



6.1 Capítulo V – El derecho aduanero y sus características tributarias

6.2 El escenario mundial y el derecho

En la actualidad, el desarrollo político, cultural, social y económico de un país es afectado por las tendencias tanto regionales como mundiales. En este aspecto la globalización ha transformado radicalmente la manera en la cual se llevan a cabo las relaciones comerciales con otros países y del mismo modo han afectado las estructuras políticas económicas y sociales tradicionalmente constituidas dentro de un país.

En México, la ubicación geográfica, diversidad y riqueza de recursos naturales lo ha convertido en un participante del desarrollo regional, y ha permitido que en los últimos años más del 85 por ciento de las mercancías mexicanas hayan sido destinadas a los Estados Unidos. En el marco mundial, México se ha caracterizado por vincularse por medio de tratados comerciales de libre comercio con otros Estados y asociaciones comerciales, como son la Unión Europea, la asociación europea de libre comercio la asociación latinoamericana de integración, entre otras.

Sin embargo, independientemente de las tendencias mundiales, cualquier Estado puede establecer un modelo económico comercial que procure la integración y sustento de la economía interna, en tal caso la regulación de las relaciones comerciales se desarrolla dentro del marco del derecho aduanero y el sistema de aduanas. Dichos factores son los principales intermediarios en el tránsito de las mercancías, ya sea que éstas sean destinadas a un régimen de importación o exportación.

Al respecto, sobre el sistema aduanero mexicano, Maricruz Méndez, dice:

“El Sistema Aduanero Mexicano es el conjunto de mecanismos, actividades, procedimientos e instancias que determinan la forma en que las mercancías son introducidas o extraídas de nuestro país. De tal manera, dicho sistema no



Tributario_____

solamente regula su entrada y salida sino también incluye los medios en los cuales son transportados dichos productos, así como todos los actos en que se incurren para que éstos puedan alcanzar su destino”¹.

La evolución de la materia aduanal ha permitido que diversos aspectos adicionales a la introducción, salida y tránsito de mercancías por territorio nacional tengan una función suplementaria para la economía. Anteriormente la aduana era contemplada como un aparato burocrático, administrativo y recaudador, sin embargo la globalización ha influido en las actividades que desarrollan las aduanas. En la actualidad se ha transformado en un instrumento de fines extrafiscales con el que se pueden proteger áreas industriales y comerciales que sean consideradas como susceptibles.

La flexibilidad con la que se desenvuelve la materia aduanal se debe a las características que la conforman. Diversas áreas jurídicas se congregan para regular en conjunto las relaciones que se originan por la exportación e importación de mercancías. Entre las áreas jurídicas que concurren se encuentran el derecho administrativo, el derecho tributario, el derecho procesal, el derecho penal, el derecho internacional, y otros.

6.3 Aspectos tributarios del derecho aduanero

El derecho tributario para Dino Jarach es el “*conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios*”². Por su parte, el derecho aduanero regula las relaciones que surgen entre los particulares y el Estado.

“Dado que hoy en día las aduanas están encargadas de desarrollar una variada gama de funciones, señaladas en sus leyes orgánicas y demás complementarias,

¹ Méndez Ladrón de Guevara, Maricruz., Contribuciones y aprovechamientos derivados del comercio exterior, IMCP, México, 2004.

² Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, p. 13.



Tributario_____

ellas se han transformado en el cauce natural a través del cual el Estado, con el instrumento aduanero (arancel de aduanas) materializa su política de comercio exterior”

La intervención de las aduanas con respecto al derecho tributario da lugar a diversas situaciones vinculadas con: el derecho tributario sustantivo aduanero, derecho tributario administrativo aduanero, derecho penal tributario aduanero, derecho tributario aduanero procesal y derecho tributario aduanero internacional³.

En cuanto al derecho tributario sustantivo, establece todas aquellas disposiciones normativas que regulan y conforman la relación tributaria aduanera, desde el nacimiento hasta la extinción; mientras tanto, el derecho tributario aduanero administrativo se compone “... *por las normas legales y reglamentarias reguladoras de los deberes de los administrados y las recíprocas facultades de los órganos administrativos facultados para el control y la recaudación de los tributos*”⁴. Finalmente, el derecho tributario aduanero procesal se forma del conjunto de normas que regulan las cuestiones del proceso litigioso que se deliberan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Por lo tanto, el derecho tributario aduanero, en términos generales, se conforma por el conjunto de normas jurídicas que regulan la relación tributaria aduanera, al igual que los elementos esenciales que conforman los tributos aduanales y su entorno. Es reconocida como una rama especializada y perteneciente al derecho tributario.

La materia gravada en esta área del derecho es el comercio exterior, los tributos que se generan a partir de esa relación tributaria aduanera y las finalidades a las que se pueden encaminar esos tributos son, entre otros, la recaudación, promoción de inversión y protección

³ Ibid, pp. 31-35.

⁴ Ibídem, p. 32.



Tributario_____

de los intereses económicos internos con respecto del comercio internacional y el tráfico de mercancías⁵.

6.4 Relación Tributaria Aduanera

La relación tributaria aduanera no difiere del esquema que forma la relación jurídico tributaria porque cuenta con los mismo elementos esenciales que la componen, es decir, sujeto pasivo, sujeto activo y el objeto, y también se desarrollan con cierta similitud. En otras palabras, nacen a partir de la actualización de la hipótesis normativa contemplada en la ley, lo que las caracterizan por ser una relación *ex lege*, ya que surgen a partir de la ley, de igual forma tienen que especificar el objeto de los tributos.

6.5 Los sujetos pasivos de la relación tributaria aduanera

Los sujetos pasivos que componen la relación jurídico tributaria aduanera son aquellos que se encuentran frente al Estado y se encuentran obligados al cumplimiento de las diversas disposiciones en materia de comercio exterior. Es decir, “*el sujeto pasivo de las obligaciones aduaneras es aquella persona a la cual la ley le establece el deber de cumplirlas o catarlas, prestando frente al Estado...*”⁶, al respecto la ley aduanera indica en su artículo primero:

Esta Ley, las de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías. El Código Fiscal de la Federación se aplicará supletoriamente a lo dispuesto en esta Ley.

⁵ Ibídem, pp. 47-48.

⁶ Rohde Ponce, Andrés. Derecho aduanero mexicano, ISEF, México, 2005, p. 109.



Tributario_____

Están obligados al cumplimiento de las citadas disposiciones quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualesquiera personas que tengan intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías o en los hechos o actos mencionados en el párrafo anterior.

Las disposiciones de las leyes señaladas en el párrafo primero se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte.

La legislación reconoce a los sujetos pasivos, independientemente que estos importen o exporten mercancías, como los siguientes:

- Propietarios
- Poseedores
- Destinatarios
- Remitentes
- Apoderados
- Agentes Aduanales
- Sujetos que intervengan en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías.

6.6 Sujetos activos de la relación tributaria aduanera

El sujeto pasivo se encuentra representado por el Estado y por los organismos administrativos que cuentan con las atribuciones para exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la relación tributaria aduanera. Andrés Rohde Ponce indica que se conforma con las entidades del Estado encargadas de aplicar la ley, verificar su



cumplimiento y exigir que ante ellas se cumplan las diversas obligaciones que establece la ley a cargo de los particulares.

La legislación aduanera en su artículo tercero indica al respecto lo siguiente:

“Las funciones relativas a la entrada de mercancías al territorio nacional o a la salida del mismo son facultades exclusivas de las autoridades aduaneras.

Los funcionarios y empleados públicos federales y locales, en la esfera de sus respectivas competencias, deberán auxiliar a las autoridades aduaneras en el desempeño de sus funciones cuando éstas lo soliciten y estarán obligados a denunciar los hechos de que tengan conocimiento sobre presuntas infracciones a esta Ley y hacer entrega de las mercancías objeto de las mismas, si obran en su poder. Las autoridades aduaneras, migratorias, sanitarias, de comunicaciones, de marina, y otras, ejercerán sus atribuciones en forma coordinada y colaborarán recíprocamente en el desempeño de las mismas.

Las autoridades aduaneras colaborarán con las autoridades extranjeras en los casos y términos que señalen las leyes y los tratados internacionales de que México sea parte”.

Por lo tanto, el principal representante del Estado frente a los sujetos pasivos son las aduanas, en las cuales se realiza el despacho de mercancías. Carlos Anabalón Ramírez define a estos puertos de entrada y salida de mercancías como:

“El organismo estatal encargado de intervenir en el tráfico internacional de mercancías, vigilando y fiscalizando su paso a través de las fronteras del país, aplicando las normas legales y reglamentarias relativas a la importación, exportación y demás regiones aduaneras; formando las estadísticas de este tráfico; determinando y percibiendo los tributos que lo afectan u otorgando las



Tributario_____

exenciones o franquicias que lo benefician, y cumpliendo con las demás funciones que las leyes le encomiendan”⁷.

En la actualidad existen 47 aduanas repartidas por los diversos estados de la república mexicana, se cuenta con 21 que son fronterizas, 8 son interiores, 16 son aduanas marítimas y 2 aéreas.

6.7 Objeto de la relación aduanera tributaria

La finalidad inmediata de la relación tributaria aduanera son las mercancías que cruzan por las aduanas como parte del tráfico internacional⁸ y se encuentran sujetas a los tributos del comercio exterior. La relación jurídico tributaria aduanera tiene por objeto el tributo que se genera debido al cruce por aduana de mercancías del tráfico internacional.

6.8 La obligación tributaria aduanera

La obligación tributaria, como quedó establecido anteriormente, cuenta con tres etapas de desarrollo: nacimiento, determinación y extinción. Con respecto al nacimiento, es el momento en el cual se actualizan los presupuestos de hecho contenidos en la norma jurídica y se generan las consecuencias contempladas en la misma, y pueden ser tanto de dar, hacer o no-hacer.

La determinación es la valoración que se hace de las mercancías conforme a la base gravable y las tarifas de los impuestos generales de importación y exportación con el fin de obtener el *quantum* o cantidad líquida de la obligación tributaria. Dicha disposición se encuentra en el artículo 80 de la ley aduanera:

“Los impuestos al comercio exterior se determinarán aplicando a la base gravable determinada en los términos de las secciones primera y segunda del capítulo III

⁷ Anabalón Ramírez, Carlos, citado por, Roca Acosta, Felipe. Trámites y documentos en materia aduanera. ISEF, México, 2004, p. 22.

⁸ Witker, Jorge. Derecho Tributario Aduanero. Instituto de Ciencias Jurídicas, UNAM, México, 1999, p. 74.



Tributario_____

del presente título, respectivamente, la cuota que corresponda conforme a la clasificación arancelaria de las mercancías”.

El artículo citado indica que una vez que se haya calculado la base gravable, ya sea para la importación o exportación, se procede a aplicar la cuota contenida en la ley de los impuestos generales de importación y exportación.

La terminación de la obligación tributaria aduanera se puede llevar a cabo mediante las formas habituales, como son el pago, la prescripción, la confusión y la compensación⁹. Además, existen formas especiales por las cuales la obligación tributaria aduanera puede extinguirse, como por ejemplo la destrucción accidental y el abandono de las mercancías, la primer hipótesis se encuentra contemplada en el artículo 27 de la ley aduanera: *“Si las mercancías en depósito ante la aduana se destruyen por accidente, la obligación fiscal se extinguirá, salvo que los interesados destinen los restos a algún régimen aduanero”.*

6. 9 Elementos esenciales de las contribuciones al comercio exterior

Los elementos fundamentales que conforman a los tributos aduaneros, son los mismos que han sido interpretados por los tribunales correspondientes. Es decir, las disposiciones legales deben mencionar con la suficientes precisión a los sujetos que intervienen con el tributo, el objeto del tributo, la base gravable y todos aquellos elementos que la conforman, así como la tasa que será aplicada al resultado fiscal de la base, y por último, la época de pago o el lugar, fecha y términos en los cuales se deberá presentar el cumplimiento de la obligación.

6. 9. 1 Sujetos

Existen dos tipos de sujetos en la obligación tributaria, quien tiene el derecho de exigir el cumplimiento y quien tiene la responsabilidad de cumplir en los términos y condiciones que marca la ley. El primero, también conocido como sujeto activo, está representado por las

⁹ Ibid, p. 115.



Tributario_____

autoridades administrativas, como podría ser el Servicio de Administración Tributaria y las aduanas mismas; el sujeto pasivo, en cambio, es el obligado al pago del crédito fiscal; el artículo 52 de la ley aduanera que indica al respecto:

“Están obligadas al pago de los impuestos al comercio exterior las personas físicas y morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo, incluyendo las que estén bajo algún programa de devolución o diferimiento de aranceles, en los casos previstos en los artículos 63-A, 108, fracción III y 110 de esta Ley.

La Federación, Distrito Federal, estados, municipios, entidades de la administración pública paraestatal, instituciones de beneficencia privada y sociedades cooperativas, deberán pagar los impuestos al comercio exterior no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos.

Las personas y entidades a que se refieren los dos párrafos anteriores también estarán obligadas a pagar las cuotas compensatorias.

Se presume, salvo prueba en contrario, que la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías, se realiza por:

- I. El propietario o el tenedor de las mercancías.*
- II. El remitente en exportación o el destinatario en importación.*
- III. El mandante, por los actos que haya autorizado”.*

Estos son principalmente los sujetos obligados a la obligación tributaria, cabe mencionar que la ley contempla unos casos en los que se advierte de los obligados solidarios al pago, por ejemplo: mandatarios, agentes aduanales, propietarios de los medios de transporte, remitentes de mercancías, por sólo señalar algunas.



6.9.2 Objeto

Es aquello que se encuentra gravado, al respecto Jorge Witket menciona lo conforman las mercancías que cruzan las fronteras a través de las aduanas y están sujetas al tráfico internacional mediante los embarcadores, transportistas, consignantes y consignatarios; de dichas mercancías se excluyen las que entren a territorio nacional por caso fortuito o fuerza mayor en la que no se persiga o tenga una finalidad de comercio exterior¹⁰.

6.9.3 Base

La ley aduanera en el artículo 64 de la ley aduanera establece que “*La base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías...*”, y por valor en aduana se entenderá como valor de transacción y se conforma por el precio pagado por las mercancías, salvo que la autoridad no pueda determinar la base conforme a ese procedimiento, entonces recurrirá a distintos medios de conformación de la base gravable.

6.9.4 Tasa

La tasa o cuota se determinará conforme a la clasificación arancelaria en la que sean ubicadas las mercancías sujetas al despacho aduanal; y ya determinado el resultado de la base gravable será aplicada la tasa. Las tarifas de las mercancías conforme a su clasificación arancelaria se encuentran establecidas en la ley de los impuestos generales de importación y exportación.

6.9.5 Época de Pago

La época de pago es el momento en el que se deben enterar las obligaciones tributarias, es decir, los términos en los cuales se deba presentar el pago de los impuestos, ya sea por la importación o exportación de mercancías. El artículo 83 de la ley aduanera en su primer párrafo, indica las condiciones generales en las que se pueda realizar ese pago:

¹⁰ Ibídem, p. 69.



“Las contribuciones se pagarán por los importadores y exportadores al presentar el pedimento para su trámite en las oficinas autorizadas, antes de que se active el mecanismo de selección automatizado. Dichos pagos se deberán efectuar en cualquiera de los medios que mediante reglas establezca la Secretaría. El pago en ningún caso exime del cumplimiento de las obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias”.

Conforme a la regla 1.3.1. de las contenidas en el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de marzo de 2005, Reglas de carácter general en materia de comercio exterior para 2005, las formas de pago a las que se refiere la disposición antes citada son: efectivo, depósito en firme, cheque de caja, cheque certificado de la cuenta del importador, del exportador, del agente aduanal o, en su caso, de la sociedad creada por los agentes aduanales en los módulos bancarios o sucursales bancarias habilitadas o autorizadas o mediante el servicio de pago electrónico que brindan dichas instituciones de créditos.¹¹

6. 10 Modalidades de la relación tributaria aduanera; Regímenes Aduanales

Los diversos regímenes aduanales son las formas mediante las cuales se puede exteriorizar la relación tributaria aduanera a la que se sujetan las mercancías dispuestas al tráfico internacional, independientemente que éstas sean internadas o extraídas del país. Al respecto, el artículo 90 de la ley aduanera en su parte enunciativa menciona: *“Las mercancías que se introduzcan al territorio nacional o se extraigan del mismo, podrán ser destinadas a alguno de los regímenes aduaneros siguientes”.*

¹¹ Diario Oficial de la Federación, Reglas de carácter general en materia de comercio exterior, México, 23 de marzo, 2005.



Tributario_____

En el mismo sentido, Erick R. Zepeda Salinas menciona:

“El régimen aduanero es el estado fiscal-aduanero que guardan las mercancías al ingresar al territorio nacional, estado que determinará las formalidades y requisitos que deban sujetarse las mercancías internadas y que podrá ser asignado dependiendo del sujeto que las introduzca al territorio nacional”¹².

En un sentido técnico los regímenes aduanales en el derecho tributario aduanero son las distintas modalidades legales y tributarias que puede adoptar la relación aduanera, y en las cuales las mercancías son sometidas para establecer la legal estancia dentro del territorio nacional o, en su caso, la extracción de las mismas; así como también determinarán los requisitos, obligaciones, términos y condiciones legales y tributarios a las que se encontraran sujetas aún después de ingresadas o extraídas dichas mercancías.

El artículo 90 de la ley aduanera denomina los distintos regímenes a los cuales las mercancías pueden ser destinadas:

“Las mercancías que se introduzcan al territorio nacional o se extraigan del mismo, podrán ser destinadas a alguno de los regímenes aduaneros siguientes:

A. *Definitivos.*

I. *De importación.*

II. *De exportación.*

B. *Temporales.*

I. *De importación.*

a) *Para retornar al extranjero en el mismo estado.*

¹² Zepeda Salinas, Erick R., Nuevos regimenes aduaneros 2002, ISEF, México, p. 23.



Tributario_____

b) Para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación.

II. De exportación.

a) Para retornar al país en el mismo estado.

b) Para elaboración, transformación o reparación.

C. Depósito Fiscal.

D. Tránsito de mercancías.

I. Interno.

II. Internacional.

E. Elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado.

F. Recinto fiscalizado estratégico”.

La finalidad de las mercancías determinará principalmente el régimen aduanal al cual serán sometidas, así como los diversos requisitos que deberán cumplir y que se encuentran contenidos en las diversas disposiciones complementarias como son las reglas de carácter general sobre comercio exterior, normas oficiales mexicanas, tratados, etcétera. De esa manera se establecerá la legal estancia de las mercancías o su extracción de territorio nacional.

6. 11 Tributos en la legislación mexicana relacionados con el Derecho Aduanero

El objeto de la legislación aduanera es “...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 del bienestar de la población”, tal y como lo



Tributario_____

dispone el artículo primero de la ley correspondiente. Resulta relevante para el marco tributario dicha disposición en virtud de que el tránsito de mercancías crea relaciones tributarias a partir de la importación o exportación de mercancías.

En tal sentido, se reconoce que estos vínculos jurídicos repercuten en primera instancia sobre los aranceles y las restricciones no-arancelarias; la ley aduanera contempla en su artículo 51 indica lo siguiente:

“Se causaran los siguientes impuestos al comercio exterior:

- I. General de Importación, conforme a la tarifa de la ley respectiva.*
- II. General de Exportación, conforme a la tarifa de la ley respectiva”.*

A manera de complemento, la Ley de Comercio Exterior especifica los tipos de aranceles que constituyen los impuestos al comercio exterior dentro de los artículos 12 y 13 de la Ley de Comercio Exterior, que dice:

Artículo 12, Ley de comercio exterior:

“Para efectos de esta Ley, los aranceles son las cuotas de las tarifas de los impuestos generales de exportación e importación, los cuales podrán ser:

- I. Ad-valorem, cuando se expresen en términos porcentuales del valor en aduana de la mercancía;*
- 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”.*

Artículo 13, Ley de comercio exterior:

“Los aranceles a que se refiere el artículo anterior podrán adoptar las siguientes modalidades:



Tributario_____

- I. Arancel-cupo, cuando se establezca 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;*
- II. Arancel estacional, cuando se establezcan niveles arancelarios distintos para diferentes períodos del año; y*
- III. Las demás que señale el ejecutivo federal”.*

En resumidas cuentas, esos son los aranceles que principalmente se aplican a la importación, en tanto que existe una amplia extensión para las exportaciones, sería injusto que la industria nacional fuera gravada por aranceles cuando en términos generales las exportaciones benefician a la economía nacional.

Al mismo tiempo, existen otras disposiciones normativas que generan un gravamen sobre determinadas importaciones o exportaciones. Este es el caso del Impuesto al Valor Agregado que menciona en su fracción IV del artículo primero, lo siguiente:

“Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

IV Importen bienes o servicios”.

Asimismo, las exportaciones que se realicen estarán gravadas con la tasa de cero por ciento como lo prescribe el artículo 29 en su párrafo inicial.

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



Tributario_____

En el mismo sentido, se encuentran hipótesis normativas que establecen cargas tributarias en leyes como la ley del impuesto especial sobre producción y servicios, la cual se establece en su artículo primero fracción primera.

También se hallan otros ordenamientos legales que contemplan gravámenes sobre la importación o exportación de mercancías, como por ejemplo dentro de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, La Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, así como dentro del Ley del Impuesto sobre la Renta. Al respecto, los actos gravados son variados e infieren de distinta manera; para Andrés Rohde Ponce lo destacable es lo siguiente:

“Para el impuesto sobre la renta, las importaciones de mercancías se traducen o representan adquisiciones o por lo menos gastos que los contribuyentes pretenderán deducir para efectos de ese gravamen, mientras que las exportaciones constituyen ventas o por lo menos ingresos que deben ser acumulables para el cálculo de ese impuesto”¹³.

Igualmente, se generan otro tipo de tributos, aquellos denominados derechos que se cargan al contribuidor en virtud de todos los trámites administrativos que se llevan a cabo ante las aduanas; es decir, el costo que se genera del despacho de mercancías es cubierto mediante el pago de los derechos correspondientes. Se encuentran en los artículos que van del 40 al 52, bajo el título primero denominado, “De los Derechos por la prestación de servicios”, en el capítulo III que indica, “De la secretaría de hacienda y crédito público”, en la sección tercera referente a, “Servicios Aduaneros” de la Ley Federal de Derechos, y prescribe lo siguiente:

- a) Derechos por el trámite, otorgamiento de las inscripciones, concesiones o autorizaciones, sobre el manejo, almacenaje y custodia de mercancías.

¹³ Rohde Ponce, Andrés., Derecho Aduanero Mexicano 2, p. 247.



Tributario_____

- b) Derechos por el depósito en recibos fiscales de mercancías
- c) Derechos por el trámite del despacho de mercancías por las operaciones que se efectúen a través de un pedimento o documento aduanero.
- d) Derechos a aspirantes que optan por obtener patente de agente aduanal, autorización de apoderado aduanal, de dictaminador aduanero o de mandatario de agente aduanal y para el ejercicio de las actividades de agentes aduanales.
- e) Derechos por la prestación de análisis de laboratorios cuando sean necesarios.

Lo anterior simplemente refleja una parte de la importancia y relación que guarda el derecho tributario dentro de la materia aduanal, ya que todas disposiciones a las cuales se ha hecho referencia no son más que presupuestos jurídicos que contemplan cargas tributarias.

6.12 Caso Práctico

La materia tributaria aduanera no es ajena a las presunciones y ficciones legales, de esa manera las autoridades tributarias proceden a comprobar el cumplimiento de las contribuciones omitidas o los errores consignados en aquellas que fueron presentadas. Las determinaciones hechas por las autoridades tributarias se realizan a través de un conjunto de actos administrativos que integran un procedimiento administrativo.

Los ejemplos que a continuación se desarrollan sobre la aplicación de la legislación aduanera mexicana y las deducciones y resultados que se hagan con motivo de este estudio sólo tienen fines representativos con el objeto de mostrar los posibles alcances que se obtienen con el estudio de las presunciones y ficciones legales; ya que es extensamente numeroso las presunciones y ficciones legales que pueden ser encontradas debido a la aplicación de la ley aduanera.



6.13 Visitas domiciliarias de comercio exterior: Procedimiento Administrativo en

Materia Aduanera

El procedimiento administrativo en materia aduanera es el instrumento primordial con el que cuentan las autoridades para verificar el cumplimiento de las disposiciones en materia tributaria aduanal. Se ha definido de la siguiente manera:

“El procedimiento administrativo en materia aduanera es un conjunto de actos jurídicos que enlazados en una secuencia lógica permiten a la autoridad aduanera determinar si una mercancía de origen o procedencia extranjera se encuentra de manera legal en el país, o bien si su estancia en territorio nacional ha cubierto los requisitos y formalidades que exige la legislación aduanera que le es aplicable, lo anterior, después de que el particular ha tenido la oportunidad de expresar en su favor los alegatos que ha juzgado pertinentes y presentar las pruebas y alegatos correspondientes”¹⁴.

Por su parte Pedro Trejo Vargas describe los procedimientos administrativos en materia aduanera (PAMAS) como:

“... el conjunto de trámites y actuaciones de carácter administrativo realizados por la autoridad aduanera, sobre los cuales debe recaer una resolución en los plazos previstos por la ley, pudiendo tener el carácter de provisional o definitiva. Los procedimientos aduanales pueden iniciarse de oficio por la autoridad mediante una orden de comprobación, una acta de inicio en el caso de la detección de irregularidades en el ejercicio de sus facultades de comprobación, o

¹⁴ Hernández de la Cruz, Arturo. Estudio práctico de los pamas. ISEF, México, 2005, p. 27.



Tributario_____

*a petición del particular en el ejercicio de su derecho de petición o de defensa de los actos de autoridad*¹⁵.

Los encargados de cerciorarse del cumplimiento de los tributos de comercio exterior son los representantes de las aduanas y los servicios de administración tributaria locales. Sin embargo, las inspecciones deberán acatar las formalidades esenciales que invisten a los procedimientos administrativos, las cuales se encuentran esencialmente contenidas en el artículo 16 de la Constitución e indica:

“... la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de libros papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos”.

La interpretación de la disposición antes citada ha sido realizada por los ministros de la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los cuales declaran lo siguiente:

ORDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS.

De conformidad con lo establecido por la fracción II del artículo 16 constitucional y por la fracción III del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, tratándose de las órdenes de visita que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por un principio lógico y de seguridad jurídica, deben estar fundadas y motivadas y expresar el objeto o propósito de que se trate; requisitos para cuya completa satisfacción es necesario que se precisen en dichas órdenes, expresando por su nombre los impuestos de cuyo

¹⁵ Trejo Vargas, Pedro, El sistema aduanero de México. Virgilio vallejo editor, México, 2003.



Tributario

cumplimiento las autoridades fiscales pretenden verificar, pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitantes se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden. Sólo mediante tal señalamiento, por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, se cumple con el requerimiento del artículo 16 constitucional, consistente en que las visitas deben sujetarse a las formalidades previstas para los cateos, como es el señalar los objetos que se buscan, lo que, en tratándose de órdenes de visita se satisface al precisar por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento se trate. Adoptar el criterio contrario impediría, además, al gobernado cumplir con las obligaciones previstas en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación.

Contradicción de tesis. Varios 40/90. Entre la sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito. 19 de abril de 1993. Cinco votos. Ponente: Atanasio González Martínez. Secretario: Alfonso Soto Martínez.

Tesis de Jurisprudencia 7/93. Aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión privada de ocho de julio de mil novecientos noventa y tres, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: Presidente Noé Castañón León, Atanasio González Martínez, Carlos de Silva Nava, José Manuel Villagordoa Lozano y Fausta Moreno Flores.

Asimismo, la legislación aduanera complementa a la Constitución y la tesis antes presentada, en el artículo 150 de la ley aduanera, e indica los requisitos del inicio de toda visita domiciliaria en comercio exterior, que son los siguientes:



Tributario_____

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

Los procedimientos administrativos para revisar la legal estancia de las mercancías mediante el cumplimiento de las restricciones arancelarias, como las no-arancelarias, podrán iniciarse a partir del primer reconocimiento, segundo reconocimiento, verificación de transportes, revisión de documentos y visitas domiciliarias de comercio exterior.

Durante el primer y segundo reconocimiento de mercancías se analizan las características, cantidad y los datos consignados en el pedimento. La función de estos procedimientos la describe Francisca Moyotl como una actividad que busca:

“examinar las mercancías de importación, así como la revisión de la documentación, entonces, desde ese momento se debe de realizar en forma adecuada por los reconocedores y/o dictaminadores, y ello incluso ayudaría a las Autoridades para que el personal antes mencionado, realice correctamente el reconocimiento”¹⁶.

Por otra parte, la verificación de transportes revisa que las mercancías que sean transportadas se encuentran legalmente dentro del territorio nacional, ya sea porque ingresan para quedarse en éste o por el tráfico internacional de mercancías. El artículo 144 fracción XI de la ley aduanera regula dicha situación.

“La Secretaría tendrá, además de las conferidas por el Código Fiscal de la Federación y por otras leyes, las siguientes facultades:

¹⁶ Moyotl Hernández, Francisca. El embargo precautorio en materia aduanera. ISEF, México, 2005, p. 91.



XI. *Verificar en forma exclusiva durante su transporte, la legal importación o tenencia de mercancías de procedencia extranjera en todo el territorio nacional, para lo cual podrá apoyarse en el dictamen aduanero a que se refiere el artículo 43 de esta Ley”.*

Independientemente de los procedimientos anteriormente mencionados, las autoridades podrán requerir a los particulares la información, datos y mercancías durante cualquier etapa del despacho de las mercancías, tal y como lo dispone el artículo 46 de la ley aduanera.

“Cuando las autoridades aduaneras con motivo de la revisión de documentos presentados para el despacho de las mercancías, del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, tengan conocimiento de cualquier irregularidad, la misma se hará constar por escrito o en acta circunstanciada que para el efecto se levante, de conformidad con el procedimiento que corresponda, en los términos de los artículos 150 a 153 de esta Ley”

Las visitas domiciliarias de comercio exterior se desarrollan con base en las facultades de comprobación conferidas a las autoridades aduanales y fiscales, y estos procedimientos pueden iniciar por diversas razones. En un principio, el procedimiento administrativo en materia aduanera puede iniciar en el momento que las autoridades se percatan que el particular ha incurrido en una de las causales contempladas que provocan el embargo precautorio, las cuales se encuentran enumeradas en el artículo 151 de la ley aduanera.

Por otro lado, se encuentran diversas situaciones en las cuales existen irregularidades sobre las mercancías y el embargo precautorio resulta improcedente. En estos casos las multas e infracciones podrán ser aplicadas mediante el procedimiento administrativo de



Tributario_____

irregularidades en materia aduanera que se encuentra sustentado en el artículo 152 de la ley aduanera.

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

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

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

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

Además de los procedimientos administrativos antes señalados y posteriores al despacho de mercancías, el servicio de administración tributaria local conforme a las facultades con las que cuenta puede llevar a cabo la comprobación de contribuciones de comercio exterior, y en su caso, determinar la legal estancia de las mercancías importadas por medio de visitas



Tributario_____

domiciliarias, de esa manera lo establece el artículo 42 del código fiscal de la federación en su fracción V.

*“Las autoridades fiscales 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 contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:***

*Fracción V: **Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código”.***

A su vez, la Suprema Corte de Justicia instruye mediante tesis jurisprudencial del día 26 de enero del año 2005 las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, servicio de administración tributaria y las aduanas.

COMERCIO EXTERIOR, FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DETERMINACIÓN EN ESA MATERIA. CORRESPONDEN ORIGINARIAMENTE A LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, LA QUE CON APEGO A LAS DISPOSICIONES LEGALES Y



Tributario

REGLAMENTARIAS, LAS DELEGA, TANTO EN LAS AUTORIDADES ADUANERAS, COMO EN LAS ADMINISTRACIONES DE AUDITORÍA FISCAL.

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



Tributario_____

cual se concluye que las Administraciones de Auditoría Fiscal también tienen facultades para comprobar y determinar contribuciones en materia de comercio exterior.

Contradicción de tesis 22/97. Entre las sustentadas por el Segundo y Tercer Tribunales Colegiados del Sexto Circuito. 12 de junio de 1998. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván. Tesis de jurisprudencia 60/98. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del doce de junio de mil novecientos noventa y ocho.

Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VIII, Septiembre de 1998 Tesis: 2a./J. 61/98 Página: 323 Materia: Administrativa Jurisprudencia.

Por lo tanto, la administración pública acude a los procedimientos administrativos para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones de carácter administrativo, tal y como lo señala la carta magna y pueden ser de carácter policial, sanitario o inclusive fiscal, siempre y cuando se adapten a las formalidades que se han instituido para los cateos.

En la medida que los particulares se encuentren vulnerando alguna de las distintas disposiciones legales de comercio exterior, las autoridades se tropezarán con obstáculos que dificulten la determinación de la situación legal de las mercancías. Por tal motivo, las autoridades administrativas han sido dotadas de instancias presuntivas con el fin de reparar contra los obstáculos que existan dentro del procedimiento.



Tributario_____

Además, dichas vías contribuyen con el combate a la evasión del pago de impuestos, la elusión a las obligaciones tributarias, así como los efectos paralelos que se encuentran en la rama del derecho penal como son el contrabando y del crimen organizado.

6.14 Facultades de comprobación presuntiva

Las facultades con las que cuentan las autoridades tributarias para determinar de una forma presunta las contribuciones omitidas por los particulares se encuentran fundamentalmente en el artículo 144 de la ley aduanera en su fracción II,

“La Secretaría tendrá, además de las conferidas por el Código Fiscal de la Federación y por otras leyes, las siguientes facultades:

Fracción II. Comprobar que la importación y exportación de mercancías, la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos, declaraciones o manifestaciones, el pago correcto de las contribuciones y aprovechamientos y el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, se realicen conforme a lo establecido en esta Ley”..

En esa instancia, al momento en que la autoridad precisa la existencia de las causas suficientes para determinar las contribuciones omitidas mediante métodos alternos tendrá que motivar y fundar sus actuaciones en la fracción XII del artículo anteriormente mencionado.

*“Corregir y determinar el valor en aduana de las mercancías declarado en el pedimento, u otro documento que para tales efectos autorice la Secretaría, utilizando el **método de valoración** correspondiente en los términos de la Sección Primera del Capítulo III del Título Tercero de esta Ley, **cuando el importador no determine correctamente el valor en términos de la sección mencionada, o cuando no hubiera proporcionado, previo requerimiento, los elementos que haya***



tomado en consideración para determinar dicho valor, o lo hubiera determinado con base en documentación o información falsa o inexacta”.

Las causales por las cuales se acude a las presunciones para corregir y proceder a determinar el valor en aduana de las mercancías con base a los métodos presuntivos: Usualmente, la base gravable del impuesto general de importación se encuentra contenida en el artículo 64 de la ley aduanera que menciona que la base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías y éste se compone por, *“el valor de transacción de las mercancías, salvo que se trate de las mercancías que sean idénticas, similares, de precio unitario de venta o de valor reconstruido”*¹⁷.

Asimismo, el valor de transacción integra, además del precio que se pagó por las mercancías, todos los gastos en que incurran los importadores que no hayan sido incluidos en el precio pagado, como comisiones, costo de los envases o embalajes, etcétera. También el valor debidamente repartido de materiales, piezas, partes, artículos análogos, y otros; los gastos por regalías y derechos, y cualquier valor que sea resultado de una enajenación, cesión o utilización posteriores, mientras que podrán ser disminuidos del valor de transacción, siempre que se indiquen por separado en la factura comercial, los gastos de construcción, instalación, armado o asistencia técnica que se realicen después de la importación, gastos de transportación, seguros y gastos conexos, y también las contribuciones y cuotas compensatorias aplicadas en el país.¹⁸

Al momento que se inician las facultades de comprobación, las autoridades administrativas procederán a cubrir los requisitos y formalidades esenciales para todo procedimiento

¹⁷ Acosta Roca, Felipe., Trámites y documentos en materia aduanera, ISEF, 2004, p. 175.

¹⁸ Méndez Ladrón de Guevara, Maricruz. Contribuciones y aprovechamientos derivados del comercio exterior. Instituto mexicanos de contadores públicos a. c., México, 2004, pp. 199-200.



Tributario_____

administrativo y cuando se percaten que la base gravable de las mercancías no puede ser determinada en la vía ordinaria deberán fundar sus actuaciones conforme lo establecido en la fracción XII del artículo 144, y tendrán que optar por los diversos métodos alternos de determinación que se encuentran enumerados en el artículo 71 de la ley aduanera:

“...determinará conforme al valor de transacción de una mercancía idéntica, al valor de transacción de mercancías importadas y al valor obtenido conforme a criterios razonables y compatibles con los principios y disposiciones legales sobre la base de los datos disponibles en territorio nacional¹⁹”.

De esa manera es como las autoridades deberán fundar y motivar sus actuaciones, al momento que encuentren irregularidades que les impidan integrar la base gravable de una forma ordinaria y procedan a utilizar los demás métodos contemplados en las disposiciones normativas. También, existen otros hechos que no son necesariamente sobre la determinación de la base gravable, pero sí se relacionan y constituyen presunciones legales.

6.15 Presunción relativa en la ley aduanera

La presunción relativa, como se fue mencionado antes es fácilmente localizable dentro de la ley porque dentro del texto normativo se encontrará que se acepta la prueba en contrario, lo que es el primer detonante que indica que se está frente a una presunción relativa. En este caso, la ley aduanera en su artículo 52 contempla la siguiente presunción relativa.

Están obligadas al pago de los impuestos al comercio exterior las personas físicas y morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo, incluyendo las que estén bajo algún programa de devolución o diferimiento de aranceles, en los casos previstos en los artículos 63-A, 108, fracción III y 110 de esta Ley.

¹⁹ Leyva García, Eugenio Jaime. Importaciones y Exportaciones, tratamiento jurídico. ISEF, México, 2003.



La Federación, Distrito Federal, estados, municipios, entidades de la administración pública paraestatal, instituciones de beneficencia privada y sociedades cooperativas, deberán pagar los impuestos al comercio exterior no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos.

Las personas y entidades a que se refieren los dos párrafos anteriores también estarán obligadas a pagar las cuotas compensatorias.

Se presume, salvo prueba en contrario, que la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías, se realiza por:

- I. El propietario o el tenedor de las mercancías.*
- II. El remitente en exportación o el destinatario en importación.*
- III. El mandante, por los actos que haya autorizado.*

(Se deroga el último párrafo).

El artículo transcrito menciona, en su párrafo cuarto, el hecho base que estructura la presunción relativa, al igual que concede la prueba en contra para desvirtuar lo establecido en la misma. La disposición menciona que considerará que la entrada o salida de mercancías de territorio nacional es realizada por el propietario, tenedor, remitente, destinatario o mandante. Se estipula de esa manera debido a que al momento de determinar las cartas impositivas será una persona en específico a quien vayan dirigidas dichas imputaciones. Facilita la tarea de probar quién es el responsable de la introducción o extracción de mercancías del territorio nacional. La disposición contempla los casos en los que el tenedor o poseedor es sometido a una revisión de mercancías y son encontradas irregularidades, en tal caso serán imputables a aquél que se encuentre en posesión de las mercancías, sin que sea necesario probar quien realmente es el principal responsable de esa operación.



Tributario_____

En conclusión, el hecho base de esta presunción relativa se centra sobre quien es el responsable ante la autoridad para responder por la salida o entrada de mercancías a territorio nacional, en las cuales se hayan encontrado irregularidades sobre la legal estancia de las mismas. La consecuencia jurídica en la que finaliza la presunción es la responsabilidad de los sujetos que hayan internado o extraído mercancías, fundada principalmente sobre aquellos sujetos que las fracciones de este artículo contemplan para tales efectos.

Por otra parte, se estima coherente que la presunción sea configurada de tal manera porque en principio no se encuentra íntimamente vinculada con la evaluación del *quantum* de la relación tributaria, sino que se limita a determinar el sujeto pasivo de la relación tributaria y por consiguiente aquel que denota las aptitudes para poder realizar las actividades que contempla el artículo. En todo caso, lo que debe procurar las autoridades al aplicar esta presunción es evitar incurrir en violaciones a las formalidades esenciales, es decir, que la motivación y fundamento de los argumentos realizados por las autoridades sean coherentes y se vincule con el precepto analizado; ya que en este caso se puede desvirtuar mediante la prueba prudente las imputaciones de la autoridad.

También existen otras situaciones con mayor gravedad y consecuencias jurídicas que por lo general resultan irreparables, dichos casos se encuentran contemplados en el artículo 151 de la ley aduanera que indica las causales por las cuales se da inicio el procedimiento administrativo en materia aduanera y procede el embargo precautorio de las mercancías objeto del mismo; en términos generales son las siguientes:

1. Introducción de mercancías por lugar no autorizado
2. Desvío de las rutas fiscales, tratándose de tránsito internacional
3. Mercancía transportada en medios distintos a los autorizados en tránsito interno
4. Mercancía prohibida



Tributario_____

5. Incumplimiento de normas oficiales
6. Omisión de cuotas compensatorias
7. Incumplimiento de normas oficiales
8. Mercancía ilegal en el país
9. Mercancía no declarada o excedente
10. Transportación de mercancías dentro del recibo fiscal sin pedimento aduanal
11. Domicilio falso o inexistente del importador o proveedor
12. Presentar factura falsa o no se localice proveedor
13. Subvaluación de mercancías

Conforme al numeral 2 antes listado, la presunción se origina debido a que las mercancías sujetas a tránsito internacional dentro del territorio nacional se desvían de las rutas trazadas y acordadas a la entrada de las mercancías dentro del país. De esa manera lo dispone el artículo 124 de la ley aduanera cuyo texto dice “*El régimen de tránsito consiste en el traslado de mercancías, bajo control fiscal, de una aduana nacional a otra*”; mientras que la obligación de respetar las rutas fiscales se encuentra en el artículo 131 en su fracción III:

***Artículo 131.-** El tránsito internacional de mercancías por territorio nacional se promoverá por conducto de agente aduanal, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:*

***III.** Efectuarse por las aduanas autorizadas y por las rutas fiscales que para tal efecto establezca la Secretaría mediante reglas. El traslado de las mercancías se deberá efectuar utilizando los servicios de las empresas inscritas en el Registro de empresas transportistas a que se refiere el artículo 170 del Reglamento.*

Al momento en el que las mercancías son desviadas por distintas rutas y tienen las autoridades tienen conocimiento de dicha situación; se procede al embargo precautorio de



Tributario_____

mercancías y comienza el procedimiento administrativo en materia aduanera. Sin embargo, dicha causal; que conforma el hecho base no es definitivo porque el artículo 150 de la ley aduanera contempla como requisito que el acta de inicio del procedimiento que *“deberá señalar que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga”*.

Por su parte Arturo Hernández de la Cruz resalta la relevancia de aprovechar ese término;

“... reasaltando la importancia capital de aprovechar ese periodo de 10 días que otorga la Ley para formular alegatos y para ofrecer o presentar las pruebas que se consideren idóneas para demostrar que no se está en los supuestas de embargo precautorio y por ende de infracción que hasta ahora en el Acta de inicio la autoridad aduanera sólo está presumiendo”.

Cabe mencionar que el derecho de formular alegatos y presentar pruebas dentro de esos diez días es otorgado a todas y cada una de las situaciones que provocan el inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera y dan lugar al embargo precautorio. En este caso resulta relativo las imputaciones contenidas en el acta de inicio; ya que pueden existir casos de fuerza mayor o fortuitos que hayan impedido continuar por las rutas fiscales establecidas y para poder arribar a la aduana de salida en los plazos marcados por la aduana de entrada; y cuya situación sea desconocida por las autoridades en dicho momento; sin embargo es evidente que debe existir un comunicado a las autoridades en las que se haga constar dicha situación.

De igual modo; con motivo de una visita domiciliaría el artículo 59 del código fiscal de la federación puede ser aplicado supletoriamente conforme lo establece el artículo primero de la ley aduanera. El artículo del código fiscal establece lo siguiente:



Tributario_____

Para la comprobación de los ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

I. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aún cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.

II. Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.

III. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

IV. Que son ingresos y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad.

V. Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos y valor de actos o actividades del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones.



VI. *Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.*

VII. (Se deroga).

VIII. Que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad. Los bienes a que se refiere este párrafo se valuarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo

La fracción VI contempla ciertas determinaciones presuntas relativas si aquellas mercancías a las que se refiere dicho numeral se trata de mercancías adquiridas en el extranjero y se encuentren sujetas a un régimen aduanal. La prueba en contrario es concedida en esta situación al inicio del artículo citado.

6.16 Presunción absoluta de la ley aduanera

La presunción absoluta se caracteriza porque no permite que el particular la revierta mediante la prueba en contrario, y por tal motivo, debería denotar mayor certeza jurídica que las presunciones relativas, Además que toda figura jurídica tributaria su aplicación no debe entorpecer la eficacia de los principios tributarios reconocidos dentro de la constitución.

Una de las presunciones absolutas que es mencionada dentro de nuestra legislación es la que se contempla en el artículo 59, primera fracción, que dice,

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



Tributario_____

- I.** *Llevar los sistemas de control de inventarios en forma automatizada, que mantengan en todo momento el registro actualizado de los datos de control de las mercancías de comercio exterior, mismos que deberán estar a disposición de la autoridad aduanera.*

Quienes introduzcan mercancías bajo el régimen de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; el régimen de depósito fiscal; o el de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, deberán llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere el párrafo anterior, en forma automatizada.

(Se deroga el tercer párrafo).

En caso de incumplimiento a lo dispuesto en esta fracción se presumirá que las mercancías que sean propiedad del contribuyente o que se encuentren bajo su posesión o custodia y las que sean enajenadas por el contribuyente a partir de la fecha de la importación, análogas o iguales a las importadas, son de procedencia extranjera.

En este ejemplo, la presunción se integra a través del incumplimiento de la obligación enunciada en la fracción primera del artículo 59 que es referente a mantener un sistema de control de las mercancías de manera actualizada y automatizado, que estará a disposición de las autoridades aduaneras en todo momento. En caso de que exista una investigación hacia un particular que cuenta con dicha obligación y sea encontrada alguna irregularidad, los visitantes procederán a la aplicación de la presunción absoluta y todas aquellas mercancías que se encuentran dentro de su propiedad, posesión o custodia indiferentemente se considerarán que son de procedencia extranjera, lo que llevará a la determinación de la base gravable de las obligaciones tributarias.



Tributario_____

Al mismo tiempo queda descartada la posibilidad que se traté de una presunción relativa, ya que no señala que exista la posibilidad de desvirtuar las consecuencias jurídicas contraídas a través de una prueba, además, y no obstante que los efectos son similares a aquellos que se encuentran en una ficción legal no se trata de una de ellas, en virtud de que el incumplimiento que debe hacer constar las autoridades y la consecuencia que ha de considerar a la mercancía en propiedad, posesión o custodia como si fuese de procedencia extranjera, constituyen el hecho base y hecho presumido de toda presunción.

En contraste, la ficción legal pretende definir un espacio jurídico a partir de un concepto tomado de la realidad, al cual se le da una connotación con elementos, características y consecuencias jurídicas propias, que difieren de la realidad materialmente conocida o en otros casos difiere de la realidad jurídica con respecto a otras materias, es decir, se crea una realidad específica para una materia de derecho determinada. En este caso, no existe la ilustración que lleve a pensar que se trate de una ficción.

Por otra parte, se ha concluido que el hecho base y el hecho presumido de una presunción puede relacionarse con una ficción legal, lo que complica el estudio para poder identificarlas unas de otras y este artículo no es la excepción, ya que el hecho presumido, es decir, todas aquellas mercancías que se encuentren en propiedad, posesión o custodia del particular que tiene la obligación de mantener un inventario serán estimadas como si procedieran del extranjero, lo que textualmente implica que la procedencia extranjera de las mercancías se determina a partir de la propiedad, posesión y custodia en este ejemplo en particular.

Lo anterior define la forma en la cual se determinan las mercancías que son internadas al territorio nacional procedentes del extranjero en estas situaciones específicamente, y aunque resulte jurídicamente correcto, en la realidad material y aun en el marco jurídico no son



Tributario_____

valoradas estas consideraciones de ésta forma, dichas características son vinculadas con una ficción legal.

Con respecto a la legitimidad jurídica que guarda la presunción dentro de este apartado de la ley, violenta la garantía de audiencia y también la seguridad jurídica en virtud de que no se permite la prueba en contrario que desvincule la procedencia extranjera de una mercancía con respecto a la propiedad, posesión o custodia con la que se encuentre el particular. No es plenamente cierto que cualquier mercancía que se encuentre vinculada con el particular sea de procedencia extranjera y proceda la determinación correspondiente, puesto que puede hallarse otro tipo de bienes cuyo origen no sea extraterritorial.

Se infringe la seguridad jurídica porque permite que las autoridades tributarias elijan con libremente las mercancías que conforman las imputaciones que resultaran del procedimiento de inspección, además de que dichas recriminaciones no podrán ser justificadas por el contribuyente mediante alguna prueba porque serán firmes.

Queda claro que la violación de la presunción es con respecto a la garantía de audiencia por no permitir que el particular presente las pruebas pertinentes para aclarar las conclusiones de las autoridades, y consecuentemente, la disposición analizada constituye una falta a la seguridad jurídica.

De igual modo, el artículo 151 ley aduanera contempla ciertas situaciones que a pesar del plazo concedido de diez días para ofrecer pruebas y alegatos puede que resulte casi imposible desvirtuar por la naturaleza del caso, en ese aspecto se encuentra la causal que contempla aquellas mercancías prohibidas. Es decir, las normas ya establecen cuales son esas substancias que se encuentran prohibidas para la internación al país y su simple posesión contempla consecuencias jurídicas irrefutables contra el particular. Por lo tanto, aun cuando se



tenga el plazo señalado; las pruebas y alegatos serán insuficientes lo que hace considerar que esta presunción es absoluta.

6. 17 Ficción legal en la ley aduanera

La ficción de ley como se ha planteado anteriormente es una figura jurídica que cuenta principalmente de dos elementos, el base, conforme al cual se denomina a la ficción legal y los elementos con los cuales se atenúa la realidad, los cuales pueden ser actos, hechos, etc. La problemática como ha quedado planteado es con respecto a las consecuencias jurídicas porque son similares a aquellas que se encuentran con las presunciones absolutas.

Una ficción en la ley aduanera se indica en el artículo 65 de la ley aduanera, que son los elementos que configuran a la base gravable de las mercancías, y dice,

“El valor de transacción de las mercancías importadas comprenderá, además del precio pagado, el importe de los siguientes cargos:

l. Los elementos que a continuación se mencionan, en la medida en que corran a cargo del importador y no estén incluidos en el precio pagado por las mercancías:

a) Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.

b) El costo de los envases o embalajes que, para efectos aduaneros, se considere que forman un todo con las mercancías de que se trate.

c) Los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales.

d) Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías hasta que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de esta Ley.



Tributario_____

II. *El valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el importador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos, para su utilización en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio pagado:*

a) Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas.

b) Las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas.

c) Los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.

d) Los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.

III. *Las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que dichas regalías y derechos no estén incluidos en el precio pagado.*

IV. *El valor de cualquier parte del producto de la enajenación posterior, cesión o utilización ulterior de las mercancías importadas que se reviertan directa o indirectamente al vendedor”.*

La disposición contempla que el valor de aduana será el de transacción, que es el precio pagado por las mercancías, independientemente de las condiciones que menciona la misma ley, es decir, las diversas restricciones sobre las mercancías que puedan existir, la relación entre las partes, etc. Ahora entonces, si no se incurre en ninguna de las hipótesis que señala



Tributario_____

la ley, el valor en aduana será el valor de transacción, que en principio es igual al precio pagado por las mercancías, lo cual debería de ser el precio neto pagado por los bienes adquiridos, sin embargo, se equipara a dicho monto otros elementos ajenos al valor de las mercancías, costos extras y necesarios para culminar una importación, tal es el caso de lo que contempla la fracción I del artículo mencionado, siempre y cuando no se encuentren dichos montos incluidos en el precio pagado y sean cubiertos por el importador,

1. *Las comisiones y los gastos de corretaje, excepto las comisiones de compra*
2. *El costo de los envases o embalajes cuando se consideren como un todo para la ley aduanera*
3. *Los gastos de embalaje por mano de obra como de materiales*
4. *Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos relacionados con el manejo, carga y importador.*

Se devenga el valor de estos servicios a la base gravable de las mercancías y se equiparan sus características a aquellas que muestra el valor pagado por las mismas. Es inadecuada la conclusión de los legisladores en esta figura jurídica, porque, si bien es cierto que estos servicios representan una erogación por parte del particular, y a su vez denota una capacidad económica de pago, es erróneo vincular dicha erogación con las características de las mercancías, ya que por su parte, las particularidades de las mismas determinar el arancel conforme se calculará el monto a pagar.

Es decir, los gastos que en muchos casos son intrínsecos y necesarios para culminar una importación no deben ser gravados conforme al precio pagado por las mercancías, ya que las mercancías serán clasificadas en la fracción arancelaria que les corresponda, el cual establecerá un porcentaje que será aplicado a los gastos en los que incurra el importador en la misma proporción.



Tributario_____

Los porcentajes y montos que se determinan en la ley de los impuestos generales a la importación y a la exportación corresponden a proporciones de acuerdo a la afectación que pida tener las mercancías dentro del territorio nacional, y otros más, conforme a lo negociado en los tratados de libre comercio, es evidente que los gastos que se generan de una importación se encuentran relacionados con las mercancías, sin embargo de una manera indirecta.

No es coherente que la mercancías conforme a sus características determine la proporción de los gastos inherentes a la importación, aun cuando si se encuentra una erogación económica, pero no repercute dentro de nuestro país en el mismo sentido que la mercancía. Se afecta a los principios de proporcionalidad y equidad al momento que dichos gastos se encuentran sujetos a la clasificación arancelaria de las mercancías.

Por ejemplo, dos importadores deciden introducir distintas mercancías al territorio nacional, ambos pagan la misma cantidad de transporte, sin embargo, se encuentran transportando el mismo valor pero de distintas mercancías, una de las cuales tiene una arancel del 20 por ciento y la otra del 5 por ciento, si bien es cierto que el arancel atiende a la mercancía conforme a los estudios económicos de los distintos sectores que puede afectar la entrada de dichas mercancías, los medios de transportes aun cuando se encuentran relacionados con la importación y corresponden al mismo monto, no se encuentra la afectación interna por la cual se deban someter a la clasificación arancelaria.

6.18 Conclusiones de capítulo

El derecho tributario es una de las diversas materias de derecho que conformar el derecho aduanero, es una rama especializada vinculada al área tributaria que denota ciertas características fundamentales de la materia. Los principios jurídicos tributario de proporcionalidad y equidad toman un segundo término debido a la afectación que se genera



Tributario_____

dentro de la economía con respecto a la importación y exportación de mercancías. El derecho tributario aduanal a intervenido en el desarrollo de países como México que requieren del intercambio comercial de bienes, sin comprometer los sectores industriales establecidos en el país.

Este materia no es ajena dos figuras jurídicas que se encuentran en el derecho tributario, como son las presunciones y ficciones legales. Dichas figuras han creado un gran interés por su estudio, principalmente porque su manejo denota una complejidad técnica. Se han encontrado y analizado estas figuras dentro de la legislación aduanera mexicana, y se ha podido advertir de la inferencia negativa en los principios jurídicos tributarios.

Por una parte, las presunciones dañan la certidumbre jurídica, especialmente aquellas que dentro de nuestra legislación no permiten desvirtuar sus efectos mediante una prueba pertinente. Se atenúa la seguridad jurídica de los individuos porque no se les permite presentar las pruebas conducentes a su defensa, violentando la garantía de audiencia.

Por otra parte, las ficciones legales se apartan de los principios jurídicos de proporcionalidad y equidad, siempre que se crea una realidad distinta a la que entraña la materia tributaria, sin embargo, se tiene que advertir que dentro del ámbito aduanal dichos principios pasan a un segundo término debido a los fines extrafiscales que persiguen los aranceles.