

**EL DESPACHO ADUANERO DESDE LA PERSPECTIVA DEL
PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA**

**THE CUSTOMS CLEARANCE FROM THE PERSPECTIVE OF THE
PRINCIPLE OF LEGAL SECURITY**



Dr. Felipe Moreno Yebra*

SUMARIO: 1. Introducción; 2. El despacho aduanero en México; 3. El despacho aduanero en la comunidad Andina; 4. Derechos Humanos; 5. El principio de Seguridad Jurídica en el Despacho Aduanero, 6. Conclusiones. Fecha de recepción 24/04/2014. Fecha de aceptación 30/05/2014.

* Dr. en Materia Fiscal por la Universidad Autónoma de Durango, Campus Zacatecas. Profesor Investigador en la Universidad de Guanajuato, México.

RESUMEN.- El despacho aduanero debe ser escindido desde la perspectiva del Derecho Tributario Sustantivo y Administrativo. El actuar del sujeto pasivo es el aspecto sustantivo, el actuar del sujeto activo es el aspecto administrativo del despacho. Incluir en el derecho positivo los aspectos referidos, señalando claramente cuando termina el despacho abona a la seguridad jurídica, pues su conclusión es el acto vinculante para el actuar del Estado.

PALABRAS CLAVE.- despacho, aduanas, legalidad, reconocimiento, sustantivo, administrativo.

ABSTRACT.- Customs dispatch must be divided from the perspective of Substantive Tax Law and Administrative Tax Law. The act of the taxpayer is the substantive aspect. The act of the tax authority is the administrative side of the customs dispatch. Aforementioned aspects has to be included in the positive law, clearly indicating when the customs dispatch ends and pay for legal certainty, because its conclusion is the binging act for the act of the State.

KEY WORDS.- Dispatch, customs, legality, substantive, administrative, customs examination.

1. Introducción

El Estado debe procurar, entre otros, los ingresos que percibe vía tributos distintos a los aduaneros. Los fines extra fiscales perseguidos vía tributos y/o requisitos legales a la importación. La protección de sectores productivos estratégicos. Ello representa conciliar disposiciones normativas quizás antagónicas, debe sumarse la obligación constitucional de cuidar el respeto a los Derechos Humanos del gobernado. Muchas son las facetas en que el Estado

actúa pero pocas tan complicadas como la tributación aduanera. Debe configurar, sin menoscabo de los principios de derecho que protegen al gobernado, los tributos y requisitos legales - obligación principal y accesorias - que regulan la introducción o extracción de mercancías a un territorio.

Los requisitos legales de importación deben cumplirse para que las mercancías puedan destinarse al territorio donde participaran en las actividades económicas del importador. Al parecer, tales requisitos son cumplidos en el llamado -despacho aduanero- entendido como conjunto de actos y formalidades relativos a la entrada o salida de mercancías de un territorio¹. También se considera al despacho aduanero como una serie de pasos² necesarios para liberar las mercancías objeto de despacho donde se incluye la prevalidación electrónica de datos.

Todo converge en la tributación aduanera pues el Estado al crear las normas jurídicas que regulan la entrada o salida de mercancías de territorio nacional, suma, sea como obligación principal o accesorias, los compromisos, obligaciones o derechos adquiridos en tratados internacionales o por fuentes internas.

El estado asume su carácter de vigilante de las fronteras y acota el espacio por donde pueden entrar las mercancías a territorio nacional³. El sujeto pasivo cumple su deber jurídico de dejar las mercancías en depósito en la aduana para destinarlas a un régimen aduanero, mismo que declara en el pedimento de importación. Este último es elaborado, cotidianamente, por un agente aduanal quién, aplicando conocimientos jurídicos propios de su función, clasifica, revisa, determina, si fuera el caso paga los tributos, y entre otros, verifica el cumplimiento

¹ Vid. artículo 52 de la Ley Aduanera vigente al 2014 en México, y los Artículo 1, 12 y 50 de la Decisión 671 de la Comunidad Andina relativa a la armonización de regímenes aduaneros.

² Vid. Jurisprudencia 231/2007. Segunda Sala, Tomo XXIV, diciembre 2007, pág. 201. En esta se afirma que el despacho aduanero es un servicio que prestan las autoridades aduaneras.

³ Vid. Artículo 10 de Ley Aduanera vigente al 2014.

de los requisitos legales accesorios por el sujeto pasivo, para así informar al Estado del cumplimiento de los requisitos legales de importación.

Posteriormente, puede el Estado verificar el cumplimiento de los requisitos legales de importación, aún cuando las mercancías se encuentran en la Aduana, empero. De hacerlo, y no encontrar irregularidad que permita el embargo precautorio, debe entregar las mercancías pues ya no puede retenerlas. Finalmente, es dable su internación a la actividad económica del sujeto pasivo.

Las actuaciones referidas podemos ubicarlas en el Derecho Tributario Sustantivo y en el Derecho Tributario Administrativo. Para ello, la claridad, la ausencia de dudas en la norma resulta trascendental para identificar el momento en que el estado puede ejercer facultades de comprobación. Si el concepto de despacho o el derecho positivo, no permiten saber cuando ha concluido, debemos aceptar que el Estado no podría saber cuando puede actuar, conforme a sus función fiscalizadora, para verificar el cumplimiento de los requisitos legales de importación. Analizar el concepto de despacho aduanero, como eje dinamizador del Derecho Aduanero, a través del principio seguridad jurídica, será punto de partida para detonar, y entonces evidenciar, la relevancia del mismo.

2. El Despacho Aduanero México

El concepto de despacho aduanero ha sido analizado anteriormente. Se ha dicho que la disposición de las mercancías es dable luego de haber cumplido con los requisitos legales de importación, trámites y formalidades⁴. Se dividió en

⁴ CARBAJAL CONTRERAS, M.,: *Derecho Aduanero*, Porrúa, décimo sexta edición, 2011, pág. 374.

declaración, registro, liquidación de impuestos, comprobación, aforo y reconocimiento, finalmente, retiro o levante⁵.

2.1 De los elementos del despacho aduanero

La declaración, denominada en México pedimento, acorde a la división enunciada anteriormente (primera parte del despacho aduanero). Es una obligación accesoria⁶, cuyo cumplimiento se hace en formato electrónico en el sistema electrónico aduanero y por la misma vía es enviada al Estado⁷.

Lo relativo al registro y liquidación de impuestos puede ser observado de la siguiente manera. El registro es, entre otros, numerar y señalar la fecha de la operación⁸, datos que se manifiestan en el pedimento como encabezado principal, por mencionar algunos, año de validación (2 dígitos), aduana de despacho (2 dígitos), número de patente del agente aduanal (4 dígitos), último dígito del año en curso (1 dígito) y número progresivo por la aduana donde se encuentre autorizado el agente para hacer el despacho (6 dígitos)⁹.

Además de los datos referidos, en el encabezado principal del pedimento debe señalarse datos relativos al valor en aduana (numeral 23) como base gravable de las contribuciones al comercio exterior, y del numeral 29 al 37 lo relativo a las

⁵ Ídem, pág. 375 y 376

⁶ RIOS GRANADOS, G. (coor.): *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, primera edición, editorial Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 2007, pág. 188-189.

⁶ CARBAJAL CONTRERAS, op. cit., pág. 184

⁷ Primer párrafo del Artículo 36 de la Ley Aduanera vigente al 2014.

⁸ CARBAJAL CONTRERAS, op. cit., pág. 375

⁹ Numeral 1 del Anexo 22 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, publicado el 30 de agosto del 2013 en el Diario Oficial de la Federación, vigente al 2014, relativo al Instructivo para el llenado del Pedimento.

contribuciones, forma de pago, entre otros¹⁰. Lo anterior, puede ser identificado como liquidación de impuestos.

La descripción de las mercancías, peso, origen, valor, volumen, lugar de procedencia, por mencionar algunos, son declarados en el pedimento, a ellos se refiere el **aforo y reconocimiento**¹¹. El aforo ha sido señalado como reconocimiento aduanero¹², sin embargo, este último no puede ser parte del despacho aduanero pues es una facultad de comprobación¹³ que ejerce el Estado para corroborar la veracidad y exactitud de la información declarada en el pedimento. Finalmente, **el retiro o levante**, señalado como autorización de la autoridad aduanera para, cumplidos los requisitos, cubiertos los impuestos, así como derechos, las mercancías puedan ser retiradas por la persona con facultad para ello¹⁴. Empero, no somos partidarios de considerarlo como autorización pues debería mediar solicitud y en consecuencia el Estado pronunciarse para decir si autoriza o no. En el derecho positivo se observa como facultad reglada, no como autorización pues el estado debe entregar¹⁵ las mercancías de inmediato si luego de activar el mecanismo de selección automatizada no tiene conocimiento de irregularidad que permita el embargo precautorio de las mercancías.

Ahora bien, la Ley Aduanera en México, señala que despacho aduanero es el conjunto de actos y formalidades, sean a la entrada o salida de mercancías de territorio nacional¹⁶. En ese sentido, viéndolo como un todo, cuya unión depende de la concatenación, metódica y sucesiva de los actos que lo integran, por su

¹⁰ Vid. numerales 29 al 37 del Anexo 22, op. cit.

¹¹ Vid. CARBAJAL CONTRERAS, op. cit., pág. 376

¹² Vid. CARBAJAL CONTRERAS, op. cit., pág. 381

¹³ MORENO YEBRA, F., "El Reconocimiento Aduanero en el Derecho Mexicano". *Reflexiones sobre su aplicación*, en *Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa*, Universidad de Málaga, España, Número 4, 2011, pág. 9-22.

¹⁴ Ídem, pág. 376

¹⁵ Segundo párrafo del Artículo 43 de la Ley Aduanera vigente al 2014.

¹⁶ Vid. primer párrafo del artículo 35 de la Ley Aduanera vigente al 2014.

interés público, se ha dicho que el despacho aduanero es un procedimiento administrativo¹⁷. Ver al despacho aduanero como un todo, como procedimiento administrativo, ayuda para observar la complejidad y los múltiples sujetos que intervienen en la introducción de mercancías a México. Empero, desde la óptica del Derecho Tributario Sustantivo y Derecho Tributario Administrativo los resultados son distintos, pues el actuar de los sujetos atiende a disposiciones jurídicas de naturaleza distinta.

2.2 El Derecho Tributario Sustantivo y el Derecho Tributario Administrativo, ámbito del Despacho Aduanero.

Partiendo de la premisa que el Derecho Tributario Sustantivo es "...el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica principal y las accesorias...¹⁸", y que aquellas "...normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y de las relaciones entre administración pública y particulares que sirven al desenvolvimiento de esta actividad..." son el Derecho Tributario Administrativo, podemos analizar el actuar de los sujetos de la relación jurídica tributaria desde su propia naturaleza.

Hecho Imponible. El interés económico del sujeto pasivo, sea persona física o moral, es la fuerza que dinamiza el traslado de la mercancía objeto de despacho aduanero, pues es quién pretende introducir las mercancías a territorio nacional para que sean parte de su actividad económica. En este contexto, es trascendental referirnos al hecho imponible del impuesto aduanero.

¹⁷ ROHDE PONCE, A., *Derecho Aduanero Mexicano*, tomo 2, ISEF, primera edición, cuarta reimpresión, 2005, pág. 357 - 358. Para profundizar al respecto vid., pág. 355 – 408.

¹⁸ JARACH, D., *El Hecho Imponible*, edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A., Buenos Aires, Argentina, 1943, pág. 21,

Se ha dicho, que “el hecho jurídico que da nacimiento al tributo no es la existencia de una mercadería, sino un acto de la vida económica, el de la introducción de una mercadería dentro de la frontera aduanera **para destinarla** al mercado interno¹⁹. En tales palabras se observa *la pretensión* del sujeto de introducir a territorio nacional, no es la mera introducción hecho suficiente para que emerja la obligación, sino que, además debe pretenderse destinar la mercancía al mercado interno. El introducir mercancías dentro de la frontera aduanera para, por ejemplo, que transiten por una parte del país para llegar a su destino en el extranjero, no puede considerarse como hecho que da nacimiento al tributo pues no se pretende destinar las mercancías a la vida económica en el país.

Destinar es “ordenar, señalar o determinar algo para algún fin o efecto²⁰” y, justamente, el importador, en cuanto a la mercancía introducida a un territorio, debe tener como fin destinarla al consumo interno. *Consumo* viene del vocablo consumir, que si bien sus acepciones no resultan aplicables al objeto de estudio, si conviene la extrapolación. Sí un acto de la vida económica es la introducción de las mercancías, entonces por consumo interno entendemos destinar la mercancía a la actividad económica²¹ de un país, como un elemento más, sea materia prima, bien para comercialización, bien para consumo final, entre otros.

Las mercancías son *comestibles, productos semiterminados o terminados* para la actividad económica de los contribuyentes. En ese sentido, las mercancías de uso personal quedan descartadas, si bien es cierto se introducen a territorio nacional, su destinación es a la vida privada, no como elemento de actividad

¹⁹ JARACH, *EL HECHO IMPONIBLE TEORIA GENERAL DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO*, op. cit., pág. 53. (El resaltado es nuestro).

²⁰ <http://lema.rae.es/drae/?val=destinar>, fecha de consulta febrero 19, 2014.

²¹ Consumir, entre otras acepciones, “utilizar comestibles u otros bienes para satisfacer necesidades o deseos”, la actividad económica cotidiana necesita (consumir) materias primas para su sobrevivencia, en: <http://lema.rae.es/drae/?val=consumir>, consultado el 20 de febrero del 2014.

económica. En consecuencia, *el fin*, la pretensión del importador para destinar las mercancías, como elemento en sus actividades económicas²² es lo característica distintiva de cualquier introducción de mercancías, que permite configurar el hecho imponible. Cualquier introducción con finalidad distinta, entonces, no permite su concreción. El criterio de atribución del hecho imponible²³ se constituye de dos elementos: *El geográfico y la pretensión*. El primero se manifiesta por la introducción de mercancías a un país, el segundo, con *la pretensión* de destinarla a la vida económica del país, ambos deben converger, no son independientes.

2.3 Del despacho aduanero desde la perspectiva del Derecho Tributario Sustantivo.

²² Si bien, los pasajeros internacionales tienen derecho a importar cierta cantidad de mercancía y por un determinado valor sin pagar contribuciones al comercio exterior. Igualmente, tienen derecho de importar mercancías por un valor que exceda a su franquicia, pagando una tasa del Impuesto General de Importación del 16%, no son importaciones para la actividad económica pero si serán de consumo/uso personal. Vid. Regla de Carácter General en Materia de Comercio Exterior vigente al 2014 número 3.2.2 y 3.2.3., entre otras, relativas a importaciones por pasajeros.

²³ Para abundar al respecto, vid., GIANNINI, A.D.: *INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO*, editorial de Derecho Financiero, Madrid 1957. pág. 523-524; GIULIANI FONROUGE, C.M.: *Derecho Financiero*, Tomo II, 9ª edición, primera reimpresión, editorial La Ley S.A.E. e. I., 2005, actualizado por Camila Navarrine S. y Oscar Asorey R, pág. 768-769; CARVAJAL CONTRERAS, M.: *“DERECHO ADUANERO”*, décima edición, editorial Porrúa, México, D.F., 2000, pág. 377; WITKER, J.: *“Derecho Tributario Aduanero”*, 2ª edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1999, pág. 79-82; BARREIRA C. E.: *“LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA Y EL HECHO GRAVADO POR LOS DERECHOS DE IMPORTACIÓN”*, Revista de Estudios Aduaneros, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, No. 12, 1er Y 2º semestre 1998, Buenos Aires, Argentina, 1998, pág. 103-117. Las teorías referidas, fueron descartadas por BARREIRA, nos sumamos a sus pronunciamientos, y aclaramos, no entramos en estudio de ellas por la evidente no adaptación al tributo en estudio; FERNÁNDEZ LALANNE, P.: *“Derecho Aduanero”*, editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1966, pág. 310-312; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F, en FERREIRO LAPATZA, J. F., CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., MARTÍN QUERALT, J., PÉREZ ROYO, F., TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *“CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO”*, parte especial Sistema Tributario. Los tributos en particular, 17 edición, editorial Marcial Pons, ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2001, pág. 723-724;

Configurado por la conducta del sujeto pasivo el hecho imponible, nace entonces su deber jurídico y, en razón de su interés económico de destinar las mercancías en sus actividades económicas, da inicio la actuación de los sujetos partícipes en la relación jurídica.

La introducción de las mercancías a la actividad económica del país, es dable solo después de cumplir con los requisitos legales de importación y son precisados en razón de la fracción arancelaria de importación. El agente aduanal es responsable de la clasificación arancelaria²⁴, una vez ubicado la mercancía en la tarifa del Impuesto General de Importación y Exportación se conoce la tasa del impuesto de importación por pagar²⁵. De igual forma, precisada la fracción arancelaria, es posible ubicar las regulaciones y restricciones no arancelarias²⁶.

Si fuese el caso, previo a la llegada de las mercancías a territorio nacional, el sujeto pasivo gestiona ante autoridad competente permisos, avisos, pruebas, etc., exigidos como obligaciones accesorias a la importación. Es decir, ciertas obligaciones accesorias requieren determinado tiempo para su gestión, por ello su cumplimiento debe hacerse con antelación.

En razón de lo anterior, el agente aduanal²⁷ debe determinar la cantidad de los impuestos por pagar, según sea el caso, verificar que el sujeto pasivo tenga las documentales, físicas o digitales²⁸, para comprobar que ha cumplido con los requisitos legales de importación.

²⁴ Vid. Primer párrafo del Artículo 54 de la Ley Aduanera vigente al 2014.

²⁵ Vid. Artículo 1 de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación vigente al 2014.

²⁶ Vid. Artículo 20 de la Ley de Comercio Exterior vigente al 2014.

²⁷ Vid. Artículo 54 de la Ley Aduanera vigente al 2014.

²⁸ Vid. Artículo 36 y 36-A de la Ley Aduanera vigente al 2014.

Así, los elementos del despacho aduanero registro, liquidación de impuestos, comprobación, son realizados por el agente aduanal por medio de la declaración que presenta al Estado, pedimento, donde informa del cumplimiento de los requisitos legales de importación por parte del sujeto pasivo.

Del Aforo y reconocimiento.- Puesto que ha sido aceptado el aforo como reconocimiento aduanero no podemos considerarlo como parte del Derecho Tributario Sustantivo, más bien, dentro del Derecho Tributario Administrativo pues el Estado puede actuar, por medio del reconocimiento aduanero, para comprobar lo declarado. La declaración, *pedimento*, debe estar presentado para que pueda ser revisada.

Del retiro o levante.- Puesto que el tributo aduanero en México es auto determinable, primero debemos cumplir con el deber jurídico para que sea posible el levante²⁹ de las mercancías. Por el contrario, sí no fuese el tributo auto determinable, debemos entregar declaración previa para que el estado determine, entre otros, el monto del tributo aduanero a pagar, y en consecuencia, pagar la cantidad calculada, sólo luego de su entero es dable el levante de las mercancías. Lo anterior, es informado en la declaración.

El retiro o levante debe ser observado como una facultad reglada pues el derecho positivo señala que “Si no se detectan irregularidades en el reconocimiento aduanero o que den lugar al embargo precautorio de las mercancías, o el resultado del mecanismo de selección automatizado determina que no debe practicarse el reconocimiento aduanero, **se entregarán éstas de**

²⁹ Se entiende por levante de las mercancías, la autorización para disponer de las mercancías, condicionado al cumplimiento previo de requisitos legales, según sea el caso, de importación o exportación. Vid. artículo 2, de la Decisión 671 de la Comunidad Andina; Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa, en: <http://www.aitfa.org/attachments/File/Diccionario/Aduanero/L.pdf>, consultado el 20 de febrero del 2014, entre otros; Segundo párrafo del Artículo 43 de la Ley Aduanera vigente al 2014.

*inmediato*³⁰". El retiro o levante surge, porque el Estado en su actuar, no observa irregularidad que le impida cumplir con su facultad reglada.

3. El Despacho Aduanero en la Comunidad Andina

Se entiende por despacho al "conjunto de *formalidades aduaneras* necesarias para que las mercancías puedan ser importadas a consumo, exportadas, sometidas a otro régimen aduanero que lo requiera³¹", también se entiende como despacho al "cumplimiento de las *formalidades aduaneras* necesarias para que las mercancías puedan ser importadas a consumo, exportadas o colocadas al amparo de otro régimen aduanero³²". Los conceptos vertidos hacen referencia a *formalidades aduaneras*, omiten pronunciarse respecto a los *actos* como lo hace el derecho positivo mexicano.

Para la Comunidad Andina la "simplificación y armonización de los regímenes aduaneros y, en particular, la adopción de un instrumento internacional único pueden facilitar a los usuarios el acceso a las disposiciones internacionales en vigor en materia de los procedimientos aduaneros y contribuir de una forma eficaz al desarrollo del comercio internacional y de otras formas de intercambio internacional³³". La armonización pretendida se planteó en el Decisión 671 de la Comunidad Andina donde se enunciaron diversos conceptos relativos a la tributación aduanera.

3.1 De los elementos del despacho aduanero

³⁰ Vid. Segundo párrafo del artículo 43 de la Ley Aduanera vigente al 2014. El resaltado es nuestro.

³¹ Vid. Artículo 2 de la Decisión 671 de la Comunidad Andina, relativa a *Armonización de Regímenes Aduaneros*.

³² Vid. Artículo 1 de la Decisión 574 de la Comunidad Andina, relativa a *Régimen Andino sobre Control Aduanero*.

³³ Vid. Considerandos de la Decisión 618 de la Comunidad Andina relativa a Incorporación progresiva del Anexo General y referencia de los Anexos Específicos del Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Convenio de Kyoto).

Analizando los conceptos enunciados en la Decisión 671 encontramos elementos que pueden ser vistos, desde la perspectiva del procedimiento administrativo, como elementos del despacho aduanero. En ese sentido, la introducción de las mercancías³⁴ debe realizarse por lugares habilitados para ello y deben ser presentadas a la aduana que corresponda.

De la declaración.- Realizada la introducción de mercancías a un territorio de la Comunidad, entre otros, el sujeto pasivo está obligado a presentar declaración³⁵ donde manifestará, por mencionar algunos, las mercancías que serán objeto del régimen aduanero que pretenda. La declaración podrá³⁶ ser presentada 15 días calendario antes del arribo de las mercancías, o en todo caso, dentro del plazo³⁷ que estén en depósito temporal.

La declaración contendrá información³⁸ para identificación de las mercancías, determinación y cobro de impuestos y derechos, tasas, recargos, entre otros. Deberán adjuntar documentos³⁹ para que la aduana pueda realizar el control aduanero⁴⁰, documentos relativos al transporte, valor, factura, certificados de

³⁴ Vid. Numeral 1 del artículo 5 de la Decisión 671 de la Comunidad Andina

³⁵ Vid. Artículo 5 de la Decisión 671 de la Comunidad Andina. La Decisión 670 de la Comunidad Andina se refiere al Documento Único Aduanero (DUA), que en su artículo 1 ha sido enunciado como “documento que contiene el conjunto de datos comunitarios y nacionales, necesarios para hacer una declaración aduanera de mercancías en las aduanas de los Países Miembros para los destinos y regímenes aduaneros que lo requieran”.

³⁶ Vid. Artículo 19 de la Decisión 671 de la Comunidad Andina

³⁷ Vid. Artículo 15 de la Decisión 671 de la Comunidad Andina

³⁸ Vid. Artículo 21 de la Decisión 671 de la Comunidad Andina

³⁹ Vid. Artículo 22 de la Decisión 671 de la Comunidad Andina

⁴⁰ Vid. Capítulo 6 del *Anexo General Directivas sobre el Control Aduanero*, en el Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Convenio de Kyoto), pág. 6; Segundo Párrafo del Artículo 2 de la Decisión 574 de la Comunidad Andina.- *Régimen Andino sobre Control Aduanero*; Anexo General del Convenio de Kyoto, op. cit., pág. 8 – 38; GARAVITO CASTILLO, J. A.: *Control Aduanero*, Secretaria General de la Comunidad Andina,

origen, entre otros. El importador está obligado⁴¹ a presentar la declaración ante la autoridad aduanera dentro del plazo de permanencia en el depósito fiscal. Puede ser presentada en documento electrónico o cualquier otra que los Estados determinen, así, se luego de validarla, asigne número de aceptación y fecha, se entenderá aceptada.

Registro.- El documento único aduanero, declaración, requiere señalar el identificador único asignado por la Autoridad receptora, pues es la constancia de su aceptación⁴². Exige diversos datos para identificar, por medio de claves, el tipo de operación, país donde se tramita la declaración, destino, régimen aduanero, tipo de despacho, entre otros. En la misma declaración deberá⁴³ señalar la base imponible, realizar la liquidación de los derechos, impuestos, recargos, tasas, sanciones e intereses, valor del seguro, ajustes, por mencionar algunos.

Primera Edición, 2007; *NOTAS TÉCNICAS SOBRE MEDIDAS DE FACILITACIÓN DEL COMERCIO* en <http://www.cepal.org/transporte/noticias/bolfall/1/25921/FAL-239-web.PDF>, consultado mayo 11, 2014; ROJAS LI, A.: *Análisis sobre la Gestión Fiscalizadora Aduanera en el Servicio Nacional de Aduanas de Chile*, en <http://www.mgpp.cl/wp-content/uploads/2012/06/CASO117.pdf>, consultado mayo 11, 2014; *INFORME DEL ESTUDIO REALIZADO EN LA DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS SOBRE LA GESTIÓN DE RIESGO ADUANERO*, http://www.asamblea.go.cr/Informes_de_la_Contraloria/Informes%202011/-%20informes_diciembre_2011/DFOE-SAF-IF-07-2011.pdf, consultado mayo 11, 2014; Gestión de Riesgo Aduanero – Resultados preliminares de un estudio global, en <http://www.wcoomd.org/en/events/eventhistory/2009/~/-/~/-/media/WCO/Public/ES/PDF/Events/2009/PICARD/Presentations/CBRA-PICARD2009-final-14092009-SP.ashx>, consultado mayo 11, 2014; entre otros.

⁴¹ Vid. Artículo 23 de la Decisión 671 de la Comunidad Andina

⁴² Vid. Numeral 1, inciso A de la fracción II del Anexo III de la Decisión 670 de la Comunidad Andina, relativo al *Instructivo para el llenado del Documento Único Aduanero*.

⁴³ Vid. Numeral 23, 24, 25, 26, 27 inciso F de la fracción II del Anexo III de la Decisión 670 de la Comunidad Andina, relativo al *Instructivo para el llenado del Documento Único Aduanero*. Así mismo, los artículos 27 al 32 de la Decisión 671 de la Comunidad Andina.

Aforo y reconocimiento.- El aforo⁴⁴ tiene lugar -lo más pronto posible- después de la aceptación de la declaración aduanera y demanda el actuar del Estado. Tienen prioridad los animales vivos, perecederos y otras mercancías urgentes. Si bien el Estado es quién actúa el declarante debe estar presente durante el reconocimiento físico. La toma de muestras es facultad reglada del Estado cuando lo estime necesario.

Retiro o levante.- Será autorizado⁴⁵ tan pronto el Estado miembro compruebe el cumplimiento del declarante de la obligación y formalidades aduaneras que correspondan. En caso de exigir garantía se concederá el levante, constituida y aceptada la garantía. De existir controversias o diferencias a las contribuciones, recargos y sanciones, según sea el caso, es dable el retiro sólo presentando garantía.

Los párrafos precedentes exigen actuar del Estado miembro para, en razón de sus atribuciones y funciones, verificar que lo declarado sea correcto, y solo después de ello, permitir el retiro o levante.

3.1 El despacho aduanero desde la perspectiva del Derecho Tributario Sustantivo.

No es necesario plasmar nuevamente los conceptos de Derecho Tributario Sustantivo y Administrativo. Sí debemos retomar que ambos actúan, en paralelo, pues el sujeto pasivo, en razón de su deber jurídico, cumple con los preceptos normativos que regulan la obligación aduanera, y el sujeto activo actúa para influir en la conducta del sujeto pasivo y de cumplimiento a sus obligaciones.

El despacho aduanero en la Comunidad Andina, observado desde la perspectiva del Derecho Tributario Sustantivo, permite concluir que la declaración,

⁴⁴ Vid. Artículo 24, 25 y 26 de la Decisión 671 de la Comunidad Andina

⁴⁵ Vid. Artículo 33 de la Decisión 671 de la Comunidad Andina

registro y liquidación de impuesto se encuentran en el, puesto que regula la obligación y su cumplimiento, el sujeto pasivo se somete al imperio del Estado, motivado por el interés económico de poder integrar a sus actividades económicas, productivos y/o comerciales, la mercancía objeto de despacho.

El aforo y reconocimiento, así como el retiro o levante, al ser atribuciones del Estado miembro que ejercerá para comprobar lo que cada acto permite, no debemos considerarlas en el Derecho Tributario Sustantivo. Su naturaleza en fiscalizadora, dado que, una vez concretado lo señalado en el párrafo precedente, el Estado podrá actuar, debemos entonces ubicarlas en el Derecho Tributario Administrativo. Así, el actuar del Estado para revisar la declaración y formalidades aduaneras, solo es posible, en la lógica expuesta, posterior al cumplimiento de declaración aduanera.

4. Derechos Humanos

México. Abundantes estudios⁴⁶ se han creado sobre los Derechos Humanos, por ende se clasifican⁴⁷ de diversas formas. La reforma del 10 de junio del 2011 ha tenido marca un antes y un después en el Derecho Constitucional mexicano, pues

⁴⁶ Caballero Ochoa, J. L. (Coor.): “La Declaración Universal de los Derechos Humanos, reflexiones en torno a su 60 Aniversario”, Porrúa, Primera Edición, Ciudad de México, 2009; Quintana Roldan, C.F. y Sabido Peniche, N.D.: “Derechos Humanos”, Editorial Porrúa, Sexta Edición, Ciudad de México, 1998; Carbonell, M., en Pampillo Baliño J.P. y Munive Páez, M.A.: “Globalización, Derecho Supranacional e Integración Americana”, Editorial Porrúa, primera edición, 2013, pág. 651- 656; Carbonell M.: “Los Derechos Fundamentales en México”, Comisión Nacional de los Derechos Humanos y UNAM, Ciudad de México, 2004; entre otros.

⁴⁷ Vid., Núñez Palacio, S.: “Clasificación de los Derechos Humanos”, en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/30/pr/pr21.pdf>, consultado el 6 de abril del 2014; Comisión Nacional de los Derechos Humanos, en http://www.cndh.org.mx/Que_Son_Derechos_Humanos, consultado el 6 de abril del 2014; Generaciones de los Derechos Humanos, en <http://www.codhem.org.mx/localuser/codhem.org/info/gacetas/gaceta30.pdf>, consultado el 6 de abril del 2014.

“abre un abanico de posibilidades para los contribuyentes mexicanos, ya que ahora éstos pueden buscar, localizar y utilizar los derechos fundamentales en los diversos instrumentos normativos internacionales, llámense éstos Tratados, Convenio, etcétera, que les puedan beneficiar en las controversias que tengan con el fisco o en la interpretación de la norma tributaria o incluso aplicar, si bien con carácter orientador, los criterios y jurisprudencias de la CIDH o del SIPDH⁴⁸”.

Sigue diciendo Vela Peón que del “...artículo primero constitucional se establece que los derechos fundamentales se pueden encontrar en cualquier tratado internacional ratificado por el Estado mexicano, se refiera o no a derechos humanos en su denominación o contenido, por lo que de encontrarse algún derecho fundamental que beneficie a un contribuyente en cualquier tratado internacional ratificado por el Estado mexicano este resulta aplicable. Un ejemplo pueden ser los artículos 8 y 25 del llamado Pacto de San José –CADH– que consagran **las garantías de debido proceso y acceso a la justicia** que sin lugar a duda son aplicables a los juicios contenciosos administrativos de carácter tributario; incluso, para el fondo de la materia tributaria resulta aplicable el artículo 21 de dicho instrumento internacional que protege el **derecho a la propiedad como uso y goce de los bienes de toda persona**. Igualmente resultan aplicables la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos **Económicos**, Sociales y Culturales, también conocido como Pacto de San Salvador, por solo mencionar algunos⁴⁹”.

Las palabras precedente abonan para vislumbrar el trabajo por realizar y poder identificar que por diversos acuerdos, tratados o pactos suscritos por México, contemplen en su nombre o no, derechos humanos, pueden servir para el sujeto

⁴⁸ Vela Peón, M. A.: “Derechos Humanos y Tributación en México” en <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/derechoshumanosytributacionenmexico.pdf>, pág. 7, consultado el 8 de abril del 2014.

⁴⁹ *Ibidem*, pág. 7, el resultado es nuestro.

pasivo de la relación jurídico tributaria para sostener sus demandas ante la autoridad competente.

Debemos aclarar que “el nuevo artículo 1o. constitucional no solo integra en el marco constitucional a los derechos protegidos en tratados internacionales, su dinámica e interpretaciones, sino que con la inclusión de los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad se constituye en un mandato dirigido a los agentes estatales con la capacidad de revolucionar las implicaciones del propio texto constitucional en sus partes orgánica y dogmática y, consecuentemente, el ejercicio de los tres poderes en los tres niveles de gobierno⁵⁰”. Por ello, el objeto del presente estudio apenas pretende analizar el concepto de despacho aduanero a la luz del principio de seguridad jurídica, pues tiene por objeto se garantía de la efectiva protección de cualquier derecho humano.

Comunidad Andina. Los países miembros de la Comunidad, consientes de respetar, así como aplicar diversos instrumentos⁵¹ relativos a los Derechos Humanos firmaron la Carta Andina para la Promoción y Protección de los Derechos Humanos. Se divide en XV partes donde resalta lo siguiente:

⁵⁰ Vázquez L. D. y Serrano S., en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3033/7.pdf>, consultado el 8 de abril del 2014, pág. 164; un trabajo concreto en

⁵¹ Carta de las Naciones Unidas, la Carta de la Organización de los Estados Americanos, la Convención Americana sobre Derechos Humanos –Pacto de San José-, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales –Protocolo de San Salvador-, la Carta Democrática Interamericana. Vid. Carta Andina para la Promoción y Protección de los Derechos Humanos, en http://www.comunidadandina.org/documentos/actas/cart_DDHH.htm, fecha de consulta mayo 19, 2014, por mencionar algunos.

Derechos Económicos, sociales y culturales. Señala⁵², como oportunidad, el ganarse la vida mediante un trabajo. A tener condición de trabajo equitativa y satisfactoria. Fundar y afiliarse a sindicatos, y tener derechos laborales. Enuncia como derecho la seguridad social, protección y asistencia a la familia. Tener una vida adecuada al individuo y las familias, que incluye vivienda, alimentación y vestido, así como mejora continua de su existencia. A un nivel alto, posible, de salud mental y física, así como educación. Entre otros.

Aunado a los derechos está la obligación de pagar tributos. El Estado tiene la obligación de cuidar y hacer valor los Derechos Humanos, por otro lado, puede exigir el pago de tributos para hacerse de recursos y cumplir, entre otras obligaciones, con los derechos humanos⁵³, no obstante, las disposiciones normativas deben ser claras en cuanto a las reglas acerca para la creación y aplicación de los tributos⁵⁴.

La obligación de pagar tributos es un deber del hombre⁵⁵, por ello, el Estado se obliga a responder, procurando y haciendo valor los derechos humanos. Los tributos y los derechos humanos, entonces, tienen íntima relación pues la ausencia de uno debería llevar a la ausencia del otro.

⁵² Vid. Numeral 1 al 9 del Artículo 24 de la Carta Andina para la Promoción y Protección de los Derechos.

⁵³ Celi de la Mota, A.: *Tributación y Derechos Humanos. Los Derechos Humanos y los Principios Generales de Tributación Aduanera*, en Revista Internacional de Derechos Humanos, 2011, No. 1, pág. 159

⁵⁴ Ídem, pág. 159

⁵⁵ Vid. Artículo XXXVI de la *DECLARACIÓN AMERICANA DE LOS DERECHOS Y DEBERES DEL HOMBRE*, en <http://www.ordenjuridico.gob.mx/TratInt/Derechos%20Humanos/INST%20004.pdf>, consultada mayo 20, 2014; También esta considerado que toda persona tiene deber con la familia, la comunidad y la humanidad, vid. Artículo 32 de la *CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS* en <http://www.oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/5.%20CONVENCION%20AMERICANA.pdf>, fecha de consulta mayo 20, 2014.

5. El Principio de Seguridad Jurídica en el Despacho Aduanero

La seguridad jurídica es certeza, seguridad, claridad en el posible actuar del Estado. Es la ausencia de duda. [Se expresa en mandatos de carácter formal con respecto a la actuación del Estado y de sus órganos, preservando la idea de la sujeción de poderes como sujeción *funcional* a una serie de “reglas del juego” con el objetivo de preservar la libertad de las personas que habitan en el propio Estado⁵⁶]. Así, el principio de seguridad jurídica⁵⁷ se manifiesta en el observar el posible actuar del Estado porque el derecho positivo contemple, justamente, vía disposiciones procedimentales, el proceder del Estado. La ausencia de un concepto de despacho aduanero, que permita observar cual es el actuar del Estado en él, solo crea confusión pues el gobernado jamás sabrá cual es la función de Estado en la dinámica del despacho aduanero.

La seguridad jurídica en el ámbito tributario debe entender como previsibilidad⁵⁸, que debe ser objetiva de la situación jurídica del particular. La aplicación del Derecho se enfoca a un razonamiento lógico, donde, quizás, la

⁵⁶ Carbonell, op. cit., “Los Derechos Fundamentales en México”, pág. 586

⁵⁷ Para profundizar al respecto véase Ávila, H.: “Teoría de la Seguridad Jurídica”, en <https://www.marcialpons.es/static/pdf/9788497689724.pdf>, fecha de consulta 9 de abril, 2014; Gómez, J.: “Seguridad Jurídica e Interpretación Constitucional”, en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/343/20.pdf>, fecha de consulta 9 de abril, 2014; Cuenca Dardón, C. E.: “La Seguridad Jurídica de los Gobernados y las Resoluciones de los Órganos Judiciales en Materia Penal”, en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3188/24.pdf>, fecha de consulta 9 de abril del 2014; López Ayllón, S.: “Globalización, Estado de Derecho y Seguridad Jurídica”, SCJN, Primera Edición 2004; Carpizo, J.: “Derechos Humanos: una propuesta de Clasificación de los Derechos Civiles y Políticos”, en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/256/pr/pr3.pdf>, fecha de consulta 9 de abril del 2014; Carpizo, J.: “Los Derechos Humanos: Naturaleza, denominación y características” en http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/CuestionesConstitucionales/25/ard/ard_1.pdf, fecha de consulta 09 de abril del 2014; entre otros.

⁵⁸ García Novoa, C.: Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica, en http://www.gnestudiotributario.es/docs/50_SEMANA.pdf, pág. 3, fecha de consulta mayo 20, 2014.

premisa mayor no siempre se enuncia en forma clara en la norma. En ese sentido, cobra importancia el interprete para atribuir sentido, encontrando así alcance y significado en el precepto⁵⁹. Es evidente que cualquier norma, en razón de ser abstracta, conlleva a tener incertidumbre pues sería imponible manifestar casos concretos⁶⁰. No obstante, para ciertos conceptos es necesario eliminar la incertidumbre, señalando, en razón del principio de legalidad, aquellos preceptos necesarios para identificar el momento en que el Estado podrá actuar.

Siguiendo las palabras de Vela Peón debemos rescatar el principio de legalidad⁶¹, pues si el estado actúa conforme a lo enunciado en las disposiciones jurídicas aplicables, tendrá el gobernado la certeza que el Estado solo hará lo que la norma permite⁶². Sí el concepto de despacho aduanero fuese lo suficiente claro, como para saber cuando termina, el Estado podría conocer cuando podría actuar en razón de lo que el derecho positivo le permita.

Es necesario escindir el concepto de despacho aduanero en los actos que realiza el sujeto pasivo y el activo. El primero, en razón de su deber jurídico, cumple con la obligación principal y accesoria, es decir concreta el aspecto sustantivo del despacho aduanero. En consecuencia, se activa la potestad del Estado para verificar lo declarado, o en su caso, se obliga a entregar las mercancías objeto del despacho al sujeto pasivo, esto es el aspecto administrativo del despacho aduanero.

En la tributación aduanera cotidiana, la dinámica del actuar de ambos sujetos es lo único que permite la conexión entre el derecho tributario sustantivo y

⁵⁹ Ídem, pág. 4

⁶⁰ Ídem, pág. 6 y 7

⁶¹ Vela Peón, op. cit., pág. 6

⁶² Guastini, R.: "Estudios de Teoría Constitucional", UNAM, Fontamara, primera edición, 2001, pág. 120; para profundizar al respecto véase Basaldúa, R.X.: *El Principio de Legalidad y los Derechos Aduaneros*, en "Revista de Estudios Aduaneros", Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, No. 20, 2º semestre 2008 - primer semestre 2010, pág. 59 - 68

administrativo. Terminado el actuar del sujeto pasivo, es decir, concretado el aspecto sustantivo del despacho aduanero, es dable la actuación del Estado para verificar el cumplimiento de las obligaciones principal y accesorias.

Concretado el aspecto sustantivo⁶³ del despacho aduanero surge para el sujeto pasivo obligación, de cuyo cumplimiento puede activarse el aspecto administrativo del despacho aduanero, caso contrario, emerge la obligación del Estado de entregar las mercancías objeto de despacho al sujeto pasivo. Acorde al principio de legalidad, debe estar elaborado el pedimento y pagadas las contribuciones al comercio exterior para que el interesado, se obligue a presentar las mercancías y entonces activar el mecanismo de selección automatizada. Cuya resultado, como hemos referido, puede permitir el actuar del Estado para aplicar el Reconocimiento Aduanero.

El primer acto de autoridad, relativo al despacho aduanero y de naturaleza fiscalizadora, consiste en “el examen de las mercancías, así como de sus muestras que lleven a cabo las autoridades para allegarse de elementos que ayuden a cerciorarse de la **veracidad de lo declarado ante la autoridad aduanera**, así como del cumplimiento de las disposiciones que gravan y regulan la entrada o salida de mercancías del territorio nacional⁶⁴”, se conoce como reconocimiento aduanero. Debemos ubicarlo en el *aspecto administrativo* del despacho aduanero. En el derecho positivo no se observa la diferenciación entre los aspectos del despacho aduanero, pues omite señalar cuando se entiende terminado el aspecto sustantivo. El actuar del Estado se inicia en un momento, por lo señalado en la norma, parece que el despacho está en proceso, o si bien está en proceso no se aclaró que el aspecto sustantivo del despacho ha terminado.

Los agentes aduanales en México son representantes legales del importador, efectos de que el Estado pueda notificar respecto de las actuaciones que deriven

⁶³ Vid. Primer párrafo del artículo 43 de la Ley Aduanera vigente al 2014.

⁶⁴ Vid. Fracción XV del Artículo 2 de la Ley Aduanera vigente al 2014, el resaltado es nuestro.

del despacho aduanero, del acta relativa al reconocimiento aduanero, o de las actuaciones y notificaciones que deriven de la inspección o verificación de las mercancías, durante su permanencia en el recinto fiscal por virtud de su despacho.⁶⁵ Cabe resaltar que el Estado, de cualquier acto que se inicie con posterioridad al despacho se obliga a notificar al importador o exportador, además de al agente aduanal⁶⁶. Del artículo se observa la necesidad del Estado para notificar acto administrativo relacionado con el despacho aduanero, empero, creemos es difícil conocer cuando deriva del procedimiento para realizar el despacho, de la revisión del mismo, por incumplimiento de obligación por el sujeto pasivo, en concreto, si es por ejercicio de facultad de comprobación.

La seguridad jurídica, en tratándose de la tributación aduanera, se obtendrá, entre otros, al crear un concepto de despacho aduanero que reconozca el aspecto sustantivo y lo distinga del administrativo, enunciando el momento en que se concreta el primero, a efectos de poder iniciar el segundo. El concepto debe ser acorde a estudios tributarios contemporáneos.

Deberá observar además, las novedosas conclusiones que comparte con el derecho tributario. Así, de respetarse el principio de seguridad y legalidad, podremos acercar el derecho aduanero al respeto de los derechos humanos.

6. Conclusiones

La retención de las mercancías puede ser la medida más eficaz para lograr que los requisitos legales (obligación principal y accesoria) sean cumplidos por el sujeto pasivo, pues el interés económico es la fuerza motivadora para realizar el despacho aduanero.

Ver al despacho aduanero como un todo, como procedimiento administrativo, ayuda para observar la complejidad y los múltiples sujetos que intervienen en la

⁶⁵ Vid. Artículo 41 de la Ley Aduanera vigente al 2014.

⁶⁶ Ídem, último párrafo.

introducción de mercancías a México. Empero, desde la óptica del Derecho Tributario Sustantivo y Derecho Tributario Administrativo los resultados son distintos, pues el actuar de los sujetos atiende a disposiciones jurídicas de naturaleza distinta.

La obligación de pagar tributos es un deber del hombre, por ello, el Estado se obliga a responder, procurando y haciendo valer los derechos humanos. Los tributos y los derechos humanos, entonces, tienen íntima relación pues la ausencia de uno debería llevar a la ausencia del otro.

Es necesario escindir el concepto de despacho aduanero en los actos que realiza el sujeto pasivo y el activo. El primero, en razón de su deber jurídico, cumple con la obligación principal y accesoria, es decir concreta el aspecto sustantivo del despacho aduanero. En consecuencia, se activa la potestad del Estado para verificar lo declarado, o en su caso, se obliga a entregar las mercancías objeto del despacho al sujeto pasivo, esto es el aspecto administrativo del despacho aduanero.

Concretado el aspecto sustantivo del despacho aduanero surge para el sujeto pasivo obligación, de cuyo cumplimiento puede activarse el aspecto administrativo del despacho aduanero, caso contrario, emerge la obligación del Estado de entregar las mercancías objeto de despacho al sujeto pasivo. Acorde al principio de legalidad, debe estar elaborado el pedimento y pagadas las contribuciones al comercio exterior para que el interesado, se obligue a presentar las mercancías y entonces activar el mecanismo de selección automatizada. Cuya resultado, como hemos referido, puede permitir el actuar del Estado para aplicar el Reconocimiento Aduanero.

La seguridad jurídica, en tratándose de la tributación aduanera, se obtendrá, entre otros, al crear un concepto de despacho aduanero que reconozco el aspecto sustantivo y lo distinga del administrativo, enunciando el momento en que se

concreta el primero, a efectos de poder iniciar el segundo. El concepto debe ser acorde a estudios tributarios contemporáneos