contribuciones al comercio exterior, así como los procedimientos para la cancelación expedita de esas garantías, por lo que,

Esta Secretaría resuelve: [...]”

El texto se puede sintetizar en las siguientes premisas:

- a) Combatir las prácticas de subvaluación de mercancías;
- b) Las medidas contenidas en la Resolución no rechazan el valor declarado por el importador;
- c) Las medidas contenidas en la Resolución permiten al importador, retirar sus mercancías de la aduana mediante la presentación de una garantía;
- d) La garantía tiene por objeto cubrir el pago de las contribuciones a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías.
- e) El otorgamiento de la garantía asegura al fisco federal el pago de las contribuciones que correspondan.

Y el propio texto, en su último párrafo, concluye que:

- Es conveniente establecer los mecanismos para garantizar las contribuciones al comercio exterior, así como los procedimientos para la cancelación expedita de esas garantías.

Es decir, la Resolución debe contener, y de hecho los contiene, los principios normativos necesarios para definir los mecanismos y requisitos de aceptación de garantía suficiente de las contribuciones y el procedimiento para su cancelación expedita.

Sin entrar en mayor descripción, de la parte normativa del texto de la Resolución vigente, y en beneficio de la claridad expositiva, se puede afirmar que, de los nueve artículos de que ésta consta, los artículos:

- **Primero, Segundo, Tercero y Octavo**, refieren a los conceptos fundamentales a analizar, en tanto que
- El **Sexto y Séptimo** refieren a los casos específicos de **garantía global**, como opción para los contribuyentes que tributen de acuerdo con lo dispuesto en el Título II de la

Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, personas morales, y que será motivo de alguna puntualización específica.

- Finalmente, el artículo **Noveno**, que sólo refiere al procedimiento de equiparación de las unidades comerciales de las mercancías con las consignadas en el Anexo de la Resolución.

En este contexto, a continuación se transcribe el texto básico de la Resolución vigente, en donde, por otro lado, se han insertado los artículos relacionados con el texto, tanto del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de Diciembre de 1994, del Código Fiscal de la Federación, así como de la Ley Aduanera.

Respecto al sustento legal de la imposición de garantía, se debe citar que el Artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción I establece la posibilidad para el contribuyente de garantizar el interés fiscal mediante depósitos en dinero u otras formas de garantía financiera que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, remitiendo a las cuentas aduaneras, reguladas en el Artículo 141-A del mismo Código.

Asimismo, el Artículo 13 del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de Diciembre de 1994, que a su vez constituye la fuente formal de lo dispuesto en la Ley Aduanera en materia de determinación de la base gravable del impuesto general de importación, reconoce, en igual forma a la Resolución, la posibilidad de que el importador garantice, en forma apropiada, el pago de los “derechos de aduana” a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías.

Ahora bien, en el análisis textual, se sobreentiende que la importación de mercancías, consideradas en al Anexo de la Resolución, debe ser definitiva y en términos de Valor de Transacción, salvo los casos en que el importador admita la existencia de alguna de las hipótesis previstas en el Artículo 67 de la Ley Aduanera, por virtud de la cual, según establece el último párrafo de este Artículo, se deba determinar la base gravable del impuesto

general de importación conforme a lo previsto en el Artículo 71 de esa Ley, es decir, mediante la debida aplicación de alguno de los métodos ahí enunciados.

Así tenemos que, congruente con el presupuesto anterior, el Artículo **Primero** de la Resolución previene que los precios estimados “no podrán usarse para determinar la Base Gravable del Impuesto General de Importación”, disposición que guarda estrecha relación con los conceptos fundamentales del Valor de Transacción, contenidos en el Artículo 64 de la Ley Aduanera.

En tal virtud, el precio a considerar para efectos de la determinación del valor de transacción, será aquél que acredite el importador haber efectuado a favor de su proveedor, por tal razón, como lo menciona el Artículo **Primero de la Resolución**, el precio estimado “no podrá usarse para determinar la base gravable del Impuesto General de Importación”.

Por su parte, el Artículo **Segundo** de la Resolución establece el motivo determinante de la garantía: “declarar un valor en aduana inferior al **precio estimado** señalado en el Anexo”. Cabe señalar que el texto citado presenta una deficiencia conceptual que a continuación se expone:

Por un lado, **valor** y **precio** son conceptos distintos⁴².

Asimismo, “**valor en aduana**”, es un término definido expresamente en el Artículo 64, el cual determina la Base Gravable del Impuesto General de Importación, en tanto que, el “precio” es, derivado del texto del propio Artículo 64, si bien el elemento básico, no es en sí mismo el valor, pues se sujeta a los ajustes que se le deban hacer en “términos de lo dispuesto en el Artículo 65” de la misma Ley, según especifica la última parte del tercer párrafo del citado Artículo 64.

Lo anterior trae como consecuencia que, si “precio” y “valor” no son conceptos equivalentes, entonces no se puede hablar de diferencias; por lo tanto la inferioridad a que alude el Artículo Primero de la Resolución debería ser entre el precio manifestado en el documento pertinente y cuyo importe, en su caso, consta en el pedimento correspondiente y el precio estimado, lo cual resulta lógico si tomamos en consideración que los conceptos incrementables referidos en el citado Artículo 65 son propios de la operación, en tanto que el

precio es un concepto propio de la mercancía, la cual, a su vez, es identificable en términos de fracción arancelaria.

Ahora bien, el Artículo **Segundo** impone la carga de garantizar el interés fiscal mediante depósito dinerario en alguna Institución de Crédito o casa de Bolsa autorizada, la cual deberá expedir la correspondiente “Constancia de Depósito” de la cantidad resultante de la diferencia entre el “valor en aduana declarado” y el “precio estimado” y que será igual a las “contribuciones y, en su caso, cuotas compensatorias que se causarían por dicha diferencia”. Todo esto tiene su antecedente y fundamento legal en lo previsto en los Artículos 141, fracción I y 141-A del Código Fiscal de la Federación.

El Artículo **Tercero** de la Resolución establece las formas y procedimientos para la liberación de la garantía. Así refiere como formas posibles:

- a) la presentación de la factura certificada o del informe de verificación, como “liberación anticipada”, o bien,
- b) a los seis meses posteriores a la importación, siempre que la autoridad fiscalizadora no haya iniciado su ejercicio de facultades de comprobación, en términos del segundo párrafo de la fracción I del Artículo 86-A de la Ley Aduanera.

Respecto a la primera forma, la relativa a la presentación de la factura certificada, o bien del informe de verificación, el Artículo **Octavo** de la Resolución establece que la certificación de la factura debe ser hecha “por la autoridad competente del país de residencia del proveedor”, considerando, como “autoridad competente”:

- a) la que, conforme a la legislación de ese país, tenga atribución para certificar las facturas;
- b) o bien, las Cámaras de Comercio o de Industria de ese país, en defecto del requisito atributivo anterior;
- c) o, en defecto de los anteriores, los Consejos de Industria manufacturera, los Consulados o las Federaciones de Industria.

Aquí se presenta una omisión respecto al texto del Artículo Tercero de la Resolución original de fecha 28 de Febrero de 1994, que mencionaba el objeto de la certificación:

“TERCERO. La autoridad competente del país en que resida el proveedor que certifique la factura que ampare las mercancías importadas deberá hacer constar que la misma fue efectivamente expedida por el proveedor, para efecto de proceder a la cancelación de la garantía correspondiente.

*Cuando el país de residencia del proveedor sea parte del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, también se consideran **autoridades competentes** para certificar las facturas expedidas por el proveedor **las Cámaras de Comercio o de Industria de dicho país.**”*

Como se observa, deberá ser hecha por la “**autoridad competente** del país de residencia del proveedor” y, como objeto de certificación será: “hacer constancia que la factura fue **efectivamente expedida** por el proveedor”. Por otro lado, en el segundo párrafo de dicho Artículo, reconoce como “autoridad competente”, exclusivamente para estos efectos, a las “Cámaras de Comercio o de Industria” siempre que ese país sea parte del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio. Esto último, en virtud de los compromisos derivados de la participación de México en el propio Acuerdo.

Ahora bien, el hecho de que el texto actual que regula los requisitos de certificación no establezca el objeto, tiene como consecuencia que la certificación puede darse sobre cualquier parte del documento: registro, fecha, o autenticación de firma, lo que convierte en inoficioso el requisito, pues no favorece a la pretensión de la Resolución contenida en sus “Consideraciones”, en especial a su objetivo de “combatir a la subvaluación”.

Más aún, retomando lo señalado en el primer párrafo del citado Artículo Tercero, es importante destacar que lo que se solicitaba que **la autoridad competente del país de residencia del proveedor, certifique que la factura presentada fue EFECTIVAMENTE expedida por ese proveedor**. Esto revestía importancia pues permitía inferir dos supuestos que implícitamente quedaban expresamente confirmados vía la certificación: 1) la existencia

del proveedor, y 2) la aceptación de éste como emisor de la factura presentada, con lo que admite el contenido total de su texto.

En lo tocante a la segunda forma para liberar la garantía, referida en la fracción II del Artículo **Octavo** de la Resolución vigente, es decir, mediante un “Informe de Verificación sobre el precio pagado o por pagar por las mercancías”, éste deberá emitirse con una anterioridad de sesenta días naturales a la importación definitiva, y ser expedido por una “Entidad de Inspección Previa” reconocida por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (hoy Secretaría de Economía), en los términos de las “Reglas de operación de las entidades de inspección previa reconocidas para expedir informes de verificación”, publicadas en el Diario Oficial de la Federación en fecha 10 de Septiembre de 1998, y en cuyo numeral 21 establece que los informes emitidos por tales entidades de inspección previa serán incorporados a la Base de datos administrada por la Dirección General de Servicios al Comercio Exterior de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (hoy Secretaría de Economía).

Por otro lado, y respecto a la comprobación de la veracidad o exactitud de toda información, documento o declaración que presente el importador para efectos de valoración en aduana de las mercancías, el Artículo 17 del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, ya antes citado, expresamente confirma esta facultad para las autoridades aduaneras.

En igual forma, el párrafo 2 de la *Opinión Consultiva 2.1*, emitida por el Comité Técnico de Valoración en Aduana, del Consejo de Cooperación Aduanera, se pronuncia en el mismo sentido:

“OPINION CONSULTIVA 2.1

*ACEPTACION DE UN PRECIO INFERIOR A LOS PRECIOS CORRIENTES DE
MERCADO PARA MERCANCIAS IDENTICAS*

1. [...]

2. El Comité Técnico de Valoración en Aduana consideró esta cuestión y llegó a la conclusión de que el mero hecho de que un precio fuera inferior a los precios corrientes de mercado de mercancías idénticas no podría ser motivo de su rechazo a los efectos del artículo 1, sin perjuicio, desde luego, de lo establecido en el artículo 17 del Acuerdo.”

Ahora bien, en materia de certificación de documentos privados que realice una autoridad extranjera, cabe mencionar la necesidad (ordinaria) de legalización de dicha certificación, para que surta efectos en territorio nacional y frente a las autoridades competentes. Para tales efectos, es importante tomar en cuenta que, eventualmente, el importador pudiera intentar sustraerse de este requisito apelando a la “Convención por la que se suprime el requisito de Legalización de los Documentos Públicos Extranjeros”, de la que México es signatario, y que fue publicada, mediante Decreto de Promulgación, en Diario oficial de la Federación de fecha 14 de Agosto de 1995, y cuyo texto de sus Artículos 1 y 2, nos ilustra sobre este punto:

“Convención por la que se suprime el requisito de legalización de los documentos públicos extranjeros

Los Estados signatarios de la presente Convención, deseando suprimir la exigencia de legalización diplomática o consular para los documentos públicos extranjeros, han resuelto concluir una Convención a tal efecto y han acordado las disposiciones siguientes:

Artículo 1

La presente Convención se aplicará a los documentos públicos que hayan sido autorizados en el territorio de un Estado contratante y que deban ser presentados en el territorio de otro Estado contratante.

Se considerarán como documentos públicos en el sentido de la presente Convención:

- a) los documentos dimanantes de una autoridad o funcionario vinculado a una jurisdicción del Estado, incluyendo los provenientes del ministerio público, o de un secretario, oficial o agente judicial;
- b) los documentos administrativos;
- c) los documentos notariales;
- d) las **certificaciones oficiales** que hayan sido puestas **sobre documentos privados**, tales como **menciones de registro, comprobaciones sobre la certeza de una fecha y autenticaciones de firmas.**

Sin embargo, la presente Convención **no se aplicará:**

- a) a los documentos expedidos por agentes diplomáticos o consulares;
- b) a los documentos administrativos que se refieran directamente a una **operación mercantil o aduanera.**

Artículo 2

Cada Estado contratante eximirá de legalización a los documentos a los que se aplique la presente Convención y que deban ser presentados en su territorio. La **legalización**, en el sentido de la presente Convención, sólo cubrirá la formalidad por la que los agentes diplomáticos o consulares del país en cuyo territorio el documento deba surtir efecto **certifiquen la autenticidad de la firma, la calidad en que el signatario del documento haya actuado y, en su caso, la identidad del sello o timbre que el documento ostente.**”

Como se observa, los documentos relacionados con una operación mercantil o aduanera quedan excepcionados de su aplicación. Sin embargo, la segunda parte del Artículo 2 es ilustrativa respecto al requisito de “**legalización**” que es la formalidad por la cual los agentes diplomáticos o consulares del país en cuyo territorio el documento deba surtir efecto, en nuestro caso México, certifiquen la autenticidad de la firma, calidad en que el signatario

del documento haya actuado (es decir la autoridad competente del país de residencia del proveedor) y, en su caso, la identidad del sello o timbre que el documento ostente.

En cuanto a los procedimientos previstos en el Artículo **Tercero** de la Resolución, y que en igual forma lo establece para los casos de “garantía global” el Artículo **Séptimo**, el último párrafo tanto del Tercero como del Séptimo, prevé la sujeción de la liberación anticipada de la garantía, a condición resolutoria en el caso en que la autoridad hubiere iniciado el ejercicio de facultades de comprobación antes del término referido en el Artículo 86-A, fracción I de la Ley Aduanera, antes citado.

Es importante mencionar que la condición resolutoria, en términos del Artículo 1940 del Código Civil para el Distrito Federal aplicable a toda la República en materia Federal, consiste en que en tanto se encuentre la autoridad en ejercicio de facultades de comprobación, no se podrá tramitar la cancelación de la garantía, sino hasta que dicha autoridad resuelva.

Por lo tanto podemos concluir que:

1. Independientemente de las modificaciones que haya sufrido el texto de la Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, su objeto sigue siendo el mismo: **combatir la subvaluación de mercancías importadas;**
2. Si bien el concepto de **subvaluación** refiere a la presentación de un precio inferior al que pudiera corresponder a una mercancía idéntica en términos comerciales, este concepto **no** constituye, de suyo, una infracción a la Ley Aduanera;
4. El concepto de **subvaluación** de mercancías, conforme a los principios jurídicos emanados del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), es reconocido como **fraude aduanero**, lo que, conforme a nuestra legislación configura una forma del delito de contrabando;

5. En tal virtud, podemos afirmar que la Resolución pretende combatir el **fraude aduanero** por una vía administrativa protegiendo, ante todo, el interés fiscal;
6. Por tratarse de una **presunción**⁴³ **legal**, ésta es de carácter *iuris tantum*, es decir que acepta prueba en contrario, la cual se materializa mediante la exhibición de la factura certificada en los términos previstos en la propia Resolución;
7. Finalmente, la **garantía** solicitada, deberá satisfacer los requisitos previstos en la Resolución, ya que si bien el Código Fiscal de la Federación admite la posibilidad de otras formas de garantizar, por un lado la Ley específica, en este caso, lo es la propia Resolución, por lo que para efectos de interpretación jurídica es privilegiada frente al Código Fiscal Federal, ya que se trata de la regulación sobre un acto jurídico accesorio al de importación definitiva;
8. En tal virtud, dado el carácter accesorio de la **garantía**, ésta sigue su propio régimen jurídico independientemente de los efectos de la importación definitiva de la cual es garante, dejando así, aun quedando sin efectos la garantía, a salvo las facultades de la autoridad administrativa para investigar sobre la validez y veracidad de las documentales con las que se acredita la integración de la base gravable del impuesto general de importación.

Finalmente, es importante aclarar que el concepto “subvaluación”, como práctica que intenta combatir la Resolución de Precios Estimados, se halla caracterizado en la definición que de “discriminación de precios” establece el Artículo 30 de la Ley de Comercio Exterior: en lo concerniente a la “introducción de mercancías al territorio nacional a un precio inferior a su valor normal”. No obstante, el sentido que esta definición tiene es en relación con “prácticas desleales de comercio internacional”, tema que trata el Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT-OMC), y que es distinto a la materia aduanera, que el mismo Acuerdo regula en su Artículo VII.

Así, podemos asumir que el fenómeno de “subvaluación” es llamado así en cuanto a sus efectos tributarios y es reconocido como “discriminación de precios” en tanto práctica desleal de comercio internacional, el cual prevé el Capítulo II del Título V de la Ley de

Comercio Exterior. Por lo tanto, si bien el fenómeno es el mismo, el sentido lo adquiere en razón a la naturaleza de los efectos que produce: comercial o tributaria, lo que, a su vez, determina un interés materialmente distinto para la administración pública y, por lo tanto, competencial entre las Secretarías de Economía y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, según el sentido de afectación.

1.8. Regímenes Aduaneros

Cuando hablamos de **régimen**, nos referimos al conjunto de normas o estatutos, derechos y obligaciones que rigen un acto o un hecho jurídico. En este sentido, si hablamos de **regímenes aduaneros**, podemos asumir que se trata del conjunto de normas que regulan cada una de las modalidades o formas legalmente reconocidas de las importaciones y exportaciones, que permiten establecer cuál es el destino económico que se les dará a esas mercancías⁴⁴.

Ahora bien, como ya en múltiples ocasiones se ha referido, la materia aduanera es *ex lege*, es decir, sus principios normativos se limitan a lo que la Ley disponga. Con esta idea, podemos decir que sólo existen tantos regímenes y tantas variantes de ellos como los determine la Ley Aduanera. En este sentido, el Artículo 90 de la Ley Aduanera prevé sólo seis regímenes: definitivos, temporales, depósito fiscal, tránsito de mercancías, de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado y recinto fiscalizado estratégico. A su vez, la propia Ley, en ese mismo Artículo 90, establece las formas o modalidades en que pueden presentarse cada uno de los regímenes.

Siempre será indispensable conocer con exactitud el régimen aduanero a que se ha sometido una mercancía, ya que de ello depende la aplicabilidad y pertinencia normativa. En este orden, el Agente Aduanal, como representante legal y por mandato de la Ley, de los importadores y exportadores ante la aduana, tiene obligación de manifestar en el pedimento correspondiente⁴⁵, por él elaborado, el **régimen aduanero**, protestando el cumplimiento de las obligaciones derivadas del mismo.

Ahora bien, puede darse el caso de un desistimiento de un Régimen Aduanero, para lo cual, el Artículo 93 de la Ley Aduanera, establece que se puede llevar a cabo hasta antes de activar el mecanismo de selección automatizada, a efecto de que las mercancías puedan ser retornadas o retiradas de la aduana.

Asimismo, el Artículo 93 antes citado, establece en su tercer párrafo, las reglas para efectuar un cambio de régimen, que éste “procederá en los casos en que la Ley lo permita y siempre que se cumplan con las obligaciones en materia de cuotas compensatorias⁴⁶, demás

regulaciones y restricciones no arancelarias⁴⁷ y precios estimados⁴⁸50 exigibles para el nuevo régimen solicitado en la fecha de cambio de régimen”. Asimismo, el Artículo 94 de la Ley Aduanera, establece que no se exigirá el pago de los impuestos al comercio exterior, ni de las cuotas compensatorias, si por accidente se destruyen las mercancías sometidas a alguno de los regímenes temporales de importación o exportación, depósito fiscal o tránsito.

Regímenes Definitivos:

La Ley Aduanera regula, de los Artículos 95 al 103, los Regímenes Definitivos de Importación y de Exportación. Por **importación definitiva** se entiende, conforme al Artículo 96, a la introducción a México de mercancía de procedencia extranjera, por **tiempo ilimitado**, siempre que se cumpla con el pago del Impuesto General de Importación, las Cuotas Compensatorias y con las demás Regulaciones y Restricciones No Arancelarias aplicables, así como todos los trámites del despacho. Asimismo, el Artículo 102 establece la definición de **exportación definitiva** como el régimen consistente en la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por **tiempo ilimitado**.

Como se observa, el elemento característico del **Régimen Definitivo** es, precisamente, la estancia física por **tiempo ilimitado**. Es decir, siempre que se hable de algún régimen definitivo implicará que la mercancía tendrá, en su lugar de destino, una permanencia ilimitada.

En ambos casos, las mercancías pueden **retornar**. Así, el Artículo 97 de la Ley Aduanera posibilita, dentro de los plazos que esa misma disposición establece, el retorno de las mercancías importadas definitivamente sin que se deba efectuar el pago por concepto de exportación, siempre que sea para su **sustitución** por otras de la misma clase en virtud de haber resultado defectuosas o de especificaciones distintas a las convenidas para su importación.

En el mismo sentido, el Artículo 103 de la Ley Aduanera posibilita el retorno de la mercancía exportada definitivamente, sin que cause el pago por concepto de importación, conforme a los plazos que la misma disposición define, siempre que **no hayan sido objeto de modificación en el extranjero**.

Regímenes Temporales:

Se encuentran regulados por la Ley Aduanera, de los Artículos 104 al 118. Al igual que en el caso de los regímenes definitivos, se reconocen como temporales a los de importación y a los de exportación. Evidentemente que, frente a las definitivas, las **temporales** se caracterizan por el hecho de que las mercancías permanecen en su lugar de destino por tiempo **limitado o determinado**, según especificación casuística en la Ley, y **con una finalidad específica**⁴⁹, lo que, evidentemente implica que han de retornar a su lugar de origen o procedencia.

En cuanto a las **importaciones temporales**, conforme lo dispone el Artículo 104 de la Ley Aduanera: no pagarán los impuestos al comercio exterior ni las cuotas compensatorias, sin embargo sí cumplirán con las demás obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias, así como con las formalidades del despacho. Es importante destacar que una mercancía **importada** bajo el régimen **temporal**, por disposición legal contenida en el Artículo 105 de la Ley Aduanera, **no podrá ser vendida o prestada**, excepto que se trate de operaciones entre empresas con programas de exportación o de comercio exterior registradas. Asimismo, el Artículo 107 de la Ley Aduanera establece los casos en que no se requerirá de pedimento de **importación temporal**.

Por lo que toca a las **exportaciones temporales**, se sujetan a lo dispuesto en el Artículo 113 de la Ley Aduanera: no pagar impuestos al comercio exterior, en tanto que deben cumplir con las obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias, *así como con las formalidades de su despacho*.

Ahora bien, ya que las mercancías exportadas bajo el régimen **temporal** permanecen bajo este régimen durante un tiempo limitado, una vez transcurrido ese tiempo sin que hayan retornado a territorio nacional, por disposición expresa en el Artículo 114 de la Ley Aduanera, se consideran como **exportadas definitivamente** debiendo entonces pagar el impuesto correspondiente actualizado desde la fecha en que se efectuó la exportación temporal y hasta la fecha en que se pague.

Al igual que en las importaciones temporales, las exportaciones temporales pueden ser objeto de excepción de pedimento, sólo en los casos que prevea algún Tratado Internacional del que México sea parte, sin embargo deberá documentarse mediante el documento que para tales efectos establezca el propio Tratado, según prevé el Artículo 116 de la Ley Aduanera, en su último párrafo.

Así también, en virtud de que una exportación temporal lo es para un fin específico, la mercancía debe retornar en el mismo estado; no obstante, la Ley Aduanera prevé la posibilidad de que la mercancía se exporte temporalmente para ser **transformada**, en cuyo caso, el Artículo 117 de la misma Ley establece el procedimiento para su autorización.

Régimen de Depósito Fiscal:

Este Régimen se encuentra regulado en la Ley Aduanera, de los Artículos 119 al 123. Así, conforme lo determina el Artículo 119, se desprenden las siguientes características:

- Se trata del almacenamiento de mercancías en un Almacén General de Depósito autorizado por las autoridades aduaneras y que ejerce esa función en términos de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito;
- Es requisito esencial para acceder a este Régimen, el haber determinado los impuestos al comercio exterior y las cuotas compensatorias.

Las mercancías sujetas a este Régimen podrán ser retiradas del Almacén para alguno de los objetos previstos en el Artículo 120 de la Ley Aduanera:

- Para su importación o exportación definitiva;
- Para su retorno: al extranjero las de importación o al mercado nacional en el caso de las de exportación;
- Para importarse temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (hoy Secretaría de Economía).

La Regla 3.6.17 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio exterior para 2007 - 2008, publicadas en el Diario Oficial de la Federación en fecha 27 de abril de 2007, refiere a las mercancías que no podrán ser sujetas al Régimen de Depósito Fiscal, con fundamento en el Artículo 123 de la Ley Aduanera.

Régimen de Tránsito de Mercancías:

En general se regula por los Artículos del 124 al 134 de la Ley Aduanera. Es el Artículo 124 de la Ley el que establece su definición: “consiste en el traslado de mercancías bajo el control fiscal, de una aduana nacional a otra”.

La Ley Aduanera, en los Artículos citados en el párrafo anterior, define los plazos, condiciones y formalidades que se deben seguir en este régimen. Sin embargo, podemos considerar tres casos típicos:

- Tránsito interno a la importación, que consiste en el envío de mercancías de la aduana de entrada a la aduana que se encargará del despacho para su importación;
- Tránsito interno a la exportación, consistente en el envío de mercancía nacional o nacionalizada que hace la aduana de despacho a la aduana de salida para su exportación, y
- Tránsito interno en el retorno al extranjero de importaciones temporales, que consiste en el envío de mercancías importadas temporalmente en programas de maquila o de exportación a la aduana de salida para su retorno al extranjero.

Régimen de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado:

Se encuentra regulado en la Ley Aduanera, en su Artículo 135, y es definido como “el consistente en la introducción de mercancías extranjeras o nacionales, a dichos recintos para su elaboración, transformación o reparación, para ser retornadas al extranjero o ser exportadas, respectivamente”.

Las mercancías sujetas a este régimen deberán pagar el impuesto general de importación, cuando se trate de insumos de fuera de la región de América del Norte (Estados Unidos de América y Canadá), según el Artículo 63-A de la Ley Aduanera.

Reexpedición:

Formalmente, la **reexpedición** no es un régimen aduanero, sino una figura o institución de nuestro derecho aduanero ocasionado por las diferencias arancelarias y no arancelarias, en las diferentes regiones del país. Así, se establece esta figura para regular el paso de las mercancías importadas de la región o franja fronteriza del país, al resto del territorio nacional. Se entiende por **reexpedición** a la internación al resto del país de mercancías de procedencia extranjera importadas a la franja o región fronteriza. Son tres los casos reconocidos por la Ley Aduanera para la reexpedición:

- a) Cuando se trate de mercancías importadas a la región o franja fronteriza, ya sea en forma temporal o definitiva;
- b) Cuando se trate de mercancías importadas que hayan sido objeto de procesos de elaboración o transformación en la franja o región fronteriza;
- c) Cuando las mercancías importadas se internen temporalmente al resto del país para ser sometidas a procesos de transformación, elaboración o reparación.

Son requisitos para la **reexpedición**:

- Presentar un pedimento de reexpedición por conducto de agente o apoderado aduanal;
- En su caso, cubrir las diferencias de contribuciones;
- Cumplir con los requisitos en materia de restricciones y regulaciones no arancelarias aplicables para la introducción al resto del territorio nacional.

1.9. Valoración Aduanera e Impuestos al Comercio Exterior

La Ley Aduanera, desde su Artículo 64 hasta el 78-C, regula el procedimiento para la determinación de la base gravable del impuesto general de importación, llamado también **valor en aduana**. Los conceptos ahí establecidos, así como todo el sistema metodológico tienen su fuente formal en el Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT-OMC), publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de Diciembre de 1994; es por ello, tal vez, que dentro del corpus textual de la Ley Aduanera, la normatividad relacionada con la determinación del **valor en aduana** haya sido objeto de diversos equívocos interpretativos. Sin embargo, la intención de lo que a continuación se expondrá no es resolver tales equívocos, sino simplemente mostrar, cómo el principio fundamental de esta normatividad, que es el de la **transacción**, o más precisamente, el **valor de transacción**, constituye la base conceptual de la que deriva todo este sistema jurídico y metodológico.

Efectivamente, si revisamos cada una de las Notas Interpretativas, Estudios de Caso, Opiniones Consultivas y en general todo documento relacionado con el Acuerdo, emitido por el Comité de Valor en Aduana de la Organización Mundial de Comercio, observaremos que, invariablemente, parten de la aceptación del **valor de transacción** como el principio indiscutiblemente fundamental de la valoración.

Sin embargo, ¿qué debemos entender por **valor de transacción**? Tanto el Acuerdo como el Artículo 64 de la Ley Aduanera no definen con precisión ese concepto, sino que sólo se limitan a caracterizarlo a través de las variables pertinentes para su aplicación. Empero, cabe advertir que, para efectos didácticos, podemos asumir lo siguiente:

El concepto de **valor de transacción** está integrado por dos términos que habrá que identificar plenamente para alcanzar una comprensión implicativa. Así tenemos, por un lado al término “**valor**”, el cual, ya de suyo resulta problemático, pues se trata de un término multívoco, es decir que en nuestro lenguaje cotidiano tiene diversas significaciones, pero si atendemos a su sentido contextual, podemos decir que se trata de una **propiedad o atributo** de, en nuestro caso, una **transacción**. Esto nos lleva a la necesidad de indagar sobre la significación, necesariamente jurídica de la **transacción**.

En este orden, encontramos que el Artículo 2944 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal, y es el caso que la materia aduanera es federal, define que se trata de un **contrato**, en otras palabras, un acuerdo de voluntades. Por otro lado, también debemos observar que la **transacción** no es, necesariamente, una **compraventa**, sino que puede ser aplicada conceptualmente a cualquier tipo de acto jurídico, ya que lo único que le es característico es que implica **mutuas concesiones**, es decir, ambas partes pueden ser parte activa (acreedor) o parte pasiva (deudor) en la operación. En otras palabras, se ponen de acuerdo en concederse mutuamente beneficios con la finalidad de **terminar una controversia presente o prevenir una futura**.

Pues bien, si a esta idea le incorporamos el predicado atributivo de **valor**, podemos decir que el concepto que indagamos refiere al **valor** derivado de una serie de acuerdos por virtud de los cuales se concretó una operación.

Sin embargo, es posible que ya hayamos alcanzado cierta comprensión básica sobre la **transacción**, pero aun no hemos llegado a identificar el sentido atribuible a su **valor**. Debemos admitir que hay varias formas, objetivas o subjetivas de atribuirle a algo un carácter de **valioso**, es decir que tiene un **valor**. Por otro lado, también podemos asumir como sinónimo, entre otros posibles pero tal vez el de mayor pertinencia para lo que indagamos, el de **convencional**, esto es, que su **valor** será en función de los atributos que, en este caso, la Ley determine como los que le confieren **valor**.

En suma, todo esto nos lleva a las siguientes conclusiones:

1. Debemos de ver a la importación de mercancía, no como una simple compraventa, sino como una **operación compleja**, en la cual debemos conocer los acuerdos o concesiones que se debieron realizar para configurar la **transacción**;
2. Será la Ley la que determine cuáles de todas las operaciones que se tuvieron que efectuar y que finalmente configuraron el acto **transaccional**, son válidas para la determinación de la base gravable o **valor en aduana**.

Así tenemos que, el Artículo 64 de la Ley Aduanera establece las siguientes premisas:

- La **base gravable del impuesto general de importación** es el **valor en aduana**.
- El **valor en aduana** es el **valor de transacción de las mercancías**.
- El **valor de transacción** es el **precio pagado** (o por pagar) **por las mercancías objeto de valoración** ajustado con arreglo a lo dispuesto en el Artículo 65 de la Ley aduanera y siempre que se realice conforme a las circunstancias previstas en el Artículo 67 de la misma Ley.

Vale la pena señalar que el Artículo 1 del Acuerdo para la aplicación del Artículo VII del GATTOMC, establece la disyunción: “**precio pagado o por pagar**”; y sin embargo, a pesar de que en el texto análogo de nuestra Ley Aduanera, es decir el del primer párrafo del Artículo 64 sólo establece “**precio pagado**”, más adelante, en el último párrafo del mismo Artículo 64 refiere que “Se entiende por precio pagado el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el importador [...]”, lo cual si bien es gramaticalmente impropio que se exprese en pasado participio pretendiendo que se entienda en antepresente y futuro de subjuntivo, es claro que el legislador intentó con esa aclaración restituir el sentido original, pues de lo contrario no se comprendería el sentido de lo dispuesto en el Artículo 65 de la Ley Aduanera donde queda sobreentendida la necesidad de dicha disyunción.

Por otro lado, tal como se esquematiza el texto del Artículo 64, es importante señalar que si bien establece una equivalencia en tres instancias, de ninguna manera significa que deba entenderse como equiparables el precio pagado y la base gravable, sino que esto sólo será cierto si se conoce el valor de transacción y éste efectivamente fue determinado conforme a todos los requisitos establecidos por la Ley.

Lo anterior es fundamental, ya que se puede decir que, en todo caso, cualquier adquisición lícita puede ser entendida como una **transacción**, sin embargo es indispensable comprobar que se cubrieron los supuestos legales que implican los conceptos incrementables o ajustes legalmente previstos, o que, en su caso, efectivamente tales conceptos no se dieron en la realidad. De ahí que al **valor en aduana** así comprendido se le conozca como **valor**

real, pues se trata de un constructo que, por una parte se halla ciertamente circunstanciado por virtud de su consistencia con las circunstancias previstas en el Artículo 67 de la Ley Aduanera y donde, por otra parte, todos y cada uno de sus elementos tienen existencia real y verdadera en tanto partes de la transacción.

Lo anterior nos permite advertir que, de no darse la posibilidad de determinar la base gravable del impuesto general de importación a través del llamado **método de valor de transacción**, ya sea por **no acreditar que se trata de una venta para la exportación de la mercancía a territorio nacional**, o bien **por estar vinculado** en términos del Artículo 68 de la Ley Aduanera y darse el caso que esa vinculación entre el importador y el proveedor haya influido en la determinación del **precio**, o bien por existir circunstancias contrarias a lo previsto en el Artículo 67 de la Ley Aduanera, o por actualizarse alguna de las causales previstas en el Artículo 78-A de la misma Ley, el **valor en aduana** declarado deberá ser rechazado y se tendrá que determinar conforme a los métodos previstos en el Artículo 71 de la Ley Aduanera, en la forma que ese mismo Artículo establece y que a continuación se desarrolla analíticamente.

Aplicación de los métodos previstos en el Artículo 71 de la Ley Aduanera

Posibilita la aplicación de los métodos referidos en el Artículo 71 de la Ley Aduanera, como ya se mencionó, la actualización de alguna de las causales previstas en el Artículo 78-A de la misma Ley, de ahí que la configuración de alguno de tales supuestos motivará el desechamiento del valor en aduana declarado por el importador y la consecuente aplicación analítica, por parte de la autoridad aduanera en ejercicio de sus facultades de comprobación, de los métodos de valoración a que se refiere la Sección Primera del Capítulo III del Título Tercero de la Ley Aduanera.

Ahora bien, como lo refiere el texto del Artículo 71 de la Ley Aduanera, la aplicación de los métodos de valoración ahí considerados para la determinación de la base gravable del impuesto general de importación, se realizará en forma sucesiva y por exclusión a partir del de transacción de mercancías idénticas consagrado en el Artículo 72 de la misma Ley, y en su defecto mediante la aplicación del de transacción de mercancías similares regulado en el Artículo 73 de esa Ley.

Asimismo, es importante observar las previsiones contenidas en el Artículo 78-C de la Ley Aduanera relativas a la posibilidad que tiene la autoridad aduanera, en ejercicio de sus facultades de comprobación, de motivar sus resoluciones con base en los expedientes o documentos que tenga en su poder, o bien de la información disponible en territorio nacional del valor en aduana de mercancías idénticas, similares o de la misma especie o clase, así como de la que para tales efectos le sea proporcionada por terceros u otras autoridades, ya sean nacionales o extranjeras; asimismo, que deberá observar lo dispuesto en el tercer párrafo del mismo Artículo 78-C que refiere a la posibilidad de que el interesado designe un máximo de dos representantes para tener acceso a la información confidencial proporcionada por terceros.

También es importante referir que, el valor de transacción, como valor en aduana, es entendido, según refiere el tercer párrafo del Artículo 64 de la Ley Aduanera, como el precio pagado por las mercancías, siempre que concurren **todas** las circunstancias a que se refiere el Artículo 67 de esa Ley, ajustando el precio de compra en términos de lo dispuesto en el Artículo 65 de la misma Ley.

Esto significa que para la determinación de la base gravable del impuesto general de importación, entendida como el valor en aduana, no sólo se ha de considerar el precio de las mercancías, sino que además implica la realización de un análisis documentado, según expresa la parte final del citado Artículo 65: “..., sobre la base de datos objetivos y cuantificables”, de la operación, es decir, de la transacción. Esta consideración es fundamental en virtud de tratarse de la aplicación del método de valoración de mercancías vía el **valor de transacción** de mercancías similares, regulado en el Artículo 73 de la Ley Aduanera.

Desde luego que para estar en posibilidades de aplicar dicho método, con arreglo a lo dispuesto en el Artículo 71 de la Ley Aduanera, la aplicación de los métodos ahí referidos será en forma sucesiva y por exclusión, lo que implica el desechamiento necesariamente fundado y motivado del método inmediato anterior. Para tal efecto, a continuación se citan pormenorizadamente los requisitos y fundamentos legales aplicables para tal fin.

Ya se mencionaron las causales que fundan y motivan el desechamiento que la autoridad aduanera haga del valor en aduana declarado por el contribuyente, con lo cual queda esa autoridad en facultad de determinar la base gravable mediante la aplicación de los métodos previstos en el Artículo 71, iniciando por el análisis de la aplicabilidad del Método de Valor de Transacción de Mercancías Idénticas previsto en el Artículo 72 de la misma Ley, cuyo texto prevé las siguientes consideraciones y requisitos:

I. Valor de Transacción de Mercancías Idénticas a las que son objeto de valoración
(Artículo 72 de la Ley Aduanera):

Advertencia:

No se considerarán los valores de mercancías idénticas de importaciones respecto de las cuales se hayan realizado modificaciones de valor por el importador o por las autoridades aduaneras, salvo que se incluyan también dichas modificaciones.

Sobre la Operación:

De Mercancías Idénticas a las Objeto de Valoración. Si se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas, se utilizará el valor de transacción más bajo.

a) Requisitos esenciales:

- Que dichas mercancías hayan sido vendidas para la exportación con destino a territorio nacional
- Que las mercancías hayan sido importadas en el mismo momento o en un momento aproximado, en términos del Artículo 76 de la Ley Aduanera.

b) Requisitos Ajustables:

Sobre la base de datos comprobados que demuestren que son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento, como una disminución del valor:

- Ventidas al mismo nivel comercial y

- En cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración.

c) Ajustes necesarios:

- Tener en cuenta las diferencias apreciables de los costos y gastos a que hace referencia el inciso d) de la fracción I del Artículo 65 de Ley Aduanera, entre las mercancías importadas y las mercancías idénticas consideradas, que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte:

Sobre las Mercancías Idénticas, caracterizadas en el quinto y sexto párrafos del Artículo 72 de la Ley Aduanera):

- Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a lo establecido.

a) Requisitos esenciales:

- Producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración
- Que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad, marca y prestigio comercial.

Características que impiden se consideren como mercancías idénticas:

- Que lleven incorporados o contengan, según sea el caso, alguno de los elementos mencionados en el inciso d) de la fracción II del Artículo 65 de la Ley, por los cuales no se hayan efectuado los ajustes que se señalan, por haber sido realizados tales elementos en territorio nacional.

- **Sobre la aplicabilidad y desechamiento:**

- **Fundamento de aplicabilidad:** Artículo 71 de la Ley Aduanera.

- **Fundamento de inaplicabilidad:** Artículo 112 del Reglamento de la Ley Aduanera.

- **Excepciones:** Artículo 113 del Reglamento de la Ley Aduanera.

Una vez desechado el método se pasará, conforme al citado Artículo 71, al Método de:

II. Valor de Transacción de Mercancías Similares a las que son objeto de valoración (Artículo 73 de la Ley Aduanera):

Advertencia:

No se considerarán los valores de mercancías similares de importaciones respecto de las cuales se hayan realizado modificaciones de valor por el importador o por las autoridades aduaneras, salvo que se incluyan también dichas modificaciones.

Sobre la operación

Mercancías Similares a las que son Objeto de Valoración. Si se dispone de más de un valor de transacción de mercancías similares, se utilizará el valor de transacción más bajo.

a) Requisitos esenciales:

- Que las mercancías hayan sido vendidas para la exportación con destino a territorio nacional
- Que hayan sido importadas en el mismo momento o en un momento aproximado (Artículo 76 de la Ley Aduanera)

b) Requisitos ajustables: (sobre la base de datos comprobados que demuestren que son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento, como una disminución del valor):

- Ventidas al mismo nivel comercial y
- En cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración.

c) Ajustes necesarios:

- Tener en cuenta las diferencias apreciables de los costos y gastos a que hace referencia el inciso d) de la fracción I del Artículo 65 de Ley Aduanera, entre las mercancías importadas y las mercancías similares consideradas, que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte.

Sobre las mercancías similares:

Habrà de considerarse entre otros factores, su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial.

a) Requisitos esenciales:

- Producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración
- Que aun cuando no sean iguales en todo, tengan características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables.

Características que impiden su consideración:

(No se considerarán mercancías similares).

- Las que lleven incorporados o contengan, según sea el caso, alguno de los elementos mencionados en el inciso d) de la fracción II del artículo 65 de la Ley, *por los cuales no se hayan efectuado los ajustes que se señalan, por haber sido realizados tales elementos en territorio nacional.*

Sobre la aplicabilidad y desechamiento:

- **Fundamento de aplicabilidad:** Artículo 71 de la Ley Aduanera.
- **Fundamento de inaplicabilidad:** Artículo 112 del Reglamento de la Ley Aduanera.
- **Excepciones:** Artículo 113 del Reglamento de la Ley Aduanera.

Ahora bien, como se observa, los requisitos legales, especialmente lo previsto en el Artículo 112 del Reglamento de la Ley Aduanera que establece las causales de desechamiento por inaplicabilidad del método, refieren a la deficiencia en la información que se emplee para la aplicación del método, por lo tanto, si la información que pueda allegarse la autoridad se encuentra disponible en territorio nacional, y no cubre en su totalidad los requisitos legales exigidos, pero sustancialmente se puede considerar como aplicable, se sigue que la aplicación del Método de Valor de Transacción de Mercancías Similares a que refiere el citado Artículo 73, será aplicable pero en términos del Artículo 78 de la Ley Aduanera, para lo cual, con fundamento en lo previsto en el Artículo 71 de esa Ley, constituye el último método para la determinación del valor en aduana, por lo que previo a su aplicación se ha de desechar, en forma fundada y motivada, los dos métodos anteriores que se encuentran enunciados en las fracciones III y IV del referido Artículo 71.

En tal virtud, a continuación se citan las consideraciones y fundamentos para la aplicación y desechamiento de los Métodos de Valor de Precio Unitario de Venta regulado en lo sustancial en el Artículo 74 de la Ley Aduanera y del de Valor Reconstruido de las Mercancías que prevé el Artículo 77 de la misma Ley.

III. Método de Valor de Precio Unitario de Venta (Artículo 74 de la Ley Aduanera):

Advertencia:

No deberá tomarse en consideración ninguna venta en territorio nacional, en la que el comprador hubiera suministrado directa o indirectamente, a título gratuito o a precio reducido, cualquier elemento de los mencionados en la fracción II del Artículo 65 de la Ley Aduanera, que se hubiera utilizado en la producción de las mercancías importadas o estuviera relacionado con su venta para la exportación.

Definición y Requisitos esenciales:

Se entiende por precio unitario de venta:

- al precio a que se venda el mayor número de unidades en las ventas

- entre personas que no estén vinculadas con los vendedores de las mercancías,
- efectuadas al primer nivel comercial, después de la importación, a que se efectúen dichas ventas.

Requisitos si las mercancías importadas sujetas a valoración, u otras mercancías importadas, idénticas o similares a ellas se venden en territorio nacional en el mismo estado en que son importadas:

- Se basará en el precio unitario a que se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercancías importadas, o
- de otras mercancías importadas idénticas o similares a ellas,
- en el momento de la importación de las mercancías sujetas a valoración, o en un momento aproximado,
- a personas que no estén vinculadas con los vendedores de las mercancías, con las deducciones señaladas en el Artículo 75 de la Ley Aduanera.

Requisitos si no se venden las mercancías importadas, ni otras mercancías importadas idénticas o similares a ellas, en el país, en el mismo estado en que son importadas:

- A elección del importador, el valor se podrá determinar sobre la base del precio unitario a que se venda la mayor cantidad total de las mercancías importadas, después de su transformación,
- A personas del territorio nacional, que no tengan vinculación con los vendedores de las mercancías,
- Teniendo en cuenta el valor añadido en la transformación y
- Las deducciones previstas en el Artículo 75 de la Ley Aduanera.
- Siempre que tal venta se efectúe antes de transcurridos noventa días desde la fecha de importación.

Conceptos a restar:

Los previstos en el Artículo 75 de la Ley Aduanera:

- Las comisiones pagadas o convenidas usualmente, o
- Los suplementos por beneficios y gastos generales directos o indirectos cobrados habitualmente, en relación con las ventas en territorio nacional, de mercancías importadas de la misma especie o clase.
- Los gastos habituales de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías,
- Que se realicen con posterioridad a que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del Artículo 56 de la Ley Aduanera, no incluidos en el concepto de gastos generales de la fracción anterior.

Desechamiento: Artículo 114 del Reglamento de la Ley Aduanera.

Finalmente, se deberá explorar la posible aplicación del:

IV. Método de Valor Reconstruido (Artículo 77, Ley Aduanera):**Advertencia:**

Para el efecto, se entiende por mercancías de la misma especie o clase, las mercancías pertenecientes a un grupo o gama de mercancías producidas por una rama de producción determinada o por un sector de la mismas.

Definición y Requisitos esenciales:

Se entiende por valor reconstruido, el valor que resulte de la suma de los elementos referidos en el Artículo 77 de la Ley Aduanera.

Elementos:

- El costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas determinado con base en la contabilidad comercial del productor, siempre que dicha contabilidad se mantenga conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicables en el país de producción:
- El costo y gastos a que se refieren los incisos b) y c) de la fracción I del Artículo 65 de la Ley Aduanera.

El valor debidamente repartido, de los bienes y servicios a que se refieren los incisos a) a c) de la fracción II, del Artículo 65 de la Ley Aduanera, siempre que el importador de manera directa o indirecta los haya suministrado para su utilización en la producción de las mercancías importadas.

El valor debidamente repartido, de los trabajos a los que se refiere el inciso d), fracción II del Artículo 65 de la Ley, en la medida que corran a cargo del productor.

Límites sobre la fuente de información:

Artículo 116 del Reglamento de la Ley Aduanera.

Como se puede observar, este último método implica allegarse de información de muy difícil acceso, por lo que es materialmente imposible su aplicación. Al efecto, se deberá proceder a la aplicación de los mismos métodos pero en términos del Artículo 78 de la Ley Aduanera, en virtud de que esta disposición permite el empleo de información deficiente en forma flexible, y sobre la base de datos disponibles en territorio nacional.

Esta flexibilidad da la oportunidad de emplear como base a los registros informáticos que aporten los sistemas CADEPA, SAAI, Programa “Maestro” de Comercio Exterior, Sistema SIINCO, ONCE y Cuenta Única Nacional principalmente, iniciando el análisis con base en la fracción arancelaria mediante la aplicación del Programa “Maestro”, el cual nos arrojará a todos los importadores de dicha fracción en un periodo anualizado, de los cuales se deberán desechar a los contribuyentes que presenten antecedentes de subvaluación.

Posteriormente, con los contribuyentes seleccionados, se pasará a la revisión de sus registros en la Cuenta Única Nacional a efecto de conocer sus antecedentes fiscales, para posteriormente acudir al Sistema SIINCO u ONCE, el cual nos aportará la información relativa a sus importaciones por pedimento, de tal suerte que seleccionaremos las importaciones definitivas, y las concentraremos por trimestre, en virtud del requisito de 90 días a que refiere el Artículo 76 de la Ley Aduanera.

Es importante hacer notar que la selección en cuanto a similitud, se hará, fundamentalmente, en función al origen y volúmenes de las mercancías, tomando los valores comerciales que unitariamente importen menor cantidad. Se debe considerar el hecho de que, según se registra en las bases de datos, los importes de tarifa contienen los montos correspondientes a los conceptos incrementables, regulados en el Artículo 65 de la Ley Aduanera, de cada operación, por lo que será el valor comercial el que se tome de base, a efecto de incrementar, en su caso, los conceptos aplicables de la operación en sus importes realmente correspondientes.

En todo caso, no se debe perder de vista que toda información proveniente de una base de datos carece de eficacia probatoria, ya que sólo prueba la existencia de registros y no la veracidad de los datos, por lo que toda información así obtenida deberá ser probada mediante la exhibición de la documentación comercial o aduanera que corresponda.

Cálculo de Contribuciones

La determinación de las contribuciones se hace conforme a lo dispuesto en la Ley que regula a cada caso. Desde luego que no hay que perder de vista que el postulado fundamental sobre el que se determinó la base gravable del impuesto general de importación es:

$$\text{Valor en aduana (VA)} = \text{Valor de transacción}$$

Las contribuciones a aplicar son, en general y salvo la especificidad del caso:

- Impuestos la Comercio Exterior que, para el caso del **valor en aduana** es el Impuesto General de Importación (IGI)
- Derecho de Trámite Aduanero (DTA)

- Impuesto Especial sobre Productos y Servicios (IEPS)
- Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN)
- Cuotas Compensatorias (CC)
- Impuesto al Valor Agregado (IVA)
- En su caso: Actualización y Recargos

La determinación de los importes para cada caso, son:

- Para el Impuesto General de Importación, con fundamento en la fracción I del Artículo 36 de la Ley Aduanera:

$$IGI = [VA] \times [\% \text{ Ad valorem}]$$

- Para el derecho de trámite aduanero, con fundamento en el Artículo 45 de la Ley Federal de Derechos:

$$DTA = [VA] \times [\% DTA]$$

- Para el Impuesto Especial sobre Productos y Servicios, con fundamento en el Artículo 14 de la Ley de la materia:

$$IEPS = [VA + IGI + DTA + CC] \times [\% IEPS]$$

- Para el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, con fundamento en el Artículo 3 de la Ley correspondiente:

$$ISAN = [VA + IGI + DTA + CC] \times [\% ISAN]$$

- Para efectos del Impuesto al Valor Agregado, con fundamento en los Artículos 26 y 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

$$IVA = [VA + IGI \text{ act.} + DTA + IEPS \text{ o } ISAN + CC] \times [\% IVA]$$

- Para el caso de Cuotas Compensatorias:

$$CC = [VA] \times [\% CC]$$

- En su caso, para efectos de Actualización y Recargos, se hará con fundamento en lo dispuesto en el Artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, y solamente se aplicará al Impuesto General de Importación.

1.10. Estímulos al Comercio Exterior

El desarrollo comercial y económico derivado del comercio exterior se basa, sin duda, en la actividad exportadora. Es por ello que, cuando tratamos sobre estímulos al comercio exterior, necesariamente nos referimos a los programas instrumentados por la administración pública federal, en torno a fomentar precisamente las exportaciones. En este orden, analizaremos los fundamentos y operación del Programa IMMEX (anteriormente los “Programas de Fomento a la Exportación”: PITEX y Maquiladoras de Exportación). Sin embargo, para nuestro caso de estudio, necesitamos hacer referencia a estos programas por separado para un mejor entendimiento, recordemos que para 2007 es un solo programa.

El primer programa de fomento a la exportación establecido en México, data del año 1966, con el cual se crean las empresas “Maquiladoras de Exportación”. Este programa formaba parte del Programa para Desarrollar las Fronteras y Zonas Libres, el cual resultó exitoso en la generación de empleos y en la obtención de divisas, por lo que, en 1972 se extendió la zona autorizada para el establecimiento de las maquiladoras tanto hacia los litorales como hacia las áreas con depresión económica en el interior del país.

Por su parte, los PITEX o Programas de Importación Temporal para producir artículos de Exportación, así como el resto de los programas de fomento a la exportación, se establecen el 9 de Mayo de 1985, en un contexto crítico, con el propósito de establecer mecanismos que permitan a la planta productiva del país seleccionar libremente entre proveedores nacionales y extranjeros, considerando como sujetos del beneficio tanto al exportador directo como al indirecto.

Cuando nos referimos a empresas PITEX, estamos hablando de personas morales⁵⁰ que tributan bajo el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que cuentan con programas autorizados por la Secretaría de Economía, en los términos del Decreto que establece Programas de Importación Temporal para producir artículos de Exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de Mayo de 1990, del publicado el 11 de Mayo de 1995 y del de fecha 13 de Noviembre de 1998.

En cuanto a las empresas **Maquiladoras**, éstas son, también, personas morales⁵¹ que tributan bajo el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que además cuentan con programas autorizados por la Secretaría de Economía, en los términos del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 1 de Junio de 1998 y del publicado en ese mismo órgano informativo el 13 de Noviembre de 1998.

Podemos mencionar, como antecedentes respecto a Maquiladoras y Pitex, a los siguientes Decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación:

1. 22 de diciembre de 1989.
2. 3 de mayo de 1990.
3. 24 de octubre de 1993.
4. 11 de mayo de 1995.
5. 23 de octubre de 1996.
6. 1 de junio de 1998
7. 13 de noviembre de 1998.
8. 30 de noviembre de 2000.
9. 31 de diciembre de 2000.
10. 12 de mayo de 2003.
11. 13 de octubre de 2003.
12. 1 de noviembre de 2006 (nuevo decreto IMMEX).

Marco jurídico: legal y administrativo de la Industria Maquiladora.

A efecto de la revisión que se le deba seguir a una empresa maquiladora, los siguientes son los textos legales que establecen los fundamentos normativos de su operación:

- Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación (Diario Oficial de la Federación del 1 de Junio de 1998.

- Decreto que reforma al diverso para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación (Diario Oficial de la Federación del 13 de Noviembre de 1998).
- Ley Aduanera y su Reglamento
- Código Fiscal de la Federación y su Reglamento
- Ley del Impuesto Sobre la Renta
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Resolución Miscelánea en Materia de Comercio Exterior
- Manual de Procedimientos para el Desarrollo de Visitas Domiciliarias
- Manual de Procedimientos para el Desarrollo de Visitas Domiciliarias de Comercio Exterior
- Manual General para la Tramitación del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA)

Marco jurídico: legal y administrativo de las empresas PITEX.

- Decreto que establece Programas de Importación Temporal para producir artículos de Exportación (Diario Oficial de la Federación del 3 de Mayo de 1990).
- Decreto que reforma y adiciona al diverso que establece Programas de Importación Temporal para producir artículos de Exportación (Diario Oficial de la Federación 11 Mayo de 1995).
- Decreto que reforma al diverso que establece Programas de Importación Temporal para producir artículos de Exportación (Diario Oficial de la Federación del 13 Noviembre de 1998).

Prerrogativas en la operación de las empresas Maquiladoras y PITEX:

- No pagarán los impuestos al Comercio Exterior, ni las Cuotas Compensatorias, pero sí cumplirán con las restricciones y regulaciones no arancelarias correspondientes, así como con el cumplimiento de las formalidades del despacho de las mercancías destinadas a este régimen.
- Pueden documentar sus importaciones mediante pedimento consolidado.
- Pueden efectuar la importación temporal de mercancías para retornar al extranjero después de haber sido destinadas a un proceso de elaboración, transformación o reparación.
- Deben retornar los desperdicios derivados del proceso de elaboración, transformación o reparación a que hayan sido sometidas las mercancías importadas temporalmente, o bien venderlos en el mercado nacional previo cambio de régimen o, en su defecto, destruirlos.
- Pueden efectuar el cambio de régimen aduanero de temporal a definitivo siempre que paguen las cuotas compensatorias vigentes al momento de cambio de régimen y el impuesto general de importación actualizado en los términos del Artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación y los recargos que se calculen conforme al Artículo 21 de Código Fiscal de la Federación.
- Tratándose de Maquiladoras, éstas pueden destinar al mercado nacional hasta el 85% del valor total de sus exportaciones anuales del año anterior (se deroga el 13 de Noviembre de 1998).
- Podrán transferir o enajenar mercancías a empresas Maquiladoras, empresas con programas de exportación autorizados por Secretaría de Economía y empresas de Comercio Exterior que cuenten con registro de la misma dependencia.

Irregularidades más frecuentes o con mayor incidencia:

- Exceder el plazo previsto en el Artículo 108 de la Ley Aduanera para el retorno de las mercancías importadas temporalmente.

- Tener mercancías y registros no asentados en su contabilidad que hagan presumir la comisión de contrabando o evasión de ingresos, contraviniendo lo dispuesto en el Artículo 59 de la Ley Aduanera.
- Incumplimiento en la presentación de la Declaración Anual Informativa, prevista en el Artículo 109 de la Ley Aduanera, sobre las operaciones realizadas al amparo del programa correspondiente.
- Declarar con falsedad sobre las mermas y desperdicios donde no es aplicable el porcentaje consignado en el programa.
- Destinar desperdicios al mercado doméstico, sin cumplir con las disposiciones vigentes.
- Enajenación de parte de su producción a territorio nacional incumpliendo, con ello, las restricciones y regulaciones no arancelarias correspondientes y omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior.
- Tratándose de empresas Maquiladoras, que destinen al mercado nacional más del porcentaje adicional del valor total de las exportaciones anuales que hayan realizado.
- Transferir o enajenar entre Maquiladoras sin contar con la “constancia de exportación” y su anexo en el formato oficial aprobado.
- No entregar la copia y su anexo de la constancia de exportación a la Administración Local de Auditoría Fiscal correspondiente dentro de los 5 días siguientes a su expedición y/o no expedir la constancia dentro de los 15 días siguientes a la fecha de la operación o al mes de que se trate cuando, en este último caso, se trate de operaciones celebradas durante el mes inmediato anterior entre una misma empresa y un mismo proveedor.
- Incumplir con el programa autorizado por la Secretaría de Economía al exceder las cantidades de mercancías autorizadas o importar productos no autorizados, entre otras hipótesis.

- En caso de cancelación del programa, cuando, al convertirse de régimen temporal a definitivo, los bienes de activo fijo que indebidamente permanezcan en el país sin el pago de los impuestos al comercio exterior, o bien que dichos bienes sean enajenados.
- Falta de pedimentos. En este caso, es importante recordar que tanto las empresas PITEX como las Maquiladoras pueden hacer uso del pedimento consolidado.
- Falta de algún documento conforme al Artículo 36 de la Ley Aduanera.
- Clasificar arancelariamente en forma incorrecta, beneficiándose indebidamente de la aplicación de preferencias arancelarias derivadas de algún Tratado Comercial.
- Incumplir con las restricciones y regulaciones no arancelarias.

1.11. Infracciones a la Ley Aduanera y Delitos Fiscales

Para entrar en materia, es indispensable establecer los rasgos que diferencian a una infracción administrativa, específicamente sancionada por una ley administrativa como la Ley Aduanera, frente al delito cuya tipificación y sanción correspondiente se encuentran previstas en el Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, dado que existen infracciones administrativas que a su vez se consideran delitos, entre las que se pueden citar al contrabando, la tenencia ilegal, la defraudación fiscal, entre los más significativos, por lo que la existencia de este sistema dual, generalizado en nuestro derecho positivo, y que, dicho sea de paso, ha sido considerado por diversos estudiosos como opuesto al principio jurídico de ‘non bis in ídem’, es decir que no se puede sancionar dos veces un mismo hecho, que consagra el Artículo 23 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, hace indispensable establecer el distingo entre infracción y delito.

Infracción administrativa y delito.

El vocablo **infracción**, del latín “infractio”, que significa quebrantamiento de ley o pacto, se entiende como la contravención de normas de carácter administrativo derivada de una acción u omisión.

Por su parte, etimológicamente **delito**: del vocablo *delicto* o *delictum*, supino del verbo latino *delinquo*, *delinquere*, que implica las siguientes acepciones: “desviarse”, “resbalar”, “abandonar”, “abandono de una ley”.

En el ámbito material, las leyes administrativas constituyen un conjunto de normas jurídicas cuyo objeto es el de asegurar el orden público mediante el reconocimiento de derechos e imposición de obligaciones a los gobernados, limitando la actuación de los individuos. En consecuencia, el Estado, a través de la potestad sancionadora de la administración pública, interviene al advenimiento de controversia o violación de las normas de carácter general, impersonal y abstracto. Para determinar la existencia o no de una infracción administrativa que deba ser sancionada, el Estado inicia un procedimiento de

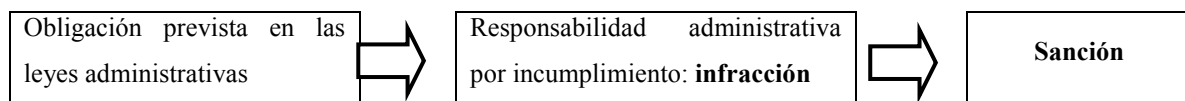
investigación de carácter administrativo con las formalidades establecidas en la ley y siempre al amparo de las garantías constitucionales.

Por su parte, en cuanto a la noción del delito, atendiendo a su definición legal establecida en el primer párrafo del Artículo 7 del Código Penal para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal: “delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales”. En este orden, sólo será delito lo que aquella conducta que las leyes penales así lo establezcan y determinen, para cada caso: *sujetos, relación jurídica y objeto*. Doctrinalmente, se dice que una conducta es delictiva cuando presenta tres atributos penales:

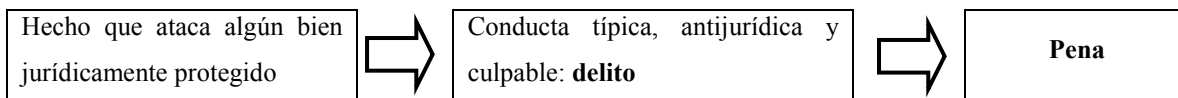
- *Típica*, es decir que se encuadra en el llamada “tipo penal” o conducta delictiva que describe la disposición penal;
- *Antijurídica*, que significa que dicha conducta es contraria a derecho, o bien que vulnera o viola un derecho ajeno;
- *Culpable*, que refiere a que el agente a quien se le atribuye la conducta delictiva la realizó, ya sea con dolo (intención) o con imprudencia, con arreglo a lo dispuesto en los Artículos 8 y 9 del referido Código Penal federal, presumiendo así su probable responsabilidad penal, y
- *Punible*, es decir, que no sólo la prevé o describe una ley penal, sino que la misma ley penal le asigna una pena o sanción.

En suma, podemos plantear los siguientes esquemas explicativos desde los cuales ya podemos advertir diferencias formalmente fundamentales entre las nociones de infracción administrativa y delito, mismas que, en la práctica, son observables en la misma redacción de las disposiciones legales correspondientes, pues cuando se trata de una **infracción administrativa**, ésta deviene del incumplimiento de una obligación prevista en las leyes, en tanto que cuando se trata de un **delito**, éste, por el contrario, implica la adecuación de una conducta al texto legal que la tipifica y reputa como delito:

Infracción:



Delito:



Asimismo, podemos citar otros conceptos a través de los cuales podemos observar características diferenciadoras de los conceptos de infracción y de delito⁵².

Concepto	Infracción administrativa	Delito
Autoridad sancionadora	Autoridad administrativa subordinada	El poder judicial a través de tribunales independientes
Tipo de normas que se vulneran por acción u omisión	Disposiciones de carácter administrativo	Normas de derecho penal protectoras de la vida, salud y patrimonio
Sujeto activo	Personas físicas y/o personas morales	Únicamente individuos o personas físicas
Sanción aplicable	Multas o arresto administrativo hasta por treinta y seis horas	Privación de la libertad

Con relación a la sanción aplicable, cabe referir que el Artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que la autoridad administrativa únicamente puede sancionar las infracciones mediante multa o arresto hasta por treinta y seis horas, sanción, ésta última, que no debe confundirse con el concepto de prisión o privación de la libertad de carácter penal, ya que el arresto tiene un carácter provisional, aplicable a una persona culpable o sospechosa, en nombre de la ley o de la autoridad, por lo que consiste en una corta privación de la libertad, que se realizará en lugar distinto del destinado al

cumplimiento de las penas de privación de la libertad (sanción penal), y cuya duración no deberá exceder de quince días.

Por otro lado, cuando se trata de un arresto decretado por autoridad judicial, implica una de las variantes de las llamadas correcciones disciplinarias y medios de apremio, de naturaleza punitiva distinta al arresto administrativo.

Relacionado con lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que los procedimientos seguidos por las autoridades judiciales son completamente distintos de los que siguen las autoridades administrativas y que en cada caso existen inculpadados por responsabilidades de distinto género, una de carácter penal y otra de orden meramente administrativo, pretendiéndose con este criterio justificar el doble procedimiento sancionatorio, lo que constituye una violación al principio punitivo de ‘non bis in idem’ consagrado en el Artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sin embargo, cabe hacer la observación de que si la conducta es una sola y son dos los procedimientos para sancionarla, uno administrativo y otro judicial, las autoridades respectivas ejercen acciones idénticas al imponer cada una de ellas una sanción.

Infracciones y sanciones: reglas generales

A continuación se hace referencia a los principios que norman el criterio aplicativo de sanciones en materia aduanera:

- Imposibilidad material para que las mercancías pasen a propiedad el fisco federal: Último párrafo del Artículo 183-A de la Ley Aduanera: el infractor pagará el valor comercial de las mercancías.
- Pluralidad de sujetos infractores: Artículo 197 de la Ley Aduanera: si es posible determinar al autor, a éste se le aplicará la sanción; o si no se puede determinar al autor, todos responderán solidariamente.
- Determinación del monto de las multas: Artículo 198 de la Ley Aduanera: para fijar una multa superior a la mínima establecida en la disposición legal aplicable, se

considerarán como agravantes: utilizar un RFC distinto, uso de documentos falsos o reincidencia.

- Disminución en el monto de las sanciones: Artículo 199 de la Ley Aduanera: en un 66% por inexacta clasificación, excepto en los casos de criterio de clasificación emitido por autoridad aduanera; en 20% si se paga dentro de los 45 días desde su notificación; o en 50% en exportaciones, salvo que se trate de cuenta aduanera y retorno de importaciones temporales.
- Imposibilidad para determinar multa por impuesto omitido o valor en aduana: Artículo 200 de la Ley Aduanera: multa de \$34,350 a \$45,800 pesos.
- En un mismo acto u omisión se infringen varias disposiciones fiscales: Artículo 75, fracción V del Código Fiscal de la Federación: se aplica la multa que sea mayor.

En materia de comercio exterior, en lo que toca al ámbito aduanero, el Título Octavo de la Ley Aduanera, que comprende desde el Artículo 176 hasta el 202, regula, precisamente lo relacionado con las infracciones y sanciones aplicables a los diversos supuestos normados en esa Ley, y que, para fines didácticos, podemos agrupar en la siguiente forma:

Por la introducción o extracción de mercancías al o del territorio nacional:

- Contrabando: omisión del pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior, importación o exportación prohibida, internación ilegal desde franja o región fronteriza, extracción ilegal de recinto fiscal, no haberse sometido al reconocimiento aduanero, desvío de rutas fiscal o transportarse en medios no autorizados, introducción o extracción por aduana no autorizada, no acreditar documentalmente la operación aduanera, incumplimiento de la Norma Oficial Mexicana (NOM), datos falsos en pedimento o factura o tentativa de cualesquiera de los supuestos anteriores: Artículos 176 y 178 de la Ley Aduanera.
- Por actos específicamente señalados por la ley como presuntivos de contrabando: Artículo 177 de la Ley Aduanera.

- Por tenencia ilegal de mercancía extranjera: Artículo 179 de la Ley Aduanera.

Respecto al destino de las mercancías de comercio exterior:

- Destinar a una finalidad distinta en caso de franquicia, reducción o exención, trasladar la mercancía a lugar no autorizado, enajenar la propiedad o el uso, transformar mercancía importada temporalmente para retornar en el mismo estado o modificar la finalidad del régimen aduanero, importar vehículos sin derecho, enajenar o adquirir vehículos en importación temporal o a franja fronteriza sin derecho, excederse en el plazo de retorno de importaciones temporales, o destinarlas a un destino distinto del extranjero estando bajo el régimen aduanero de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado: Artículos 182 y 183 de la Ley Aduanera.

Sobre la obligación de presentar declaraciones y documentación:

- Omitir o presentar extemporáneamente los documentos exigidos por la Ley: Artículos 184 y 185 de la Ley Aduanera y la Regla 2.12.2, párrafo A, de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007 - 2008, publicadas en el Diario Oficial de la Federación en fecha 27 de abril de 2007.
- Omisión o presentación extemporánea de documentos previo requerimiento de la autoridad: Artículos 184, fracción II y 185, fracción I de la Ley Aduanera.
- Omisión en la presentación de documentos en caso de desaduanamiento libre (verde en mecanismo de selección aleatoria): Regla 2.12.2, párrafo A, de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007 - 2008.
- Omitir la presentación de certificado de origen para efectos de cuotas compensatorias: Regla 2.12.3 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007 - 2008.
- Datos inexactos, falsos u omisiones que no implique variación en la información estadística: Artículos 195 y 197 del Reglamento de la Ley Aduanera, Artículos 184,

fracción III y 185, fracción II de la Ley Aduanera, y Regla 2.12.2, párrafo B, de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007 - 2008.

- Omisión en la presentación de documentos comprobatorios del cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias: Artículos 184, fracción IV y 185, fracción III de la Ley Aduanera y Regla 2.12.3 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007 - 2008.
- Transmisión de datos erróneos en el código de barras, presentación de medios magnéticos con información inexacta, falsa o incompleta, omisión de código de barras, omitir declarar más de 10,000 dólares, omisión de lista de pasajeros por líneas aéreas, omisión de aviso de transportación de armas de fuego y explosivos, omisión de datos de proveedor y declaración semestral de cuentas aduaneras, así como la presentación de datos inexactos en el cumplimiento de las Normas Oficiales Mexicanas (NOM): Artículos 184 y 185 de la Ley Aduanera.

Relacionadas con la obligación de llevar contabilidad y control de inventarios:

- En forma manual: Artículos 185-A, fracción I, y 185-B, fracción I de la Ley Aduanera.
- En forma automatizada: Artículos 185-A, fracción II y 185-B, fracción II de la Ley Aduanera.

Respecto al control, seguridad y manejo de mercancías de comercio exterior:

- Circulación indebida en recinto fiscal: Artículos 180 y 181 de la Ley Aduanera.
- No conservar los medios de seguridad por parte de almacenistas y transportistas, capitanes o pilotos que toleren la venta de mercancías o que lleguen por lugar no autorizado, omitir la presentación de la aeronave para visita de inspección, depósitos fiscales que permitan la extracción sin pago, reexpedidores y exportadores por vía postal que o anoten las leyendas correspondientes o capitanes que no instalen las leyendas de peligro, incumplimiento de obligaciones aduaneras por parte del servicio

postal mexicano o empresas transportistas de pasajeros que no distribuyan la declaración aduanera, incumplimiento de requisitos operativos por parte de recintos fiscalizados, tiendas Duty Free que vendan mercancías a personas que no salgan del país, no conservar el documento en el que conste la visita de inspección, no transferir depósitos en cuenta aduanera cuando hubiesen quedado firmes a la Tesorería de la Federación, anunciarse como tiendas Duty Free sin tener autorización: Artículos 186 y 187 de la Ley aduanera.

- No coincidencia entre los números de los candados con los declarados en el pedimento correspondiente: Artículos 176, fracción XVII y 177, fracción XI de la Ley Aduanera.

Otras infracciones de diversa índole:

- Uso indebido de clave confidencial de identidad: Artículos 188 y 189 de la Ley Aduanera.
- Uso indebido de gafetes de identificación: Artículos 190 y 191 de la Ley Aduanera.
- Alteración de la seguridad e integridad de las instalaciones aduaneras: Artículos 192 y 193 de la Ley Aduanera.
- No enterar contribuciones y aprovechamientos retenidos: Artículo 194 de la Ley Aduanera.

Delitos y sanciones:

En cuanto a delitos relacionados con la operación de comercio exterior, podemos decir que, en cuanto a la materia aduanera, dada su naturaleza fiscal, necesariamente puede presentarse la comisión de actos tipificados o reconocidos como delitos por el Código Fiscal de la Federación, conforme al Capítulo II del Título IV de ese ordenamiento, que comprende desde el Artículo 92 al 115-Bis.

Podemos clasificar a los delitos fiscales en cuatro grandes rubros:

1. Contrabando y sus equiparables.
2. Defraudación fiscal y sus equiparables.
3. Los relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes.
4. Los relacionados con la obligación de presentar declaraciones y con los registros contables.

Cabe advertir que cuando se habla de “equiparables” se está haciendo referencia a que la conducta típica ataca, en forma o circunstancia distinta, al mismo bien jurídico que protege el tipo penal básico al cual se le equipara, de ahí que se hable de “equiparable” y no de “equivalentes”, pues si así fuera, la punibilidad o sanción penal sería la misma que la correspondiente a la figura fundamental. Siguiendo el orden clasificatorio anterior, a continuación se relacionan los diversos tipos penales conforme a la figura delictiva, conducta y penalidad previstas, con referencia a los Artículos que los prevén en el Código Fiscal de la Federación:

1. Contrabando y sus equiparables.

Acreditamiento General:

- Acta circunstanciada de hechos
- Acta de aprehensión de mercancías
- Acta de inicio de PAMA (Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera)
- Dictamen aduanero
- Manifiestos o guías de carga
- Pedimento aduanal
- Carta de porte

Figura delictiva	Conducta típica	Penalidad
Contrabando. Artículo 102 CFF	Introducir al país o extraer de él mercancías: - Omitiendo el pago de cuotas compensatorias; - Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario, y - Operaciones prohibidas, - Internar mercancías extranjeras de zonas libres al resto del país.	De tres meses a cinco años y de tres a nueve años de prisión, según el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas. Artículo 104 CFF.
Presunción legal de Contrabando. Artículo 103 CFF, fracción I.	No acreditar la legal estancia de mercancías.	Idem. Artículo 104 CFF.
Presunción legal de Contrabando. Artículo 103 CFF, fracción II.	Traer algún vehículo extranjero fuera de una zona de 20 km. a partir de los límites urbanos de las poblaciones fronterizas, no documentado según la fracción I del Artículo 103.	Idem. Artículo 104 CFF.
Presunción legal de Contrabando. Artículo 103 CFF, fracción III.	No justificar faltantes o sobrantes de mercancías, según las consignadas en los manifiestos o guías de carga, a la descarga de medios de transporte.	Idem. Artículo 104 CFF.
Presunción legal de Contrabando. Artículo 103 CFF, fracción IV.	Descarga subrepticia de mercancías.	Idem. Artículo 104 CFF.
Presunción legal de Contrabando. Artículo 103 CFF, fracción V.	Mercancías extranjeras en tráfico de altura o en aguas territoriales.	Idem. Artículo 104 CFF
Presunción legal de Contrabando. Artículo 103 CFF,	Mercancía extranjera en embarcación de tráfico mixto.	Idem. Artículo 104 CFF

Figura delictiva	Conducta típica	Penalidad
fracción VI.		
Presunción legal de Contrabando. Artículo 103 CFF, fracción VII.	Mercancías extranjeras en embarcación de tráfico de cabotaje.	Idem. Artículo 104 CFF
Presunción legal de Contrabando. Artículo 103 CFF, fracción VIII.	No justificar faltantes de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.	Idem. Artículo 104 CFF
Presunción legal de Contrabando. Artículo 103 CFF, fracción IX.	Aeronave con mercancías extranjeras que aterrice en lugar no autorizado para tráfico internacional.	Idem. Artículo 104 CFF
Equiparable al Contrabando. Artículo 105 CFF, fracción I.	Enajenar mercancías sin documentación.	Idem. Artículo 104 CFF
Equiparable al Contrabando. Artículo 105 CFF, fracción II.	Poseer mercancía sin documentación.	Idem. Artículo 104 CFF
Equiparable al Contrabando. Artículo 105 CFF, fracción III.	Amparar con documentos de otra mercancía.	Idem. Artículo 104 CFF
Equiparable al Contrabando. Artículo 105 CFF, fracción IV.	Tener mercancías de tráfico prohibido.	De tres meses a nueve años de prisión. Artículo 104 CFF, fracción III.
Equiparable al Contrabando. Artículo 105 CFF, fracción V.	Internar vehículos sin permiso.	De tres meses a cinco años y de tres a nueve años de prisión, según el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas. Artículo 104 CFF.
Equiparable al Contrabando. Artículo 105 CFF, fracción VI.	Posesión de vehículos extranjeros sin acreditar su legal estancia.	Idem. Artículo 104 CFF.
Equiparable al Contrabando. Artículo 105 CFF, fracción VII.	Enajenar vehículos importados temporalmente sin autorización.	Idem. Artículo 104 CFF.
Equiparable al Contrabando.	Adquirente de vehículos no	Idem. Artículo 104 CFF.

Figura delictiva	Conducta típica	Penalidad
Artículo 105 CFF, fracción VIII.	residente en zonas libres o franjas fronterizas.	
Equiparable al Contrabando. Artículo 105 CFF, fracción IX.	Retiro de bebidas alcohólicas sin marbetes o precintos.	Idem. Artículo 104 CFF.
Equiparable al Contrabando. Artículo 105 CFF, fracción X.	Certificación falsa del origen de las mercancías.	Idem. Artículo 104 CFF.
Equiparable al Contrabando. Artículo 105 CFF, fracción XI.	Omisión del pago de impuestos al comercio exterior.	Idem. Artículo 104 CFF.
Equiparable al Contrabando. Artículo 105 CFF, fracción XII.	Señalar datos falsos en el pedimento para obtener un beneficio indebido.	Idem. Artículo 104 CFF.
Equiparable al Contrabando. Artículo 105 CFF, fracción XIII.	Presentar documentación falsa anexa al pedimento.	Idem. Artículo 104 CFF.
Contrabando calificado. Artículo 107 CFF.	- Violencia física o moral; - De noche o por lugar no autorizado; - Ostentarse como funcionario o empleado público. - Empleo de documentos falsos.	Aumento en la sanción de tres meses a seis años de prisión. Artículo 107 CFF último párrafo.

2. Defraudación fiscal y sus equiparables.

Acreditamiento General:

- Acta de inicio de Visita Domiciliaria.
- Acta constitutiva de la sociedad.
- Acta de declaración perjuicio fiscal elaborada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Dictamen técnico contable elaborado por dos peritos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y/o el Servicio de Administración Tributaria.

Figura delictiva	Conducta típica	Penalidad
Defraudación fiscal. Artículo 108 CFF.	Uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.	De tres meses a nueve años de prisión según el monto de lo defraudado. Artículo 108 CFF.
Defraudación fiscal calificada. Artículo 108 CFF.	- Usar documentación falsa; - Omitir la expedición comprobantes; - Manifestar datos falsos; - No llevar sistemas contables; - Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.	Se aumenta en una mitad a la que corresponda. Artículo 108 CFF.
Equiparable a Defraudación fiscal. Artículo 109 CFF, fracción I.	Consignar ingresos o deducciones falsos y erogaciones superiores a los ingresos declarados.	De tres meses a nueve años de prisión según el monto de lo defraudado. Artículo 108 CFF.
Equiparable a Defraudación fiscal. Artículo 109 CFF, fracción II.	Omitir enterar retenciones o recaudaciones.	Idem. Artículo 108 CFF.
Equiparable a Defraudación fiscal. Artículo 109 CFF, fracción III.	Beneficiarse sin derecho por subsidio o estímulo fiscal.	Idem. Artículo 108 CFF.
Equiparable a Defraudación fiscal. Artículo 109 CFF, fracción IV.	Simular actos en perjuicio del fisco federal.	Idem. Artículo 108 CFF.
Equiparable a Defraudación fiscal. Artículo 109 CFF, fracción V.	Omitir la presentación de pago de declaraciones.	Idem. Artículo 108 CFF.

3. Relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes (RFC).

Acreditamiento:

- Aviso de inscripción al RFC.
- Aviso del RFC donde se haga constar esta circunstancia.
- Resolución que determinó el crédito.
- Monto actualizado del adeudo.
- Notificación del crédito.
- Acta constitutiva.
- Acta circunstanciada donde conste que no se localizó al deudor.

Figura delictiva	Conducta típica	Penalidad
Artículo 110 CFF, fracciones de la I a la IV	- Omitir solicitar su inscripción o la de un tercero en el RFC - No rendir los informes obligados o lo haga con falsedad. - Usar más de una clave del RFC. - Atribuirse como propias actividades ajenas.	Prisión de tres meses a tres años. Artículo 110 CFF.
Artículo 110 CFF, fracción V.	Desocupar el local donde tenga el domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio al RFC.	Idem. Artículo 110 CFF.

4. Relacionados con declaraciones fiscales y registros contables.

Acreditamiento:

- Aviso de inscripción al RFC.

- Aviso del RFC. donde se haga constar esta circunstancia.
- Resolución que determinó el crédito.
- Monto actualizado del adeudo.
- Notificación del crédito.
- Acta constitutiva.
- Acta circunstanciada donde conste que no se localizó al deudor.

Figura delictiva	Conducta típica	Penalidad
Artículo 111 CFF, fracciones de la II a la VI.	- Llevar dos o más contabilidades; - Ocultar, alterar o destruir la contabilidad o documentación; - Determinar pérdidas falsas; - Omitir declaración informativa; - Usar indebidamente la información confidencial proporcionada por terceros	Prisión de tres meses a tres años. Artículo 111 CFF.

TEMA 2. Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera

Dentro de las actividades que afectan a la industria Maquiladora y Pitex (ahora conocida como IMMEX) son los Procedimientos Administrativos en Materia Aduanera, conocidos como PAMA's, por lo que en este tema nos enfocaremos a identificar los principios normativos y las formalidades que rigen jurídicamente la tramitación del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, para su posterior aplicación.

Este concepto desconocido para muchos contadores, son el equivalente a las visitas domiciliarias en el aspecto fiscal, de ahí la importancia de conocerlo.

Las siguientes preguntas nos guiarán sobre los aspectos más relevantes del tema:

- ¿Qué es el procedimiento administrativo en materia aduanera (PAMA)?
- ¿Cuál es el requisito previo y necesario para el inicio de un PAMA?
- ¿Qué sentido tiene cada una de las partes en que formalmente se estructura un PAMA?
- ¿Qué autoridades están facultadas para tramitar PAMA's?

2.1. Autoridades competentes

PAMA, constituye parte resultante o, mejor dicho, derivada, de algún acto de fiscalización practicado por la autoridad aduanera cuyo objeto es la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales generadas por la introducción de mercancía de origen y procedencia extranjera al territorio nacional. Efectivamente, por tratarse de una actuación que lleva a cabo una autoridad administrativa investida de las facultades necesarias para su ejercicio, el PAMA es, de suyo, un Acto Administrativo.

Ya desde el momento en que identificamos al PAMA como acto administrativo de autoridad, como lo hemos estado observando en los temas anteriores, debe observar la garantía de legalidad en los términos previstos en el Artículo 16 Constitucional. Asimismo, tal como lo veremos más adelante, en tanto que en su definición puede determinarse la privación de la propiedad de las mercancías de origen y procedencia extranjeros, además deberá observar los principios establecidos en el Artículo 14 Constitucional, jurídicamente identificados como “garantía de audiencia”.

En este contexto, habitualmente se ha mencionado, conceptualmente, al Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera como:

“El conjunto de actos previstos en la Ley Aduanera, ligados en forma sucesiva con la finalidad de emitir una resolución sobre la posible comisión de infracciones en la entrada al territorio nacional y salida del mismo, de mercancías, respetando la garantía de audiencia del particular”.

Vale la pena detenernos un poco para plantear una crítica a esta conceptualización. Desde luego que no es la pretensión tacharla, sino para que, a través de una lectura analítica de su texto, observando sus aciertos y sus fallas, podamos, cada quien, acercarnos a una caracterización adecuada de esta institución administrativa.

Su forma:

“El conjunto de actos previstos en la Ley Aduanera, ligados en forma sucesiva [...]”

Cuando se habla de una institución a partir de su extensión como “conjunto de actos”, por demás “previstos en la Ley [...]”, y luego referimos que sintácticamente están “ligados en forma sucesiva”, aun no hemos referido nada característico, pues, por una parte, si no se encontraran “previstos en la ley”, se estaría en violación de la garantía de legalidad prevista en el Artículo 16 Constitucional, de la cual se deriva la imposibilidad existencial de lo que doctrinalmente se llama “procedimientos fácticos”, es decir, procedimientos derivados de la costumbre, de los hechos. Por otro lado, es lógico que para que ciertos actos constituyan un procedimiento deban estar relacionados entre sí, pues de lo contrario no estaríamos hablando de un procedimiento sino de una acumulación de actos sin razón alguna. Por lo demás, un procedimiento es, de suyo, un método, y como tal no puede entenderse en un solo acto, luego hablar de un “conjunto de actos” cuando hablamos de un “procedimiento” resulta lógica y retóricamente tautológico. En cuanto a tales actos se encuentren “ligados en forma sucesiva”, si bien se puede entender que el desarrollo del procedimiento es diacrónico, en cuanto a sus partes, también podemos desprender que se trata de un método racional o causal, es decir que cada parte es necesariamente derivación de las anteriores, es pues, un procedimiento lineal.

Su finalidad:

“[...] con la finalidad de emitir una resolución sobre la posible comisión de infracciones en la entrada al territorio nacional y salida del mismo, de mercancías, [...]”

De acuerdo al texto, la finalidad única del procedimiento es la “emisión de una resolución sobre la posible comisión de infracciones”. En otras palabras, siempre tendrá que ser condenatoria, o bien, si no existe la posibilidad de haberse cometido alguna infracción, el procedimiento deja de tener sentido pues carece de objetivo. Esta afirmación resulta inadmisibles en tanto que la autoridad no puede determinar sólo sobre aspectos negativos, sino que debe entrar en análisis de las pruebas que se le aporten y conforme a ello, determinar la situación fiscal del contribuyente, tal como habitualmente se menciona en el encabezado de los oficios como “Asunto”.

Su condición:

“[...], respetando la garantía de audiencia del particular”.

Esta afirmación es, por demás, repetitiva si consideramos que todo acto de autoridad necesariamente debe realizarse observando las garantías de audiencia y de legalidad dispuestas en los Artículos 14 y 16 Constitucionales, lo que, finalmente, de no darse con arreglo a esos principios simplemente se trataría no de actos de autoridad sino autoritarios.

En conclusión, tras los comentarios anteriores, podemos plantear la siguiente reflexión: si bien la definición propuesta, como tal no es plausible pues no nos aporta elementos o rasgos diferenciadores de este procedimiento frente a otros. Sin embargo, al menos el hecho de incurrir en evidentes tautologías puede tener la virtud de no contradecir a los principios constitucionales de todo acto de autoridad, lo que ya, al menos le da consistencia.

En este orden de definiciones, también vale la pena citar a otra definición que se ha propalado en diversos textos y que intenta, si no tanto como definir, al menos sí caracterizar a la naturaleza jurídica del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, y que a la letra establece:

“Es la manifestación unilateral y externa de voluntad que expresa una decisión de autoridad administrativa competente en el ejercicio de su potestad pública y al mismo tiempo, crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos y obligaciones”.

A manera de crítica, podemos decir que una decisión de autoridad debe ser de pleno derecho, desde su capacidad o competencia para decidir hasta las consecuencias de su decisión deben estar debidamente fundadas y motivadas, tal como lo manda en Artículo 16 Constitucional, como garantía de legalidad ya varias veces referida, por lo que no es posible la imposición volitiva o de voluntad la cual, por sí misma es unilateral. La voluntad es propia del individuo y no es pertinente a la autoridad. Si bien la autoridad tiene facultades potestativas, es decir en las que ejerce su poder, de ninguna manera significa que sus decisiones obedezcan a una voluntad o libre arbitrio, sino a una sujeción estricta al derecho

aplicable. En igual forma, la creación, modificación, transmisión y extinción de derechos y obligaciones son características de los acuerdos previstos en nuestro derecho positivo como “convenios”, según define el Artículo 1792 del Código Civil Federal, para cuyo nacimiento y existencia, conforme al Artículo 1794 del mismo Código, deben mediar el consentimiento y el objeto, por lo que, no es posible que la autoridad administrativa negocie los términos de sus decisiones pues, en su caso, se ubicaría en un plano de coordinación frente al gobernado y no de supra-subordinación que es la que, a final de cuentas, le determina su carácter de autoridad.

En todo caso, cuando una autoridad administrativa emite su resolución sobre algún hecho de su competencia, dicha resolución sólo puede ser, en cuanto a sus consecuencias: absolutoria o condenatoria, y en cuanto a la situación jurídica o su contenido sólo puede ser: *declarativa*, en cuanto a que declara o reconoce la existencia de alguna situación jurídica específica, acreditando un hecho sin incidir en su contenido, como son las notificaciones y certificaciones; o bien *constitutiva*, en cuanto a que define o reconoce un “status” jurídico distinto al que originalmente se tenía, creando, modificando o extinguiendo relaciones jurídicas subjetivas en los destinatarios o en la propia administración.

En suma, todo acto de autoridad, como lo es la resolución en un procedimiento administrativo, como ya en muchas ocasiones se ha referido, debe observar los principios constitucionales que tutelan las garantías de audiencia y de legalidad inscritas en los Artículos 14 y 16 Constitucionales.

Todo acto de autoridad se caracteriza por la existencia de una relación de supra-subordinación entre el gobernado y la autoridad, razón por la cual son trascendentales las garantías anteriores que pretender evitar que los actos de autoridad se conviertan en actos autoritarios. La autoridad administrativa se limita a determinar la situación jurídica del particular respecto a los casos que competencialmente puede conocer, por lo que la autoridad administrativa, en todo procedimiento administrativo (valga la redundancia), no es parte en el procedimiento, pues su único interés es el de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente sin que esto constituya una resistencia a la pretensión del particular, sino sólo el ejercicio de una facultad constitucional y legalmente prevista.

Una vez planteadas las aclaraciones anteriores, procedamos a referir a las autoridades competentes para iniciar y resolver el PAMA o Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, con arreglo a lo que establece el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria:

- La Administración General de Aduanas, conforme al Artículo 29, fracción. XIII;
- Las Aduanas, en términos del Artículo 31, fracción II;
- La Administración General de Auditoría Fiscal Federal, a través de la Administración Central de Comercio Exterior y la Administración de Auditoría de Comercio Exterior, según establece el Artículo 23, fracción XIII;
- Las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, según el Artículo 25, fracción II y
- La Administración General de Grandes Contribuyentes, conforme a lo previsto en el Artículo 17, apartado ‘A’, fracción XXX.

2.2. Procedencia: fundamentación y formalidades

Enumeremos los principales actos de fiscalización que pueden dar origen al inicio de un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, PAMA, por parte de las autoridades mencionadas:

- **Reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento.** Previstos en los Artículos 43 y 44 de la Ley Aduanera, respectivamente, y que se caracterizan, según lo dispone el Artículo 44, por consistir en el examen de las mercancías de importación o de exportación, así como de sus muestras, que realiza la autoridad aduanera para allegarse de elementos que las unidades de medida señaladas en las tarifas de las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, actualmente conformadas en una sola Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, sobre el número de piezas, volumen y otros datos que permitan cuantificar la mercancía; así como sobre la descripción, naturaleza, estado, origen y demás características de las mercancías y sobre los datos que permitan la identificación de las mercancías, en su caso. En este orden, el penúltimo párrafo del Artículo 43 establece el fundamento de la actuación de la autoridad aduanera cuando expresamente señala que ni el reconocimiento aduanero y el segundo reconocimiento limitan las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras, respecto de las mercancías importadas o exportadas, por lo cual no es aplicable en estos casos lo previsto en el Artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a que se llegue a entender que se trate de “modificación de resoluciones favorables a un particular”, ya que si las autoridades omiten al momento del despacho objetar el valor de las mercancías o los documentos o informaciones que sirvan de base para determinarlo, no se entenderá que el valor declarado ha sido aceptado o que existe resolución favorable al particular.
- **Verificación de mercancías en transporte.** Acto de autoridad previsto en el Artículo 42, fracción VI del Código Fiscal de la Federación, que expresamente faculta a las autoridades fiscales a “practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte”, a fin de

comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales, y en su caso, determinar las omitidas, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales, así como para proporcionar información a otras autoridades.

- **Verificación de vehículos de procedencia extranjera.** Previsto en la fracción VI del Artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, en los términos citados en el párrafo anterior.
- **Visitas domiciliarias.** Derivadas de las facultades de comprobación de la Secretaría de hacienda y Crédito Público, expresamente previstas en el Artículo 42, fracción III del Código Fiscal de la Federación y por haberse hallado mercancía extranjera cuya legal estancia en el país no se acredite, la cual, por esa razón, haya sido objeto de embargo precautorio conforme a lo dispuesto en el Artículo 155 de la Ley Aduanera.
- **Mercancías puestas a disposición de la autoridad aduanera por parte de otras autoridades.** Con arreglo a lo dispuesto en el Artículo 3 de la Ley Aduanera, sólo las autoridades aduaneras podrán efectuar funciones administrativas relativas a la entrada o salida de mercancía del territorio nacional, por lo que los funcionarios o empleados públicos, ya sean federales o locales, en la esfera de sus respectivas competencias, están obligados a hacer del conocimiento de las autoridades fiscales aduaneras sobre presuntas infracciones cometidas a la Ley Aduanera, así como poner a su disposición las mercancías correspondientes.

Como se puede desprender fácilmente, pues es rasgo común a cada una de las hipótesis anteriores, que el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera surge, necesariamente, a partir de la existencia física de mercancía extranjera que no se acredite, por el contribuyente, representante legal u obligado solidario, la legal estancia de esa mercancía, la cual, por esa causa, haya sido objeto de embargo precautorio por parte de la autoridad aduanera. Así, podemos decir que el PAMA se iniciará únicamente cuando, con motivo del reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento, verificación de mercancías de procedencia extranjera en transporte y vehículos de procedencia extranjera en tránsito, así como cuando en visitas domiciliarias o cualquier otro acto de comprobación, se embarguen

precautoriamente mercancías de procedencia extranjera, conforme al Artículo 151 de la Ley Aduanera.

Cabe advertir que una vez conocido el importe del crédito fiscal a cargo del infractor, constitutivo del “interés fiscal”, el infractor podrá caucionar su deuda a través de alguno de los medios y conforme a los requisitos previstos en el Artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, medios de garantía que sumariamente son:

- Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;
- Prenda o hipoteca;
- Fianza otorgada por una institución autorizada;
- Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia;
- Embargo en la vía administrativa;
- Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

Desde luego que estas formas de caucionar el interés fiscal son las legalmente admitidas y pueden ser invocadas por el infractor según su interés; sin embargo, esto no impide que la autoridad establezca exclusividad de alguna de estas formas para casos específicos, tales como la forma prevista para el caso de mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de hacienda y Crédito Público, que inicialmente sólo podía ser mediante fianza y luego, actualmente, mediante depósito en cuenta aduanera de garantía. Esto no es contradictorio si observamos que el derecho que el infractor tiene de caucionar es un derecho derivado precisamente de una comisión infractora, es decir de un aspecto negativo, en tanto que se trata de un incumplimiento de obligaciones, lo que releva a la autoridad de la obligación de admitir cualesquiera de las formas anteriores y sí, en cambio, reservarse el derecho de definir la forma idónea.

Sobre la naturaleza jurídica de las formas de garantizar enumeradas, podemos mencionar que todas son distintas y cada una tiene su propio régimen estatutario; es decir,

que cada una tiene un tratamiento o reconocimiento legal distinto. Sin entrar en mucho detalle, hagamos una breve referencia sobre cada una:

- **Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.** Se trata de los llamados “depósitos irregulares”, ya que es dinero y no bienes de otro tipo los que se depositan. Los depósitos tienen su regulación fundamental en la Ley de Instituciones de Crédito, que norma la operación de esas instituciones, especialmente como operaciones pasivas de ellas.
- **Prenda o hipoteca.** Esta es una de las llamadas “garantías reales” pues lo que garantiza son bienes patrimoniales del infractor. Asimismo, conforme a nuestro Derecho Mercantil, constituyen contratos accesorios; es decir que su existencia deriva de un compromiso establecido en un acto jurídico previo que es el principal y de cuyo cumplimiento depende la ejecución o no ejecución de la garantía. Es prenda cuando se trata de bienes muebles, y es hipoteca cuando se trata de bienes inmuebles. Fundamentalmente podemos encontrar los principios normativos de estas instituciones jurídicas en el Código de Comercio.
- **Fianza otorgada por una institución autorizada.** Al igual que la prenda y la hipoteca, la fianza es un contrato accesorio sólo que este no tiene su base en bienes patrimoniales del infractor sino en un contrato de fianza, contrato de adhesión que celebra el infractor con una empresa afianzadora legalmente establecida y cuyo funcionamiento está normado por la Ley de Instituciones de Crédito. Como garantía, a la fianza también se le conoce como “garantía fiduciaria”, pues su origen es por virtud de la celebración de un acto crediticio, ya que la institución afianzadora sólo cobra a su cliente “afianzado”, una prima por sus servicios.
- **Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.** Esta es una garantía de las llamadas “personales”, pues no es ni el patrimonio y ninguna institución de crédito la garante, sino otra persona de acreditada solvencia que asume solidariamente la obligación del infractor frente al fisco federal.

Desde luego que quien sea garante deberá acreditar frente al deudor, en este caso el fisco federal, su idoneidad y solvencia.

- **Embargo en la vía administrativa.** Debemos hacer el distingo de este embargo frente al “precautorio” que más adelante trataremos y del cual podemos anticipar que recae en la mercancía extranjera cuya estancia no ha sido acreditada y que, a su vez, ese embargo se traba en forma cautelar, en tanto que en el embargo en vía administrativa, pueden ser otros bienes los que se embarguen igualmente en vía cautelar.
- **Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.** Aquí se garantiza el interés fiscal a través de los llamados “títulos de crédito” o títulos valor, regulados en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, la cual dispone expresamente, en su Artículo 1, que los títulos de crédito son “cosas mercantiles”, es decir que se encuentran en el comercio mientras o que pueden circular como mercancías. Cada uno tiene su propia ley o régimen el cual deberá ser observado conforme a la Ley en cita. Podemos decir que entre los títulos más comunes tenemos a: la letra de cambio, el pagaré, la carta de crédito, etc.

Asimismo, en materia de garantía del interés fiscal, para el caso de mercancía en tránsito o en transporte, por disposición del Artículo 60 de la Ley Aduanera, al igual que las mercancías, los medios de transporte quedan afectos al pago de las contribuciones y de las cuotas compensatorias causadas por la entrada o salida del territorio nacional de las mercancías que transporten, si sus propietarios, empresarios o conductores no dan cumplimiento a las disposiciones mencionadas en el Artículo 1 de la misma Ley, en tal virtud, en los casos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV, VI, y VII del Artículo 151 de la Ley Aduanera, el medio de transporte queda como garantía del interés fiscal, salvo que cuente con carta de porte que cumpla con los requisitos fiscales previstos en Artículo 29-A y B del Código Fiscal de la Federación, con relación al 181 del Reglamento de la Ley Aduanera.

Siguiendo con lo previsto en el citado Artículo 151 de la Ley Aduanera, en los casos a que se refieren las fracciones III y IV, el resto de la mercancía queda como garantía del

interés fiscal, salvo que se trate de maquiladoras o empresas con programas de exportación, autorizadas por la Secretaría de Economía, o cuando se ocasionen daños en el recinto fiscal.

Por otro lado, conforme a lo dispuesto en el Artículo 152 de la Ley Aduanera, en los casos en que con motivo de la verificación de mercancías en transporte, de la revisión de los documentos presentados durante el 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 la misma Ley, las autoridades aduaneras podrán determinar sin necesidad de sustanciar el procedimiento establecido en el Artículo 150 de la Ley Aduanera.

Tramitación del PAMA

Uno de los aspectos fundamentales en la necesaria reconstrucción de hechos que la autoridad aduanera debe realizar en un PAMA por tratarse de mercancía extranjera que no fue acreditada su legal estancia en territorio nacional, es la determinación de la Clasificación Arancelaria y Valor de las Mercancías, la cual debe realizarse en virtud de que, con arreglo a lo previsto en el Artículo 56, fracción IV, inciso b) de la Ley Aduanera, el momento de causación del impuesto general de los gravámenes correspondientes, será, en los casos de infracción, será el del embargo precautorio de las mercancías, cuando no pueda determinarse la de comisión. De ahí que, por ficción necesaria de la Ley, la mercancía “entra al territorio nacional”, en la fecha del embargo precautorio que es en la que la autoridad aduanera tiene conocimiento de su existencia.

En este orden, la clasificación arancelaria y el valor de la mercancía es dictaminada por un perito habilitado para el efecto por la autoridad aduanera competente. En dicho dictamen, el perito suele señalar, además del código arancelario que le corresponda a la mercancía, y con base en éste, los impuestos al comercio exterior y las cuotas compensatorias a cubrir, las preferencias arancelarias, los precios estimados, las regulaciones y restricciones no arancelarias y las posibles prohibiciones a que pudiera estar sujeta una mercancía de acuerdo a su origen, así como el impuesto al valor agregado que debió cubrirse. Formalmente, este documento presenta las siguientes secciones:

- Identificación de las mercancías por casos de acuerdo al inventario formulado por los funcionarios actuantes;
- La clasificación arancelaria correspondiente a las mercancías, funda y motivada con arreglo a las disposiciones contenidas en la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación;
- Descripción pormenorizada de las mercancías en cuanto a su presentación física y rasgos de notoriedad;
- En su caso, de considerarlo necesario, “Toma de muestras” para su análisis de laboratorio;
- Determinación del Valor en Aduana para mercancías importadas, es decir de su base gravable conforme a lo previsto en la Ley aduanera (Artículos 64 al 78);
- Anexo: Oficio de designación de perito dictaminador por parte del Administrador competente;
- En su caso, copia del oficio con el que se solicitó apoyo a la aduana correspondiente.

Se le concede al contribuyente, un plazo de 10 días hábiles contados a partir del día siguiente al día en que surta efectos la notificación del acta, para su ofrecimiento de pruebas, computados conforme a lo establecido en el Artículo 12 del Código Fiscal de la Federación.

Los Artículos 18, 19, 123 y 135 del Código Fiscal de la Federación, nos refieren a los requisitos para el ofrecimiento de pruebas, y brevemente podemos referir que para esos efectos, se debe acreditar la personalidad y hacer la presentación física de las pruebas, mediante escrito firmado en el que el compareciente ofrezca alegatos y presente pruebas que a su derecho convengan.

Entre los documentos que comúnmente son ofrecidos como pruebas podemos citar:

- Pedimentos y sus anexos

- Facturas
- Solicitudes de importación temporal
- Actas de internación temporal de vehículos
- Cartas de porte

En todos los casos, se deberá hacer una validación de la documentación comprobatoria.

Tratándose de vehículos, se debe solicitar de forma inmediata, información a la Embajada de los Estados Unidos de América, a efecto de determinar si el vehículo objeto de embargo precautorio, se encuentra reportado como robado. En caso de que la Embajada solicite su devolución dentro de los 45 días que marca la “Convención entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para la recuperación y devolución de vehículos y aeronaves robados o materia de disposición ilícita” y ésta sea procedente, se deberá cobrar adicionalmente el valor del vehículo, con fundamento en el Artículo 183-A, último párrafo de la Ley Aduanera.

2.3. Embargo precautorio

Para que proceda un embargo precautorio, la autoridad actuante deberá gozar de las facultades de “ordenar y practicar la retención, persecución, embargo de mercancías de comercio exterior y sus medios de transporte, en los supuestos que establece la Ley Aduanera cuando no se acredite su legal importación, tenencia o estancia en el país”, conforme al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Una vez tratándose de autoridad competente, los supuestos de embargo precautorio los encontramos consagrados en el Artículo 151 de la Ley Aduanera, y que consisten en:

- Introducción por lugar no autorizado y desvió de ruta fiscal.
- Que se trate de mercancía prohibida o sujeta a Regulaciones y Restricciones No Arancelarias, excepto las de información comercial con arreglo a lo establecido en el Diario Oficial de la Federación del 31 de Diciembre de 2001.
- Que no se acredite con la documentación aduanera o se trate de vehículos conducidos por personas no autorizadas.
- Que se detecte mercancía no declarada o excedente en más de un 10% del valor total declarado.
- Que se encuentre transportación de mercancías de importación sin pedimento dentro del recinto fiscal.
- Que el nombre del proveedor o importador señalado en pedimento o factura sea falso o inexistente, o el domicilio señalado en dichos documentos no se pueda localizar o la factura sea falsa.
- Que el valor de las mercancías declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares.

En los casos a que se refieren las fracciones VI y VII del Artículo 151 de la Ley Aduanera, se requiere de una orden emitida por el Administrador General de Aduanas o por

el Administrador Central de Investigación Aduanera, para que proceda el embargo precautorio durante el reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o verificación de mercancías en transporte.

Sustitución de embargo precautorio

El embargo precautorio puede ser sustituido, conforme al Artículo 154 de la Ley Aduanera, por las garantías que establece el Código Fiscal de la Federación, excepto en los casos señalados en el Artículo 183-A de la Ley Aduanera, es decir en los casos en que las mercancías, por ministerio de Ley, pasan a ser propiedad del Fisco Federal.

La garantía que se ofrezca comprenderá, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como el importe de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento.

2.4. Circunstanciación de hechos

Una vez agotados los supuestos correspondientes de los referidos en los párrafos anteriores, se levantará el Acta de Embargo e Inicio del PAMA. Dicha Acta es el documento en el que se asientan en forma cronológica y circunstancial todos y cada uno de los hechos, omisiones y demás irregularidades conocidas y probadas por la autoridad aduanera como resultado de la verificación en ejercicio de sus facultades de comprobación. Esta Acta Administrativa se levanta con apego a lo previsto en los Artículos 46 de la Ley Aduanera y 46, fracción I del Código Fiscal de la Federación, reconociéndole valor probatorio pleno, dado su carácter público. Esta documental se debe acompañar de otras con las que se acrediten los hechos que refiere, como son: orden de visita o de verificación, las constancias de identificación de los auditores, identificaciones tanto del compareciente como de los testigos, inventario, y todos los documentos aportados por el probable infractor para acreditar la legal importación, tenencia o estancia en el país de las mercancías.

Formalmente, el Acta Circunstanciada de Embargo e Inicio de PAMA, como cualquier otra de este tipo, debe señalar: lugar, hora y fecha en que se lleva a cabo la diligencia y cualquier otra circunstancia que auxilie a precisar el acto; además deberá detallar la orden de verificación o de visita, su fecha de expedición, número de oficio que la contiene, fundamentación legal de la expedición de la orden, autoridad que la expide, etc.; asimismo, se deberán anotar los detalles de la constancia de identificación de los auditores, indicando la fecha de su expedición, número de oficio que la contiene, la filiación del personal actuante, el cargo que desempeña, así como la autoridad que la expide, su vigencia, fundamentación legal, etc.

Por lo que toca al acto de embargo precautorio, se debe señalar el nombre y carácter de quien comparece y cómo se identifica, pormenorizando los datos que contiene dicha identificación; también se deberá anotar el requerimiento que se haga al interesado para que designe dos testigos, así como el apercibimiento de que de no hacerlo o los designados no acepten servir como tales, la autoridad los designará, describiendo, en igual modo, los datos contenidos en la identificación de los testigos.

Se debe registrar el requerimiento que se haga al interesado para que señale domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la circunscripción territorial de la autoridad competente para tramitar y resolver el procedimiento que corresponda, así como el apercibimiento de que de no hacerlo o de señalar un domicilio falso, la resolución correspondiente será notificada por estrados. Para el caso de “pasajeros”, éstos podrán señalar un domicilio fuera de dicha circunscripción.

En lo que corresponde a la mercancía, se debe describir pormenorizadamente en un inventario que para el efecto se levante. Asimismo, en lo que toca a la documentación que se aporte, se deberá relacionarla detalladamente con la mercancía objeto del embargo. Así también, por tratarse de una Acta Circunstanciada, se deberán hacer constar los hechos y circunstancias de tiempo, modo y lugar que motiven el inicio del PAMA, elaborando una relación sucinta de los acontecimientos que se presentaron, así como fundamentar las presuntas infracciones y señalar las circunstancias de hecho por las que se consideran cometidas. Deberá contener la firma autógrafa de los que intervengan y se deberá entregar copia al interesado y hacerlo constar. El embargo precautorio que se trabase se fundamenta con arreglo a lo previsto en el Artículo 151 de la Ley Aduanera.

Notificaciones y Resolución

Al inicio del PAMA, se hace entrega personal del Acta, conforme a lo previsto en el Artículo 134, fracción I del Código Fiscal de la Federación; en su defecto, por haberse actualizado alguno de los supuestos relacionados con un domicilio inexistente o falso, se hará efectivo el apercibimiento haciendo las notificaciones por estrados, en igual forma si se opone a la diligencia de notificación, con arreglo a lo dispuesto en el Artículo 134, fracción III del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto a la Resolución que se emita, tal como en la notificación, deberá entregarse en forma personal, o bien por estrados cuando el infractor no señaló domicilio, o bien que éste se encuentre fuera de la circunscripción territorial, o, igual que en la notificación, sea falso o se trate de desocupación de su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso respectivo.

2.5. Traslado de PAMA

Cuando hablamos del traslado de un procedimiento administrativo, nos estamos refiriendo a la necesaria remisión de éste a la persona que ostenta un título mejor que aquel con el que se dio inicio. Este es el caso que se da cuando el PAMA, se haya iniciado contra el poseedor o tenedor de la mercancía embargada precautoriamente, y posteriormente el importador o propietario comparezca en el procedimiento a través de escrito, se dice que, en ese caso, se le trasladará el procedimiento a este último.

Vale la pena repasar en qué consiste cada una de las formas o modalidades en que se puede encontrar la persona frente a la cosa, ya que de esta relación se deriva el mejor o peor título en cada caso. Es, como ya en algún momento se hizo mención, el Código Civil Federal el que nos caracteriza a cada una de las cualidades jurídicas anteriores:

- **Poseedor:** en términos del Artículo 790 del Código Civil Federal, poseedor es el que ejerce sobre una cosa un poder de hecho, “salvo lo dispuesto en el Artículo 793”, y adiciona que “posee un derecho el que goza de él”. Así tenemos que el poseedor tiene, respecto al bien que posee, el derecho de uso y de goce o disfrute, pero no el de disposición, es decir, no puede disponer del bien que posee. En este sentido, es claro lo previsto en la última parte del Artículo 791 del mismo Código, cuando define que “el que posee a título de propietario tiene una posesión originaria; el otro, una posesión derivada”. En otras palabras, el poseedor tendrá siempre una posesión derivada y no originaria, pues ésta es sólo del propietario, por lo que es por la voluntad de éste que aquél goza de la posesión.
- **Tenedor:** previsto en el Artículo 793 del Código Civil Federal, el tenedor, si bien en igual forma que el poseedor tiene una posesión derivada, lo que diferencia a uno del otro es que el uso que ejerce el tenedor sobre el bien, deriva de una relación de dependencia respecto del propietario, por lo que la retención que hace del bien será sólo en provecho del propietario. En este orden, podemos decir que un tenedor tiene un título menor sobre el bien que el poseedor, y que el de éste es menor que el del propietario.

- **Propietario:** en términos del Artículo 830 del Código Civil Federal, el propietario de una cosa o de un bien, ejerce sobre éste tres derechos: de uso, de goce o disfrute y de disposición, por virtud del cual le es posible transmitir la propiedad o la posesión. Cabe advertir que este mismo dispositivo establece un principio básico en nuestro Derecho y en general en materia de derechos reales o de propiedad, y que es el que el goce y disposición del bien se hayan condicionados a las “limitaciones y modalidades que fijen la leyes”. Esto significa que la propiedad no es “absoluta”, sino “relativa”, pues consiste, entonces, en una cualidad jurídica, por lo que todos los bienes se han de considerados afectos a “cargas” o “gravámenes”. Este principio se halla extendido a lo previsto en el Artículo 60 de la Ley Aduanera, que, como ya hemos referido en varias ocasiones, establece la afectación directa y preferente de las mercancías por lo que toca a las obligaciones y créditos fiscales que se generen por su entrada o salida del territorio nacional. Así, podemos concluir que el propietario es, respecto al poseedor y al tenedor, el que tendrá mejor título sobre los bienes ya que, además, es quien tiene la posesión originaria o fundamental.
- **Importador:** que si bien no es una figura de naturaleza civil, sí lo es de naturaleza aduanera, y es, simplemente, quien o a nombre de quien la mercancía extranjera es introducida a territorio nacional, y desde el punto de vista de la relación jurídica-aduanera que se establece entre particular y autoridad fiscal o aduanera, es el llamado “sujeto pasivo”, o deudor. Desde luego que ser importador no implica necesariamente ser propietario, y para efectos prácticos es irrelevante, pues, finalmente se trata del deudor en la obligación aduanera. Este carácter se documenta con el pedimento de importación respectivo. Asimismo, como ya se vio en temas anteriores, el transportista, así como el agente y apoderado aduanal, cada uno en las circunstancias previstas por la Ley Aduanera, se constituyen, frente al fisco, en “responsables solidarios”, evidentemente, del importador.

Estas consideraciones nos permiten advertir la razón inmediata del llamado “traslado del PAMA”: la relación entre la persona y la mercancía. Así tenemos que si el importador o propietario de la mercancía embargada precautoriamente o su representante o apoderado legal, señalan en el escrito de ofrecimiento de pruebas y alegatos a que se refiere el Artículo

153 de la Ley Aduanera, presentado dentro o fuera del plazo concedido, que tienen conocimiento de la existencia y del contenido del acto impugnado (acta de inicio del PAMA), así como de los documentos que amparan las actuaciones de esa autoridad fiscalizadora (orden de verificación, inventario físico de mercancías [vehículos], toma de muestras, entre otros), únicamente se le solicitará, ratifique su escrito para tenerlo por legalmente notificado en términos del Artículo 135 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, si el interesado no manifiesta expresamente conocer el contenido del acto administrativo, aunque del análisis de los argumentos que exprese en su escrito de pruebas y alegatos, la autoridad desprende que efectivamente el interesado conoce el contenido del acta de inicio de PAMA y de sus antecedentes, ofreciendo dentro o fuera del plazo legal las pruebas con las que pretende desvirtuar los hechos consignados por el personal verificador en el acta correspondiente, no se le tendrá por notificado y se le deberá correr traslado del PAMA, para lo cual la autoridad aduanera deberá emitir un oficio en el que asiente que se entrega copia certificada de la orden que fue entregada al poseedor o, en su caso, al conductor (para casos de mercancía en transporte o vehículos automotores) y del acta de embargo precautorio e inicio del PAMA, así como de sus anexos.

En todo los casos, las autoridades aduaneras notificarán a los importadores y exportadores, además de al Agente Aduanal, de cualquier procedimiento que se inicie con posterioridad al despacho aduanero. Así, cuando el PAMA se inicie con el conductor del vehículo y manifieste, que presta sus servicios para una empresa transportista, se deberá verificar que cuenta con carta de porte y que ésta reúne los requisitos establecidos en los Artículos 29-A y 29-B del Código Fiscal de la Federación, y considerando los datos del remitente y destinatario, se trasladará el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

En otra casuística, si derivado del inicio de facultades de comprobación, la autoridad aduanera desprende que la mercancía embargada es propiedad de más de una persona, se correrá traslado del PAMA a todos los interesados, para, en su momento, emitir individualmente la resolución a los propietarios o importadores respecto de su mercancía.

Y, finalmente, cuando la mercancía embargada sea perecedera, de fácil descomposición o deterioro, o se trate de animales vivos, si dentro de los diez días siguientes

al embargo o cuarenta y cinco tratándose de automóviles y camiones, no se comprueba la legal importación, tenencia o estancia, esa mercancía se pone a disposición de la Administración General del Destino de Bienes de Comercio Exterior para que esta unidad administrativa proceda a la destrucción de la mercancía, o bien a su donación, asignación o venta, es decir, a disponer de ella.

2.6. Valoración de pruebas

Es pertinente, repetir, en cierto modo, sobre la valoración de pruebas documentales en la “Verificación de mercancía de origen y procedencia extranjera en tránsito”, respecto a que en materia de valoración probatoria se debe atender al hecho de que la Ley Aduanera regula los hechos relacionados con la entrada o salida de mercancías, por lo que la supletoriedad normativa prevista en la parte final del primer párrafo del Artículo 1 de la Ley Aduanera, que remite sobre lo no previsto en esa Ley, al Código Fiscal de la Federación, y éste, a su vez, establece en el segundo párrafo de su Artículo 5, a falta de norma fiscal expresa, a las disposiciones del derecho federal común siempre que “su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”, teniendo, así, como aplicable por apegarse a este principio, en primer término el Código Federal de Procedimientos Civiles, y en lo concerniente a situaciones de naturaleza penal, al Código Federal de Procedimientos Penales, siempre que, como ya se mencionó, no sea “contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”. Así, se advirtió que se podría atender a los principios sobre pruebas y su valoración previstos en dichos Códigos Procesales en tanto su aplicación no distorsione las características de un procedimiento administrativo en donde, a diferencia de un procedimiento jurisdiccional, el fisco federal no constituye parte.

Así también, cuando hablamos de “valoración de documentos”, referimos al hecho de que todo documento, en sí mismo, reviste dos formas probatorias que permiten admitir que, como prueba, se diga que “se desahogan por su propia naturaleza”, de la cual se podían distinguir dos cualidades: de su validez en cuanto a su regularidad formal externa, conforme a lo que para cada caso establezcan las Leyes, y de su veracidad en cuanto a su contenido textual, lo que permite reconocer su relación directa con la operación comercial en la que participa; además establecimos el distingo entre documentos privados y documentos públicos y su relevancia en cuanto a los criterios de su valoración de documentos por virtud de su emisor.

También advertimos que, tal vez, los que menor probabilidad tengan de carecer de veracidad sean los documentos públicos, en virtud de que se emiten en forma controlada y en virtud de los requisitos formales de legalidad y competencia; sin embargo, cuando se tienen dudas sobre la veracidad de estos documentos, generalmente se ocurre a solicitar su

validación ante la autoridad emisora; en consecuencia, se mencionaron, para efectos de los documentos privados, varias disposiciones de procedimientos en torno a ellos y que refieren a: que los documentos privados se deben presentar originales, que podrá pedirse el cotejo de firmas, letras o huellas digitales, siempre que se niegue o que se ponga en duda la autenticidad; que quien pida el cotejo designará el documento o documentos indubitados, con que deba hacerse, considerando “indubitados para el cotejo”, y que cuando se sostenga la falsedad de un documento, se observarán las prescripciones relativas de las leyes penales aplicables, lo que, en nuestro caso, sería conforme al Artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, para el caso de delitos fiscales; Y finalmente, señalamos que el objeto de haber citado tales consideraciones y principios es el de que se tenga presente que en la valoración documental concurren diversas variables que habrá que estimar su pertinencia y que, ante todo, cualquier duda sobre la veracidad y validez debe ser inmediatamente resuelta.

Ya en materia del PAMA, con arreglo al Artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, se admitirán toda clase de pruebas excepto la testimonial y la confesional de las autoridades mediante absolución de posiciones (petición de informes); para efectos de la pericial, con arreglo al Artículo 143 del Código Fiscal de la Federación, se deberán agregar cuestionarios y dictamen; asimismo, hará prueba plena la confesión expresa del interesado y las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como hechos legalmente afirmados por la autoridad.

Por lo que toca a otras probanzas, su valoración queda a la prudente apreciación de la autoridad, en igual forma que las copias fotostáticas que quedan sujetas a su cotejo u otros medios de comprobación de su validez existencial. Finalmente, conforme al Artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, si el contribuyente no presenta pruebas, se valorarán las presentadas durante la verificación.

En cuanto a las llamadas “Pruebas Supervenientes”, es decir, las presentadas fuera de plazo, de conformidad con lo establecido en el Código Fiscal de la Federación; sin embargo, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha resultado en varias ocasiones que deben admitirse y valorarse las pruebas hasta antes de emitir la resolución.

2.7. Resolución de PAMA

Suele decirse que en materia de derecho administrativo, “la forma también es fondo”. Esta afirmación tiene su base en la consideración de la importancia que en todo acto de autoridad tiene la legalidad, elevada a garantía individual en el Artículo 16 Constitucional. En este orden, cabe advertir que es, precisamente en la formalidad, donde la autoridad en no pocas ocasiones incurre en omisiones o imprecisiones que dan por resultado la “in oficiosidad” de sus actuaciones en cuanto a que no logra cumplir con eficacia su cometido fiscalizador. Por ello, a continuación se hace una descripción explicativa del contenido y sentido de cada una de las partes de la Resolución del PAMA.

Formalidades

Formalmente, la resolución que se emita de un PAMA, como todo acto de autoridad, por disposición constitucional debe observar la garantía de legalidad, a que ya reiteradamente se ha aludido, y que implica que la debida fundamentación y motivación, es decir, que exprese con claridad los dispositivos legales en los que se apoya y los motivos o razonamientos que le llevaron a la autoridad a resolver en ese sentido.

Conforme a lo previsto en el tercer párrafo del Artículo 153 de la Ley Aduanera, en los casos en que el infractor no desvirtúe mediante pruebas documentales los hechos y circunstancias de las que se derivó el Procedimiento Administrativo, o bien que haya ofrecido pruebas distintas, la autoridad aduanera dictará su resolución en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se levantó el Acta de Inicio del PAMA.

Ahora bien, es importante advertir que el oficio con el que se le da a conocer al contribuyente la resolución respecto a su situación jurídica, debe contener la firma autógrafa del titular de la Unidad Administrativa que tramitó el PAMA o, en su defecto o ausencia, de quien pueda suplirlo de conformidad con el Artículo 10, antepenúltimo párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, y ser dirigido al C. Propietario, Poseedor o Tenedor, ya sean personas físicas o morales, o en quien, por ministerio de Ley, recaiga responsabilidad solidaria, al domicilio fiscal que corresponda o al que convencionalmente haya dispuesto el contribuyente.

Estructura

Es importante señalar el orden en el que habitualmente se presenta la Resolución al PAMA:

- **Direccionamiento.** Contiene los datos generales del contribuyente o destinatario, así como el asunto de que se trata: “Se le da a conocer su situación jurídica”, respecto al asunto en concreto.
- **Proemio.** Es el primer párrafo en donde se señalan los fundamentos que facultan a la autoridad emisora para la emisión de la Resolución.
- **Resultandos.** Consiste en un extracto cronológicamente detallado, sobre lo acontecido a partir del momento en que fue notificada la orden, ya haya sido de visita domiciliaria, o de verificación de mercancías de procedencia extranjera en transporte, o de verificación de vehículos de procedencia extranjera, o bien, desde la puesta a disposición de las mercancías de procedencia extranjera por parte de otra autoridad; asimismo, se debe hacer una descripción de los hechos que se hicieron constar en el acta levantada sobre la entrega recepción de la orden, sobre la identificación del personal actuante, así como sobre el traslado al recinto fiscal de las mercancías, asentando los datos que permitan la plena identificación de mercancías y vehículos, en su caso; sobre la designación de testigos, del domicilio fiscal, sobre el requerimiento de documentación comprobatoria, su valoración, embargo y notificación del inicio del PAMA. Se deberá hacer una correcta descripción de los documentos que se presentan para acreditar la legal importación, estancia o tenencia de las mercancías en el país; así también, debe contener la transcripción del dictamen que se emita sobre la clasificación arancelaria, y en general, respecto a la información obtenida, lo concerniente a la autenticidad de los documentos presentados.

Asimismo, en su caso, se deberá referir, a los hechos que conozca la autoridad aduanera con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación o que consten en los expedientes o documentos que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, así como aquellos proporcionados por otras autoridades, que sirvan para motivar la resolución que se emita, con arreglo a lo dispuesto en el Artículo 63 del Código Fiscal de la Federación.

- **Considerandos.** En esta sección la autoridad emisora da cuenta sobre la adecuación de la conducta infractora al supuesto previsto en la Ley aplicable y sus consecuencias jurídicas. En este orden, los aspectos más relevantes de los que se ha de dar razón y cuenta son:
 - **Cómputo del plazo.** Refiere al recuento de los días transcurridos desde la fecha en que se trabó el embargo precautorio, así como de todos y cada uno de los plazos que fueron concedidos conforme a la Ley aplicable. Esta parte es importante en tanto que plasma el elemento temporal de legalidad del procedimiento.
 - **Fundamento para valorar pruebas.** La valoración de pruebas, según la doctrina procesal, puede ser tasada o libre; por tasada se entiende a aquella valoración de estricto derecho, es decir que se realiza conforme a rasgos valorativos previstos en las leyes, en tanto que la valoración libre resulta subjetiva en tanto que depende del buen criterio del juzgador. Sin embargo, en materia administrativa, y especialmente fiscal y aduanera, dado que los elementos probatorios son documentales, éstos tienen sus propias reglas de validez, razón por lo que en esta parte la autoridad deberá referir a las disposiciones que expresamente establecen los requisitos de validez de las pruebas, ya sea a nivel de Ley o de Reglas de carácter general que sean aplicables a cada caso concreto.
 - **Motivación y fundamentación.** La resolución de todo procedimiento de carácter administrativo, como acto de autoridad, debe cubrir los requisitos de legalidad previstos en el Artículo 16 Constitucional, que ya tantas veces se ha referido y que, por lo tanto, omitiremos volver a pormenorizar.
 - **Agravantes.** Se llaman “agravantes”, o más técnicamente “calificativas”, a aquellas características de la conducta infractora que la Ley refiera, precisamente, así. Su existencia obedece al hecho de que, por lo general, se trata de aspectos de la conducta que exceden lo ordinario, dando lugar a una presunción de dolo o intención infractora, ya sea que implique una premeditación o ventaja por parte del infractor. Su consecuencia es, como resulta natural, el que la sanción sea mayor de la que en condiciones ordinarias le pudiera ser aplicable. Es por ello la importancia

de que se asiente la forma en la que se dio y su encuadre con la disposición legal que le reconoce la categoría de “agravante”. Así, tenemos que el Artículo 75 del Código Fiscal de la Federación establece las conductas que se han de considerar como “agravantes”.

- **Situación en la que queda la mercancía.** Dado que, como ya también se ha mencionado en reiteradas ocasiones, conforme al Artículo 60 de la Ley Aduanera, las mercancías están “afectas” directa y preferentemente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales que se causen por su entrada o salida del territorio nacional, es importante que se refiera, precisamente, la situación jurídica en que queda la mercancía: liberada, embargada, retenida o si pasa a propiedad del fisco federal, pues, después de todo, conforme a este principio de “responsabilidad objetiva”, es la mercancía, antes que el infractor, lo que la autoridad administrativa aduanera persigue.
- **Situación jurídica del tenedor de la mercancía.** Aquí se hace referencia a la situación jurídica en que queda, respecto a la autoridad aduanera o fiscal, el “tenedor” de la mercancías, es decir, aquél a quien le fue encontrada y retirada la mercancía extranjera por no haber acreditado su legal estancia o tenencia.
- **Fundamento para liquidación.** La determinación de la cantidad líquida que se adeuda, en virtud de haberse determinado, si bien conforme a las facultades de la autoridad fiscal, en virtud de que su determinación constituye un “acto de autoridad”, se debe resolver con apego al principio o garantía de legalidad del Artículo 16 Constitucional.
- **Depositaria.** Finalmente, en virtud de haberse trabado un embargo, es menester la designación de un “depositario” en quien recaiga la obligación de “guarda y custodia” de las mercancías extranjeras. Este depositario, por virtud de haber asumido ese carácter, debe responder ante la autoridad que le concedió la depositaria, sobre los daños y perjuicios que se llegara a ocasionar en las mercancías por descuido o negligencia. Su calidad, frente a las mercancías, independientemente que se trate del contribuyente o del tenedor original de las mercancías, es, ahora, de

poseedor, pues no puede disponer de las mercancías ni tampoco, en el caso de haber sido tenedor, no podrá realizar actividad alguna, con las mercancías, en beneficio o por instrucciones del propietario en tanto no se determine la situación jurídica.

- **Liquidación.** Es la determinación del crédito fiscal correspondiente, a través de la representación numérica y desglosada de las contribuciones omitidas, así como, en su caso, de la actualización y recargos que le correspondan. Es decir, se trata de la determinación cuantitativa del crédito fiscal. Esta liquidación debe contemplar las cantidades correspondientes a la actualización, conforme a lo previsto en el Artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación; asimismo, según el caso, el importe de la o las cuotas compensatorias omitidas. En todo caso, los importes aplicables serán de conformidad con la Ley vigente en el momento o tiempo de la comisión de la infracción o, en su caso, al de la infracción, con arreglo a lo dispuesto en el Artículo 56 de la Ley Aduanera.
- **Multas.** Expresa el precepto legal que sanciona la conducta infractora motivada y fundamentada en “considerandos”. En igual forma al de la liquidación, debe observarse la vigencia de la Ley aplicable conforme a la fecha de la comisión de la infracción. En este orden, con arreglo al quinto párrafo del Artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, cuando el importe de la multa aplicable se vea reducido entre el momento en que se cometió la infracción y el momento en que se impuso la sanción, se aplicará la más benéfica para el infractor; asimismo, conforme al Artículo 75 del Código Fiscal Federal, fracción V, cuando por un mismo acto u omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que, en su particularidad, les correspondan varias multas, sólo se aplicará la mayor; este mismo Artículo, como ya se mencionó, establece las conductas “agravantes” de los actos u omisiones infractoras cuya existencia motiva aumento en el importe de las multas. En materia aduanera, el Artículo 5 de la Ley Aduanera prevé y funda la actualización de las multas en los términos dispuestos en el Artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

- **Puntos resolutivos.** En esta sección se redacta un resumen del crédito fiscal y de los conceptos considerados en su determinación cuantitativa, como los impuestos omitidos actualizados, los recargos y las multas correspondientes. En este orden se deberá asentar la fecha a que se actualizó el crédito fiscal, la fecha a la que fueron calculados los recargos conforme al primer párrafo del Artículo 21 del Código Fiscal de la Federación; en igual forma, la reducción de multas por pronto pago a que tiene derecho el contribuyente en términos del Artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación, así como definir la situación jurídica tanto de las mercancías como del tenedor de ellas, y finalmente, la orden de ser notificada la resolución.

Como ya se refirió, las deficiencias de forma suelen ser trascendentes en la eficacia de la resolución. De ahí que se debe tener mucho cuidado, ya no tan sólo en la debida fundamentación y motivación, pues como acto de autoridad es requisito constitucional para su legalidad, sino también en la racionalidad de su redacción, en la claridad expositiva; es importante cuidar de no omitir detalles y que todos se encuentren lógicamente relacionados a efecto de no dejar lugar a dudas sobre su calidad infractora.

Es por ello que la objetividad, en oposición a la subjetividad como apreciación desde el sujeto, y la no contradicción, juega un papel esencial en la resolución de un PAMA.

2.8. Infracciones y sanciones

Con motivo del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA), generalmente se puede acreditar la comisión de las siguientes infracciones previstas en la Ley Aduanera y sus sanciones aplicables:

Infracción	Artículo	Sanción	Artículo
Por la omisión en el pago de los impuestos o su presunción legal	176 LA 177 LA	Multa según el supuesto típico atribuible	178 LA
Las relacionadas con el destino de las mercancías	182 LA	Multa según el supuesto típico atribuible	183 LA
Importación prohibida; internación procedente de región o franja fronteriza; desvío de rutas fiscales; incumplir con regulaciones y restricciones no arancelarias; etc.	183-A LA	Las mercancías pasan a propiedad del fisco federal	183-A LA
Las relacionadas con la obligación de presentar documentación y declaraciones	184 LA	Multa según el supuesto típico atribuible	185 LA
Las relacionadas con la obligación de llevar contabilidad	185-A LA	Multa según el supuesto típico atribuible	185-B LA

En todo caso, la aplicación de las normas legales que establecen o tipifican infracciones, así como las que establecen las sanciones correspondientes, conforme a lo previsto en el Artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, son de “aplicación estricta”. Esto significa que no están, en ninguna forma sujeta a interpretación. En este orden, para que una conducta pueda ser considerada como infractora, se deberán tener suficientemente acreditados todos y cada uno de los elementos constitutivos de la infracción, tanto materiales, temporales, espaciales y personales; en igual forma, para la aplicación de una

sanción será necesaria la consideración sobre la existencia de agravantes o, en su caso, de supuestos previstos por la Ley que impliquen la disminución de la sanción.

2.9. Integración de Expediente Permanente

La debida integración de un expediente permanente abierto a nombre del contribuyente afecto, en este caso, a un PAMA, adquiere trascendencia histórica pues contiene datos de una realidad mostrada que nos permite anticipar situaciones para futuras actuaciones de la autoridad, ya sobre ese mismo contribuyente o como para sumar experiencia para otros casos análogos.

Es así que a continuación se postulan las secciones y contenidos que habitualmente deben conformar un Expediente Permanente:

Sección	Descripción y Contenido
1	Antecedentes derivados de registros informáticos y Oficio de Notificación de requerimiento de información, debidamente recibido por el contribuyente para dar inicio a las facultades de comprobación en materia de Comercio Exterior: importaciones y/o exportaciones por ejercicio o periodo determinado. En el caso de que en el desarrollo de la Visita Domiciliaria se llegue a embargar mercancía de procedencia extranjera, el acta final por lo que se refiere a esa mercancía.
2	Notificación y requerimiento de documentación contable y aduanera al contribuyente y relación pormenorizada de la aportada:
3	Verificación de la documentación requerida y resultados de su valoración.
4	Resolución del procedimiento Administrativo en Materia Aduanera y su debida Notificación.
5	Conclusiones y Recomendaciones para posteriores revisiones.

TEMA 3. Tratados Internacionales

Dentro de las actividades debemos de tomar en cuenta los principios que rigen el Derecho Internacional de Tratados, así como su significación y efectos en la legislación interna en materia de comercio exterior.

Como ya lo hemos comentado la fiscalización que existe para las empresas que realizan actividades de comercio internacional está basada en los tratados internacionales.

Por lo tanto para poder comprender éste tipo de normatividad, ajena a las actividades del contador público, debemos de entender las siguientes preguntas:

- Jerárquicamente, ¿qué nivel tiene un Tratado Internacional firmado por el ejecutivo y ratificado por el Senado respecto a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y respecto a las leyes emanadas del Congreso de la Unión?
- ¿Cuántos Tratados Internacionales de Libre Comercio tiene firmados nuestro país?
- ¿Cuáles son los temas principales sobre los que se pactan los Tratados Internacionales de Libre Comercio?

3.1. Constitucionalidad y efectos en la legislación interna

Antecedentes sobre el Derecho de Tratados

“Al hablar del Derecho Internacional, sólo se hace referencia al general o común, y no al particular. El Derecho Internacional General o Común es Derecho Consuetudinario, válido para los Estados que forman parte de la comunidad internacional. [...]”⁵³.

El Dr. Hans Kelsen, a través de este fragmento que se cita, nos permite desprender algunas de las pautas fundamentales del llamado Derecho de Tratados:

- En primer lugar, que se trata de un “Derecho Internacional General o Común”, es decir entre naciones que comparten intereses comunes, ya sea por vecindad, por tradición histórica o de cualquier índole;
- Por otro lado, sustantivamente la identifica con un “Derecho Consuetudinario”, es decir, basado en la costumbre.

Esta última afirmación, cabe decirlo, en la construcción de los Acuerdos, adquiere gran trascendencia sobre todo si tomamos en consideración que se trata de Estados soberanos donde no es posible una relación de supra-subordinación, y sí, necesariamente de coordinación. En este orden, es ese esquema coordinado el que da origen a uno de los objetivos esenciales de todo Tratado o Acuerdo Internacional: la “cooperación mutua”. Sin embargo, si se trata de una relación “horizontal” donde no cabe como prioritaria la voluntad de una de las partes contratantes, ¿cuál es entonces la fuente normativa de los Tratados? La respuesta está en la propia afirmación de Kelsen en tanto su consideración de Derecho Consuetudinario: en la costumbre. Será, ante todo, la costumbre internacional la que tematicice el Acuerdo conforme a las reglas internacionales sobre el llamado Derecho de los Tratados, establecido positivamente en el texto de la “Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados”, hecha en Viena el 23 de mayo de 1969, signada por México y publicada en el Diario Oficial de la Federación del 14 de Febrero de 1975.

En este texto legal, que es fuente formal de nuestra Ley de Tratados que regula las formalidades para la celebración de todo Pacto Internacional, encontramos en sus Considerandos, la expresión práctica de lo hasta ahora expuesto:

“Los Estados Partes en la presente Convención.

Considerando la función fundamental de los tratados en la historia de las relaciones internacionales.

Reconocimiento la importancia cada vez mayor de los tratados como fuentes del derecho internacional y como medio de desarrollar la cooperación pacífica entre las naciones, sean cuales fueren sus regímenes constitucionales y sociales.

Advirtiendo que los principios del libre consentimiento y de la buena fe y la norma “pacta sunt servanda” están universalmente reconocidos.

Afirmando quien las controversias relativas a los tratados, al igual que las demás controversias internacionales, deben resolverse por medio pacíficos y de conformidad con los principios de la justicia y del derecho internacional.

Recordando la resolución de los pueblos de Naciones Unidas de crear condiciones bajo las cuales puedan mantener la justicia y el respeto a las obligaciones demandadas de los tratados.

Tendiendo Presentes los principios de derecho internacional incorporados en la Carta de las Naciones Unidas, tales como los principios de la igualdad de derecho y de la libre determinación de los pueblos, de la igualdad soberana y la independencia de todos los Estados, de la no injerencia en los asuntos internos de los Estados, de la prohibición de la amenaza o el uso de la fuerza y del respeto universal a los derechos humanos y a las libertades fundamentales de todos y la efectividad de tales derechos y libertades.

Convencidos de que la codificación y el desarrollo progresivo del derecho de los tratados logrados en la presente Convención contribuirán a la consecución de

los propósitos de las Naciones Unidas enunciando en la carta, que consisten en mantener la paz y la seguridad internacionales, fomentar entre las naciones las relaciones de amistad y realizar la cooperación internacional.

Afirmando que las normas de derecho internacional consuetudinario continuarán rigiendo las cuestiones no reguladas en las disposiciones de la presentes Convención.”

Pues bien, es claro el sentido que los tratados internacionales tienen, así como el importante papel que juegan en el desarrollo de las relaciones en el concierto internacional, independientemente de la especialidad a que refieran. Para nuestro objeto de estudio, son los Tratados Comerciales los que tienen trascendencia en el desarrollo normativo en tanto constituyen la fuente formal de nuestro derecho tributario en materia de Comercio Exterior.

Constitucionalidad y efectos legislativos

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ley suprema y pacto político fundamental de los Estados Unidos Mexicanos, a través de diversos artículos configura los principios de nuestro Derecho de Tratados. Cabe mencionar que, en la esfera internacional, sólo una nación reconocida como libre y soberana tiene la capacidad de pactar, de comprometerse con otras naciones mediante la suscripción de tratados, pues, dada su naturaleza contractual, todo tratado internacional es en sí un contrato, luego, según nuestra doctrina jurídica, fuente de obligaciones.

Pero, en este orden, así como en la generalidad de los contratos, la capacidad de las partes para comprometerse es un elemento esencial, así también, entre las naciones, internacionalmente se asemeja al concepto de capacidad, el de soberanía, luego una nación tiene capacidad para comprometerse frente a otras cuando internacionalmente se le reconoce como soberana. Por tal motivo, resulta sumamente ilustrativo el texto del Artículo 39 de la Constitución Federal, cuando expresamente establece el principio de que: “La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo.” Luego, cuando un tratado internacional es suscrito por el poder público, podemos decir que, en consonancia con este principio constitucional, será “el pueblo” el que queda “esencial y originariamente”

comprometido. Lo anterior queda sustentado con la proposición que en el texto del citado Artículo, complementa el primer supuesto: “Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste”. Es decir que, redondeando la idea expresada, sólo será obligado el “pueblo” en tanto la suscripción de los compromisos pactados haya sido a través de el “poder público” reconocido como emanado de la voluntad popular y siempre que haya sido en beneficio del mismo pueblo, ya que éste tiene, según expresa la parte final del Artículo 39 en cita, “en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno”.

Es por lo anterior que, entonces, es posible hablar de convenciones, tratados o pactos “internacionales”, esto es, “entre naciones”, y de ninguna manera habrán de entenderse como “intergubernamentales”, pues es, en sí, la nación mexicana, en nuestro caso, parte contratante del Tratado.

Como queda establecido en el Artículo 39, sólo se podrá pactar un acuerdo o tratado internacional cuando éste sea en beneficio del “pueblo”, por tal motivo, la propia Constitución Política Federal prevé, en su Artículo 15, una limitante material al no autorizar la celebración de “tratados para la extradición de reos políticos, ni para la de aquellos delincuentes del orden común que hayan tenido en el país donde cometieron el delito, la condición de esclavos”, así tampoco cuando en virtud de algún tratado “se alteren las garantías y derechos” establecidos por la propia Constitución.

Ahora bien, entre las atribuciones constitucionalmente previstas para el Estado está la consagrada en el Artículo 25 Constitucional referente a la “rectoría del desarrollo nacional” con el objeto de garantizar que ese mismo desarrollo se realice en forma “integral y sustentable”, fortaleciendo con ello a la “Soberanía de la Nación”, así como su “régimen democrático”, entendido éste como la base para el “pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos”. Este mismo dispositivo constitucional prevé la concurrencia, con responsabilidad social, al desarrollo económico nacional de los sectores público, social y privado. Este principio adquiere trascendencia en materia de Tratados Internacionales, pues por lo que hace a los Tratados Comerciales, la llamada cooperación institucionalizada por virtud de la cual se diseña la temática y alcances, queda a cargo de dos grupos orgánicos:

- a) Los constituidos por representantes gubernamentales que actúan bajo instrucciones directas de aquéllos;
- b) Los formados por individuos independientes que deben lealtad a la institución como tal y que no se encuentran sometidos a las instrucciones de ningún gobierno.

En este orden, la participación de sectores distintos a los gubernamentales o de Estado en la instrumentación de los Tratados resulta fundamental en tanto que ese grupo se integra por expertos en la materia, en nuestro caso, en las prácticas de comercio internacional. Derivado de esa participación, se establece, como fuente real del derecho que se crea, los llamados “Códigos de Conducta”, los que, a la postre, determinarán la normatividad aplicable al Tratado y fuente formal del derecho interno de las naciones partes del Acuerdo.

Tal como lo establece el cuarto párrafo del citado Artículo 25 Constitucional, el sector público tendrá a su cargo, de manera exclusiva, las áreas estratégicas que se señalan en el Artículo 28, párrafo cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, manteniendo siempre el Gobierno Federal la propiedad y el control sobre los organismos que, en su caso, se establezcan.

Por lo que hace a la constitucionalidad de los Tratados Internacionales, el Artículo 133 Constitucional establece que dichos Tratados celebrados y que celebre el Presidente de la República, aprobados por el Senado, como órgano legislativo encargado de la política exterior, que estén de acuerdo con la Constitución, así como las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella, en conjunción con la propia Constitución Política, “serán Ley Suprema de toda la Unión”. Cabe advertir que este texto ha sido motivo de diversas críticas en torno a la jerarquía de leyes, pues los hay quienes afirman que, entonces, los Tratados Internacionales formalmente celebrados y ratificados se encuentran al mismo nivel jerárquico de la propia Constitución Política, en tanto que constituyen “Ley Suprema de toda la Unión”; otros, en cambio, asumen una posición causalista en tanto que afirman que no es posible que un Tratado Internacional tenga la misma jerarquía de la Constitución Política pues es ésta la que permite su consideración como incorporada en la legislación nacional.

No obstante las posiciones anteriores, siguiendo la forma retórica del texto, se advierte que este dispositivo constitucional no refiere a una jerarquización, al menos no en forma expresa, sino mas bien a una consideración “holista”, es decir, tendiente a totalizar en un solo concepto: “Ley Suprema de toda la Unión”, disposiciones cuya naturaleza, en tanto su creación es el rasgo distintivo entre ellas: constitucionales por un “constituyente”, las leyes en general por un Congreso a través de un proceso legislativo previsto en la propia Constitución y los Tratados Internacionales a través de la negociación internacional y con sus propias formalidades, todo lo cual hace un solo “corpus” legislativo que denomina “Ley Suprema de toda la Unión”. La dificultad conceptual tal vez se deba a que coloquialmente cuando se habla de “Ley Suprema”, se refiere al texto constitucional, sin embargo, no habrá que perder de vista que la Constitución puede ser considerada “Ley Suprema” dentro de una jurisdicción territorial y personal que ella misma establece, en tanto que un Tratado Internacional tiene su aplicación en ámbitos distintos.

En suma, parece ser obvio que no es posible comparar o, mejor dicho, hablar de jerarquía entre objetos de diferente naturaleza, por lo que simplemente la posición más prudente parece ser la de reconocer a los Tratados y a la Constitución como cosas distintas, en donde materialmente los Tratados constituyen la pauta fundamental de la legislación secundaria, pero que, sin embargo, como lo prevé el citado Artículo 133, deberán estar “de acuerdo” con la Constitución, o dicho en otras palabras, no ser contradictorios a la Constitución, sino ser consistentes, más que a la Constitución como texto legal, a los principios constitucionales que ese texto tutela, pues son esos mismos principios expresados en artículos, los que posibilitan su creación y efectos prácticos. Es por lo anterior que, para efectos de la práctica legislativa, el Tratado Internacional constituye su fuente formal.

3.2. Interpretación y aplicabilidad en caso de conflicto de leyes

Conforme a lo establecido en el Artículo 94 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que refiere a las atribuciones del Poder Judicial Federal, cuyo ejercicio es a cargo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, expresamente, en el octavo párrafo de ese Artículo, determina que la “interpretación de la Constitución, leyes y reglamentos federales o locales y **tratados internacionales** celebrados por el Estado Mexicano, así como los requisitos para su interrupción y modificación”, es materia privativa de ese Poder de Estado, a través de “la jurisprudencia que establezcan los tribunales del Poder Judicial de la Federación”, cuya obligatoriedad será fijada por la Ley, que en este caso será la Ley de Amparo, reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente el Título Cuarto, que comprende de los Artículos 192 al 197-B.

Asimismo, es facultad de los Tribunales Federales, dependientes del Poder Judicial Federal, conocerán, con arreglo al Artículo 104 Constitucional, fracción I, toda controversia que se suscite sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales o de los **tratados internacionales** celebrados por el Estado Mexicano. En este orden, la misma fracción en cita, prevé que cuando dichas controversias, del orden civil o criminal relacionadas con el cumplimiento y aplicación de leyes federales o de los **tratados internacionales** que sólo afecten intereses particulares, podrán conocer también de ellas, a elección del actor, los jueces y tribunales del orden común de los Estados y del Distrito Federal.

Ahora bien, dada la diversidad normativa, en cuanto a la materialidad y jerarquía de Leyes, es posible que se llegue a presentar lo que se denomina como “**conflicto de leyes**”. Este supuesto jurídico puede darse en dos ámbitos: como **conflicto de leyes en el espacio** o como **conflicto de leyes en el tiempo**. La pauta fundamental sobre la que gira este problema es el de la **vigencia**.

Constitucionalmente, el Artículo 14, además de consagrar, en su segundo párrafo, la llamada “garantía de audiencia” respecto a actos de privación de la vida, de la libertad o propiedad, posesiones o derechos, en su primer párrafo establece el principio fundamental de la vigencia: “*A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.*”

Desde luego que habrá que dejar claro que cuando se habla de vigencia se está refiriendo a la cualidad de las leyes de ser aplicables y producir consecuencias jurídicas en un lugar y en un tiempo o momento determinado, de ahí que se haya mencionado anteriormente que el “conflicto de leyes” podrá darse en el espacio o en el tiempo.

Pero sigamos con el principio constitucional de “irretroactividad de las leyes”. Cuando se habla de “retroactividad de una ley”, se hace referencia al hecho de “retrotraer” o llevar al pasado los efectos o consecuencias jurídicas de una ley que, o bien aún no nacía o bien aún no podía surtir efectos en el momento en que se dieron los hechos controvertidos. Cabe hacer mención que por su naturaleza, las leyes pueden ser: **sustantivas**, en tanto que definen o identifican una situación jurídica concreta, o bien **adjetivas o de procedimiento**, que, como su nombre lo indica, norman las formas y formalidades para la calificación de el hecho jurídicamente controvertido. Esta clasificación resultar trascendente en tanto que es principio jurídico, amparado por diversas tesis y jurisprudencias, que las normas **adjetivas** no se sujetan a los mismos criterios de vigencia que las normas **sustantivas**, pues los hechos controvertidos se identifican con las normas sustantivas vigentes en el momento de su ejecución, en tanto que las de procedimiento o adjetivas, se “actualizan” en el momento en que son puestas en práctica. Un ejemplo elemental nos puede servir para ilustrar lo anterior:

Supongamos que la autoridad fiscalizadora inicia el ejercicio de sus facultades de comprobación el día 23 de Septiembre de 2007, sobre operaciones o actos jurídicos tributarios real y documentadamente verificados en fechas 12 de Enero de 2004 y 25 de Agosto de 2005. Sustantivamente, los hechos que se investigan debieron haberse realizado con arreglo a las disposiciones aplicables en las fechas de su celebración, es decir; en tanto que, toda vez que la autoridad fiscalizadora inició el ejercicio de sus facultades de comprobación el 23 de Septiembre de 2007, serán las normas o leyes adjetivas o de procedimiento, vigentes en esa fecha las que sean aplicables al acto de autoridad, pues es, precisamente en esa fecha en la que se “actualiza” la hipótesis normativa de la Ley de procedimiento.

Desde luego que lo anterior sólo es comprensible en el ámbito temporal, sin embargo, en el ámbito espacial, si bien no se puede hablar de “retroactividad”, sí se puede hablar de “aplicación indebida” en consideración al lugar donde se pretende que surtan los efectos de

esa Ley o bien calificar los hechos controvertidos, ya sea por incompetencia o bien simplemente porque el ámbito espacial de aplicación de la Ley no considera el lugar donde se generaron los hechos controvertidos. En estos casos, el ámbito espacial de las Leyes Fiscales, especialmente las de Comercio Exterior aplicables, son de alcance federal, luego son aplicables en cualquier parte del territorio nacional, y para el caso de **Tratados Internacionales**, sólo surtirán efectos en los países contratantes o partes del Tratado. No obstante, cabe mencionar que también pueden pactarse reservas sobre determinadas zonas “libres” o pactadas como de “excepción”.

En la práctica aplicativa de las normas derivadas de un Tratado Internacional, el propio Tratado establece sus particulares reglas de vigencia espacial y temporal en términos de “reservas”, o de excepciones y, asimismo, dada su naturaleza consuetudinaria o derivada y dependiente de la “costumbre”, contienen, propiamente, instrumentos de vigencia a través de Notas Explicativas, Opiniones y, sobre todo, a través de los órganos encargados tanto de velar por la correcta y justa aplicación del Tratado como por aquellos encargados de dirimir controversias.

3.3. Tratados de Libre Comercio suscritos por México: normas relevantes

Resulta pertinente citar de nueva cuenta al Dr. Kelsen. Este autor nos advierte de la relatividad de las normas derivadas de los tratados internacionales, en cuanto a que no es posible hablar de univocidad normativa ni aun en casos como el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), ya que su alcance no cubre la totalidad de las naciones:

“El Derecho Internacional Particular es el válido sólo para algunos Estados, y comprende de manera especial normas creadas por tratados internacionales, sólo válidas para las partes contratantes. No ha habido todavía un tratado internacional entre todos los Estados, ni ha habido Derecho Internacional General o Común creado mediante tratado. Incluso los tratados celebrados por muchos Estados no constituyen Derecho Internacional General, sino Derecho Internacional Particular.”⁵⁴.

En este orden, son diversos los tratados que los países suscriben conforme a sus muy particulares intereses. Así, podemos referir cronológicamente, que los Tratados de Libre Comercio suscritos por los Estados Unidos Mexicanos son los siguientes:

1. Tratado de Libre Comercio de América del Norte, DOF 20 de Diciembre de 1993.
2. Tratado de Libre Comercio entre México, Colombia y Venezuela, DOF 27 de Febrero de 1998.
3. Tratado de Libre Comercio entre México y Bolivia, DOF 02 de Marzo de 1998.
9. Tratado de Libre Comercio entre México y Nicaragua, DOF 26 de Mayo de 1998.
10. Tratado de Libre Comercio entre México y la República de Costa Rica, DOF 31 de Marzo de 1999.
11. Tratado de Libre Comercio entre México y Chile, DOF 28 de Julio de 1999.

12. Tratado de Libre Comercio entre México y la Comunidad Europea, DOF 26 de Junio de 2000.
13. Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Estado de Israel, DOF 28 de Junio de 2000.
14. Tratado de Libre Comercio entre México y El Salvador, Guatemala y Honduras, DOF 14 de Marzo de 2001.
15. Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados de la Asociación Europea de Libre Comercio, DOF 29 de Junio de 2001

Consistente con lo hasta aquí postulado, se puede observar, por un lado que cada uno de los diez Tratados de Libre Comercio anteriores, establecen, conforme a su particular expresividad, sus principios normativos particulares, y que, sin embargo, por lo general, presentan regularidad respecto a ciertos rubros, constituyéndose éstos como fundamentales de estos Tratados y que enunciativamente son:

a) Aspectos generales, definiciones y disposiciones iniciales.

Refiere a los antecedentes económicos, históricos o regionales que motivan el Tratado; sus objetivos y alcances que con su institución se pretende, así como el significado que las partes han convenido respecto a la terminología empleada. Asimismo, como disposiciones iniciales quedan aquellas que limitan los ámbitos material, territorial y temporal de aplicación del Tratado.

b) Comercio de bienes y servicios.

Regularmente plantean la distinción entre el comercio de bienes y de servicios. Este distingo se hace necesario en virtud de que con ello se reconoce el tráfico no sólo de bienes materiales o corpóreos consumibles, sino también el de servicios como puede ser el caso de asistencia técnica, o bien el cualquier tipo de servicio que se relacione con el tráfico de bienes o mercancías.

c) Compras de sector público.

El sector público suele ser una entidad privilegiada en tanto que su actividad, al no ser precisamente de naturaleza mercantil y, sin embargo, por necesidades derivadas de su actividad llega a constituirse en un consumidor de bienes y servicios; por ello generalmente se reserva en el *corpus* de un tratado una sección especial.

d) Normas y barreras técnicas al comercio.

Fundamentalmente aquí se hace referencia a las estipulaciones o clausulado sobre gravámenes, entendido esto en sentido amplio, es decir, no sólo en lo que a tasas impositivas se refiera, sino en cuanto a requisitos o regulaciones que se impongan con la finalidad de limitar técnicamente o condicionar el flujo comercial.

e) Propiedad Intelectual.

En virtud de que con la instauración de un tratado o acuerdo de libre comercio las partes pretenden incrementar el flujo comercial entre ellas, merece mención y tratamiento especialmente expreso los derechos sobre propiedad intelectual como del patrimonio industrial que pudiera verse afectado.

f) Inversión.

Refiere a los principios y previsiones sobre los que se proyectará tanto la inversión directa (infraestructura) como la inversión indirecta (aportación de capitales).

g) Solución de controversias y competencia.

Establecen las partes el reconocimiento competencial y las formas y formalidades para dirimir controversias. Generalmente las controversias se resuelven, dada su especialidad, a través de instancias arbitrales, sin perjuicio de la soberanía de cada Estado parte.

h) Administración del Tratado, disposiciones administrativas e institucionales.

Establece normas de carácter administrativo con la finalidad de observar el cumplimiento en la forma y conforme a los tiempos previstos en el Tratado. Esta institución es fundamental para la vigencia práctica del Tratado.

i) Procedimientos aduaneros, prácticas desleales de comercio, medidas de salvaguarda, cuotas compensatorias y reglas de origen.

Tanto para efectos comerciales como fiscales, este tema constituye, por un lado, la fuente formal del derecho interno de las partes del Tratado pues de lo que aquí se estipule depende el impulso o limitación al tráfico de determinadas mercancías, a través de medidas arancelarias y no arancelarias de salvaguarda, así como los alcances en cuanto a beneficios por desgravación de las mercancías y, finalmente, sobre la persecución de prácticas desleales de comercio como son la discriminación de precios (dumping) y las subvenciones que dañan a la producción interna de los Estados.

j) Medidas de emergencia y excepciones.

Aquí se determinan medidas específicas de control y de salvaguarda sobre mercancías. Se puede decir que en esta parte es donde se encuentran las características distintivas de cada Tratado.

k) Otras disposiciones.

En función a la complejidad práctica respecto a las relaciones comerciales entre las partes, así como las derivadas de sus políticas económicas y de salvaguarda de su soberanía, los Estados establecen diversas normas sobre alguno de los temas principales o bien sobre algunos otros temas característicos de sus recíprocas relaciones e intereses comerciales.

En este orden, algunos de los temas especiales, de particular distinción en ciertos Tratados, se pueden encontrar bajo los siguientes rubros o conceptos que, como se podrá observar, aluden a sectores estratégicos de la economía de cada parte:

- Trato nacional y acceso de bienes al mercado.

- Sector agropecuario y medidas fitosanitarias y zoonosanitarias.
- Entrada temporal de personas de negocios.
- Telecomunicaciones.
- Servicios financieros.
- Políticas en Materia de Competencia, Monopolios y Empresas del Estado.
- Sector automotor.
- Transparencia.
- Derechos y Obligaciones de la OMC.
- Diálogo Político.
- Movimientos de Capital y Pagos.
- Diálogo sobre cooperación y asuntos económicos.

En suma, si bien la celebración y puesta en práctica de Tratados Internacionales, en nuestro caso Comerciales, trasciende el sentido de “soberanía cerrada” de la cual podemos citar a los Artículos 31 y 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en lo que toca, al primero respecto a la obligación de los mexicanos de “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”, y por lo que hace al segundo respecto a la “facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia”, así como sobre la posibilidad de que el Ejecutivo sea facultado “por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como

para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país”, de ninguna manera, los Tratados, son contradictorios a estos principios, pues la celebración misma de ellos son, en todo caso, actos de soberanía sujetos al procedimiento constitucionalmente previsto para su consideración como parte del concepto de “Ley Suprema de toda la Unión”, según se mencionó, referido en el Artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

TEMA 4. CONCLUSIONES

Tanto en materia mercantil como aduanal, la mercancía tiene una significación sustancial en el comercio exterior. El impuesto aduanal desde sus principios se estableció con carácter general y permanente como una obligación cuya fuente es la Ley (“ex lege”) y se caracteriza por comprender dos aspectos: uno cuantitativo y otro formal, por lo que su cumplimiento no se limita al pago en dinero, sino también al de las formas y formalidades legales. Específicamente, la relación aduanera reviste tres características: es una relación de Derecho Público, intervienen mercancías y territorio (origen y procedencia) y sus normas generalmente están influenciadas por situaciones y relaciones internacionales.

Como Derecho Público en tanto que interviene directamente el interés del Estado, todo acto de autoridad sólo podrá hacerse conforme a las facultades y competencias que la Ley expresamente le determine respecto a la *materia, territorio, cuantía, grado, prevención, turno, concurrencia y exclusividad*. Sin embargo, la autoridad puede no ejercer sus facultades en forma lícita por tres causas probables: *error, dolo o mala fe*, las cuales pueden ser constitutivas de agravio en tanto violen el interés jurídicamente tutelado del particular, siendo más frecuentes los actos de autoridad viciados por no estar debidamente fundamentados y motivados.

Así pues, si ha de ser la mercancía el fundamento del comercio, lo primero es identificarla o establecer los criterios para un sistema de designación que permita la aplicación de las normas tributarias. Así tenemos a la Nomenclatura Actual que se conoce como Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, que consta de 21 Secciones, 97 Capítulos, 1242 Partidas, Notas Legales de Sección, Notas Legales de Capítulo, Notas de Subpartida y 6 Reglas Generales. Este Sistema es de observancia internacional y para efectos tributarios presenta la Tarifa compuesta por las siguientes columnas: *código, descripción, unidad y ad-valorem %*. Establece en forma numérica, en 8 dígitos: el Capítulo (hasta el segundo dígito), la Partida (hasta el cuarto dígito), la Subpartida (hasta el sexto dígito) y la Fracción Arancelaria (hasta el octavo dígito); la siguiente columna establece la Descripción del Código, la siguiente la Unidad de medida que reconoce la Tarifa, y finalmente el Ad-Valorem o tasa porcentual aplicable a la base gravable determina

el impuesto. A partir del 1 de julio de 2007 entra en vigor la nueva Ley del Impuesto General de Importación y Exportación y la correspondiente Tarifa.

Si la influencia de los Tratados Internacionales de Libre Comercio se deja sentir en alguna rama del derecho es, precisamente en el derecho aduanero en donde influyen directamente en lo que corresponde a la determinación del origen de las mercancías. Los Métodos para conferir origen, internacionalmente aceptados y recogidos por la Ley de Comercio Exterior son: Mercancía Enteramente Originaria; Mercancía sujeta a una Transformación Sustancial. La determinación del origen de una mercancía tiene por objeto el acceder a los beneficios derivados de un Tratado, y que en general son: el trato arancelario preferencial y la no aplicación de cuotas compensatorias. De ahí la necesidad de acreditar el origen mediante el llamado Certificado de Origen, cuyos requisitos son determinados en el propio Tratado.

En complemento a lo anterior, el Ejecutivo Federal, a efecto de “regular, restringir o prohibir la exportación, importación, circulación o tránsito de mercancías, cuando lo estime urgente”, por tratarse de mercancías idénticas, similares o directamente competitivas a las de producción nacional, para prevenir o remediar el daño serio de que sean objeto y facilitar el ajuste de los productores nacionales, decretará las medidas de salvaguarda conducentes, las cuales, en términos del Artículo 45 de la Ley de Comercio Exterior, las que sólo se impondrán cuando se haya constatado que las importaciones han aumentado en tal cantidad y en condiciones tales que causan o amenazan causar un daño serio a la producción nacional y podrán consistir en aranceles específicos o ad-valorem, permisos previos o cupos máximos, en razón de la presencia de prácticas desleales de comercio internacional, consistentes en: Discriminación de Precios, Subvenciones y en general todo daño o amenaza de daño a la producción nacional. En el ámbito tributario directamente, tenemos a la Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuyo objeto es combatir la “subvaluación de mercancías” como práctica tendiente a afectar la base gravable del impuesto general de importación.

En materia de comercio exterior no sólo interesa el origen y procedencia de las mercancías sino también su destino, así cuando hablamos de regímenes aduaneros, podemos

asumir que se trata del conjunto de normas que regulan cada una de las modalidades o formas legalmente reconocidas de las importaciones y exportaciones que permiten establecer cuál es el destino económico que se les dará a esas mercancías. La Ley aduanera reconoce, en su Artículo 90: los definitivos, los temporales, el depósito fiscal, el tránsito de mercancías, el de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado y, desde el 2003, el de **recinto fiscalizado estratégico** que consiste en la introducción, por tiempo limitado, de mercancías extranjeras, nacionales o nacionalizadas, custodia, exhibición, venta, distribución, elaboración, transformación o reparación. [Artículos **135-A, 135-B, 135-C y 135-D** de la Ley Aduanera].

Los llamados “Programas de Fomento a la Exportación” son las empresas PITEX y Maquiladoras de Exportación (a partir de 2007 denominados como Programa IMMEX). Ambos se identifican por la serie de prerrogativas de que gozan especialmente en el marco de sus importaciones temporales. Sin embargo, para efectos de su fiscalización constituyen empresas que revisten cierta problemática en cuanto al control de sus operaciones: excesos en el plazo de retorno de mercancía, irregularidades en sus registros e inventarios, así como irregularidades al cumplimiento de sus respectivos programas autorizados por la Secretaría de Economía. No obstante, económicamente tienen importancia en cuanto a su capacidad exportadora.

En cuanto a las infracciones y sanciones en materia de comercio exterior, se puede decir que existen infracciones administrativas que a su vez se consideran delitos, entre las que se pueden citar al contrabando, la tenencia ilegal, la defraudación fiscal, como los tipos más significativos; la existencia de este sistema dual hace indispensable establecer el distingo entre infracción y delito. En el ámbito aduanero, el Título Octavo de la Ley Aduanera (del Artículo 176 al 202) regula lo relacionado con las infracciones y sanciones aplicables a los diversos supuestos normados en esa Ley, y que, para fines didácticos, podemos agrupar en la siguiente forma: por la introducción o extracción de mercancías al o del territorio nacional; las relacionadas con el destino de las mercancías de comercio exterior; sobre la obligación de presentar declaraciones y documentación; las relacionadas con la obligación de llevar contabilidad y control de inventarios; las relativas al control, seguridad y manejo de mercancías de comercio exterior; y otras infracciones de diversa

índole formal. En cuanto a las sanciones, como en toda la materia fiscal, las disposiciones que las establecen son de interpretación estrictamente literal.

Adicionalmente tenemos el PAMA, deriva de algún acto de fiscalización practicado por la autoridad aduanera cuyo objeto es la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales generadas por la introducción de mercancía de origen y procedencia extranjera al territorio nacional afecta a embargo precautorio.

En todo caso, como acto de autoridad debe cumplir con los requisitos de legalidad: fundamentación y motivación, exigidos por el Artículo 16 Constitucional. Habitualmente se ha caracterizado al Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera como: *“El conjunto de actos previstos en la Ley Aduanera, ligados en forma sucesiva con la finalidad de emitir una resolución sobre la posible comisión de infracciones en la entrada al territorio nacional y salida del mismo, de mercancías, respetando la garantía de audiencia del particular”*.

Conforme al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, las autoridades competentes para iniciar y resolver el PAMA son: la Administración General de Aduanas, las Aduanas, la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, a través de la Administración Central de Comercio Exterior y la Administración de Auditoría de Comercio Exterior, las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal y la Administración General de Grandes Contribuyentes.

Los principales actos de fiscalización que pueden dar origen al inicio de un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, PAMA, por parte de las autoridades mencionadas son:

- Reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento (Artículos 43 y 44 de la Ley Aduanera);
- Verificación de mercancías en transporte (Artículo 42, fracción VI del Código Fiscal de la Federación);
- Verificación de vehículos de procedencia extranjera (fracción VI del Artículo 42, del Código Fiscal de la Federación);

- Visitas domiciliarias (derivadas de las facultades de comprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, previstas en el Artículo 42, fracción III del Código Fiscal de la Federación);
- Mercancías puestas a disposición de la autoridad aduanera por parte de otras autoridades (Artículo 3 de la Ley Aduanera)

Una vez conocido el importe del crédito fiscal a cargo del infractor, constitutivo del “interés fiscal”, el infractor podrá caucionar su deuda a través de alguno de los medios y conforme a los requisitos previstos en el Artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, medios de garantía que sumariamente son:

- Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;
- Prenda o hipoteca;
- Fianza otorgada por una institución autorizada;
- Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia;
- Embargo en la vía administrativa;
- Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

Uno de los aspectos fundamentales en la necesaria reconstrucción de hechos que la autoridad aduanera debe realizar en un PAMA por tratarse de mercancía extranjera que no fue acreditada su legal estancia en territorio nacional, es la determinación de la Clasificación Arancelaria y Valor de las Mercancías, la cual debe realizarse en virtud de que, con arreglo a lo previsto en el Artículo 56, fracción IV, inciso b) de la Ley Aduanera, el momento de causación del impuesto general de los gravámenes correspondientes, será, en los casos de infracción, será el del embargo precautorio de las mercancías, cuando no pueda determinarse la de comisión.

Formalmente, el dictamen sobre Clasificación Arancelaria y Valor de las Mercancías ha de contener lo siguiente:

- Identificación de las mercancías por casos de acuerdo al inventario formulado por los funcionarios actuantes;
- La clasificación arancelaria correspondiente a las mercancías, funda y motivada con arreglo a las disposiciones contenidas en la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación;
- Descripción pormenorizada de las mercancías en cuanto a su presentación física y rasgos de notoriedad;
- En su caso, de considerarlo necesario, “Toma de muestras” para su análisis de laboratorio;
- Determinación del Valor en Aduana para mercancías importadas conforme a lo previsto en la Ley aduanera (Artículos 64 al 78);
- Anexo: Oficio de designación de perito dictaminador por parte del Administrador competente;
- En su caso, copia del oficio con el que se solicitó apoyo a la aduana correspondiente.

Se le concede al contribuyente, un plazo de 10 días hábiles contados a partir del día siguiente al día en que surta efectos la notificación del acta, para su ofrecimiento de pruebas, computados conforme a lo establecido en el Artículo 12 del Código Fiscal de la Federación.

Los Artículos 18, 19, 123 y 135 del Código Fiscal de la Federación nos refieren a los requisitos para el ofrecimiento de pruebas. Entre los documentos que comúnmente son ofrecidos como pruebas podemos citar y que habrán de ser objeto de valoración tenemos:

- Pedimentos y sus anexos
- Facturas

- Solicitudes de importación temporal
- Actas de internación temporal de vehículos
- Cartas de porte

Para que proceda un *embargo precautorio*, la autoridad actuante deberá gozar de las facultades de “ordenar y practicar la retención, persecución, embargo de mercancías de comercio exterior y sus medios de transporte, en los supuestos que establece la Ley Aduanera cuando no se acredite su legal importación, tenencia o estancia en el país”, conforme al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y los supuestos de embargo precautorio, conforme al Artículo 151 de la Ley Aduanera, son:

- Introducción por lugar no autorizado y desvió de ruta fiscal.
- Que se trate de mercancía prohibida o sujeta a Regulaciones y Restricciones No Arancelarias, excepto las de información comercial con arreglo a lo establecido en el Diario Oficial de la Federación del 31 de Diciembre de 2001.
- Que no se acredite con la documentación aduanera o se trate de vehículos conducidos por personas no autorizadas.
- Que se detecte mercancía no declarada o excedente en más de un 10% del valor total declarado.
- Que se encuentre transportación de mercancías de importación sin pedimento dentro del recinto fiscal.
- Que el nombre del proveedor o importador señalado en pedimento o factura sea falso o inexistente, o el domicilio señalado en dichos documentos no se pueda localizar o la factura sea falsa.
- Que el valor de las mercancías declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares.

Una vez agotados los supuestos referidos en los párrafos anteriores, se levantará el Acta de Embargo e Inicio del PAMA asentando cronológicamente todos y cada uno de los hechos, omisiones y demás irregularidades conocidas y probadas por la autoridad aduanera como resultado de la verificación en ejercicio de sus facultades de comprobación conforme al Artículos 46 de la Ley Aduanera y 46, fracción I del Código Fiscal de la Federación. Esta documental se debe acompañar de otras con las que se acrediten los hechos que refiere, como son: orden de visita o de verificación, las constancias de identificación de los auditores, identificaciones tanto del compareciente como de los testigos, inventario, y todos los documentos aportados por el probable infractor para acreditar la legal importación, tenencia o estancia en el país de las mercancías.

Por lo que toca al embargo precautorio, se debe señalar el nombre y carácter de quien comparece y cómo se identifica, pormenorizando los datos que contiene dicha identificación; también se deberá anotar el requerimiento que se haga al interesado para que designe dos testigos, así como el apercibimiento de que de no hacerlo o los designados no acepten servir como tales, la autoridad los designará, describiendo, en igual modo, los datos contenidos en la identificación de los testigos.

En lo que corresponde a la mercancía, se debe describir pormenorizadamente en un inventario que para el efecto se levante y la documentación que se aporte, se deberá relacionarla detalladamente con la mercancía objeto del embargo.

La Resolución que se emita, tal como en la notificación, deberá entregarse en forma personal, o bien por estrados cuando el infractor no señaló domicilio, o bien que éste se encuentre fuera de la circunscripción territorial, o cuando sea falso o se trate de desocupación de su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso respectivo. Cuando el PAMA, se haya iniciado contra el poseedor o tenedor de la mercancía embargada precautoriamente, y posteriormente el importador o propietario comparezca en el procedimiento a través de escrito, se dice que, en ese caso, se le trasladará el procedimiento a este último.

Formalmente, la resolución que se emita de un PAMA debe observar la garantía de legalidad, que implica que la debida fundamentación y motivación, es decir, que exprese con

claridad los dispositivos legales en los que se apoya y los motivos o razonamientos que le llevaron a la autoridad a resolver en ese sentido. El orden en el que habitualmente se presenta la Resolución al PAMA es:

- **Direccionamiento.** Contiene los datos generales del contribuyente o destinatario, así como el asunto de que se trata: “Se le da a conocer su situación jurídica”, respecto al asunto en concreto.
- **Proemio.** Es el primer párrafo en donde se señalan los fundamentos que facultan a la autoridad emisora para la emisión de la Resolución.
- **Resultandos.** Consiste en un extracto cronológicamente detallado, sobre lo acontecido a partir del momento en que fue notificada la orden.
- **Considerandos.** En esta sección la autoridad emisora da cuenta sobre la adecuación de la conducta infractora al supuesto previsto en la Ley aplicable y sus consecuencias jurídicas.
- **Liquidación.** Es la determinación del crédito fiscal correspondiente, a través de la representación numérica y desglosada de las contribuciones omitidas, así como, en su caso, de la actualización y recargos que le correspondan.
- **Multas.** Expresa el precepto legal que sanciona la conducta infractora motivada y fundamentada en considerandos.

Puntos resolutivos. En esta sección se redacta un resumen del crédito fiscal y de los conceptos considerados en su determinación cuantitativa, como los impuestos omitidos actualizados, los recargos y las multas correspondientes.

Los Tratados Comerciales tienen trascendencia en el desarrollo normativo en tanto constituyen la fuente formal de nuestro derecho tributario en materia de Comercio Exterior. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a través de diversos artículos, configura los principios de nuestro Derecho de Tratados. En la esfera internacional, sólo una nación reconocida como libre y soberana tiene la capacidad de pactar, de comprometerse con

otras naciones mediante la suscripción de tratados, pues, dada su naturaleza contractual, todo tratado internacional es en sí un contrato, luego, según nuestra doctrina jurídica, fuente de obligaciones. Así, el Artículo 39 Constitucional establece que sólo se podrá pactar un acuerdo o tratado internacional cuando éste sea en beneficio del “pueblo”, previendo, en su Artículo 15, una limitante material al no autorizar la celebración de “tratados para la extradición de reos políticos, ni para la de aquellos delincuentes del orden común que hayan tenido en el país donde cometieron el delito, la condición de esclavos”, así tampoco cuando en virtud de algún tratado “se alteren las garantías y derechos” establecidos por la propia Constitución.

A su vez, el Artículo 25 Constitucional prevé la concurrencia, con responsabilidad social, al desarrollo económico nacional de los sectores público, social y privado. Así, por lo que hace a los Tratados Comerciales, la llamada cooperación institucionalizada por virtud de la cual se diseña la temática y alcances, queda a cargo de dos grupos orgánicos:

- a) Los constituidos por representantes gubernamentales que actúan bajo instrucciones directas de aquellos;
- b) Los formados por individuos independientes que deben lealtad a la institución como tal y que no se encuentran sometidos a las instrucciones de ningún gobierno.

Por lo que hace a la constitucionalidad de los Tratados Internacionales, el Artículo 133 Constitucional establece que dichos Tratados celebrados y que celebre el Presidente de la República, aprobados por el Senado, como órgano legislativo encargado de la política exterior, que estén de acuerdo con la Constitución, así como las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella, en conjunción con la propia Constitución Política, “serán Ley Suprema de toda la Unión”. Asimismo, conforme al Artículo 94 Constitucional, corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la “interpretación de la Constitución, leyes y reglamentos federales o locales y tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano, así como los requisitos para su interrupción y modificación”, es materia privativa de ese Poder de Estado, a través de “la jurisprudencia que establezcan los tribunales del Poder Judicial de la Federación”.

Cronológicamente, los Tratados de Libre Comercio suscritos por los Estados Unidos Mexicanos son los siguientes:

1. Tratado de Libre Comercio de América del Norte, DOF 20 de Diciembre de 1993.
2. Tratado de Libre Comercio entre México, Colombia y Venezuela, DOF 27 de Febrero de 1998.
3. Tratado de Libre Comercio entre México y Bolivia, DOF 02 de Marzo de 1998.
4. Tratado de Libre Comercio entre México y Nicaragua, DOF 26 de Mayo de 1998.
5. Tratado de Libre Comercio entre México y la República de Costa Rica, DOF 31 de Marzo de 1999.
6. Tratado de Libre Comercio entre México y Chile, DOF 28 de Julio de 1999.
7. Tratado de Libre Comercio entre México y la Comunidad Europea, DOF 26 de Junio de 2000.
8. Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Estado de Israel, DOF 28 de Junio de 2000.
9. Tratado de Libre Comercio entre México y El Salvador, Guatemala y Honduras, DOF 14 de Marzo de 2001.
10. Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados de la Asociación Europea de Libre Comercio, DOF 29 de Junio de 2001

Se puede observar, que cada uno de los diez Tratados de Libre Comercio anteriores regula sobre los siguientes temas:

- Aspectos generales, definiciones y disposiciones iniciales.

- Comercio de bienes y servicios.
- Compras de sector público.
- Normas y barreras técnicas al comercio.
- Propiedad Intelectual.
- Inversión.
- Solución de controversias y competencia.
- Administración del Tratado, disposiciones administrativas e institucionales.
- Procedimientos aduaneros, prácticas desleales de comercio, medidas de salvaguarda, cuotas compensatorias y reglas de origen.
- Medidas de emergencia y excepciones.
- Otras disposiciones.

Metodología

Propósito: Estudiar la normatividad aplicable a los actos de comercio internacional y sus correspondientes impuestos, ver las consecuencias, en este caso, son las multas sanciones por omitir estos impuestos. Conocer la manera en la que se hacen las clasificaciones arancelarias, las cuales una vez ya conocidas, el contador público pueda verificarlas y saber si están sujetas a algún arancel y por otro lado conocer un poco de los tratados comerciales que a nivel internacional a firmado México, para así saber si están exentos o no.

Objeto de estudio: La fiscalización que ejerce la autoridad aduanera sobre las empresas que realizan importaciones y exportaciones.

Sujeto de la Investigación: Las Personas Morales, principalmente las que tienen aprobado un programa de fomento IMMEX.

Espacio: Tijuana, Baja California.

Espacio Temporal: El ejercicio fiscal de 2007.

Tipo de investigación: Descriptiva - correlacionada.

Bibliografía

Felipe Garre, El hecho imponible en el impuesto aduanero, Cuadernos Aduaneros, Serie Verde: Cuestiones Fiscales. Centro de Investigación Aduanera y de Comercio Internacional. Ciudad de México, 1999. Primera Edición.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Diccionario Jurídico Mexicano, tomo A-CH, Tercera Edición, Editorial Porrúa, S. A., México, 1989, pp.85-87.]

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo D-H, Editorial Porrúa, S. A. y Universidad nacional Autónoma de México, Tercera Edición, México, 1989, pp. 1406-1408.

Ignacio Burgoa Orihuela, El Juicio de Amparo, vigésimo novena edición, Editorial Porrúa, S. A., México, 1992, pp.270-ss.

Tesis: *'Agravios en la revisión fiscal. Expresión de.'*, en Octava Época, Instancia: Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XIV, Julio de 1994, p. 406.

Pedro Fernández Lalanne, Derecho Aduanero, Buenos Aires, Depalma, 1966.

Ildefonso Sánchez, Estudios aduaneros. La aduana: pasado, presente y futuro, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, *Derecho Aduanero* en Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit., tomo D-H, pp. 936-938.

Ley de Comercio Exterior

Reglamento de la Ley de Comercio Exterior

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit., tomo P-Z, pp.2735-2738

Ley Aduanera

Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal, Libro Primero, Título Segundo, Artículos del 25 al 28.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa, S. A. y Universidad Nacional Autónoma de México, Tercera Edición, México, 1989, pp.1710-1711.

Hans Kelsen, *Carácter jurídico del Derecho Internacional*, en Derecho y paz en las relaciones internacionales, versión española de Florencio Acosta, Editora Nacional, México, 1980, pp.51-54, 204 pp.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación

Reglas Generales en Materia de Comercio Exterior 2002-2003, 2006-2007, 2007-2008, emitidas por el Sistema de Administración Tributaria.

Tratado de América del Norte, emitido en el Diario Oficial de la Federación, 20 de diciembre de 1993.

RESOLUCION que establece las reglas de carácter general relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, emitido en el Diario Oficial de la Federación, 20 de diciembre de 1993.

-
- ¹ En materia de obligaciones, la doctrina civilista reconoce como fuentes de las obligaciones: al contrato y a la Ley; el primero es fuente de obligaciones entre particulares en tanto que la Ley lo es entre el poder público y el particular, de ahí que se le denomine “ex lege”.
- ² Que implica una cantidad cierta y determinada, es decir: real y expresada en cantidad.
- ³ De acuerdo con las formas y formalidades establecidas en la Ley correspondiente.
- ⁴ El Código Civil Federal, en su Artículo 2062, define como *pago o cumplimiento* a la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido. Como se observa, esta definición tan amplia permite comprender que no sólo es mediante el *dar* como se paga o se cumple con una obligación, sino que también mediante el *hacer o no hacer* que aquí se sobreentiende en cuanto al cumplimiento de formas y formalidades.
- ⁵ *ob-ligatio*, del latín, lo ligado, lo relacionado.
- ⁶ Felipe Garre, El hecho imponible en el impuesto aduanero, Cuadernos Aduaneros, Serie Verde: Cuestiones Fiscales. Centro de Investigación Aduanera y de Comercio Internacional. Ciudad de México, 1999. Primera Edición.
- ⁷ Acto jurídico es la manifestación de voluntad de una o más personas, encaminada a producir consecuencias de derecho que pueden consistir en la creación, modificación, transmisión o extinción de derechos subjetivos y obligaciones y que se apoya para conseguir esa finalidad en la autorización que en tal sentido le concede el ordenamiento jurídico. [Cfr. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Diccionario Jurídico Mexicano, tomo A-CH, Tercera Edición, Editorial Porrúa, S. A., México, 1989, pp.85-87.]
- ⁸ Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo D-H, Editorial Porrúa, S. A. y Universidad nacional Autónoma de México, Tercera Edición, México, 1989, pp. 1406-1408.
- ⁹ Cfr. Op. Cit., pp. 542-545.
- ¹⁰ Op. Cit., Tomo D-H, pp.542-545.
- ¹¹ “Forma”, Ibid., pp.1460: En la teoría del negocio jurídico se entiende por forma *lato sensu* la manera en que éste se realiza, así todos los negocios tienen una forma.
- ¹² Ibid.
- ¹³ Ibid., Tomo P-Z, pp.3233-3236
- ¹⁴ Ignacio Burgoa Orihuela, El Juicio de Amparo, vigésimo novena edición, Editorial Porrúa, S. A., México, 1992, pp.270-ss.
- ¹⁵ Ibid., Tomo A-CH, pp.125-127.
- ¹⁶ Ignacio Burgoa Orihuela, Op. Cit., pp.270-272.
- ¹⁷ Cfr. Tesis: ‘Agravios en la revisión fiscal. Expresión de.’, en Octava Época, Instancia: Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XIV, Julio de 1994, p. 406.
- ¹⁸ Pedro Fernández Lalanne, Derecho Aduanero, Buenos Aires, Depalma, 1966
- ¹⁹ Ildefonso Sánchez, Estudios aduaneros. La aduana: pasado, presente y futuro, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- ²⁰ Claude Jacquemart, La nouvelle douane européenne, París, Editions Jupiter, 1971

-
- ²¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, *Derecho Aduanero* en Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit., tomo D-H, pp. 936-938.
- ²² Diario Oficial de la Federación de 30 de Agosto de 1994, reformado el 11 de Noviembre de 1996.
- ²³ *Cfr.*, Ley de Comercio Exterior, Artículo 10
- ²⁴ Asociación Latinoamericana de Integración. *Resolución 78 del Consejo de Ministros*.
- ²⁵ *Cfr.* Ley de Comercio Exterior, Artículo 1
- ²⁶ *Cfr.* Op. Cit., Artículo 2.
- ²⁷ *Cfr.* Ibid., Artículo 3
- ²⁸ *Cfr.* Ibid., Artículo 7.
- ²⁹ *Cfr.* Ibid., Artículo 6.
- ³⁰ *Cfr.* Ley Aduanera, Artículo 64.
- ³¹ Ley de Comercio Exterior, fracción V del Artículo 16.
- ³² *Cfr.* Reglamento de la Ley de Comercio Exterior, Artículo 24 y ss.
- ³³ *Cfr.* Ibid., Artículo 26 y ss
- ³⁴ *Cit.* 1.5 *Cuotas Compensatorias y Medidas de Salvaguarda*, de este capítulo.
- ³⁵ *Cit.* 1.4 *Tratados Internacionales y Reglas de Origen*, de este capítulo.
- ³⁶ *Cit.* 1.5, *de este capítulo*.
- ³⁷ Los fines de la Ley de Comercio Exterior quedaron expuestos en 1.4: “*Promover el Comercio Exterior, incrementar la competitividad de la economía nacional, propiciar el uso eficiente de los recursos productivos del país, integrar adecuadamente la economía mexicana con la internacional y contribuir a elevar el bienestar de la población.*”
- ³⁸ *Cfr.* Último párrafo del Artículo 17 de la Ley de Comercio Exterior.
- ³⁹ También conocido como dumping. Ley de Comercio Exterior, Artículos del 30 al 36.
- ⁴⁰ Ibid., Artículos 37 y 38.
- ⁴¹ Ibid., Artículos del 39 al 44
- ⁴² Estos conceptos se aclararán con mayor precisión en el tema 1.9 *Valoración Aduanera e Impuestos al Comercio Exterior*.
- ⁴³ En materia de presunciones, [...] VER ANEXO.
- ⁴⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit., tomo P-Z, pp.2735-2738
- ⁴⁵ *Cfr.*, Ley Aduanera, Artículo 91.
- ⁴⁶ Tema 1.5 de este capítulo
- ⁴⁷ Ibid., 8.1.6
- ⁴⁸ Ibid., 8.1.9
- ⁴⁹ *Cfr.* Ley Aduanera, Artículos 106, para *importación temporal* y Artículo 115 para *exportación temporal*.
- ⁵⁰ Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal, Libro Primero, Título Segundo, Artículos del 25 al 28.
- ⁵¹ Ibid.
- ⁵² Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa, S. A. y Universidad Nacional Autónoma de México, Tercera Edición, México, 1989, pp.1710-1711.
- ⁵³ Hans Kelsen, *Carácter jurídico del Derecho Internacional*, en Derecho y paz en las relaciones internacionales, versión española de Florencio Acosta, Editora Nacional, México, 1980, pp.51-54, 204 pp.

⁵⁴ H. Kelsen, *Ibid*