

MAGISTRADO PONENTE:
MPML. JHONNY ALEXANDER LÓPEZ RAMÍREZ

SECRETARIA DE ACUERDOS:
LIC. LUZ DIVINA GÓMEZ SARUBBI

CUMPLIMIENTO DE EJECUTORIA DE AMPARO DIRECTO

Cancún, Municipio de Benito Juárez, Quintana Roo, doce de septiembre de dos mil veinticinco. Estando debidamente integrada la Sala Regional en Quintana Roo y Auxiliar del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por los Magistrados **ALBERTO ROMO GARCÍA**, titular de la Tercera Ponencia y Presidente de Sala; **MANUEL CARAPIA ORTIZ**, Titular de la Primera Ponencia de esta Sala, de conformidad con los resultandos seis, siete y ocho, así como con los puntos primero, segundo y tercero, todos del Acuerdo G/JGA/19/2025, denominado: *“SE DEJA SIN EFECTOS EL ACUERDO G/JGA/18/2025, EN EL QUE SE DETERMINÓ LA SUPLENCIA DE MAGISTRADO EN LA PRIMERA PONENCIA DE LA AHORA SALA REGIONAL EN QUINTANA ROO Y AUXILIAR”*, de veintiocho de mayo de dos mil veinticinco, dictado por la Junta de Gobierno y Administración del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en donde se autoriza su petición de desistimiento, respecto de la licencia prejubilatoria solicitada y autorizada mediante acuerdo G/JGA/18/2025 de veintiuno de mayo de dos mil veinticinco, por el cual se determinó la suplencia de la Primera Secretaria de Acuerdos de esta Ponencia de la entonces Sala Regional del Caribe y Auxiliar, ahora Sala Regional en Quintana Roo y Auxiliar; por falta definitiva del Magistrado en la Ponencia de su adscripción, mismo acuerdo que se dejó sin efectos y que al quedar insubsistente se determinó que el Magistrado Manuel Carapia Ortiz se encuentra en aptitud de continuar con el ejercicio de la Magistratura en la Primera Ponencia de la ahora Sala Regional en Quintana Roo y Auxiliar, en términos del acuerdo G/JGA/40/2018, y hasta en tanto la Junta de

Gobierno y Administración determine otra situación; y, el Licenciado **JHONNY ALEXANDER LÓPEZ RAMÍREZ**, Primer Secretario de Acuerdos de la Segunda Ponencia de esta Sala, actuando en suplencia por ausencia del Magistrado titular de la Segunda Ponencia, a partir del tres de diciembre de dos mil veinticuatro, de conformidad con los artículos 48, segundo párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y, apartados primero, segundo y tercero, en relación con el considerando 11 del Acuerdo G/JGA/41/2024 de dos de diciembre de dos mil veinticuatro, emitido por la Junta de Gobierno y Administración del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, donde se aprobó que dicho Secretario supla la falta definitiva del Magistrado en la Ponencia de su adscripción, a falta de Magistrados Supernumerarios de este Tribunal para ese fin; mismo acuerdo que fue publicado en la página oficial electrónica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, consultable en la siguiente liga electrónica:

https://www.tfja.gob.mx/pdf/secretaria_general_de_acuerdos/acuerdos_junta_gobierno/2024/G_JGA_41_2024.pdf/; publicado en el Diario Oficial de la Federación el seis de diciembre de dos mil veinticuatro; ante la presencia de la Licenciada **LUZ DIVINA GÓMEZ SARUBBI**, Secretaria de Acuerdos, quien actúa y da fe; y, apareciendo de autos que se encuentra integrado el expediente señalado, con fundamento en los artículos 192 de la Ley de Amparo, 49, 50 y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 31, 34 y 36, fracción VIII, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; se da cuenta con la **ejecutoria de seis de agosto de dos mil veinticinco, dictada por el Segundo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Octava Región, en el amparo directo 20/2024**, radicado en el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Séptimo Circuito, en la que se resolvió lo siguiente:

“ÚNICO. Para los efectos precisados, la Justicia de la Unión AMPARA Y PROTEGE a * ***** ***** ***** ** ***** *******

en contra la sentencia de **cinco de octubre de dos mil veintitrés**, dictada por la Sala Regional del Caribe y Auxiliar del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, con sede en Cancún, Municipio de Benito Juárez, Quintana Roo, en el juicio con número de expediente **442/22-20-01-8.**”

En tales circunstancias, este órgano colegiado procede a dar estricto cumplimiento a la ejecutoria de referencia, en los siguientes términos:

R E S U L T A N D O S

1. Por escrito presentado en la Oficialía de Partes de esta Sala, el veintitrés de mayo de dos mil veintidós, **** ***** ***** ****, en representación legal de *** ***** ***** ***** ** ***** ***** , demandó la nulidad de la resolución contenida en el oficio **110-04-05-2022-1514 de veinticinco de abril de dos mil veintidós**, emitida por el Administrador de Operaciones Especiales de Comercio Exterior 5 de la Administración Central de Operaciones Especiales de Comercio Exterior de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior del Servicio de Administración Tributaria, mediante la cual se determinaron créditos fiscales a cargo de la actora en cantidad total de **\$31'324,195.01 (TREINTA Y UN MILLONES TRESCIENTOS VEINTICUATRO MIL CIENTO NOVENTA Y CINCO PESOS CON UN CENTAVO, MONEDA NACIONAL)**, por concepto de Impuesto General de Importación omitido actualizado, Impuesto al Valor Agregado omitido actualizado, recargos, multa y por imposibilidad material en términos del artículo 183-A, último párrafo, de la Ley Aduanera. En dicho curso relató los hechos que motivaron la demanda, expuso los conceptos de impugnación de su parte y ofreció las pruebas que estimó pertinentes.

2. Mediante acuerdo de veinticinco de mayo de dos mil veintidós, se admitió a trámite la demanda en contra de la resolución indicada en el resultando anterior, en la vía ordinaria, y se ordenó emplazar a la enjuiciada.

3. A través del oficio 600-61-00-00-00-2022-1226, recibido en la Oficialía de Partes de esta Sala el catorce de octubre de dos mil veintidós, la representación jurídica de la autoridad demandada, produjo oportunamente la contestación de demanda.

4. Por auto de diecinueve de octubre de dos mil veintidós, se tuvo por contestada la demanda por la autoridad demandada.

5. Al no existir ninguna cuestión pendiente de acordar, mediante acuerdo de veintinueve de marzo de dos mil veintitrés, se concedió a las partes el término de ley para formular alegatos.

6. Mediante oficio 600-61-00-00-00-2023-0515, recibido en esta Sala el diez de mayo de dos mil veintitrés, la autoridad demandada formuló sus alegatos, mismos que se tuvieron por presentados a través del acuerdo de diecisiete del mismo mes y año.

7. Verificada la debida integración del expediente al rubro citado, se declaró cerrada la instrucción del mismo; en consecuencia, el **cinco de octubre de dos mil veintitrés**, esta Sala procedió a dictar la sentencia definitiva, mediante la cual se resolvió reconocer la validez de la resolución impugnada.

8. Inconforme con la sentencia de referencia, la parte actora promovió juicio de amparo directo por medio de esta Sala, mismo que fue radicado en el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Séptimo Circuito, asignándole para ello el número **amparo directo 20/2024**.

9. Por ejecutoria de **seis de agosto de dos mil veinticinco**, el **Segundo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Octava**

Región, resolvió conceder el amparo y protección de la Justicia de la Unión a la actora, para los efectos establecidos en el **séptimo** considerando de dicho fallo.

10. En virtud de lo anterior, mediante acuerdo de **cuatro de septiembre de dos mil veinticinco**, esta Sala dejó insubsistente la sentencia de **cinco de octubre de dos mil veintitrés**, por lo que se procede a emitir una nueva en términos de los siguientes:

CONSIDERANDOS

PRIMERO. El **Segundo** Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Octava Región, en sesión de **seis de agosto de dos mil veinticinco**, dictó ejecutoria en el **amparo directo 20/2024**, que ahora se cumplimenta y resolvió medularmente lo siguiente:

“[...]

SEXTO. Determinación tomada por este Tribunal Colegiado. Los conceptos de violación analizados resultan **inoperantes en parte, infundados, y fundados** en otra, examinados bajo el principio de estricto derecho que impera en el presente asunto.

[...]

Continúa alegando en el segundo apartado de conceptos de violación, en el numeral 2.1, que lo mismo acontece cuando la Sala responsable atendió el apartado I del concepto de impugnación cuarto, en el que hizo valer que la autoridad se excedió en el objeto de la faculta de comprobación desplegada que fue el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras a que está afecta esa persona moral como sujeto directo en materia del IGI e IVA.

Que esa quejosa en la instancia contenciosa refirió que **una cosa es la obligación** prevista en el artículo 6, fracción III, del decreto que contiene los beneficios, arancelarios, y **otras las obligaciones que deben ser cumplidas al importar las mercancías, lo cual, sí fue objeto** de la verificación, y sin embargo, **se incluyó dentro de la revisión ordenada, obligaciones que debían ser cumplidas con posterioridad a la importación**, lo que **no se señaló como objeto expreso en la revisión ordenada**; esto es, que nunca se ordenó revisar a su mandante en materia del impuesto general de importación **en su carácter de responsable solidario** y no sólo como sujeto directo, **lo que incluso sostuvo la responsable**, sin embargo, desestimó así hecho valer, pero sin demostrarlo con razonamientos jurídicos, lo que también relacionaba en su octavo concepto de impugnación, por lo que la sentencia reclamada es contraria al artículo 50 de la ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en relación con el diverso artículo 16 constitucional.

Lo anterior es fundado.

En efecto, de lo reseñado por la actora en el concepto de violación que se advierte que deriva su inconformidad de que la Sala no atendió lo efectivamente planteado y se limitó a desestimar lo esgrimido en el concepto de impugnación cuarto, apartado I, y octavo concepto de impugnación, en contravención a lo establecido en el artículo 50 de la ley contenciosa.

Se considera que le asiste la razón porque la Sala responsable si bien se advierte que reseñó los mencionados conceptos de impugnación, y los calificó de infundados, este Tribunal Colegiado también aprecia que las **consideraciones de la sala en ese aspecto resultan insuficientes e inclusive incongruentes.**

Se estima lo anterior, porque **para sostener la calificativa de infundados**, indica en principio (i) que el objeto de la revisión lo era comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales aduaneras a que estaba afecta la contribuyente **como sujeto directo**; así como que **el objeto generador era la importación de la mercancía, no la**

enajenación de la misma *per se*: pero, por otro lado, **para justificar la imposición de la sanción** (y lo infundado del argumento de la quejosa), la sala responsable expuso (ii) que la autoridad se encontraba obligada a ordenar revisar el **cumplimiento de sus obligaciones en calidad de responsable solidario y no como sujeto directo; puesto que lo que había originado la determinación de los créditos fiscales fue el cumplimiento de obligaciones que le correspondían en su carácter de reexpedidor y enajenante siendo ese origen una responsabilidad solidaria y no directa;**

Es decir, expuso la Sala (cfr. páginas 30 a 40 de la sentencia reclamada) que la resolución impugnada de forma destacada, lo era la contenida en el oficio, 110-04-05-2022-1514 de 25 de abril de 2022, dictada por el Administrador de Operaciones Especiales de Comercio Exterior “5” en la que determinó el crédito fiscal en cantidad de \$31’324,195.01 pesos, que resultaba de la solicitud de información y documentación ***** contenida en el oficio, 110-04-05-00-00-2021-2392, de fecha 12 de abril de 2021, en la que **se precisó que el objeto de comprobación era verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales de aduaneras a que estaba afecto como sujeto directo** en materia de contribuciones federales, tales como el impuesto general de importación e impuesto al valor agregado, así como regulaciones y restricciones no arancelarias, incluso las normas oficiales mexicanas que correspondieran por las operaciones de comercio exterior amparadas con los pedimentos que reseñó, insertos a página 32 de la sentencia; **que por tanto, señaló la sala, se advertía que el objeto de la revisión de gabinete o escritorio contenida en el oficio terminación 2392**, había sido el cumplimiento de disposiciones fiscales y aduaneras **a que estaba afecta la parte revisada como sujeto directo** en materia de las contribuciones

federales de los impuestos, ahí señalados; **y que de la resolución controvertida contenida en el oficio, 110-04-05-2022-1514, de 25 de abril de 2022, se apreciaba que el objeto generador del impuesto general de importación, impuesto al valor agregado, y de las multas había sido que el beneficio de desgravación del impuesto general de importación que la accionante había hecho valer en los pedimentos de importación revisados resultaba improcedente**, puesto que se enajenaron las mercancías importadas exclusivamente en la franja fronteriza norte o en la región fronteriza, es decir, **el objeto generador era la importación de la mercancía, no la enajenación de la misma per se**. Sin que fuera óbice a lo anterior, que en la solicitud de información y documentación relativa al **oficio con terminación 2392, no se hubiera citado expresamente la fracción III del artículo 6, del Decreto** por el que se estableció el impuesto general de importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte, **dado que, en aquella solicitud de información y documentación se indicó que el objeto de la revisión que se practicaría sería verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras a que estaba afecto como sujeto directo** en materia de impuesto general de importación e impuesto al valor agregado, así como de las regulaciones y restricciones no arancelarias, incluso de las normas oficiales mexicanas que correspondieran por las operaciones de comercio exterior, amparadas con los pedimentos de importación que se señalaban en el mismo oficio, **siendo que para dicha verificación o comprobación, era menester verificar si el beneficio aplicado como lo fue la desgravación del impuesto general de importación al amparo del registro como empresa de la frontera** en la región fronteriza número ***** con fecha de expedición 14 de febrero de 2019, emitida por la Secretaría de Economía en Cancún como empresa con actividad económica de comercio para gozar de los beneficios del decreto por el que se establecía el impuesto general de importación para la región fronteriza, y la franja fronteriza norte, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 24 de diciembre de 2008, en relación con sus modificaciones, **era acertado o no, pues**

de ello dependía la determinación de si la persona moral citada al rubro había cumplido o no con las obligaciones a que se encontraba sujeta como importadora y que eran precisamente el objeto de fiscalización; que tampoco era óbice, que la demandante adujera que en la solicitud de información y documentación relativa al oficio 2392, la autoridad se encontraba obligada a ordenar revisar el cumplimiento de sus obligaciones en calidad de responsable solidario y no como sujeto directo; puesto que lo que había originado la determinación de los créditos fiscales fue el cumplimiento de obligaciones que le correspondían en su carácter de reexpedidor y enajenante siendo ese origen una responsabilidad solidaria y no directa; que lo anterior era así, apuntó la sala, dado que en dicha solicitud de información y documentación se había indicado el objeto de la revisión, esto es que sería para verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales y aduaneras a que estaba afecto **como sujeto directo** en materia de impuestos, **como importador** por las operaciones amparadas por los pedimentos indicados en el oficio de mérito; **en tanto que en la resolución impugnada** liquidadora, lo que había originado la determinación de los créditos fiscales, fue el **incumplimiento de obligaciones que le correspondían en su carácter de sujeto directo**, es decir, como **importador** de la mercancía afecta a los 26 pedimentos de importación, **y no la acción de reexpedir o enajenar aquellas mercancías materia de importación**; esto es, que el origen de los créditos determinados era el incumplimiento de obligaciones en materia de impuesto general de importación e impuesto al valor agregado derivadas de la importación; y no así la venta o enajenación de la mercancía importada, aspecto **analizado** para efecto de determinar la procedencia del beneficio de desgravación en materia de impuesto general de importación aplicado por la accionante, **empero, no concluyente para el cálculo de los**

impuestos omitidos generados con motivo de la importación; de ahí que resultará infundado, lo expuesto por la actora.

En ese contexto, este Tribunal Colegiado estima que **asiste razón a la quejosa,** toda vez que la sala del conocimiento no realizó un estudio exhaustivo, congruente, fundado y motivado del concepto de violación identificado en la demanda de nulidad como cuarto apartado I, y octavo, en donde en esencia, la quejosa **se duele que la hayan sancionado como responsable solidaria, cuando en su caso el objeto de la revisión lo era como sujeto directo del impuesto.**

Lo que en efecto hizo valer de manera puntual en la porción relativa de los conceptos de impugnación reseñados, de ahí que resulte fundado lo argumentado por la quejosa en ese aspecto, ya que la sala responsable **no se pronuncia de manera puntual, fundada y motivada,** en torno al planteamiento de la actora, lo que torna evidente el incumplimiento al numeral 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Sin que este Tribunal Colegiado pueda abordar el tema planteado, dado que de hacerlo se sustituiría en las facultades de la jurisdicción fiscal, lo que se encuentra proscrito.

[...]

En las relatadas condiciones, dado que el concepto de violación analizado resultó fundado lo procedente es conceder el amparo y protección solicitado por al quejoso, para los efectos que se precisan en el siguiente considerando.

En virtud de lo anterior, se estima innecesario pronunciarse en torno a los restantes conceptos de violación **dado que versan sobre la imposición de la sanción** a la parte quejosa **como responsable solidario** y a la **cuantificación** del impuesto omitido \$3'701,204.20 pesos, multa de \$4'811,565.46, e imposibilidad material de que las mercancías importadas pasen al fisco federal \$20'393,363.00 pesos; aspectos que quedan sujetos al análisis primigenio que habrá de realizar la responsable en virtud de la concesión del amparo.

[...]

SÉPTIMO. Efecto del amparo. Conforme a lo establecido en el considerando que antecede, procede conceder el amparo, para el efecto de que la autoridad responsable:

1. Deje insubsistente la sentencia reclamada;
2. Atenta a los lineamientos de la presente ejecutoria, **reiterando** los aspectos ajenos a la concesión del amparo, **con libertad de jurisdicción se pronuncie nuevamente**, de manera congruente y exhaustiva, fundada y motivada, en torno al concepto de impugnación cuarto, apartado I, y octavo, hechos valer por la actora del juicio de nulidad; y
3. Resuelva conforme a derecho, la contienda sujeta a su potestad.

[...]"

SEGUNDO. En cumplimiento a lo resuelto en el **séptimo** considerando de la ejecutoria que se cumplimenta, donde se precisó: *“Deje insubsistente la sentencia reclamada”*, a través del acuerdo de Sala de **cuatro de septiembre de dos mil veinticinco**, se dejó insubsistente la sentencia emitida por esta Sala el **cinco de octubre de dos mil veintitrés**, en el presente juicio.

Por otra parte, en cumplimiento a lo ordenado en la referida ejecutoria, se procede a emitir una nueva sentencia, siguiendo los lineamientos señalados en el fallo transcrito en el considerando anterior.

TERCERO. Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente asunto; por razón de materia, porque la resolución impugnada se adecúa a lo dispuesto por el artículo 3, fracción II, de la Ley Orgánica

del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; y, por razón de territorio, porque el domicilio fiscal de la actora que se señala en la demanda se encuentra dentro de la circunscripción que corresponde a esta Sala, conforme con lo establecido en los artículos 29, 30 y 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en relación con los diversos numerales 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 48, fracción XX, 49, fracción XX, y 51, fracción I, inciso f), del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

CUARTO. La existencia de la resolución impugnada se encuentra debidamente acreditada en autos, con la exhibición que de su copia con firma electrónica avanzada con certificado vigente realiza la parte actora; documental que hace prueba plena para esta juzgadora, de acuerdo con lo establecido en los artículos 129, 202, 207 y 217 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en esta materia, 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y 17-D del Código Fiscal de la Federación.

QUINTO. REITERACIÓN DEL CONSIDERANDO TERCERO DE LA SENTENCIA DE CINCO DE OCTUBRE DE DOS MIL VEINTITRÉS. Por encontrarse relacionados entre sí y ser de estudio preferente, con fundamento en el artículo 50, párrafos primero, segundo y tercero, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se procede al análisis conjunto de los conceptos de impugnación primero y segundo del escrito de demanda, **donde la parte actora**, en esencia, sostiene que los oficios 110-04-05-00-00-2021-2392 de doce de abril de dos mil veintiuno y 110-04-05-2022-967 de diecisiete de marzo de dos mil veintidós, son ilegales, al estar indebidamente fundada la competencia de la autoridad que los emite, incumpliendo con los requisitos previstos en el artículo 38, fracciones IV y V, del Código Fiscal de la Federación.

Agrega que del artículo cuarto, fracción I, inciso a), del Acuerdo

mediante el cual se delegan diversas atribuciones a los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintitrés de junio de dos mil dieciséis, no se aprecia que se le otorgue competencia a la autoridad para emitir una solicitud de información y documentación en términos de la fracción II del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, ni un oficio de observaciones en términos de la fracción IV del artículo 48 del mismo código.

Por su parte, al contestar la demanda, **la representación jurídica de la demandada**, sostiene que los argumentos de la actora son infundados, ya que los oficios 110-04-05-00-00-2021-2392 de doce de abril de dos mil veintiuno y 110-04-05-2022-967 de diecisiete de marzo de dos mil veintidós, fueron firmados y emitidos por el servidor público plenamente competente por cuestión material.

Una vez analizados los argumentos de las partes en relación con la fundamentación de la competencia contenida en los oficios antecedentes de la resolución determinante impugnada, los Magistrados integrantes de este cuerpo colegiado determinan que los conceptos de impugnación en estudio resultan infundados en atención a las consideraciones siguientes:

En relación con el argumento central planteado por la accionante, debe precisarse que la fundamentación de la competencia de la autoridad emisora del acto impugnado, así como de la que dictó, ordenó o tramitó el acto origen del que deriva, constituye una cuestión del orden público que se debe analizar aun de oficio, acorde al artículo 51, antepenúltimo párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso

Administrativo.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha delimitado que tratándose del estudio de la competencia se pueden presentar dos escenarios:

a) Cuando la parte interesada argumenta la incompetencia de la autoridad, caso en el cual el estudio será obligado; y

b) Cuando la Sala advierte oficiosamente la incompetencia de la autoridad, de cuyo supuesto derivan dos posibilidades:

- De ser incompetente la autoridad, la Sala deberá pronunciarse indiscutiblemente, y
- De considerar la Sala que la autoridad sí es competente no estará obligada a pronunciarse expresamente, pues el silencio hará presumir que se consideró que la autoridad es competente para emitir el acto administrativo.

De lo anterior se tiene que efectivamente las Salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa están obligadas a estudiar la competencia de la autoridad administrativa, ya sea la que suscribió el acto o la que tramitó el procedimiento respectivo, emitiendo un pronunciamiento expreso si la actora formuló un planteamiento en el que cuestione el tema de competencia, o en caso contrario, se estimará que implícitamente consideró que la autoridad sí era competente.

Así, las Salas deben realizar el estudio expreso de la competencia en función de los argumentos que le formule la parte accionante a efecto de determinar si la autoridad que emitió el acto impugnado es o no competente, pues en la *litis* se habrá fijado como tema a analizar y, por ende, surge la obligación de la Sala de pronunciarse respecto de las cuestiones que sobre el particular se hubieran formulado.

En el otro escenario, cuando la accionante no formula

argumentos, pero la juzgadora advierte la incompetencia de la autoridad, entonces estará obligada a pronunciarse oficiosamente respecto del tema, de conformidad con lo que establece el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Tal criterio está contenido en la **jurisprudencia** 2a./J. 219/2007, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de la novena época, tomo XXVI, del mes de diciembre de dos mil siete, página 151; cuyos rubro y texto son los siguientes:

“COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD DEMANDADA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SU ESTUDIO CONFORME AL ARTÍCULO 238, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2005, COINCIDENTE CON EL MISMO PÁRRAFO DEL NUMERAL 51 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN EL JUICIO DE NULIDAD Y EN JUICIO DE AMPARO DIRECTO. Conforme a los citados preceptos, en el juicio contencioso administrativo las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa podrán analizar la competencia de la autoridad en los siguientes casos: 1) cuando el actor plantee en los conceptos de anulación de su demanda argumentos por los que considere que la autoridad carece de competencia para emitir el acto impugnado; y, 2) cuando la Sala advierta oficiosamente de las constancias de autos que la autoridad emisora del acto impugnado es incompetente. En el primer supuesto, la Sala analizará el problema planteado y si estima fundado el concepto de anulación procederá a declarar la nulidad del acto impugnado. Respecto del segundo

punto, la Sala realizará el estudio oficioso de la competencia de la autoridad, porque a ello la obligan los artículos citados en el rubro. Si la Sala estima oficiosamente que la autoridad administrativa es incompetente, su pronunciamiento en ese sentido será indispensable, porque ello constituirá la causa de nulidad de la resolución impugnada. Si considera que la autoridad es competente, no existe obligación de pronunciamiento expreso, pues la falta de éste indica que la Sala estimó que la autoridad demandada sí tenía competencia para emitir la resolución o acto impugnado en el juicio de nulidad; tan es así, que continuó con el análisis de procedencia del juicio y en su caso, entró al estudio de fondo de la cuestión planteada. La decisión del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que establezca la nulidad de la resolución por incompetencia de la autoridad será lisa y llana. En el juicio de amparo directo el Tribunal Colegiado de Circuito sólo estará obligado al análisis del concepto de violación aducido respecto de la incompetencia de la autoridad demandada en el juicio de nulidad o de la omisión de su estudio, cuando este argumento haya sido aducido como concepto de nulidad en el juicio contencioso administrativo; o bien, haya sido motivo de pronunciamiento oficioso por parte de la Sala correspondiente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues de lo contrario el estudio del concepto de violación será inoperante, toda vez que el quejoso no puede obtener en el juicio de amparo un pronunciamiento respecto de un argumento que no formó parte de la litis en el juicio de nulidad, bien porque no lo hizo valer o porque la autoridad responsable al estimar que la demandada es competente, no formuló pronunciamiento al respecto”.

En consecuencia, frente a los argumentos expresos que plantea la impetrante, este cuerpo colegiado procede al estudio de la competencia de: **a)** el oficio 110-04-05-00-00-2021-2392 de doce de abril de dos mil veintiuno; y, **b)** el oficio 110-04-05-2022-967 de diecisiete de marzo de dos mil veintidós; los cuales son antecedentes de la resolución

determinante impugnada.

Sobre dicha base, se parte de la premisa de que una obligación de la autoridad es justificar su competencia en el acto de molestia; por tanto, para considerar que se cumple con la garantía de fundamentación establecida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario que la autoridad precise exhaustivamente su competencia con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue la atribución ejercida.

En efecto, por lo que hace al tema de la debida fundamentación de la competencia de la autoridad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en reiteradas ocasiones ha determinado que dicha garantía lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido por la exigencia constitucional, que es la posibilidad de otorgar certeza y seguridad jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen su interés jurídico y, por tanto, asegurar la prerrogativa de su defensa, ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios, por lo que si alguno de ellos faltara, es claro que no puede producir efecto jurídico respecto de aquellos individuos contra quienes se dicte.

Así, la debida fundamentación de los actos de autoridad consiste en precisar la normativa aplicable al caso concreto, con la indicación de la disposición, el apartado, la fracción, el inciso o incisos y subincisos respectivos; además, si se trata de una norma compleja, habrá de transcribirse la porción normativa que contiene la atribución a favor de

la autoridad.

La finalidad de este valor constitucional es brindar al particular certeza en cuanto a la autoridad que ocasiona el acto de molestia y a los preceptos en que funda su proceder, para que, al conocerlos, se encuentre en aptitud legal de hacer valer los medios legales existentes.

Ahora bien, del análisis a la resolución determinante impugnada, contenida en el oficio [110-04-05-2022-1514 de veinticinco de abril de dos mil veintidós](#) [consultable a folios [84 a 120](#) de autos], se advierte que tuvo su origen en los oficios 110-04-05-00-00-2021-2392 de doce de abril de dos mil veintiuno [consultable a folios [122 a 124](#) de autos] y 110-04-05-2022-967 de diecisiete de marzo de dos mil veintidós [consultable a folios [197 a 204](#) de autos], todos emitidos por el Administrador de Operaciones Especiales de Comercio Exterior 5, de la Administración Central de Operaciones Especiales de Comercio Exterior, de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, del Servicio de Administración Tributaria, el primero, a través del cual se dio inicio a la revisión de gabinete que se le practicó a la hoy actora; y, el segundo, a través del cual se le dieron a conocer las observaciones detectadas en el procedimiento de fiscalización que se le practicó.

Los documentos antes descritos se valoran de acuerdo con lo establecido en los artículos 129, 202, 207 y 217 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en esta materia, 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y 17-D del Código Fiscal de la Federación.

En ese sentido, a efecto de constatar la debida fundamentación de la competencia ejercida en los oficios 110-04-05-00-00-2021-2392 de doce de abril de dos mil veintiuno y 110-04-05-2022-967 de diecisiete de marzo de dos mil veintidós, en el aspecto material [que es lo cuestionado por la impetrante], se reproducen en lo conducente los documentos de referencia:

Oficio de solicitud de información y documentación 110-04-05-00-00-2021-2392 de doce de abril de dos mil veintiuno

[SE ELIMINÓ IMAGEN POR CONTENER INFORMACIÓN CONFIDENCIAL]

Oficio de observaciones 110-04-05-2022-967 de diecisiete de marzo de dos mil veintidós

[SE ELIMINÓ IMAGEN POR CONTENER INFORMACIÓN CONFIDENCIAL]

De las inserciones anteriores se advierten los preceptos legales empleados por la fiscalizadora para ordenar la revisión de gabinete a que estuvo afecta la impetrante, así como para darle a conocer las observaciones detectadas durante el procedimiento fiscalizador; entre ellos, los atinentes al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, así como al Acuerdo mediante el cual se delegan diversas atribuciones a los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintitrés de junio de dos mil dieciséis, donde descansan las atribuciones ejercidas y que en su orden establecen lo siguiente:

REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

“Artículo 1.- El Servicio de Administración Tributaria, como órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las atribuciones y el

despacho de los asuntos que le otorgan la Ley del Servicio de Administración Tributaria, otras leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y demás disposiciones jurídicas aplicables, así como los asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias a que se refiere el presente Reglamento.”

“Artículo 2.- El Servicio de Administración Tributaria, para el despacho de los asuntos de su competencia, contará con las unidades administrativas siguientes:

...

B. Unidades Administrativas Centrales:

...

IV. Administración General de Auditoría de Comercio Exterior:

...

d) Administración Central de Operaciones Especiales de Comercio Exterior;

...

Las administraciones generales estarán integradas por sus titulares y por administradores centrales, coordinadores, administradores, administradores desconcentrados, administradores de las aduanas, subadministradores, jefes de departamento, enlaces, supervisores, auditores, ayudantes de auditor, inspectores, abogados tributarios, ejecutores, notificadores, visitadores, verificadores, oficiales de comercio exterior, personal al servicio de la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera y demás servidores públicos que señala este Reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

...”

“Artículo 5.- Las administraciones generales y las administraciones centrales, así como las coordinaciones, las administraciones y las subadministraciones adscritas a éstas, tendrán su sede en la Ciudad de México y ejercerán sus atribuciones en todo el territorio nacional.

...”

“Artículo 13.- Los administradores centrales, los coordinadores y los administradores adscritos a las unidades administrativas centrales, además de las facultades que les confieren otros artículos de este Reglamento, tendrán las siguientes:

...

VI. Notificar los actos que emitan relacionados con el ejercicio de sus facultades y los que dicten las unidades administrativas de la Administración General a la que se encuentren adscritos.”

“Artículo 25.- Compete a la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior:

...

XI. Requerir a los contribuyentes, importadores, exportadores, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, así como a contadores públicos inscritos que hayan formulado dictámenes para efectos fiscales, **para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos u otros documentos, instrumentos e informes** y, tratándose de dichos contadores, para que exhiban sus papeles de trabajo; **(FRACCIÓN CITADA EN LOS OFICIOS 110-04-05-00-00-2021-**

2392 DE DOCE DE ABRIL DE DOS MIL VEINTIUNO Y 110-04-05-2022-967 DE DIECISIETE DE MARZO DE DOS MIL VEINTIDÓS)

...

LVIII. Dar a conocer a los contribuyentes, productores, importadores, exportadores, responsables solidarios y demás obligados en materia aduanera, **los hechos u omisiones imputables a éstos, conocidos con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación** y de las verificaciones de origen practicadas y hacer constar dichos hechos y omisiones en las actas u oficios que para tal efecto se levanten, en términos de la Ley Aduanera y demás disposiciones jurídicas aplicables; **(FRACCIÓN CITADA ÚNICAMENTE EN EL OFICIO 110-04-05-2022-967 DE DIECISIETE DE MARZO DE DOS MIL VEINTIDÓS)**

...

La Administración General de Auditoría de Comercio Exterior estará a cargo de un Administrador General, auxiliado en el ejercicio de sus facultades por los servidores públicos siguientes:

....

4. Administrador Central de Operaciones Especiales de Comercio Exterior:

...

e) Administrador de Operaciones Especiales de Comercio Exterior "5";

...”

“Artículo 26.- Compete a las siguientes unidades administrativas de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, ejercer las atribuciones que a continuación se señalan:

...

D. A la Administración Central de Operaciones Especiales de Comercio Exterior, y a las Administraciones de Operaciones Especiales de Comercio Exterior "1", "2", "3", "4" y "5", las señaladas en las fracciones III, VIII, IX, **XI**, XII, XIII, XIV, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXI, XXV, XXVI, XXVII, XXVIII, XXIX, XXX, XXXVIII, XXXIX, XLII, XLIII, XLIV, XLV, XLVI, XLVII, XLVIII, XLIX, L, LI, LII, LIII, LIV, LV, LVI, LVII, **LVIII**, LIX, LX, LXI, LXII, LXIII, LXIV, LXV, LXVI, LXVII, LXVIII, LXIX, LXX, LXXI, LXXII, LXXIII, LXXIV, LXXV, LXXVI y LXXVII **del artículo 25 de este Reglamento;**

...”

ACUERDO MEDIANTE EL CUAL SE DELEGAN DIVERSAS ATRIBUCIONES A LOS SERVIDORES PÚBLICOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

“Artículo Cuarto.- Se delegan en los siguientes servidores públicos de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, las facultades que se indican:

I. En el Administrador General de Auditoría de Comercio Exterior y los administradores centrales de Apoyo Jurídico de Auditoría de Comercio Exterior, de Investigación y Análisis de Comercio Exterior, de Operaciones Especiales de Comercio Exterior, de Auditoría de Operaciones de Comercio Exterior y en los administradores que de ellos dependan:

a) Emitir el oficio de conclusión de la revisión y la autorización de prórrogas para la presentación de documentos;

...”

(Énfasis añadido)

Del análisis concatenado de los artículos antes transcritos, se colige que para el despacho de los asuntos de su competencia el Servicio de Administración Tributaria, contará con diversas unidades administrativas centrales, entre las que se encuentra la Administración Central de Operaciones Especiales de Comercio Exterior; asimismo, se colige de dicha administración central tiene su sede en la Ciudad de México y ejerce sus atribuciones en todo el territorio nacional a través de un administrador central. A su vez, como unidad administrativa integrante de la mencionada administración central, se encuentra la Administración de Operaciones Especiales de Comercio Exterior “5”, la cual está cargo de un administrador, con competencia en todo el país.

Entre las facultades con las que cuenta el Administrador de Operaciones Especiales de Comercio Exterior “5”, como unidad administrativa de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, se encuentran las relativas: **a)** a requerir a los contribuyentes e importadores para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos u otros documentos, instrumentos e informes; y, **b)** a dar a conocer a los contribuyentes, productores, importadores, exportadores, responsables solidarios y demás obligados en materia aduanera, los hechos u omisiones imputables a estos, conocidos con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación.

Por tanto, resulta claro que la autoridad fiscalizadora [Administrador de Operaciones Especiales de Comercio Exterior “5”], sustentó debidamente la fundamentación de la competencia material y territorial, para emitir los oficios 110-04-05-00-00-2021-2392 de doce de abril de dos mil veintiuno y 110-04-05-2022-967 de diecisiete de marzo de dos mil veintidós, el primero, con el que la autoridad ejerció facultades de comprobación, en términos de la fracción II del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación; y, el segundo, con el que la fiscalizadora emitió el oficio de observaciones, en el que se le dio a conocer a la contribuyente

revisada los hechos y omisiones conocidos en el procedimiento fiscalizador, en términos de la fracción IV del artículo 48 del Código en cita.

Esto es así, porque invocó las disposiciones legales que otorgan la atribución ejercida, precisando con claridad y detalle, los apartados y fracciones correspondientes, con lo cual se otorga plena certeza a la actora, al permitirle conocer si el proceder de la autoridad se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo.

Es aplicable al caso la **jurisprudencia** 2a./J. 115/2005, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta de la novena época, tomo XXII, septiembre de dos mil cinco, página 310; cuyo rubro y texto son los siguientes:

“COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EL MANDAMIENTO ESCRITO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA A PARTICULARES DEBE FUNDARSE EN EL PRECEPTO LEGAL QUE LES OTORQUE LA ATRIBUCIÓN EJERCIDA, CITANDO EL APARTADO, FRACCIÓN, INCISO O SUBINCISO, Y EN CASO DE QUE NO LOS CONTENGA, SI SE TRATA DE UNA NORMA COMPLEJA, HABRÁ DE TRANSCRIBIRSE LA PARTE CORRESPONDIENTE.- De lo dispuesto en la tesis de jurisprudencia P./J. 10/94 del Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 77, mayo de 1994, página 12, con el rubro: "COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACIÓN ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD.", así como de las consideraciones en las cuales se

sustentó dicho criterio, se advierte que la garantía de fundamentación consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido por la exigencia constitucional, que es la posibilidad de otorgar certeza y seguridad jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen su interés jurídico y, por tanto, asegurar la prerrogativa de su defensa ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios. En congruencia con lo anterior, se concluye que es un requisito esencial y una obligación de la autoridad fundar en el acto de molestia su competencia, pues sólo puede hacer lo que la ley le permite, de ahí que la validez del acto dependerá de que haya sido realizado por la autoridad facultada legalmente para ello dentro de su respectivo ámbito de competencia, regido específicamente por una o varias normas que lo autoricen; por tanto, para considerar que se cumple con la garantía de fundamentación establecida en el artículo 16 de la Constitución Federal, es necesario que la autoridad precise exhaustivamente su competencia por razón de materia, grado o territorio, con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue la atribución ejercida, citando en su caso el apartado, fracción, inciso o subinciso; sin embargo, en caso de que el ordenamiento legal no los contenga, si se trata de una norma compleja, habrá de transcribirse la parte correspondiente, con la única finalidad de especificar con claridad, certeza y precisión las facultades que le corresponden, pues considerar lo contrario significaría que el gobernado tiene la carga de averiguar en el cúmulo de normas legales que señale la autoridad en el documento que contiene el acto de molestia, si tiene competencia por grado, materia y territorio para actuar en la forma en que lo hace, dejándolo en estado de indefensión, pues ignoraría cuál de todas las normas legales que integran el texto normativo es la

específicamente aplicable a la actuación del órgano del que emana, por razón de materia, grado y territorio.”

Por las condiciones apuntadas, resultaba innecesaria la cita del Artículo Cuarto, fracción I, inciso a), del Acuerdo mediante el cual se delegan diversas atribuciones a Servidores Públicos del Servicio de Administración Tributaria, como fundamento de la competencia material o territorial de la autoridad enjuiciada; puesto que no constituye el sustento de la competencia de la autoridad respecto a las facultades específicamente ejercidas.

Sirve de apoyo, por identidad de razón, el **precedente** IX-P-SS-45, sustentado por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, publicado en la revista que edita este Tribunal, de la novena época, año I, número 5, de mayo de dos mil veintidós, página 252, cuyos rubro y texto señalan lo siguiente:

“ACUERDO MEDIANTE EL CUAL SE DELEGAN DIVERSAS ATRIBUCIONES A LOS SERVIDORES PÚBLICOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, EL 23 DE JUNIO DE 2016. NO VULNERA LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA.- Por medio del artículo décimo primero, fracción I, del Acuerdo de mérito, el Jefe del Servicio de Administración Tributaria delega en favor de diversos servidores públicos adscritos a sus unidades administrativas, la facultad de determinar contribuciones y sus accesorios de carácter federal que resulten a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados. Dicho precepto no vulnera los principios de reserva de ley en tanto que el mismo no aborda materia alguna reservada exclusivamente al Congreso Federal, pues solo ejerce la cláusula

habilitante establecida en los artículos 16 y 17, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; 2 y 7, fracción XVIII, 8, fracción II, 14, fracciones I, II y IX, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria; 1 y 8, primer párrafo y fracción XVII y 10 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 24 de agosto de 2015. De igual forma, tampoco existe desacato al principio de subordinación jerárquica, pues el mismo precepto no excede el alcance de dichos ordenamientos jurídicos, **en tanto que la facultad en comento ya se encuentra prevista en favor de tales funcionarios, conforme a los artículos 22, fracciones XII y XXIII y 24, fracción I, inciso a), del mencionado Reglamento Interior.”**

(Énfasis añadido)

En ese sentido, la inclusión en los oficios cuestionados de preceptos legales que no tiene relación directa con los aspectos especificados en el objeto de las facultades de comprobación ejercidas por la fiscalizadora [como lo es el artículo cuarto, fracción I, inciso a), del Acuerdo mediante el cual se delegan diversas atribuciones a los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintitrés de junio de dos mil dieciséis], no vuelven ambiguos o incongruentes los referidos oficios.

En efecto, en nada afecta que se citen como apoyo en los oficios combatidos diversos preceptos legales que no guarden relación directa con las facultades de comprobación que se llevaron a cabo; mientras se haya citado el fundamento legal aplicable a la facultad ejercida y se permita conocer al particular los motivos de la actuación de la autoridad.

Lo anterior es así, pues para estimar cumplida la garantía de fundamentación y motivación a que se refiere el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para todo acto de autoridad se requiere de la adecuación entre motivos y fundamentos.

Empero, si la fundamentación llega a ser excesiva por señalarse preceptos en cuyas hipótesis no encuadra la actuación de la autoridad administrativa, tal exceso no produce indefensión ni incertidumbre jurídica en el particular, siempre que ésta cite las porciones normativas en que sustente las atribuciones ejercidas y que, además, hubiere motivado por qué se apoyó en ellas, esto es, su adecuación al caso concreto, dado que en dicho supuesto el gobernado tendrá pleno conocimiento de los motivos y fundamentos que rigen el acto de autoridad que invade su esfera legal y, por tanto, estará en plenas condiciones de desplegar una adecuada defensa.

Es aplicable al caso, la **jurisprudencia** XV.4o. J/10, sustentada por el Cuarto Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, de la novena época, tomo XXIX, enero de dos mil nueve, página 2462, que prescribe lo que sigue:

“FUNDAMENTACIÓN EXCESIVA DE LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. NO GENERA INDEFENSIÓN NI INCERTIDUMBRE JURÍDICA EN EL PARTICULAR, SIEMPRE QUE ÉSTAS CITEN LAS PORCIONES NORMATIVAS EN QUE SUSTENTEN LAS ATRIBUCIONES EJERCIDAS.- Para estimar cumplida la garantía de fundamentación y motivación a que se refiere el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para todo acto de autoridad, se requiere de la adecuación entre motivos y fundamentos. Ahora bien, si la fundamentación llega a ser excesiva por señalarse preceptos en cuyas hipótesis no encuadra la actuación de la autoridad administrativa, tal exceso no produce indefensión ni incertidumbre jurídica en el particular, siempre que

ésta cite las porciones normativas en que sustente las atribuciones ejercidas y que, además, hubiere motivado el porqué se apoyó en ellas, esto es, su adecuación al caso concreto, dado que en dicho supuesto el gobernado tendrá pleno conocimiento de los motivos y fundamentos que rigen el acto de autoridad que invade su esfera legal y, por tanto, estará en plenas condiciones de desplegar una adecuada defensa. Lo anterior se ejemplifica cuando la autoridad funda su actuación en diversas fracciones del artículo 144 de la Ley Aduanera, si dentro de ellas encuentra sustento la función realizada.”

En estas condiciones, resultan **infundados** los argumentos de la accionante, y acorde al artículo 38, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, los oficios cuestionados sí fueron firmados por la autoridad competente, y es apegado a derecho que contengan firma electrónica del funcionario emisor, la cual da certeza y produce los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa; puesto que pueden verificarse mediante el método de remisión al documento para comprobar la integridad y autoría de los documentos.

SEXTO. REITERACIÓN DEL CONSIDERANDO CUARTO DE LA SENTENCIA DE CINCO DE OCTUBRE DE DOS MIL VEINTITRÉS. En el tercer concepto de impugnación del escrito de demanda, **la accionante**, medularmente, aduce que la resolución determinante impugnada es ilegal, toda vez que no se notificó el oficio de observaciones dentro del plazo legal previsto en el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, de ahí que se debió tomar en cuenta lo establecido en el último párrafo de dicho numeral, que prevé que debe quedar sin efectos la revisión de gabinete, cuando no se concluye dentro del plazo legal establecido.

En este sentido, sostiene que la fiscalizadora no concluyó la revisión de gabinete en el plazo de doce meses, porque si la notificación del oficio de solicitud de información y documentación se realizó el

diecinueve de abril de dos mil veintiuno, entonces la revisión debió de concluirse el veinte de abril de dos mil veintidós; sin embargo, la autoridad al no emitir y notificar dentro de dicho plazo el oficio de observaciones de conformidad con la fracción IV del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, la revisión de gabinete quedó sin efectos fiscales y no se concluyó en dicho término legal.

Lo anterior es así, pues el oficio de observaciones 110-04-05-2022-967 de diecisiete de marzo de dos mil veintidós, resultó ilegal por emitirse en contravención a lo dispuesto en los artículos 38, fracciones IV y V y 48, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, como se demostró en el concepto de impugnación “SEGUNDO” de la demanda.

Por su parte, al contestar la demanda, **la enjuiciada** señaló que son infundados los argumentos de su contraparte, porque la fiscalizadora sí concluyó la revisión de gabinete en el plazo de doce meses; toda vez que notificó el oficio de observaciones el diecisiete de marzo de dos mil veintidós.

Expuesto lo anterior, los suscritos magistrados integrantes de esta Sala determinan que son, en una parte infundados y, en otra parte, inoperantes, los argumentos de la accionante, en atención a los siguientes razonamientos:

En principio, se precisa que contrario a lo señalado por la actora, la autoridad fiscalizadora sí emitió el oficio de observaciones en términos de la fracción IV del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación.

Ello, ya que la autoridad fiscalizadora emitió el oficio 110-04-05-2022-967 de diecisiete de marzo de dos mil veintidós, en el que se le

dio a conocer a la contribuyente revisada los hechos y omisiones conocidos en el procedimiento fiscalizador, mismo que **fue notificado a través del buzón tributario de la actora el diecisiete de marzo de dos mil veintidós** [documentos ubicados a folios [197 a 206](#) de autos y que hacen prueba plena, acorde a lo dispuesto en el artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo].

La referida notificación no fue controvertida de manera alguna por la actora, por lo que se presume su legalidad en términos de lo dispuesto en los artículos 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y 68 del Código Fiscal de la Federación.

En virtud de lo anterior, si el oficio 110-04-05-00-00-2021-2392 de doce de abril de dos mil veintiuno, mediante el cual la fiscalizadora ejerció facultades de comprobación, en términos de la fracción II del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación; **fue notificado a la actora mediante buzón tributario el diecinueve de abril de dos mil veintiuno,** es evidente que, contrario a lo señalado por la actora, no transcurrió el plazo de doce meses previsto en el artículo 46-A del mismo código, con el que contaba la autoridad para concluir sus facultades de comprobación.

Así, toda vez que al momento de notificarse el oficio de observaciones, esto es, al **diecisiete de marzo de dos mil veintidós**, no había transcurrido el plazo de doce meses aludido, es evidente lo infundado del argumento de la actora.

Por otra parte, los argumentos de la actora referentes a que el oficio de observaciones [110-04-05-2022-967 de diecisiete de marzo de dos mil veintidós](#), resultó ilegal por emitirse en contravención a lo dispuesto en los artículos 38, fracciones IV y V y 48, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, como se demostró en el concepto de impugnación “SEGUNDO” de la demanda; son **inoperantes**.

Lo anterior es así, pues la construcción de los argumentos de

la actora parte de premisas falsas, en tanto que el concepto de impugnación “SEGUNDO” de la demanda, previamente se ha determinado infundado; de modo que no ha sido desvirtuada la legalidad del oficio de observaciones [110-04-05-2022-967 de diecisiete de marzo de dos mil veintidós](#), como lo refiere la inconforme.

Ciertamente, la accionante alega que fiscalizadora no concluyó la revisión de gabinete en el plazo de doce meses, previsto en el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, derivado de la supuesta ilegalidad del oficio de observaciones [110-04-05-2022-967 de diecisiete de marzo de dos mil veintidós](#); aspecto este último que no se ha demostrado, por la cual, es evidente que se sustenta en una premisa falsa, lo que genera la inoperancia de su manifestación.

Es aplicable a lo expuesto, la **jurisprudencia** 2a./J. 108/2012 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de la décima época, libro XIII, correspondiente al mes de octubre de dos mil doce, tomo 3, página 1,326, que reza:

“AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE SE SUSTENTAN EN PREMISAS FALSAS.- Los agravios cuya construcción parte de premisas falsas son inoperantes, ya que a ningún fin práctico conduciría su análisis y calificación, pues al partir de una suposición que no resultó verdadera, su conclusión resulta ineficaz para obtener la revocación de la sentencia recurrida.”

También es ilustrativa al caso por identidad de razón, la jurisprudencia XVII.1o.C.T. J/4, emitida por el Primer Tribunal Colegiado

en Materias Civil y de Trabajo del Décimo Séptimo Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXI, abril de dos mil cinco, página 1154, que dice:

”CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. SON INOPERANTES LOS QUE PARTEN O SE HACEN DESCANSAR SUSTANCIALMENTE EN LO ARGUMENTADO EN OTROS QUE FUERON DESESTIMADOS. Si de lo alegado en un concepto de violación se advierte que la impugnación planteada se hace descansar, sustancialmente, en lo que se argumentó en otro u otros conceptos de violación que fueron anteriormente desestimados en la misma ejecutoria, en tanto que resultaron infundados, inoperantes o inatendibles, ello hace que aquél resulte a su vez inoperante, dado que de ninguna manera resultará procedente, fundado u operante lo que en dicho concepto se aduce, por basarse en la supuesta procedencia de aquéllos.”

SÉPTIMO. CUMPLIMIENTO DE LA EJECUTORIA DE SEIS DE AGOSTO DE DOS MIL VEINTICINCO. Con fundamento en el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y, **en cumplimiento de la ejecutoria de referencia**, esta Sala se abocará al estudio y resolución, en conjunto, de la primera parte del cuarto [señalada con el numeral I] y el octavo concepto de impugnación expuestos en el escrito inicial de demanda, en donde, **la parte actora**, en esencia, expuso lo siguiente:

- Que la resolución impugnada es ilegal debido a que se excedió del objeto de la revisión ordenada, pues se determinaron créditos fiscales considerando el supuesto incumplimiento de una obligación cuya revisión nunca se señaló como objeto de la facultad de comprobación, a saber, la obligación establecida en la fracción III del artículo 6 del Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la región

fronteriza y la franja fronteriza norte, e implícitamente en el artículo 63 de la Ley Aduanera.

- Que si la autoridad basó la determinación de los créditos fiscales impugnados en el incumplimiento de la referida obligación, necesariamente tuvo que revisar si se cumplía o no con aquella obligación, específicamente la establecida en la fracción III del artículo 6 del Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte, y con ello excedió el objeto de la revisión ordenada.
- Que nunca se señaló como objeto de la revisión ordenada el verificar el cumplimiento de la referida obligación, pues lo que se ordenó revisar fueron las operaciones de comercio exterior amparadas con los **26 pedimentos** que se señalan en la solicitud que dio origen a la facultad de comprobación ejercida; obligaciones dentro de las que no se encuentra comprendida la contemplada en la fracción III del artículo 6 del aludido Decreto.
- Que si esa obligación no atañe a una que debía ser observada y, por ende, cumplida al momento de importar las mercancías, la misma no puede corresponder ni constituir una obligación que resulte aplicable a las operaciones de comercio exterior amparadas con aquellos pedimentos.
- Que la obligación en comento corresponde a una obligación que surge con posterioridad a la importación, y que debe ser

observada hasta que, después de la importación, se realiza la enajenación de los bienes importados.

- Que la autoridad fiscalizadora se excedió del objeto de la revisión ordenada, pues como se aprecia de la resolución impugnada, los créditos fiscales se pretenden originar y determinar a partir de considerar el supuesto incumplimiento de una obligación cuya revisión nunca se señaló como objeto de la facultad de comprobación ordenada.
- Que del oficio [110-04-05-00-00-2021-2392 de doce de abril de dos mil veintiuno](#), se advierte que se ordenó llevar a cabo una verificación con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras, como sujeto directo, en materia de Impuesto General de Importación, Impuesto al Valor Agregado y Derecho de Trámite Aduanero, así como de las regulaciones y restricciones no arancelarias, en relación exclusiva con las operaciones de comercio exterior amparadas con los pedimentos que se señalan en dicho oficio.
- Que no obstante el objeto limitado de la revisión, la autoridad se excedió del mismo, pues procedió a revisar el cumplimiento de obligaciones que en materia del Impuesto General de Importación y del Impuesto al Valor Agregado le corresponden, pero no como sujeto directo sino como responsable solidario.
- Que ello es así, pues la autoridad revisó el cumplimiento de obligaciones que derivan de la enajenación de mercancías que importó la parte actora; sin tomar en cuenta que las obligaciones que en todo caso le correspondían, dada aquella enajenación, era como responsable solidario conforme con lo previsto en los artículos 53, fracciones IV y V, y 55, ambos de la Ley Aduanera.

- Que conforme con los numerales citados, las obligaciones y, por ende, las responsabilidades que a una persona física o moral le pueden corresponder en función de ser remitentes de mercancías de la franja o región fronteriza al resto del País, o bien por enajenar mercancías importadas, le surgen no como sujeto directo sino como responsable solidario, pues el adquirente asume las obligaciones derivadas de su importación.
- Que dado el carácter de responsable solidario, la autoridad se encontraba obligada a ordenar revisar el cumplimiento de sus obligaciones en calidad de responsable solidario y no como sujeto directo.
- Que si lo que originó la determinación de los créditos fiscales impugnados fue el cumplimiento de obligaciones que le correspondían en su carácter de reexpedidor y enajenante de las mercancías materia de importación, ello demuestra que el origen es de una responsabilidad solidaria y no directa.

Por su parte, al contestar la demanda, **la representación jurídica de la autoridad demandada**, sostuvo lo siguiente:

- Que la resolución impugnada se emitió debidamente fundada y motivada, sin que la autoridad fiscalizadora se haya excedido del objeto de revisión.
- Que a través del oficio [110-04-05-00-00-2021-2392 de doce de abril de dos mil veintiuno](#), se requirió a la demandante que presentara la información y documentación que se consideraba necesaria para verificar el cumplimiento de las

disposiciones fiscales y aduaneras a que estaba afecta como sujeto directo en materia de Impuesto General de Importación, Impuesto al Valor Agregado y Derecho de Trámite Aduanero, así como regulaciones y restricciones no arancelarias, incluso de las normas oficiales mexicanas que correspondan.

- Que derivado del ejercicio de la facultad de comprobación se advirtió que la accionante había omitido cubrir el Impuesto General de Importación, en atención a la importación de mercancías, mediante 26 pedimentos de importación, al amparo del Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la revisión fronteriza y la franja fronteriza norte, incumpliendo lo establecido en la fracción III del artículo 6 del mismo decreto.
- Que la actora resulta responsable directa por el pago del Impuesto General de Importación causado por la importación a territorio nacional de la mercancía sentada en los pedimentos de importación revisados.

Una vez sintetizado lo expuesto por las partes, analizado y valorado el caudal probatorio, con la libertad de jurisdicción señalada en la ejecutoria que se cumplimenta, esta Sala determina que son infundados los argumentos de la parte actora, en atención a los siguientes razonamientos:

Como punto de partida se debe destacar que la resolución impugnada de forma destacada es la resolución contenida en el oficio [110-04-05-2022-1514 de veinticinco de abril de dos mil veintidós](#), dictada por el Administrador de Operaciones Especiales de Comercio Exterior “5”, en donde determinó un crédito fiscal en cantidad de \$[31’324,195.01](#), valorada en los términos precisados en el segundo considerando de esta sentencia.

De aquella resolución se desprende que es fruto de la solicitud de información y documentación *********, contenida en el oficio **110-04-05-00-00-2021-2392 de doce de abril de dos mil veintiuno**, dirigida al representante legal de la persona moral citada al rubro; documental que obra a folios **193 a 194** de autos, que se valora conforme con lo establecido en el artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

En esa tesitura, de la solicitud de información y documentación referida en el párrafo anterior destaca que la autoridad fiscalizadora precisó que el objeto de la facultad de comprobación desplegada fue:

“...verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras a que está afecto **como sujeto directo** en materia de las siguientes contribuciones federales: Impuesto General de Importación e Impuesto al Valor Agregado, así como de las regulaciones y restricciones no arancelarias, incluso las normas oficiales mexicanas que correspondan.

Por las operaciones de comercio exterior amparadas con los pedimentos de importación que se señalan en la presente orden.

...”

(Énfasis añadido)

Y, los pedimentos que se señalaron en el oficio en comento fueron:

“ ...

Cons.	Número de Pedimento	Clave de Pedimento	Fecha de Entrada	Fecha de Pago
1	*** ** *****	C3	05/11/2019	03/12/2019

2	** ** **** *	C3	07/11/2019	05/12/2019
3	** ** **** *	C3	16/11/2019	28/11/2019
4	** ** **** *	C3	21/11/2019	18/12/2019
5	** ** **** *	C3	22/11/2019	05/12/2019
6	** ** **** *	C3	04/12/2019	24/12/2019
7	** ** **** *	C3	13/12/2019	27/12/2019
8	** ** **** *	C3	27/12/2019	14/01/2020
9	** ** **** *	C3	31/12/2019	16/01/2020
10	** ** **** *	C3	31/12/2019	23/01/2020
11	** ** **** *	C3	31/12/2019	28/01/2020
12	** ** **** *	C3	07/01/2020	23/01/2020
13	** ** **** *	C3	07/01/2020	30/01/2020
14	** ** **** *	C3	09/01/2020	28/01/2020
15	** ** **** *	C3	12/01/2020	24/01/2020
16	** ** **** *	C3	22/01/2020	10/02/2020
17	** ** **** *	C3	23/01/2020	13/02/2020
18	** ** **** *	C3	23/01/2020	20/02/2020
19	** ** **** *	C3	06/02/2020	21/02/2020
20	** ** **** *	C3	11/02/2020	25/02/2020
21	** ** **** *	C3	18/03/2020	07/04/2020
22	** ** **** *	C3	25/03/2020	13/04/2020
23	** ** **** *	C3	26/03/2020	13/04/2020
24	** ** **** *	C3	09/04/2020	27/04/2020
25	** ** **** *	C3	09/04/2020	30/04/2020
26	** ** **** *	C3	10/04/2020	27/04/2020

...”

Así, se tiene que el objeto de la revisión de gabinete o escritorio *********, contenida en el oficio [110-04-05-00-00-2021-2392](#) de doce de abril de dos mil veintiuno, fue el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras a que está afecto como **sujeto directo** en materia de las siguientes contribuciones federales: Impuesto General de Importación e Impuesto al Valor Agregado, así como de las regulaciones y restricciones no arancelarias, incluso normas oficiales mexicanas que correspondan, **por las operaciones de comercio exterior amparadas con los 26 pedimentos de importación antes señalados.**

Ahora bien, de la resolución controvertida, contenida en el oficio [110-04-05-2022-1514](#) de veinticinco de abril de dos mil veintidós, se desprenden los siguientes elementos sustanciales:

- Que la autoridad procedió a resolver la situación fiscal de la ahora actora, **en su carácter de importador**, como se desprende de los propios pedimentos sujetos a revisión y, por ende, **como obligada directa** y responsable de las

consecuencias jurídicas que deriven de la introducción de las mercancías a territorio nacional afectas a dichas operaciones de comercio exterior, de conformidad con los artículos 1, párrafos primero y segundo, 52, párrafos primero y sexto, fracción I, y 60, primer párrafo, de la Ley Aduanera, en relación con el artículo 1, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

- Que del estudio y análisis de la documentación e información proporcionada por la ahora actora, así como de la obtenida a través de la base de datos de comercio exterior del Servicio de Administración Tributaria, se conoció que la ahora actora durante el período comprendido del **veintiocho de noviembre de dos mil diecinueve al treinta de abril de dos mil veinte**, realizó la importación de la mercancía referida en los pedimentos señalados en el oficio de solicitud de información y documentación con destino a la franja fronteriza norte y/o región fronteriza, con clave C3, para su importación definitiva a dicha región.
- Que de los pedimentos referidos, se conoció que la accionante realizó las operaciones de comercio exterior de referencia, al amparo de su registro como empresa de la frontera en la región fronteriza, número *********, con fecha de expedición **catorce de febrero de dos mil diecinueve**, emitida por la “...Delegación (Subdelegación) de la Secretaría de Economía en Cancún, Quintana Roo...”^(SIC) como empresa con actividad económica de comercio, para gozar de los beneficios del Decreto por el que se establece el Impuesto General de

Importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte, publicado en el Diario Oficial de la Federación el [veinticuatro de diciembre de dos mil ocho](#), en relación con sus modificaciones.

- Que el registro como empresa de la frontera en la región fronteriza otorgado a la accionante, contaba con una vigencia hasta el [treinta y uno de diciembre de dos mil diecinueve](#); sin embargo, la demandante hizo uso del registro en cuestión en las operaciones de comercio exterior afectas a la revisión, las cuales llevó a cabo en los [años dos mil diecinueve y dos mil veinte](#), haciendo valer una desgravación del Impuesto General de Importación en la importación definitiva a la franja fronteriza norte y/o región fronteriza de la mercancía afecta a los pedimentos objetos de la revisión, conforme con la fracción arancelaria que resultaba aplicable, en términos de lo señalado por los artículos 1 y 5, fracción I, del Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte, publicado en el Diario Oficial de la Federación el [veinticuatro de diciembre de dos mil ocho](#), en relación con sus modificaciones publicadas en el mismo medio el veintinueve de junio de dos mil doce, veintiséis de diciembre de dos mil trece, veintiocho de julio y diecisiete de noviembre de dos mil dieciséis, cinco de octubre de dos mil diecisiete y veinte de diciembre de dos mil diecinueve.
- Que la mercancía introducida al País por la accionante se encontraba totalmente desgravada del Impuesto General de Importación, cuando se importaba haciendo valer el referido Decreto, sin embargo, el beneficio de desgravación que hizo valer la actora resulta improcedente, ya que la vigencia de su registro como empresa de la frontera en la región fronteriza, ya había fenecido, al estar vigente hasta el [treinta y uno de](#)

diciembre de dos mil diecinueve.

- Que para gozar del beneficio fiscal que la demandante hizo valer, estaba obligada a cumplir con lo establecido en el artículo 6, fracción III, del multicitado decreto.
- Que de la documentación aportada por la parte actora se conoció la enajenación de la mercancía afecta a los pedimentos, se realizó con compradores que no se encuentran ubicados dentro de la franja fronteriza norte y/o región fronteriza, en donde la contribuyente de mérito estaba obligada a enajenar la mercancía afecta a los pedimentos revisados.
- Que de la consulta efectuada a la Base de Datos de Comercio Exterior del Servicio de Administración Tributaria, efectuada conforme con lo establecido en el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, se conoció que la accionante no llevó a cabo la reexpedición de la mercancía afecta a los pedimentos de importación objeto de revisión de la franja o región fronteriza al interior del País.
- Que la actora aportó como prueba copia del oficio 414.2020.361 de doce de febrero de dos mil veinte, emitido por la Dirección General de Facilitación Comercial y de Comercio de la Subsecretaría de Industria, Comercio y Competitividad de la Secretaría de Economía, cuya autenticidad fue verificada por la demandada, de donde se advierte que el registro de la actora como empresa de la frontera en la región fronteriza continuaría siendo válido hasta el treinta de septiembre de dos mil veinticuatro, por lo que desvirtuó la observación antes

señalada.

- Que el beneficio de desgravación del Impuesto General de Importación que la accionante hizo valer en los pedimentos de importación revisados resulta improcedente, pues lo hizo incumpliendo con comprobar las ventas al público en general en términos del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación y consumir y enajenar las mercancías importadas exclusivamente en la franja fronteriza norte o en la región fronteriza.
- Que atento a lo anterior, la accionante se encuentra obligada al pago del impuesto General de Importación en términos del artículo 51, fracción I, y 52, fracción I, de la Ley Aduanera vigente al momento del trámite de los pedimentos revisados, por lo que se ubicó en el supuesto de infracción previsto en el artículo 176, fracción I, de la Ley Aduanera, sancionado en el numeral 178, fracción I, de la misma legislación.
- Que al haberse omitido el pago total del Impuesto General de Importación, existe una omisión parcial en el entero del Impuesto al Valor Agregado conforme con lo establecido en los artículos 1, primer párrafo, fracción IV, y segundo párrafo, 24, primer párrafo, fracción II, 26, fracción I, y 27, primer párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y por ello se ubicó en la hipótesis de infracción prevista en el artículo 76, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.
- Que debido a que la accionante enajenó la mercancía importada al amparo de los pedimentos revisados en el interior del País sin haber realizado el pago de las contribuciones aplicables se actualizó la infracción prevista en los artículos 176, fracción V, y 182, fracción I, incisos a) y b), sancionada en el artículo 183, fracción I, todos de la Ley Aduanera.

- Que al haber enajenado en el interior del País la mercancía afecta a los pedimentos revisados, se actualiza el supuesto de infracción previsto en el artículo 182, fracción I, incisos a) y b) de la Ley Aduanera, sancionado en el numeral 183, fracción I, del mismo ordenamiento; y, conforme a lo establecido en el diverso 183-A, primer párrafo, fracción III, de la Ley Aduanera, era procedente que dicha mercancía pasara a propiedad del fisco federal, empero ante la imposibilidad material era conducente que pagara el importe de su valor comercial en el territorio nacional al momento de la aplicación de la sanción.

Como puede apreciarse, el objeto generador del Impuesto General de Importación, Impuesto al Valor Agregado, y de las multas, fue que el beneficio de desgravación del Impuesto General de Importación que la accionante hizo valer en los pedimentos de importación revisados resultaba improcedente, pues se enajenaron las mercancías importadas exclusivamente en la franja fronteriza norte o en la región fronteriza. Es decir, **el objeto generador es la importación de la mercancía no la enajenación de la misma *per se*.**

No es óbice a lo anterior el que, en la solicitud de información y documentación identificada con el número de orden *********, oficio [110-04-05-00-00-2021-2392](#), al establecer el objeto de la facultad de comprobación ejercida no se haya citado expresamente la fracción III del artículo 6 del Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte.

Lo anterior es así, pues en aquella solicitud de información y documentación, se indicó que el objeto de la revisión que se practicaría

sería verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras a que esta afecto **como sujeto directo** en materia de Impuesto General de Importación e Impuesto al Valor Agregado, así como de las regulaciones y restricciones no arancelarias, incluso de las normas oficiales mexicanas que correspondan, por las operaciones de comercio exterior amparadas con los pedimentos de importación que se señalan en el mismo oficio.

Siendo que para verificar o comprobar el cumplimiento de las obligaciones de la accionante en materia de Impuesto General de Importación e Impuesto al Valor Agregado, así como de las regulaciones y restricciones no arancelarias, incluso de las normas oficiales mexicanas que correspondan, al momento de la importación de la mercancía afecta a los 26 pedimentos de importación de referencia, era menester verificar si el beneficio aplicado, como lo fue la desgravación del Impuesto General de Importación, al amparo del registro como empresa de la frontera en la región fronteriza, número *********, con fecha de expedición **catorce de febrero de dos mil diecinueve**, emitida por la “...*Delegación (Subdelegación) de la Secretaría de Economía en Cancún, Quintana Roo...*”(SIC) como empresa con actividad económica de comercio, para gozar de los beneficios del Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte, publicado en el Diario Oficial de la Federación el **veinticuatro de diciembre de dos mil ocho**, en relación con sus modificaciones, era acertado o no, pues de ello dependería la determinación de si la persona moral citada al rubro cumplió o no las obligaciones a la que se encontraba sujeta como importadora y que eran [precisamente] el objeto de fiscalización.

Sirve de apoyo a lo anterior, el **precedente** IX-P-SS-227, sustentada por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, publicada en la revista que edita este

Tribunal, de la novena época, año II, número 18, de junio 2023, página 139, cuyos rubro y texto señalan lo siguiente:

“DECRETO POR EL QUE SE ESTABLECE EL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN PARA LA REGIÓN FRONTERIZA Y LA FRANJA FRONTERIZA NORTE. CORRESPONDE AL CONTRIBUYENTE ACREDITAR LA ENAJENACIÓN DE LOS BIENES.- El Decreto por el que se establece el impuesto general de importación para la Región Fronteriza y la Franja Fronteriza Norte publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de diciembre de 2008 y sus modificaciones, tiene como objeto establecer el impuesto general de importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte, por lo que las personas que se dediquen a actividades de comercialización, prestación de servicios de restaurantes, hoteles, esparcimiento, culturales, recreativos, deportivos, educativos, investigación, médicos y asistencia social, alquiler de bienes muebles, y servicios prestados a las empresas, según la clasificación del Catálogo de Claves de Actividades para Efectos Fiscales; ubicadas en la franja o región antes referidas y que cuenten con registro como empresa de la frontera, **podrán realizar importaciones** en los términos del Decreto de mérito, **para ello deberán cumplir lo dispuesto en su artículo 6, fracción III, el cual establece como obligación del contribuyente acreditar la enajenación de los bienes en la región fronteriza o franja fronteriza norte.** En ese orden de ideas, resulta inconcuso que **la carga de la prueba para demostrar las operaciones de mérito son de la impetrante y no de la autoridad**, esto es, le corresponde a la parte actora acreditar haber consumido y enajenado las mercancías importadas al amparo del referido Decreto, el cual deberá realizarse exclusivamente en la

franja fronteriza o en la región fronteriza norte, de ahí que si no se cumple con ello, la autoridad válidamente puede presumir que la mercancía importada bajo el amparo del Decreto de mérito fue enajenada en el interior del país.”

(Énfasis añadido)

En efecto, tal como se establece en el precedente reproducido, es la contribuyente importadora, quien debe acreditar la enajenación de los bienes en la región fronteriza o franja fronteriza norte, con la finalidad de demostrar que la importación se realizó correctamente.

En ese sentido, el beneficio otorgado por el referido Decreto estaba condicionado, ya que la empresa importadora quedaba obligada a consumir o enajenar la mercancía importada dentro de la región o franja fronteriza norte, lo que no se acreditó y que facultó a la demandada a determinar el crédito fiscal.

Por otra parte, también es **infundado** el argumento de la demandante referente a que, en la solicitud de información y documentación identificada con el número de orden *********, oficio [110-04-05-00-00-2021-2392](#), la autoridad se encontraba obligada a ordenar revisar el cumplimiento de sus obligaciones en calidad de responsable solidario y no como sujeto directo.

Lo anterior es **infundado**, pues en aquella solicitud de información y documentación se indicó que el objeto de la revisión que se practicaría sería verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras a que está afecto como **sujeto directo** en materia de Impuesto General de Importación e Impuesto al Valor Agregado, así como de las regulaciones y restricciones no arancelarias, incluso de las normas oficiales mexicanas que correspondan, por las operaciones de comercio exterior amparadas con los pedimentos de importación que se señalan en el mismo oficio; en tanto que, en la resolución impugnada (liquidadora) lo que originó la determinación de los créditos fiscales determinados fue

el incumplimiento de obligaciones que le correspondían en su carácter de **sujeto directo**, es decir, como **importador** de la mercancía afecta a los 26 pedimentos de importación; **y no la acción de reexpedir o enajenar aquellas mercancías materia de importación.**

Pues, como se ha dicho, el origen de los créditos determinados fue el incumplimiento de obligaciones (en materia de Impuesto General de Importación e Impuesto al Valor Agregado) derivadas de la importación; y, no así de la venta o enajenación de la mercancía importada, aspecto analizado para efecto de determinar la procedencia del beneficio de desgravación en materia de Impuesto General de Importación aplicado por la accionante, empero no concluyente para el cálculo de los impuestos omitidos generados con motivo de la importación.

En ese sentido, es necesario precisar que el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se causan y deben pagarse por quienes se ubiquen en la situación jurídica o de hecho prevista en las leyes fiscales, es decir, como obligados directos, mientras que la responsabilidad solidaria tiene un carácter accesorio y deriva de supuestos específicos previstos en la propia legislación, en los que un tercero responde por las obligaciones de un contribuyente.

En el caso concreto, la actora intervino como **importadora de las mercancías amparadas en los 26 pedimentos revisados**, por lo que fue ella misma quien actualizó el hecho generador de las contribuciones federales en materia de comercio exterior, en términos de

los artículos 52 y 60 de la Ley Aduanera, sin que se trate de un tercero vinculado a la operación que deba responder de manera accesoria.

En efecto, tanto del oficio de inicio de la revisión, como de la resolución impugnada, se advierte que el objeto de la fiscalización consistió en verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras **a cargo de la accionante como sujeto directo**, esto es, como persona que introdujo las mercancías al territorio nacional.

Esto es, de la resolución impugnada no se desprende en forma alguna que la autoridad hubiese invocado o que se hubiesen actualizado los supuestos de responsabilidad solidaria contemplados en los artículos 53 o 55 de la Ley Aduanera, como erróneamente señala la actora, sino que los créditos determinados tuvieron como origen el incumplimiento de obligaciones inherentes al hecho imponible de la importación.

Al respecto, los artículos 53, fracciones IV y V, y 55 de la Ley Aduanera, señalados por la actora prevén lo siguiente:

“Artículo 53. Son responsables solidarios del pago de los impuestos al comercio exterior y de las demás contribuciones, así como de las cuotas compensatorias que se causen con motivo de la introducción de mercancías al territorio nacional o de su extracción del mismo, sin perjuicio de lo establecido por el Código Fiscal de la Federación:

...

IV. Los remitentes de mercancías de la franja o región fronteriza al resto del país, por las diferencias de contribuciones que se deban pagar por este motivo.

V. Los que enajenen las mercancías materia de importación o exportación, en los casos de subrogación establecidos por esta Ley, por los causados por las citadas mercancías.

...”

“**Artículo 55.** En los casos de subrogación autorizados por esta Ley, el adquirente de las mercancías asume las obligaciones derivadas de la importación o exportación establecidas en las leyes y el enajenante tendrá el carácter de responsable solidario.”

De los preceptos transcritos se advierte que son responsables solidarios del pago de los impuestos al comercio exterior y de las demás contribuciones, así como de las cuotas compensatorias que se causen con motivo de la introducción de mercancías al territorio nacional o de su extracción del mismo, los remitentes de mercancías de la franja o región fronteriza al resto del país, por las diferencias de contribuciones que se deban pagar por este motivo, así como los que enajenen las mercancías materia de importación o exportación, en los casos de subrogación establecidos por la Ley Aduanera, por los causados por las citadas mercancías.

De la misma manera, establecen que en los casos de subrogación autorizados por la Ley Aduanera, el adquirente de las mercancías asume las obligaciones derivadas de la importación o exportación establecidas en las leyes y el enajenante tendrá el carácter de responsable solidario.

No obstante lo anterior, **dichos supuestos no se actualizan en el caso en análisis**, pues la autoridad aduanera no revisó a la hoy actora como remitente de la mercancía ni como enajenante de las mismas, sino como importador.

En ese sentido, en el presente asunto no se encuentra en debate el hecho de que la parte actora fue el importador de las mercancías observadas, de ahí que no era necesario que la revisión que

se le inició también se le hiciera en su carácter de remitente, enajenante o adquirente de las mismas.

Ello, pues se reitera que la revisión que se le formuló a la actora en modo alguno tuvo la finalidad de revisar la venta o enajenación de la mercancía importada, sino la correcta importación de las mismas.

En efecto, la causa generadora de las contribuciones determinadas fue la improcedente aplicación del beneficio de desgravación del Impuesto General de Importación, situación atribuible directamente al importador (hoy actora) y no ha algún responsable solidario, de ahí que sea evidente para esta Juzgadora que los créditos fiscales no se fincaron porque un tercero haya omitido cumplir sus obligaciones y la actora tuviera que responder por él, sino porque **ella misma (como responsable directo)** incumplió como contribuyente que actualizó el supuesto de causación tributaria.

En consecuencia, es **infundado** el argumento de la demandante, pues no fue revisada ni sancionada como responsable solidario, sino como responsable directo, tal y como ha quedado en evidencia.

Consecuentemente, al haber resultado **infundado** lo expuesto por la parte actora, lo conducente es continuar con el estudio de los restantes conceptos de impugnación

OCTAVO. REITERACIÓN DEL CONSIDERANDO SEXTO DE LA SENTENCIA DE CINCO DE OCTUBRE DE DOS MIL VEINTITRÉS.

Con fundamento en el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esta Sala se abocará al estudio y resolución de la segunda parte del cuarto concepto de impugnación [señalada con el numeral II] del escrito inicial de demanda, en donde, **la parte actora**, en esencia, expuso que la resolución impugnada es ilegal, dado que se afirmó haber realizado una consulta a sus bases de datos institucionales;

empero, dicha consulta no fue realizada por una autoridad competente, aunado a que, en su caso, no se demostró haberla realizado y menos se demostró el resultado obtenido.

También expuso que la demandada no estaba legalmente facultada para determinar que todas las mercancías importadas no son susceptibles de los beneficios aplicados, y por ello se determine que se omitió el pago del referido impuesto.

Al respecto, **la representación jurídica de la autoridad demandada**, al contestar la demanda, sostuvo que la resolución controvertida se encuentra debidamente fundada en cuanto a la competencia material ejercida; y, que el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, faculta a la autoridad enjuiciada motivar su resolución con la información obtenida de las bases de datos que lleve, sin que se imponga la obligación de proporcionar aquella o las constancias de su consulta como pretende la demandante.

Una vez sintetizado lo expuesto por las partes, analizado y valorado el caudal probatorio, para esta sala resulta infundado lo expuesto por la parte actora. Lo anterior atento a las siguientes consideraciones:

Como punto de partida se debe precisar que la resolución impugnada es la contenida en el [110-04-05-2022-1514 de veinticinco de abril de dos mil veintidós](#), dictada por el Administrador de Operaciones Especiales de Comercio Exterior "5", en donde se determinaron créditos fiscales a cargo de la actora en cantidad total de \$[31'324,195.01](#), misma que obra en autos y constituye prueba plena conforme con lo plasmado en el segundo considerando de esta sentencia.

De aquella resolución se advierte que la autoridad enjuiciada justificó la competencia desplegada con la cita, entre otros, de los preceptos:

“...1, 2, primer párrafo, apartado B), fracción IV, inciso d) y segundo párrafo, 5, primer párrafo, 13, primer párrafo, fracciones I y VI, en relación con el artículo 11, fracción XXIII, 26, primer párrafo, apartado D, en relación con el artículo 25, párrafos primero, fracciones XI, LIX, y LXV, y último numeral, 4, inciso e), del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, vigente a partir del 22 de noviembre de 2015, de conformidad con lo dispuesto en el primer párrafo del Artículo Primero Transitorio de dicho Reglamento, reformado mediante el Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, y por el que se expide el Reglamento Interior de la Agencia Nacional de Aduanas, publicado en el mismo órgano oficial informativo el 21 de diciembre de 2021, vigente a partir del 1 de enero de 2022, de conformidad con lo dispuesto en el artículo Primero Transitorio de dicho Decreto...”

Los preceptos citados por la autoridad liquidadora establecen:

“Artículo 1.- El Servicio de Administración Tributaria, como órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las atribuciones y el despacho de los asuntos que le otorgan la Ley del Servicio de Administración Tributaria, otras leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y demás disposiciones jurídicas aplicables, así como los asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias a que se refiere el presente Reglamento.

Artículo 2.- El Servicio de Administración Tributaria, para el despacho de los asuntos de su competencia, contará con las unidades administrativas siguientes:

...

B. Unidades Administrativas Centrales:

...

IV. Administración General de Auditoría de Comercio Exterior:

...

d) Administración Central de Operaciones Especiales de Comercio Exterior;

....

Las administraciones generales estarán integradas por sus titulares y por administradores centrales, coordinadores, administradores, administradores desconcentrados, administradores de las aduanas, subadministradores, jefes de departamento, enlaces, supervisores, auditores, ayudantes de auditor, inspectores, abogados tributarios, ejecutores, notificadores, visitadores, verificadores, oficiales de comercio exterior, personal al servicio de la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera y demás servidores públicos que señala este Reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

...”

“Artículo 5.- Las administraciones generales y las administraciones centrales, así como las coordinaciones, las

administraciones y las subadministraciones adscritas a éstas, tendrán su sede en la Ciudad de México y ejercerán sus atribuciones en todo el territorio nacional.

...”

Artículo 13.- Los administradores centrales, los coordinadores y los administradores adscritos a las unidades administrativas centrales, además de las facultades que les confieren otros artículos de este Reglamento, tendrán las siguientes:

I. Las señaladas en las fracciones I, II, V, VI, VII, IX, X, XI, XII, XIII, XIV, XV, XVI, XVIII, XIX, XX, XXII, XXIII, XXIV y XXV del artículo 11 de este Reglamento;

...

VI. Notificar los actos que emitan relacionados con el ejercicio de sus facultades y los que dicten las unidades administrativas de la Administración General a la que se encuentren adscritos.

...”

Artículo 11.- Los administradores generales, además de las facultades que les confieren otros artículos de este Reglamento, tendrán las siguientes:

...

XXIII. Imponer sanciones por infracción a las disposiciones jurídicas que rigen la materia de su competencia;

...”

Artículo 26.- Compete a las siguientes unidades administrativas de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, ejercer las atribuciones que a continuación se señalan:

...

D. A la Administración Central de Operaciones Especiales de Comercio Exterior, y a las Administraciones de Operaciones Especiales de Comercio Exterior "1", "2", "3", "4" y "5", las señaladas en las fracciones III, VIII, IX, XI, XII, XIII, XIV, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXI, XXV, XXVI, XXVII, XXVIII, XXIX, XXX, XXXVIII, XXXIX, XLII, XLIII, XLIV, XLV, XLVI, XLVII, XLVIII, XLIX, L, LI, LII, LIII, LIV, LV, LVI, LVII, LVIII, LIX, LX, LXI, LXII, LXIII, LXIV, LXV, LXVI, LXVII, LXVIII, LXIX, LXX, LXXI, LXXII, LXXIII, LXXIV, LXXV, LXXVI y LXXVII del artículo 25 de este Reglamento;

...

Artículo 25.- Compete a la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior:

...

XI. Requerir a los contribuyentes, importadores, exportadores, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, así como a contadores públicos inscritos que hayan formulado dictámenes para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos u otros documentos, instrumentos e informes y, tratándose de dichos contadores, para que exhiban sus papeles de trabajo;

...

LIX. Determinar las contribuciones que se causen por la entrada o salida del territorio nacional de mercancías y medios de transporte, derivado del ejercicio de las atribuciones a que se refiere este artículo o cuando ello sea necesario, y determinar los accesorios que correspondan en los supuestos antes señalados;

...

LXV. Aplicar la tasa de recargos que corresponda durante el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de emitirse la liquidación determinativa del crédito fiscal, en términos del Código Fiscal de la Federación, así como reducir las multas que correspondan, conforme a las disposiciones jurídicas aplicables;

...

La Administración General de Auditoría de Comercio Exterior estará a cargo de un Administrador General, auxiliado en el ejercicio de sus facultades por los servidores públicos siguientes:

...

4. Administrador Central de Operaciones Especiales de Comercio Exterior:

...

e) Administrador de Operaciones Especiales de Comercio Exterior "5";

..."

Como se puede apreciar, en el artículo 1 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributario aplicable, el Servicio de Administración Tributaria, como órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las atribuciones y el despacho de los asuntos que le otorgan la Ley del Servicio de Administración Tributaria, otras leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y demás disposiciones jurídicas aplicables, así como los asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias a que se refiere el aludido Reglamento.

Por otra parte, en el artículo 2, primer párrafo, apartado B), fracción IV, inciso d) y segundo párrafo, del referido reglamento, se establece que dicho Servicio, para el despacho de los asuntos de su competencia, contará con unidades administrativas dentro de las que se encuentran las Unidades Administrativas Centrales, y dentro de éstas se contempla a la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, dentro de la que a su vez encontramos a la Administración Central de Operaciones Especiales de Comercio Exterior.

En ese tenor, se prevé que las administraciones generales estarán integradas por sus titulares y por administradores centrales, coordinadores, administradores, administradores desconcentrados, administradores de las aduanas, subadministradores, jefes de departamento, enlaces, supervisores, auditores, ayudantes de auditor, inspectores, abogados tributarios, ejecutores, notificadores, visitadores, verificadores, oficiales de comercio exterior, personal al servicio de la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera y demás servidores públicos que señala este Reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

Posteriormente, en el artículo 5, primer párrafo, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria se prevé que las administraciones generales y las administraciones centrales, así como las coordinaciones, las administraciones y las subadministraciones adscritas a éstas, tendrán su sede en la Ciudad de México y ejercerán sus atribuciones en todo el territorio nacional.

Por su parte, el artículo 13, primer párrafo, fracciones I y VI, en relación con el artículo 11, fracción XXIII, ambos del aludido Reglamento,

se prevé que los administradores centrales, los coordinadores y los administradores adscritos a las unidades administrativas centrales, además de las facultades que les confieren otros artículos de este Reglamento, tendrán, entre otras, la de imponer sanciones por infracción a las disposiciones jurídicas que rigen la materia de su competencia, y notificar los actos que emitan relacionados con el ejercicio de sus facultades y los que dicten las unidades administrativas de la Administración General a la que se encuentren adscritos.

Y, finalmente, en los artículos 26, primer párrafo, apartado D, en relación con el artículo 25, párrafos primero, fracciones XI, LIX, y LXV, y último numeral, 4, inciso e), también del multicitado reglamento, se establece que es competencia de la Administración Central de Operaciones Especiales de Comercio Exterior, y a la Administración de Operaciones Especiales de Comercio Exterior "5" de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, el: a) Requerir a los contribuyentes, importadores, exportadores, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, así como a contadores públicos inscritos que hayan formulado dictámenes para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos u otros documentos, instrumentos e informes y, tratándose de dichos contadores, para que exhiban sus papeles de trabajo; b) Determinar las contribuciones que se causen por la entrada o salida del territorio nacional de mercancías y medios de transporte, derivado del ejercicio de las atribuciones a que se refiere este artículo o cuando ello sea necesario, y determinar los accesorios que correspondan en los supuestos antes señalados; c) Aplicar la tasa de recargos que corresponda durante el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de emitirse la liquidación determinativa del crédito fiscal, en términos del Código Fiscal de la Federación, así como reducir las multas que correspondan, conforme a las disposiciones jurídicas aplicables.

Consecuentemente, si de la resolución determinante impugnada –cuya ubicación en autos y valor probatorio ha sido precisado– se desprende que la Administración de Operaciones Especiales de Comercio Exterior "5" de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, determinó las contribuciones por concepto de Impuesto General de Importación, Impuesto al Valor Agregado, Recargos y Multas; y, de la fundamentación de la competencia ejercida se desprende que cuenta con la de determinar las contribuciones que se causen por la entrada o salida del territorio nacional de mercancías, aplicar la tasa de recargos que corresponda, e imponer sanciones por infracción a las disposiciones jurídicas que rigen la materia de su competencia, es inconcuso que fundó adecuadamente la competencia material desplegada.

Sin que sea óbice a lo anterior el que la demandante sostenga que la demandada no estaba legalmente facultada para determinar que todas las mercancías importadas no son susceptibles de los beneficios aplicados, y por ello se determine que se omitió el pago del referido impuesto.

Lo anterior es así, pues para determinar las contribuciones causadas, y en su caso omitidas, por la accionante como importadora, es decir, sujeto directo, con motivo de la introducción al País de la mercancía afecta en los pedimentos de importación observados, y en su caso aplicar la tasa de recargos que corresponda, e imponer sanciones por infracción a las disposiciones jurídicas que rigen la materia de su competencia; es inconcuso que debe verificar el estricto cumplimiento de las disposiciones jurídicas que rigen aquellas operaciones de comercio exterior, y por ende sí contaba con la competencia y facultad para determinar si era correcto

o no la aplicación del beneficio (desgravación del Impuesto General de Importación con motivo del Decreto por el que se establece el impuesto general de importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte) que la accionante empleó respecto de la mercancía afecta en los aludidos pedimentos de importación.

Por otra parte, del análisis realizado a la resolución impugnada se advierte que se encuentra motivada, entre otros elementos, con la información que fue conocida por la autoridad enjuiciada a través de la consulta efectuada a la Base de Datos de Comercio Exterior del Servicio de Administración Tributaria.

En efecto, en dicha resolución –en su páginas 3, 11 y 13– se indica que de la consulta efectuada a la Base de Datos de Comercio Exterior del Servicio de Administración Tributaria, conoció que, durante el periodo del [veintiocho de noviembre de dos mil diecinueve al treinta de abril de dos mil veinte](#), la accionante realizó la importación de la mercancía afecta en los 26 pedimentos de importación observados, con destino a la franja fronteriza norte y/o región fronteriza; y, que la accionante no realizó la reexpedición de la mercancía afecta a aquellos pedimentos de la franja fronteriza norte y/o región fronteriza al interior del País.

Sin embargo, de aquellas fojas de la resolución determinante impugnada se desprende que la autoridad enjuiciada, además de motivar su resolución con la información obtenida a través de la consulta efectuada a la Base de Datos de Comercio Exterior del Servicio de Administración Tributaria, también fundó la facultad con la que cuenta para efectuarlo, pues citó el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, el cual en su primer párrafo prevé:

“Artículo 63. Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes,

documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

...”

En el artículo 63, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, previamente transcrito, se establece que los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en ese Código o en las leyes fiscales, o bien **que consten en los expedientes, documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades fiscales**, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades, **podrán servir para motivar las resoluciones** de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

Y, en ese tenor, se debe considerar que el resultado de la consulta en la Base de Datos de Comercio Exterior del Servicio de Administración Tributaria, forma parte de los motivos plasmados en la resolución impugnada, como lo fue que: durante el periodo del **veintiocho de noviembre de dos mil diecinueve al treinta de abril de dos mil veinte**, la accionante realizó la importación de la mercancía afecta en los pedimentos de importación observados, con destino a la franja fronteriza norte y/o región fronteriza; y, que la accionante no realizó la reexpedición de la mercancía afecta a aquellos pedimentos de la franja fronteriza norte y/o región fronteriza al interior del País.

Sin que para considerar lo anterior sea menester que la autoridad fiscalizadora debiera demostrar de algún otro medio haberla realizado o que aquellos motivos fueron el resultado de la consulta realizada, como lo pretende la enjuiciada, pues tales extremos no se plasman en el aludido artículo 63 del Código Fiscal de la Federación.

De ese modo, se concluye que es **infundado** lo expuesto por la parte actora, pues la autoridad liquidadora sí justificó la competencia material y territorial ejercida, así como las facultades normativas desplegadas en la resolución impugnada.

Por ende, lo conducente es continuar con el estudio y resolución de los restantes conceptos de impugnación.

NOVENO. REITERACIÓN DEL CONSIDERANDO SÉPTIMO DE LA SENTENCIA DE CINCO DE OCTUBRE DE DOS MIL VEINTITRÉS. Con fundamento en el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esta Sala se abocará al estudio y resolución de los conceptos de impugnación cuarto [en su tercera parte, señalada con el numeral III], sexto y séptimo, expuestos en el escrito inicial de demanda, en donde, en esencia, **la parte actora** expuso lo siguiente:

- Que la resolución liquidadora impugnada es ilegal, pues no se encuentra debidamente fundada y motivada, dado que los efectos atribuidos por la enjuiciada al supuesto incumplimiento de la obligación establecida en la fracción III del artículo 6 del Decreto por el que se establece el impuesto general de importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte que invoca, resulta excesivo, desproporcionado e infundado, ya que no existe norma legal que avale que ante el incumplimiento de esa obligación su efecto sea que resulte improcedente el beneficio de desgravación del “IGI” que hizo valer al amparo de su registro como empresa en la región

fronteriza en los pedimentos objeto de revisión al amparo del referido decreto.

- Que lo anterior es así, pues tal consecuencia no se arroja de las normas 1, 5, y 6 fracción III del aludido decreto como lo efectúa la autoridad demandada.
- Que, en todo caso, la única consecuencia que puede arrojar el incumplimiento a la obligación impuesta en la referida fracción III del artículo 6 del multicitado decreto, es que el titular del registro como empresa de la frontera se ubique en una causal de cancelación de registro.
- Que es ilegal la resolución impugnada, pues la autoridad no demostró de qué forma, por las enajenaciones que se le atribuyen, se desvirtúan las finalidades que motivaron los beneficios otorgados por el artículo 5 del decreto aludido; máxime que no quedó demostrada la pretendida enajenación al interior del País.
- Que si bien es cierto que en los artículos 51, fracción I, 52, y 80 de la Ley Aduanera; así como en los numerales 12, fracción I, de la Ley de Comercio Exterior y 1 de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, por las importación definitiva al País de mercancías se está obligado a pagar los Impuestos al Comercio Exterior; y que no consta el pago del Impuesto General de Importación en ninguno de los 26 pedimentos de importación definitiva con clave “C3”; no por ello queda demostrado que se encontraba obligada al pago de aquél impuesto; pues realizó la importación de aquella

mercancía al amparo del decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y franja fronteriza norte.

- Que para realizar la importación en aquellos términos basta que quien realice la importación sea una persona que cuente con registro como empresa de la frontera, y con ello la mercancía a importar estará total o parcialmente desgravada del el Impuesto General de Importación, supuesto en el que se ubicó, pues contaba con el registro ***** de [catorce de febrero de dos mil diecinueve](#).
- Que al contar con aquel registro, las mercancías que importó estuvieron total o parcialmente libres del Impuesto General de Importación; siendo ilegal que la autoridad considere que la vigencia del registro ***** era hasta el [treinta y uno de diciembre de dos mil diecinueve](#); lo cual resulta infundado, puesto que no existe fundamento algo que avale lo resuelto por la demandada.
- Que la autoridad reconoce que su registro como empresa de la frontera continuaría siendo válido hasta el treinta de septiembre de dos mil veinticuatro, lo que acreditó con la copia del oficio 414.2020.361 de doce de febrero de dos mil veinte, emitido por la Dirección General de Facilitación Comercial y de Comercio de la Subsecretaría de Industria, Comercio y Competitividad de la Secretaría de Economía.
- Que no quedó demostrada la pretendida enajenación al interior del País, y por ello la autoridad enjuiciada carecía de causas, razones, motivos y fundamentos para determinar las diferencias del Impuesto General de Importación e Impuesto al Valor Agregado junto con sus actualizaciones y accesorios.

- Que la autoridad demandada no demuestra que las mercancías importadas al amparo de los pedimentos 19 53 9015 9002750 y 19 53 9015 9002978, hayan sido enajenadas al interior del país.
- Que de los comprobantes fiscales digitales por internet expedidos por la enajenación de esos bienes, lo único que se demuestra es que las mercancías relacionadas en dichos comprobantes fueron enajenadas a ********* *********
******* ** ***** ***** ** ***** ***** *******
***** ***** ***** ** ***** ***** ***** ***** *******
******* ***** ***** ***** ***** ** ***** ***** ***
******* ***** ** ***** *******, cuyos domicilios se encuentran en el interior del País, más no que la accionante haya enajenado esas mercancías en el interior del País.
- Que el hecho de que en los referidos comprobantes se acredite que las ventas que amparan se efectuaron a contribuyentes que no cuentan con domicilio fiscal dentro de la franja o región fronteriza, lo único que se demuestra es que la venta de las mercancías amparadas en esos comprobantes se hizo a personas que no tienen su domicilio fiscal, ni sucursal en la región fronteriza; pero no demuestran que haya enajenado esas mercancías en el interior del País.
- Que para demostrar que la enajenación se realizó al interior del País, era necesario acreditar que el importador/vendedor de esas mercancías las llevó al interior del País, y estando en ese lugar las enajenó; siendo distinto que la enajenación de

mercancías importadas a la franja o región fronteriza a personas que no tienen su domicilio fiscal o sucursal en esa franja o región fronteriza.

- Que para afirmar que enajenó la mercancía al interior de País era menester que existiera información de ello en los comprobantes fiscales, y no sólo sustentar aquella conclusión en el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación.
- Que para que se encontrara obligada y por ende haya incurrido en la omisión de pagar las contribuciones aplicables al interior del País, por la internación de mercancías, era menester que quedara demostrado que se encontraba legalmente obligada a cumplir tales obligaciones, lo que no se demostró.
- Que ninguno de los fundamentos plasmados en la resolución impugnada señala que los importadores, por el solo hecho de enajenar una mercancía importada a la franja o región fronteriza, tenga la obligación de tramitar la reexpedición de esas mercancías; reexpedición que implica la internación de mercancías importadas a la franja o región fronteriza al resto del País que no lo es.
- Que el hecho de que algunas de las mercancías importadas se hayan enajenado a personas que no tienen su domicilio fiscal ni sucursal en la región fronteriza, en nada demuestra que haya incumplido la obligación de efectuar la reexpedición de esas mercancías al interior del País y de omitir pagar por ello las contribuciones que le imputa la demandada; pues en ninguna parte se prevé que esa obligación la tenga el enajenante de los bienes importados por el sólo hecho de haberlos enajenado; sobre todo si su enajenante ya no se encuentra legitimado para disponer de esos bienes, sino sólo su adquirente.

- Que si la internación de las mercancías importadas y la falta de pago de las contribuciones aplicables, así como la falta del trámite de su reexpedición no se encuentra legalmente comprobada, es claro que la resolución impugnada es ilegal.
- Que independientemente de que la enajenación al interior del País no quedó acreditada, la resolución impugnada no se encuentra debidamente fundada ni motivada, pues pese al incumplimiento del propósito que invoca la demandada, esta no aplicó la disposición debida.
- Que el artículo 63 de la Ley Aduanera establece de qué forma debe proceder la autoridad aduanera cuando una mercancía importada al amparo de una franquicia sea enajenada o destinada a propósitos distintos del que motivaron el beneficio, precepto que no fue aplicado por la enjuiciada.
- Que una cosa es que el artículo 63 de la Ley Aduanera disponga que se debe considerar omitido el Impuesto General de Importación desde el momento en que se hayan importado las mercancías que se ubiquen bajo ese supuesto, consecuencia que no señala, y otra que, ante la actualización de ese supuesto, tal norma disponga que la autoridad deba proceder a cobrar ese impuesto actualizado desde la fecha de importación, lo cual es lo que permite dicho precepto.
- Que si no tenía la obligación de pagar el Impuesto General de Importación desde el momento en que las mercancías supuestamente enajenadas fueron introducidas al país, por ende, no se demuestra la comisión de las infracciones

previstas en las fracciones I y V del artículo 176 de la Ley Aduanera y por tanto, son ilegales las multas originadas en aquellas conductas.

- Que si tampoco se incurrió en la omisión de pago del Impuesto General de Importación, ni en el supuesto de reexpedición, tampoco se incurrió en las hipótesis de infracción previstas en los incisos a) y b) de la fracción I del artículo 182 de la Ley Aduanera; aunado a que no puede desconocerse que de los artículos 39 y 58 de la Ley Aduanera se infiere que en una reexpedición de mercancías el momento en el que se tiene la obligación de pagar las contribuciones actualizadas que se causen, es al tramitarse la misma, y quien está obligada a cubrirlas es quien realice aquella reexpedición; por lo que en todo caso lo que se originaría es una omisión de contribuciones a partir del momento de la reexpedición.
- Que la autoridad aduanera consideró que enajenó al interior del País, fuera de la región fronteriza, las mercancías que importó al amparo del artículo 5 del Decreto que establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte, pues independientemente de que tales enajenaciones no están comprobadas, la autoridad no tomó en cuenta lo dispuesto en los párrafos primero y segundo del artículo 63 de la Ley Aduanera.
- Que los párrafos referidos del artículo 63 de la Ley Aduanera se establece que cuando una mercancía importada al amparo de alguna franquicia, exención o estímulo fiscal se enajena o es destinada a propósitos distintos de los que motivaron el beneficio aplicado, el adquiriente de esas mercancías queda subrogado en las obligaciones del importador.

- Que en caso de haberse actualizado las pretendidas enajenaciones que aduce la autoridad aduanera, y quedar demostrado que existen adquirientes de la mercancía, aquellos quedaron subrogados en las obligaciones de la accionante, y por tanto ya no se encontraba, la autoridad aduanera, facultada para determinar en su contra las diferencias del Impuesto General de Importación con sus actualizaciones y accesorios, sino que era a aquellos -adquirientes- a quienes resultaba legalmente exigible el cumplimiento de las obligaciones supuestamente incumplidas.
- Que si no tenía la obligación de pagar el Impuesto General de Importación desde el momento en que las mercancías supuestamente enajenadas fueron introducidas al país, por ende, no se demuestra la comisión de las infracciones previstas en las fracciones I y V del artículo 176 de la Ley Aduanera y por tanto, son ilegales las multas originadas en aquellas conductas.
- Que si tampoco se incurrió en las hipótesis de infracción previstas en los incisos a) y b) de la fracción I del artículo 182 de la Ley Aduanera.
- Que al no demostrarse que se incurrió en las infracciones previstas en las fracciones I y V del artículo 176, ni en los incisos a) y b) de la fracción I del artículo 182 de la Ley Aduanera, no queda comprobado que se haya ubicado en el supuesto previsto en la fracción III de la norma 183-A, de ahí que la determinación de exigencia de pago del valor comercial

de las mercancías a que se refiere la autoridad se encuentre indebidamente fundado y motivado.

- Que la exigencia de la autoridad del importe de \$20,393,363.00, que considera como valor comercial de las mercancías importadas resulta ilegal, pues va en contra de lo que señala el último párrafo del artículo 183-A de la Ley Aduanera, al no demostrarse que los importes señalados por la autoridad en realidad corresponden al valor comercial de esos bienes y menos al valor comercial que hayan tenido a la fecha en que se exigió el pago de su valor comercial.
- Que el importe utilizado por la fiscalizadora en realidad corresponde al valor en aduana de la mercancía y no al valor comercial de las mismas.
- Que la autoridad demandada no tiene competencia material para poder exigir a los contribuyentes el pago del valor comercial de las mercancías, pues dicha facultad no se desprende del artículo 26, apartado D, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Por su parte, **la representación jurídica de la autoridad enjuiciada**, al contestar la demanda, en síntesis, sostuvo que la resolución impugnada sí se encuentra debidamente fundada y motivada.

Además, afirmó que si la accionante introdujo mercancía acogándose a un Decreto que le favorecía desgravando aquella mercancía del Impuesto General de Importación, entonces debía acreditar que le correspondía aquella aplicación, lo que no sucedió en el caso y por ende le correspondía enterar aquél tributo conforme a la tarifa aplicable.

Aunado a ello argumentó que, atento a la conducta desplegada por la accionante, sí se surtieron los supuestos sancionados en la resolución impugnada.

Una vez sintetizado lo expuesto por las partes, analizado y valorado el caudal probatorio, esta sala determina que son infundados los argumentos expuestos por la parte actora, atento a los siguientes razonamientos:

Como punto de partida se debe precisar que la resolución impugnada es la contenida en el [110-04-05-2022-1514 de veinticinco de abril de dos mil veintidós](#), dictada por el Administrador de Operaciones Especiales de Comercio Exterior “5”, en donde se determinaron créditos fiscales a cargo de la actora en cantidad total de \$[31'324,195.01](#), misma que obra en autos, que constituye prueba plena conforme con lo plasmado en el segundo considerando de esta sentencia, y de la que se desprenden los elementos sustanciales previamente resumidos en el considerando quinto de este fallo.

De lo anterior, se advierte que los motivos que sustentan la determinación de la autoridad enjuiciada y que dan origen a la determinación de los créditos fiscales en cantidad histórica de \$[31'324,195.01](#), son, esencialmente, que el beneficio de desgravación del Impuesto General de Importación que la accionante hizo valer en los pedimentos de importación revisados resulta improcedente, pues se incumplió con comprobar las ventas al público en general en términos del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación y consumir y enajenar las mercancías importadas exclusivamente en la franja fronteriza norte o en la región fronteriza, transgrediendo así lo establecido en el artículo 6,

fracción III, del Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte, publicado en el Diario Oficial de la Federación el [veinticuatro de diciembre de dos mil ocho](#), en relación con sus modificaciones.

En primer lugar, se destaca que la parte actora expresamente confiesa que no consta el pago del Impuesto General de Importación en ninguno de los 26 pedimentos de importación definitiva con clave “C3” fiscalizados, no obstante que conforme con lo establecido en los artículos 51, fracción I, 52, y 80 de la Ley Aduanera; así como en los numerales 12, fracción I, de la Ley de Comercio Exterior y 1 de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, por las importación definitiva al País de mercancías se está obligado a pagar los Impuestos al Comercio Exterior, confesión que constituye prueba plena de acuerdo con lo previsto en el artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Por otra parte, le asiste la razón a la actora al afirmar que la autoridad reconoció que su registro como empresa de la frontera continuaría siendo válido hasta el treinta de septiembre de dos mil veinticuatro, lo que acreditó con la copia del oficio 414.2020.361 de doce de febrero de dos mil veinte, emitido por la Dirección General de Facilitación Comercial y de Comercio de la Subsecretaría de Industria, Comercio y Competitividad de la Secretaría de Economía; sin embargo, ello es insuficiente para afectar la validez de la resolución impugnada, ya que subsiste la otra irregularidad, consistente en que se incumplió con comprobar las ventas al público en general en términos del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación y consumir y enajenar las mercancías importadas exclusivamente en la franja fronteriza norte o en la región fronteriza.

No obstante lo anterior, es **infundado** el argumento de la actora en cuanto a que la resolución impugnada no se encuentra

debidamente fundada y motivada; porque la autoridad no demuestra los hechos en los que apoya su determinación para concluir que se omitió el pago del impuesto general de importación, considerando que las mercancías correspondientes a los 26 pedimentos de importación analizados, se enajenaron y entregaron materialmente fuera de la franja o región fronteriza, incumpliendo con la obligación impuesta en la fracción III del artículo 6 del Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y franja fronteriza, y aplicándose un estímulo fiscal que no le correspondía, en contravención de lo establecido en el artículo 63 de la Ley Aduanera.

Al respecto, la fracción III del artículo 6 del Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y franja fronteriza, señala lo siguiente:

“Artículo 6.- Las personas que cuenten con registro como empresa de la frontera estarán obligadas a lo siguiente:

...

III. Comprobar las ventas al público en general en los términos establecidos en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación y **consumir y enajenar las mercancías importadas al amparo de este Decreto, exclusivamente en la franja fronteriza norte o en la región fronteriza;**

...”

(Énfasis añadido)

En este sentido, se colige que el “Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la Región Fronteriza

y la Franja Fronteriza Norte”, establece un beneficio arancelario dirigido a las personas ubicadas en la franja fronteriza norte o en la región fronteriza y que cuenten con registro como empresas de la frontera, que realicen actividades, entre otras, de comercialización **exclusivamente** en la franja fronteriza norte o **en la región fronteriza**.

En virtud de lo anterior, conforme a lo establecido en la fracción III del artículo 6 del Decreto por el que se establece el impuesto general de importación para la región fronteriza y franja fronteriza, **es a la actora a quien le corresponde acreditar que las mercancías importadas mediante los 26 pedimentos analizados, se consumieron y enajenaron exclusivamente en la región fronteriza;** puesto que, por virtud del beneficio arancelario que se aplicó, mediante dichos pedimentos, con clave C3 —preferencia arancelaria para empresas ubicadas en la franja o región fronteriza—, quedó obligada a cumplir con esos requisitos.

Ahora bien, es necesario precisar que para cumplir con el requerimiento efectuado por la autoridad mediante el oficio 110-04-05-00-00-2021-2392 de doce de abril de dos mil veintiuno, la actora, entre otros documentos, aportó los comprobantes fiscales emitidos a las contribuyentes *****; mismos con los que la contribuyente actora pretendió acreditar la enajenación de la mercancía afecta a los 26 pedimentos revisados.

Una vez analizados los comprobantes fiscales aportados y del análisis a la información de la obtenida a través de la base de datos de comercio exterior del Servicio de Administración Tributaria, la autoridad demandada concluyó que las contribuyentes antes señaladas tenían sus

domicilios fiscales en el interior de la república mexicana, en los estados de Colima y Jalisco.

Por lo tanto, es **infundado** el argumento de la actora en el sentido de que el hecho de haber enajenado las mercancías importadas a las contribuyentes señaladas previamente, que no tienen domicilio fiscal ni sucursal en la región fronteriza, no conlleva el incumplimiento de la obligación establecida en la fracción III del artículo 6 del Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y franja fronteriza; puesto que en la parte final de dicho precepto legal, no se prohíbe enajenar las mercancías importadas al amparo de dicho decreto, a personas que no tengan su domicilio o sucursal en la región fronteriza; sino que se prohíbe realizar su enajenación fuera de la región fronteriza, aspecto este último que no demuestra la autoridad; siendo que únicamente demuestra el hecho de que se enajenaron los bienes importados a las referidas personas, que no tienen sus domicilios ni sucursales en la región fronteriza del Estado de Quintana Roo.

Se afirma que no le asiste la razón a la actora, porque como se ha establecido previamente, con la aplicación del beneficio arancelario para las empresas ubicadas en región fronteriza —como lo es el caso de la actora—, quedan sujetas al cumplimiento de la obligación establecida en la fracción III del artículo 6 del Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte. Luego, es a la actora a quien le corresponde acreditar que las mercancías importadas mediante los 26 pedimentos analizados, se consumió y enajenó exclusivamente en la región fronteriza, para demostrar que cumplió con los requisitos para exigidos por dicho decreto.

Es aplicable, en lo conducente, la tesis I.4o.A.800 A (9a.), emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, libro I, octubre de dos mil once, tomo 3; página 1611, de rubro y texto siguiente:

“CARGA DE LA PRUEBA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. CORRESPONDE AL ACTOR CUANDO NIEGA LISA Y LLANAMENTE UN HECHO QUE SE LE ATRIBUYE Y LA DEMANDADA EXHIBE LOS DOCUMENTOS QUE DESVIRTÚAN ESA NEGATIVA, CUYO VALOR PROBATORIO NO ES CONTROVERTIDO. El artículo 68 del Código Fiscal de la Federación establece: "Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.", por lo que cualquier imputación de ilegalidad debe argumentarse eficazmente y probarse por quien la aduzca. En este contexto, cuando en el juicio contencioso administrativo el actor niega lisa y llanamente un hecho, ello en principio arroja la carga de la prueba a la demandada en términos del citado numeral; no obstante, como tal regla no es absoluta, dicha obligación se revierte si la autoridad exhibe los documentos que desvirtúan esa negativa, cuyo valor probatorio no es controvertido, lo que convierte a lo dicho por el particular en una simple manifestación que conlleva, implícitamente, una afirmación, al ser esa documentación un indicio importante de la existencia de los hechos negados.”

Sin embargo, previamente se ha establecido que de los comprobantes fiscales emitidos por la actora a las contribuyentes *****

***** ** *****
***** ** *****
***** ** ***** *

***** ** *****; así como de la obtenida a través de la base de datos de comercio exterior del Servicio de Administración Tributaria, se colige que las mercancías importadas por la actora mediante los 26 pedimentos analizados, no se consumieron y enajenaron exclusivamente en la región fronteriza, sino en el interior del país.

Destacándose que la accionante, no exhibió documental o elemento probatorio con el que acreditara que efectivamente la mercancía fue enajenada a las contribuyentes antes señaladas en la región fronteriza o franja fronteriza norte.

En este sentido, resulta ineficaz la aseveración de la accionante en el sentido de que el Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte, no prohíbe enajenar las mercancías importadas a su amparo, a personas que no tengan su domicilio o sucursal en la región fronteriza, sino que prohíbe realizar su enajenación fuera de la región fronteriza, aspecto que demuestra la autoridad; puesto que la interpretación jurídica de dicho cuerpo normativo, conforme al objetivo de su expedición —consistente en que los comercializadores y consumidores de la región fronteriza y franja fronteriza norte del país, cuenten con mayores opciones de compra a precios competitivos—, revela que deben consumirse y enajenarse exclusivamente en la región fronteriza; empero, la accionante no ha acreditado esa circunstancia.

En tal virtud, la sola afirmación de que el referido decreto no impide realizar operaciones con empresas dentro del territorio nacional, es insuficiente para eximirle de la obligación que establece la fracción III del artículo 6 del multicitado decreto, pues debió comprobar que las

mercancías importadas mediante los 26 pedimentos analizados, se consumieron y enajenaron exclusivamente en la región fronteriza; puesto que esa es la condición legal para aplicarse el beneficio arancelario.

No pasa inadvertido para esta Sala el hecho de que la parte actora sostiene que la autoridad demandada no demuestra que las mercancías importadas al amparo de los pedimentos ** ** ***** * **
** ***** , hayan sido enajenadas al interior del país.

Sin embargo, dicho argumento es insuficiente para afectar la legalidad de la resolución impugnada, pues correspondía a la accionante aportar los elementos probatorios suficientes con los que acreditara que las mercancías importadas a través de los pedimentos en cuestión sí fueron enajenadas en la región fronteriza, lo cual no hizo, de ahí que prevalezca la presunción de legalidad de la resolución combatida, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y 68 del Código Fiscal de la Federación.

Bajo las consideraciones anteriores, resultan **infundados** los argumentos de la actora en el sentido de que al haber enajenado las mercancías correspondientes a los 26 pedimentos de importación, a las contribuyentes antes señaladas, conforme al artículo 63, segundo párrafo, de la Ley Aduanera, dichos adquirientes quedaron subrogados de las obligaciones que le correspondían a ella como importadora; por lo cual, las diferencias del impuesto general de importación, con sus actualizaciones y accesorios, por no efectuarse la reexpedición de las mercancías, resultaba legalmente exigible a dichas contribuyentes a quien enajenó las mercancías.

En principio, debe tenerse presente que el artículo 55 de la Ley Aduanera prevé la regla general de la subrogación, en los siguientes términos:

“Artículo 55. En los casos de subrogación autorizados por esta Ley, el adquirente de las mercancías asume las obligaciones derivadas de la importación o exportación establecidas en las leyes y el enajenante tendrá el carácter de responsable solidario.”

Así pues, conforme al precepto legal transcrito la subrogación para efectos aduaneros se entiende como la sustitución jurídica del importador o del exportador de una mercancía de comercio exterior, por otro sujeto (subrogado), quien asume las obligaciones derivadas de la importación o exportación, convirtiéndose responsable directo ante el fisco federal y, quedando el primero, como responsable solidario.

Ahora bien, uno de los casos de subrogación autorizadas por la Ley Aduanera, se prevé en su artículo 63, en los términos siguientes:

“Artículo 63. Las mercancías importadas al amparo de alguna franquicia, exención o estímulo fiscal no podrán ser enajenadas ni destinadas a propósitos distintos de los que motivaron el beneficio. Su enajenación únicamente procederá cuando no se desvirtúen dichos propósitos.

Cuando proceda la enajenación de las mercancías el adquirente quedará subrogado en las obligaciones del importador.

Las autoridades aduaneras procederán al cobro del impuesto general de importación y de las cuotas compensatorias causados desde la fecha en que las mercancías fueron introducidas al territorio nacional, actualizándose el citado impuesto conforme al artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, cuando sean enajenadas o destinadas a finalidades diversas de las que motivaron el beneficio a que se refiere este artículo,

independientemente de la imposición de las sanciones que correspondan.”

Del análisis al primer párrafo del precepto legal transcrito, se colige que contiene dos enunciados normativos; uno prohibitivo y otro permisivo. El primer enunciado prohíbe enajenar o destinar mercancías importadas al amparo de alguna franquicia, exención o estímulo fiscal, fuera del propósito que motivó el beneficio aplicado. El segundo párrafo, permite enajenar ese tipo de mercancías únicamente cuando subsistan dichos propósitos.

Luego, en relación con el último enunciado normativo mencionado, el segundo párrafo de la disposición normativa transcrita, contiene un enunciado de mandato u obligación positiva, consistente en que, en el caso que proceda la enajenación de las mercancías importadas con algún beneficio de tipo arancelario, el adquirente quedará subrogado en las obligaciones del importador.

Finalmente, el tercer párrafo del artículo transcrito, contiene un enunciado normativo de mandato, consiste en que las autoridades deberán determinar las contribuciones omitidas con las actualizaciones correspondientes, desde la fecha en que las mercancías fueron introducidas al territorio nacional, cuando mercancías importadas con beneficio arancelario sean enajenadas o destinadas a finalidades diversas de las que motivaron ese beneficio. Es decir, cuando las mercancías se enajenen sin que subsistan los propósitos por lo que se le aplicó el beneficio arancelario.

En virtud de lo anterior, se reitera lo infundado de los argumentos de la actora, porque el supuesto de subrogación previsto en el artículo 63, segundo párrafo, de la Ley Aduanera, opera únicamente cuando proceda la enajenación de las mercancías importadas con algún beneficio de tipo arancelario; es decir, subsistan los propósitos por lo que se le aplicó el beneficio arancelario —en la literalidad de la disposición

normativa, “cuando no se desvirtúen dichos propósitos”—; sin embargo, como se ha establecido con anterioridad en el caso, la autoridad fiscalizadora, ha desvirtuado la subsistencia de los propósitos para los cuales fueron importadas las mercancías relacionadas en los 26 pedimentos analizados, puesto que ha evidenciado que aquellas no se consumieron y enajenaron exclusivamente en la región fronteriza — propósito por el cual se había aplicado el beneficio arancelario—, sino en el interior del país.

En efecto, no se actualiza el supuesto de subrogación previsto del segundo párrafo del artículo 63, porque las mercancías se enajenaron sin que subsistieran los propósitos por los que se le aplicó el beneficio arancelario; a saber, que se consumieran y enajenaran exclusivamente en la región fronteriza.

Así pues, la enajenación que realizó la actora no era procedente para efectos de la subrogación, en los términos señalados por el primer y segundo párrafo del artículo 63 de la Ley Aduanera, pues de conformidad con el artículo 6, fracción III, del Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte, la enajenación de la mercancía importada era exclusivamente para la franja fronteriza o región fronteriza norte; lo cual no se cumplió en el caso, por cual, el adquirente no quedó subrogado en las obligaciones del importador; de ahí que sean ineficaces las alegaciones de la accionante.

En este mismo orden de ideas, resulta **infundado** el argumento de la accionante en el sentido de que sea ilegal el efecto atribuido al incumplimiento de la obligación impuesta por la fracción III del

artículo 6 del Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte; puesto que no existe norma legal que avale que ante el incumplimiento de dicha obligación, su efecto sea el de que las mercancías importadas con base al referido decreto, ya no sean susceptibles del beneficio aplicado con base al mismo al momento de su importación y, piense que por ello, el impuesto general de importación debió ser pagado desde la importación de esas mercancías, y que por no haberse cubierto, se considere omitido. Siendo que la única consecuencia que puede arrojar el incumplimiento de la obligación impuesta por la fracción III del artículo 6 del referido decreto, es que el titular del registro como empresa de la frontera correspondiente, se ubique en una causal de cancelación del registro; más no así, la consecuencia que, en el caso determinó la autoridad.

Lo anterior es así, pues el tercer párrafo del artículo 63 de la Ley Aduanera, establece que las autoridades deberán determinar las contribuciones omitidas con las actualizaciones correspondientes, desde la fecha en que las mercancías fueron introducidas al territorio nacional, cuando mercancías importadas con beneficio arancelario sean enajenadas o destinadas a finalidades diversas de las que motivaron ese beneficio. Es decir, cuando las mercancías se enajenen sin que subsistan los propósitos por lo que se le aplicó el beneficio arancelario; lo que se actualiza en el caso, pues se ha evidenciado que las mercancías relacionadas en los 26 pedimentos analizados, no se consumieron y enajenaron exclusivamente en la región fronteriza; lo que revela que la determinación de la autoridad resulta apegada a derecho.

Asimismo, deviene **infundado** el argumento de la actora en el sentido de que conforme al texto del artículo 5 del Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte, el solo hecho de contar con un registro ante la Secretaría de Economía, para importar bienes de los contemplados por ese decreto, es lo que le autorizaba a realizar una importación con el

beneficio que en el mismo establecía, por lo que, al cumplir con dichos requisitos tuvo el derecho al estímulo otorgado por dicho decreto.

Lo anterior es así, pues con anterioridad ya se ha determinado que la aplicación del beneficio arancelario para las empresas ubicadas en región fronteriza —como lo es el caso de la actora—, queda sujeta al cumplimiento de la obligación establecida en la fracción III del artículo 6 del Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte; por lo cual, el sólo hecho de contar con un registro ante la Secretaría de Economía, es insuficiente para aplicarse el beneficio en los pedimentos de importación.

Además, la autoridad puede verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos por el mencionado decreto para importar las mercancías con el beneficio arancelario, con posterioridad a la internación a territorio nacional de las mercancías importadas; puesto que los pedimentos de importación son declaraciones fiscales relativas al cumplimiento de obligaciones tributarias en materia de comercio exterior; por lo cual, la veracidad de lo declarado en aquellos, puede ser objeto de verificación por parte de la autoridad fiscalizadora, con posterioridad a la internación a territorio nacional de las mercancías.

Por lo anterior, contrario a la aseveración de la actora, el impuesto general de importación exentado indebidamente por el uso del beneficio arancelario al momento de la tramitación de los pedimentos de importación, sí constituye impuesto omitido, puesto respecto a las mercancías importadas mediante los 26 pedimentos analizados, no se cubrió el impuesto que legalmente le correspondía, al incumplirse con los requisitos para gozar de la exención.

En tal virtud, si la actora incumplió con los requeridos para acceder al beneficio arancelario, entonces, está apegado a derecho que la fiscalizadora determinara omisión del impuesto general de importación de conformidad con lo establecido en el artículo 1 de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, en relación con los numerales 51, fracción I, y 52 de la Ley Aduanera¹, por la accionante quien introdujo las mercancías al territorio nacional, respectos de los 26 pedimentos que se relacionan en la resolución impugnada.

Siendo que el cálculo del impuesto mencionado ascendió a **\$3'701,204.20**, el cual se determinó aplicando a la base gravable (valor en aduana), la tasa que le corresponde conforme a la clasificación arancelaria de la mercancía en términos del artículos 56, fracción I, inciso a) y 80 de la Ley Aduanera; tomados de los propios pedimentos tramitados por la actora.

Por otra parte, también resulta **infundado** el argumento de la actora en cuanto a que son ilegales las multas en cantidad de **\$4'811,565.46**, determinadas por la supuesta infracción del artículo 176, fracción I, en relación con el 178, fracción I, de la Ley Aduanera, pues no se demostró que al momento de la introducción al país de las mercancías a que corresponden los 26 pedimentos que se relacionan en la resolución impugnada, se haya incurrido en la omisión del pago del impuesto general de importación, que faculta cobrar a la autoridad por la actualización de la hipótesis prevista en el último párrafo del artículo 63 de la Ley Aduanera.

¹ “**Artículo 51. Se causarán 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.”

“Artículo 52. Están obligadas al pago de los impuestos al comercio exterior y al cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias y otras medidas de regulación al comercio exterior, las personas 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. (...)”

Lo anterior es así, pues previamente se ha establecido que la actora omitió el pago impuesto general de importación; circunstancia que actualiza la hipótesis de infracción prevista el artículo 176, fracción I,² sancionada en el diverso numeral 178, fracción I,³ de la Ley Aduanera, consistente en el 130%, aplicado sobre el impuesto general de importación omitido.

En este sentido, la autoridad fundó y motivó la imposición debidamente la multa impuesta en la cantidad mínima, equivalente al de 130% del impuesto al comercio exterior omitido, en cantidad de total de **\$4'811,565.46**.

Por las consideraciones anteriores, se estima que la resolución impugnada se encuentra apegada a derecho respecto a la determinación de los importes por concepto de actualización, recargos y multas; de ahí que resulten ineficaces las alegaciones de la actora.

De la misma manera, es **infundado** el argumento de la actora referente a que tampoco se incurrió en las hipótesis de infracción previstas en los incisos a) y b) de la fracción I del artículo 182⁴ de la Ley Aduanera.

² **Artículo 176.** Comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, en cualquiera de los siguientes casos:
I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, de las cuotas compensatorias, que deban cubrirse.
(...)"

³ **"Artículo 178.** Se aplicarán las siguientes sanciones a quien cometa las infracciones establecidas por el artículo 176 de esta Ley:
I. Multa del 130% al 150% de los impuestos al comercio exterior omitidos, cuando no se haya cubierto lo que correspondía pagar.
(...)"

⁴ **"Artículo 182.** Cometen las infracciones relacionadas con el destino de las mercancías, quienes:
I. Sin autorización de la autoridad aduanera:

Ello es así, pues como se ha señalado, para obtener el beneficio fiscal pretendido, de conformidad con el artículo 6, fracción III, del Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte, la enajenación de la mercancía importada debió realizarse exclusivamente para la franja fronteriza o región fronteriza norte; lo cual no se cumplió en el caso.

En consecuencia, la actora, sin contar con la autorización de la autoridad aduanera, destinó las mercancías importadas con el beneficio respectivo a una finalidad distinta de la que determinó su otorgamiento, además de que al haber enajenado dichas mercancías a otros estados del interior de la república, trasladó las mercancías de referencia a lugares distintos del señalado al otorgar el beneficio, es decir, de la zona fronteriza, lo que actualiza las hipótesis de infracción previstas en los incisos a) y b) de la fracción I del artículo 182 de la Ley Aduanera.

En diverso aspecto, deviene **infundado** el argumento de la actora en el sentido de que es ilegal la resolución impugnada en cuanto a la determinación y cobro del valor de la “[Imposibilidad Material](#)”, al considerarse actualizada la hipótesis prevista en la fracción III y último párrafo del artículo 183-A de la Ley Aduanera, en relación con el artículo 176, fracción V, de la misma ley; puesto que la autoridad no demuestra que las mercancías hayan sido entregadas materialmente fuera de la región fronteriza, ni que la enajenación hecha a empresas no domiciliadas en la región fronteriza la haga incurrir en el incumplimiento de la obligación establecida en la fracción III del artículo 6 del Decreto por el cual se establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y la franja norte. Por consiguiente, no queda demostrado que

a) Destinen las mercancías por cuya importación fue concedida alguna franquicia, exención o reducción de contribuciones o se haya eximido del cumplimiento de alguna regulación o restricción no arancelaria, a una finalidad distinta de la que determinó su otorgamiento.
b) Trasladen las mercancías a que se refiere el inciso anterior a lugar distinto del señalado al otorgar el beneficio...”

haya incurrido en las hipótesis previstas en los preceptos legales mencionados.

Se afirma que no le asiste la razón a la actora, porque como se ha establecido previamente, es a la actora a quien le correspondía acreditar que las mercancías importadas mediante los 26 pedimentos analizados, se consumieron y enajenaron exclusivamente en la región fronteriza, para demostrar que cumplió con los requisitos para exigidos en la fracción III del artículo 6 del Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte; sin embargo, no exhibió algún elementos probatorio, con el que demostrara el cumplimiento de dicho requisito.

Por lo contrario, de los elementos con los que contaba la autoridad, se colige que las mercancías importadas por la actora mediante los 26 pedimentos analizados, no se consumieron y enajenaron exclusivamente en la región fronteriza, sino en el interior del país; de ahí que para la legalidad de la transacción de la actora con sus clientes, la accionante estaba obligada a tramitar la reexpedición, así como cubrir los impuestos al comercio exterior aplicables al resto del país, dado que fue ella quien realizó la importación de las mercancías.

En efecto, de conformidad con los artículos 39 y 138, fracción I, de la Ley Aduanera, si la actora realizó una transacción cuya legalidad requería de una reexpedición, al enajenar al interior del país mercancía de procedencia extranjera importada en forma definitiva a la región fronteriza; entonces, la accionante era la obligada a cumplir con lo previsto en dicho precepto legal y para tal efecto debió tramitar un pedimento de reexpedición; lo que no ocurrió en el caso.

Ahora bien, la autoridad determinó Imposibilidad material, en cantidad de **\$20'393,363.00**, al existir imposibilidad para que las mercancías importadas pasen a propiedad del fisco federal, último párrafo del mencionado artículo 183-A de la Ley Aduanera, tomando como base valor comercial de las mercancías importadas.

En efecto, la fiscalizadora estableció que al haberse internado mercancías extranjeras procedentes de la franja o región fronteriza al resto del territorio nacional, omitiendo el pago del impuesto general de importación, se actualizaba el supuesto legal previsto en la fracción III del artículo 183-A de la Ley Aduanera, en relación con el artículo 176, fracción V, del mismo ordenamiento legal; por lo que, las mercancías importadas por la actora mediante los 26 pedimentos analizados, pasaban a propiedad del fisco federal; sin embargo, al existir imposibilidad material para que la mismas pasaran a propiedad del fisco federal, era procedente determinar la aplicación del último párrafo del mencionado artículo 183-A, el cual establece que el infractor deberá pagar el importe de su valor comercial en el territorio nacional al momento de la aplicación de las sanciones que correspondan. Para mayor ilustración se transcriben los referidos preceptos legales, que en la parte de interés establecen lo siguiente:

“Artículo 176. Comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, en cualquiera de los siguientes casos:

I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, de las cuotas compensatorias, que deban cubrirse.

...

V. Cuando se internen mercancías extranjeras procedentes de la franja o región fronteriza al resto del territorio nacional en cualquiera de los casos anteriores.

(...)"

“Artículo 183-A. Las mercancías pasarán a ser propiedad del Fisco Federal, sin perjuicio de las demás sanciones aplicables, en los siguientes casos:

...

III. En los casos previstos en el artículo 176, fracciones III, V, VI, VIII y X de esta Ley, salvo que en este último caso, se demuestre que el pago correspondiente se efectuó con anterioridad a la presentación de las mercancías, o cuando se trate de los excedentes o sobrantes detectados a maquiladoras de mercancía registrada en su programa, a que se refiere el artículo 153, último párrafo de esta Ley.

...

Cuando existiere imposibilidad material para que las mercancías pasen a propiedad del Fisco Federal, el infractor deberá pagar el importe de su valor comercial en el territorio nacional al momento de la aplicación de las sanciones que correspondan.”

(Énfasis añadido)

Del contenido del primer precepto legal transcrito, se colige que comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, entre otros casos, cuando se internen mercancías extranjeras procedentes de la franja o región fronteriza al resto del territorio nacional, omitiendo el pago de los impuestos al comercio exterior.

El segundo de los preceptos legales transcritos, prevé que las mercancías pasarán a ser propiedad del fisco federal, sin perjuicio de las demás sanciones aplicables, en el caso previsto en el artículo 176, fracción V, de la Ley Aduanera [cuando se internen mercancías extranjeras procedentes de la franja o región fronteriza al resto del territorio nacional omitiendo el pago de los impuestos al comercio exterior]. Asimismo, que cuando exista imposibilidad material para que las mercancías pasen a propiedad del fisco federal, el infractor deberá pagar el importe de su valor comercial en el territorio nacional al momento de la aplicación de las sanciones que correspondan.

En estas condiciones, si se ha evidenciado que la actora se ubicó en el supuesto de infracción previsto en el artículo 176, fracción V, de la Ley Aduanera, dado que internó las mercancías importadas a región fronteriza, relacionadas en los 26 pedimentos analizados, al resto del territorio nacional, omitiendo el pago del impuesto general de importación; entonces, sí procedía que las mercancías pasarán a ser propiedad del fisco federal.

Sin embargo, la mercancía no pudo pasar al fisco federal, pues existió imposibilidad material para hacerlo; por consiguiente, procedía que el infractor pagara el importe de su valor comercial en el territorio nacional al momento de la aplicación de las sanciones que correspondan; lo cual resulta apegado a derecho, pues la fiscalizadora expuso los motivos y fundamentos, para sustentar su resolución.

Por otra parte, deviene **infundado** el argumento de la actora en el sentido de que es ilegal la exigencia del importe de **\$20'393,363.00**, como valor comercial de las mercancías importadas, por contravenir el último párrafo del artículo 183-A de la Ley Aduanera, conforme al cual el valor comercial de las mercancías que se debe exigir, no puede corresponder a cualquier valor comercial que se le ocurra a la autoridad, sino que solo puede corresponder al valor comercial que en el territorio

nacional, al momento de la aplicación de las sanciones que correspondan, tengan las mercancías de que se trate; siendo que la autoridad consideró un valor distinto al que tal norma autoriza, pues consideró el valor comercial que las mercancías tenían al momento de su importación, pues corresponde al mismo valor comercial que se indica en los pedimentos correspondientes, lo que no está establecido en el mencionado precepto legal.

Se afirma que es infundado el argumento de la demandante, pues es inexacto que la autoridad haya tomado cualquier valor comercial para determinar la imposibilidad material en términos del último párrafo del artículo 183-A de la Ley Aduanera; puesto que el valor comercial considerado por la fiscalizadora, corresponde al valor en aduana de las mercancías que sirvió de base para cálculo del impuesto general de importación, como se constata con los cuadros comparativos visibles en las páginas 23, 24, 33, 34 y 35 de la resolución impugnada [folios 106, 107, 116, 117 y 118 de autos].

En efecto, de los recuadros de referencia, se advierte que el valor comercial de la mercancía fue obtenido por la autoridad del valor en aduana, en términos del artículo 80 de la Ley Aduanera, valores que se tomaron de los propios pedimentos tramitados por la contribuyente, así como el artículo 12, fracción I de la Ley de Comercio Exterior.

En efecto, para determinar el valor comercial, la autoridad tomó el valor en aduana de las mercancías importadas, establecido en el artículo 64 de la Ley Aduanera, el cual se obtiene a partir del valor en aduana de lo declarado por el importador en los pedimentos de importación; con base en lo cual, el impuesto general de importación se

determina aplicando la tasa *ad-valoren* que corresponde conforme a la clasificación arancelaria de las mercancías, en términos de los establecido en los artículos 64 y 80 de la Ley Aduanera, en relación con el artículo 12, primer párrafo, fracción I, de la Ley de Comercio Exterior; mismos que para mayor ilustración se transcriben a continuación:

LEY ADUANERA

“Artículo 64. La base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable.

El valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, salvo lo dispuesto en el artículo 71 de esta Ley.

Se entiende por valor de transacción de las mercancías a importar, el precio pagado por las mismas, siempre que concurren todas las circunstancias a que se refiere el artículo 67 de esta Ley, y que éstas se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, precio que se ajustará, en su caso, en los términos de lo dispuesto en el artículo 65 de esta Ley.

Se entiende por precio pagado el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de éste.”

“Artículo 80. 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 del presente Título, respectivamente, la cuota que corresponda conforme a la clasificación arancelaria de las mercancías.”

LEY DE COMERCIO EXTERIOR

“Artículo 12.- 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.

...

De la lectura de los artículos transcritos se colige que la base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable. Asimismo, que el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, salvo lo dispuesto en el artículo 71 de la propia ley.

Y, debe entenderse por valor de transacción de las mercancías a importar, el precio pagado por las mismas, siempre que concurren todas las circunstancias a que se refiere el artículo 67 de la ley, y que estas se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, precio que se ajustará, en su caso, en los términos de lo dispuesto en el artículo 65 de la propia ley.

Siendo que debe entenderse por precio pagado, el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de este.

Adicionalmente, que 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 del Título Tercero, respectivamente, la cuota que corresponda conforme la clasificación arancelaria de las mercancías.

Por otra parte, que para los efectos de la Ley de Comercio Exterior, los aranceles son las cuotas de las tarifas de los impuestos generales de exportación e importación, los cuales podrán ser *Ad-valorem*, cuando se expresen en términos porcentuales del valor en aduana de la mercancía.

Con base en lo anterior, se evidencia que la fiscalizadora sí determinó la imposibilidad material en términos del último párrafo del artículo 183-A de la Ley Aduanera, pues consideró el valor de las mercancías que la propia actora declaró en sus pedimentos de importación, es decir, valor de transacción de las mercancías importadas, correspondientes al valor comercial en el territorio nacional.

Es aplicable al caso por analogía el **precedente** VIII-P-1aS-771 emitido por la Primera Sección de la Sala Superior de este Tribunal, octava época, publicada en la revista que edita este órgano jurisdiccional, diciembre de dos mil veinte, año V, número 31, página 160, el cual es del tenor literal siguiente:

“LEY ADUANERA. EL TÉRMINO "VALOR COMERCIAL" DE LAS MERCANCÍAS SE ENCUENTRA PLENAMENTE DEFINIDO EN TAL ORDENAMIENTO, POR LO QUE LA AUTORIDAD NO ESTÁ OBLIGADA A MOTIVAR CÓMO O DE DÓNDE LO OBTUVO, AL IMPONER UNA MULTA QUE TIENE COMO REFERENCIA DICHO VALOR.- Si la autoridad hacendaria impone alguna de las sanciones por infracciones relacionadas con la importación o exportación de mercancías y estas consisten en una multa equivalente a un porcentaje del "valor comercial" de las mercancías de que se trate, como es el caso de la establecida en la fracción IV, del artículo 178 de la Ley Aduanera, no puede exigirse como parte de la motivación correspondiente que se señale cómo o de dónde obtuvo el "valor comercial de la mercancía", toda vez que de conformidad con el artículo 79 de la citada Ley, ese valor es el consignado en la factura o en cualquier documento comercial sin

inclusión de fletes y seguros, por lo que no queda al arbitrio de la autoridad su determinación; de ahí, que si el mismo es utilizado para la determinación de una multa, no se requiere para su debida motivación especificar cómo o de dónde se obtuvo, **en tanto que el contribuyente tiene certeza respecto de dónde se obtiene dicho valor, al constar en el comprobante respectivo, mismo que debe acompañarse al pedimento correspondiente.**”

(Negritas añadidas)

Además, si la actora considera que el valor comercial tomando en cuenta por la autoridad, no corresponde al que se debió considerar como el válido; entonces, a ella correspondía la carga de la prueba para acreditar qué valor en aduana y/o valor comercial debía aplicarse; lo que no demuestra en el caso, lo que torna ineficaces sus manifestaciones.

Por otra parte, deviene **infundado** autoridad emisora carece de atribuciones para exigir de conformidad con el último párrafo del artículo 183-A de la Ley Aduanera, el pago del valor de la mercancía, pues del análisis al apartado D, del artículo 26, en relación con el artículo 25 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, no se colige la atribución de poder exigir a los contribuyentes el pago del valor comercial de las mercancías.

Lo anterior es así, porque la fiscalizadora sí se encuentra facultada para determinar el pago por concepto de valor comercial de la mercancía, pues dicha atribución está implícita en la diversa facultad prevista el artículo 25, fracción LIX, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, consistente en *“Determinar las contribuciones o **aprovechamientos** de carácter federal; aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto*

*correspondiente a cargo de contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, así como determinar las otras contribuciones que se causen por la entrada o salida del territorio nacional de mercancías y medios de transporte, derivado del ejercicio de las atribuciones a que se refiere este artículo o cuando ello sea necesario, y determinar los **accesorios** que correspondan en los supuestos antes señalados”.*

Ciertamente, la atribución de liquidar el valor de la mercancía de conformidad con el último párrafo del artículo 183-A de la Ley Aduanera, está inmersa en la facultad para emitir la determinación de las contribuciones o aprovechamientos que se causen por la entrada o salida del territorio nacional de mercancías y medios de transporte, derivado del ejercicio de las atribuciones cuando sea necesario; de ahí que sea ineficaz el argumento de la actora.

Corolario de todo lo anterior, al resultar ineficaces los argumentos de defensa formulados por la demandante en esta parte considerativa, subsiste la presunción de legalidad de la resolución impugnada, en términos de lo establecido en el artículo 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Similar criterio ha sido sostenido por esta Sala, al resolver el juicio de nulidad 919/21-20-01-9, mediante sentencia de doce de abril de dos mil veintitrés.

DÉCIMO. REITERACIÓN DEL CONSIDERANDO OCTAVO DE LA SENTENCIA DE CINCO DE OCTUBRE DE DOS MIL VEINTITRÉS. Con fundamento en el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esta Sala se abocará al estudio y resolución del quinto concepto de impugnación expuesto en el escrito inicial de demanda, en donde **la parte actora**, en esencia, señaló lo siguiente:

- Que la resolución impugnada es ilegal, debido a que las

cantidades que la autoridad aduanera determina en el apartado denominado “recargos”, se generaron por el Impuesto General de Importación e Impuesto al Valor Agregado actualizados, que se consideraron omitidos, sin que se demostrara que haya existido omisión en el pago de aquellos impuestos, y ello produce que no se haya actualizado el supuesto previsto en el primer párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

- Que los artículos 63, último párrafo, de la Ley Aduanera, 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, no facultan a la autoridad enjuiciada a determinar los recargos que liquidó.
- Que en el último párrafo del artículo 63 de la Ley Aduanera se establece que las autoridades aduaneras procederán al cobro del Impuesto General de Importación y de las cuotas compensatorias caudadas desde la fecha en que las mercancías fueron introducidas a territorio nacional, actualizándose el citado impuesto conforme con lo establecido en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación; y que cuando sean enajenadas o destinadas a finalidades diversas de las que motivaron el beneficio al que se refiere dicho artículo, independientemente de las sanciones que correspondan.
- Que el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación únicamente prevé la actualización de las contribuciones, más no el fincamiento de recargos.

- Que para la determinación de los recargos previstos en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación se requiere que esos recargos se determinen sobre aquellas contribuciones no cubiertas dentro de los plazos correspondientes; hipótesis dentro de la que no quedan comprendidos los montos del Impuesto General de Importación e Impuesto al Valor Agregado sobre los que la autoridad calculó los recargos determinados en la resolución impugnada, pues no se trata de contribuciones omitidas tal como ha quedado demostrado.

Por su parte, **la representación jurídica de la autoridad enjuiciada**, al contestar la demanda sostuvo que los argumentos de la actora son infundados, ya que los recargos fueron determinados conforme a Derecho.

Una vez sintetizado lo expuesto por las partes, analizado y valorado el caudal probatorio, esta sala concluye que son infundados los argumentos de la parte actora, en atención a los siguientes razonamientos:

Como punto de partida se debe precisar que la resolución impugnada es la contenida en el oficio [110-04-05-2022-1514 de veinticinco de abril de dos mil veintidós](#), de la que se advierte que al motivar el apartado correspondiente a los recargos, páginas 27 a 30 de la resolución traída a juicio [folios 110 a 113 de autos], la autoridad enjuiciada expuso:

“ ...

En virtud de que la contribuyente ***** ***** **** ** ******, no pagó las contribuciones que se determina(sic) en la presente Resolución al momento de su causación, con fundamento en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación vigente, se procede a determinar el importe de los Recargos por concepto de indemnización al Fisco Federal, por la falta de pago oportuno, para lo cual se multiplicarán

el importe de las cifras omitidas actualizadas, por las tasas de recargos correspondientes, a partir de la fecha en que se debieron pagar las contribuciones en cuestión...”

Expuesto lo anterior, en primer lugar, contrario a lo expuesto por la accionante, en los considerandos anteriores de esta sentencia, no quedó demostrado que no haya existido la omisión en el pago de los impuestos liquidados, a saber: Impuesto General de Importación e Impuesto al Valor Agregado, pues incluso la parte actora reconoció expresamente que no consta el pago del Impuesto General de Importación en ninguno de los 26 pedimentos de importación definitiva con clave “C3”, fiscalizados, no obstante que conforme con lo establecido en los artículos 51, fracción I, 52, y 80 de la Ley Aduanera; así como en los numerales 12, fracción I, de la Ley de Comercio Exterior y 1 de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, por las importación definitiva al País de mercancías se está obligado a pagar los Impuestos al Comercio Exterior, confesión que constituye prueba plena de acuerdo con lo previsto en el artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ahora, los recargos liquidados se fundaron en el artículo 21, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, mismo numeral que establece:

“Artículo 21. Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se

calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión, para tal efecto, la tasa se considerará hasta la centésima y, en su caso, se ajustará a la centésima inmediata superior cuando el dígito de la milésima sea igual o mayor a 5 y cuando la milésima sea menor a 5 se mantendrá la tasa a la centésima que haya resultado.

...”

En el artículo transcrito, se establece que cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además **deberán pagarse recargos** por concepto de indemnización al fisco federal **por la falta de pago oportuno**.

Por tanto, si la accionante no demostró haber enterado correctamente el Impuesto General de Importación y el Impuesto al Valor Agregado en la data en la que se realizaron las operaciones de comercio exterior (importación) de la mercancía afecta en los pedimentos de importación que fueron objeto de la revisión de gabinete practicada a la accionante, resulta inconcuso que, contrario a lo expuesto por la demandante, sí se generaron los recargos por falta de pago oportuno previstos en el aludido artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

No es óbice a lo anterior que la demandante aduzca que los artículos 63, último párrafo, de la Ley Aduanera, 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, no facultan a la autoridad enjuiciada a determinar los recargos que liquidó.

Lo anterior, pues además de que en considerandos anteriores se estableció la inaplicabilidad del artículo 63 de la Ley Aduanera en el caso que nos ocupa, mismo que tampoco fue citado por la autoridad demandada [lo que se tiene como si a la letra obrare a fin de evitar reproducciones innecesarias] la determinación de los recargos fue fundada en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, no en el aludido artículo 63 de la Ley Aduanera, ni en el diverso 17-A del Código Fiscal de la Federación, pues este último prevé la actualización de las contribuciones, más no el fincamiento de recargos.

Y, como se ha visto, el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, fundamento de la determinación de los recargos en la resolución impugnada, sí prevé la existencia y causación de **recargos** por concepto de indemnización al fisco federal **por la falta de pago oportuno**.

Por tanto, los argumentos analizados resultan **infundados**.

Corolario de todo lo anterior, al resultar ineficaces los argumentos de defensa esgrimidos por la demandante, resulta procedente reconocer la validez de la resolución controvertida, conforme al artículo 52, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

En mérito de lo expuesto, y en cumplimiento a lo ordenado por el **Primer** Tribunal Colegiado del Vigésimo Séptimo Circuito, en la ejecutoria con la que se resolvió el **amparo directo 20/2024**, y con fundamento en los artículos 192 de la Ley de Amparo, 49, 50, y 52, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se resuelve:

I. La parte actora no probó los hechos constitutivos de su pretensión en el presente juicio; en consecuencia.

II. Se reconoce la **validez** de la resolución impugnada, descrita en el resultando primero de esta sentencia; por los fundamentos y motivos establecidos en este fallo.

III. Mediante atento oficio que al efecto se gire, **remítase copia de la presente sentencia al Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Séptimo Circuito**, como constancia del cumplimiento de la ejecutoria recaída al **amparo directo 20/2024**.

IV. Notifíquese.

Así lo resolvieron y firman los Magistrados que integran la Sala Regional en Quintana Roo y Auxiliar del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ante la Secretaria de Acuerdos que actúa y da fe, en términos del artículo 59, fracciones II, IV y V, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

El 10 de noviembre de 2025, el licenciado Jhonny Alexander López Ramírez, Secretario de acuerdos con adscripción en la Sala Regional en Quintana Roo y Auxiliar del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, hago constar y certifico que en términos de lo previsto en los artículos 120, 115, párrafos, primero, segundo, tercero y cuarto de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, esta versión pública suprime toda aquella información considerada legalmente como confidencial, por tratarse de nombres de personas físicas, lugares de nacimiento, grupo étnico, estado civil, domicilios, datos fiscales, patrimoniales, económicos y demás inherentes a una persona física identificada o identificable, incluyendo los considerados sensibles. Conste.