

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA
UNIDAD ACADÉMICA FACULTAD DE DERECHO
UNIDAD DE ESTUDIOS DE POSGRADO



EL EMBARGO PRECAUTORIO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
EN MATERIA ADUANERA

TESIS

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN CIENCIAS DEL DERECHO

PRESENTA

FELIZARDO ROMO ZÚÑIGA

DR. ISMAEL CAMARGO GONZALEZ
DIRECTOR DE TESIS

CULIACÁN ROSALES, SINALOA

MARZO 2015

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	5
-------------------	---

CAPÍTULO I

SURGIMIENTO, EVOLUCIÓN Y CONCEPTO DEL EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA ADUANERA.

1. Antecedentes históricos.....	7
1.1. India	
1.2. China	
1.3. Egipto	
1.4. Roma	
1.5. Arabia	
1.6. España	
1.7. México	
2. Fundamento constitucional y legal.....	14
3. Evolución legal — Ley Aduanera.....	28
3.1. Reforma del 31 de diciembre del 2000	
3.2. Reforma del 01 de enero del 2002	
3.3. Reforma del 30 de diciembre del 2002	
3.4. Reforma del 02 de febrero del 2006	
3.5. Reforma del 27 de enero del 2012	
4. Evolución jurisprudencial.....	34
5. Aspectos doctrinarios del embargo precautorio en materia aduanera...	48

CAPÍTULO II

EL EMBARGO PRECAUTORIO EN LA LEGISLACION INTERNACIONAL Y NACIONAL

2. El embargo precautorio en la legislación internacional y nacional.....	51
2.2. El embargo precautorio en el Derecho Internacional	

- 2.2.1. Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Corea sobre cooperación y asistencia Mutua en materia aduanera
- 2.2.2. Consejo constitutivo del consejo de Cooperación Aduanera
- 2.2.3. Convenio sobre la nomenclatura para la clasificación de las mercancías en los aranceles de aduanas
- 2.2.4. Convenio sobre el valor en aduanas de las mercancías
- 2.2.5. Convenio internacional del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías
- 2.2.6. Convenio Aduanero relativo a la importación temporal de equipo profesional
- 2.2.7. Convenio Aduanero relativo a las facilidades aduaneras para la importación de bienes destinados a ser presentados o utilizadas en una exposición, una feria, un congreso o manifestación similar
- 2.2.8. Convenio Aduanero sobre el carnet ATA para la admisión temporal de mercancías
- 2.2.9. Convenio Aduanero relativo a la importación temporal de material científico
- 2.2.10. Convenio internacional para simplificación y armonización de los regímenes aduaneros
- 2.2.11. Protocolo de enmienda del convenio internacional de simplificación y armonización de los regímenes aduaneros
- 2.2.12. Convenio internacional sobre asistencia mutua administrativa para prevenir, investigar y reprimir las infracciones aduaneras
- 2.2.13. Convenio internacional relativo a la importación temporal, fecha de inicio de vigencia internacional.....

3. El Embargo Precautorio en materia aduanera en el Derecho comparado...59

3.1. Estados Unidos

- a. Recursos administrativos.
- b. Aspectos ilícitos del tráfico.

3.2.- Argentina

3.3.- El Salvador.

- a. Procedimiento Administrativo Sancionador.
- b. Legitimación de las partes en el procedimiento.
- c. Estructura del procedimiento.
- d. Iniciación del procedimiento.

4. El embargo precautorio en materia aduanera en el ámbito mexicano...89

- a. Embargo precautorio y ámbito competencial de la autoridad aduanera.
- b. Ámbito constitucional.
- c. Ámbito legal.

CAPÍTULO III

EL EMBARGO PRECAUTORIO DENTRO DEL PAMA. IMPLICACIONES JURIDICAS, ECONOMICAS Y SOCIALES

3. El embargo precautorio dentro del procedimiento administrativo en materia aduanera. implicaciones jurídicas, económicas y sociales.....	96
3.1. Medios de defensa oponibles al embargo precautorio en el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.	
3.2. Generalidades del embargo precautorio en el PAMA	
4. Recurso de revocación.....	100
5. Juicio Contencioso Administrativo.....	110
6. Juicio de amparo.....	115
a. Generalidades	
b. Legalidad en materia aduanera	
c. Legitimidad en materia aduanera	
d. Principio de reserva de la Ley aduanera	
Conclusiones.....	126

Fuentes de consulta.....127

EL EMBARGO PRECAUTORIO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA

INTRODUCCIÓN.

El desarrollo del presente trabajo, corresponde a un plan debidamente diseñado en lo que habrá de ser el desarrollo de la tesis, ocupándonos aquí del primer capítulo de la investigación. En primer término nos referiremos al origen de la figura del embargo precautorio en la materia administrativa aduanera, estableciendo las relaciones e influencia que nuestro sistema jurídico en relación a la figura apuntada recogió para instituir en la forma de operar y su relación con los particulares.

El plan de trabajo aquí desarrollado, nos lleva a evidenciar como es que ocurre el nacimiento de la figura de embargo precautorio en la materia aduanera, la forma en que se organiza y regula. Así también el estudio de dicha figura de frente a la constitución política como máxima ley del país y la relación que con ella existe en términos de su fundamentación.

En este tenor, encontrara el lector la descripción puntual de la forma en que la figura del embargo precautorio desde su concepción en el procedimiento administrativo en materia aduanera hasta nuestros días ha evolucionado. Evolución que estudiamos desde el punto de vista de la ley que esencialmente lo regula así también desde la concepción que de él registran los tribunales de control constitucional, lo que en este último caso se hace patente con las tesis de jurisprudencia en tanto a estas hemos podido tener acceso.

Por último y atendiendo a una mera cuestión metodológica, en correspondencia al objetivo e hipótesis de nuestro protocolo de investigación, arribamos al concepto de la figura del embargo precautorio en materia aduanera y en congruencia a ello, establecemos las puntuales conclusiones

que como producto de esta parte de la investigación se expresan al final de estos trabajos.

CAPÍTULO I

SURGIMIENTO, EVOLUCIÓN Y CONCEPTO DEL EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA ADUANERA.

1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Metodológicamente, resulta pertinente a nuestro parecer, introducir una breve reseña histórica sobre uno de los principales ejes teóricos de la presente investigación, así la evolución histórica del derecho aduanero debe de partir de la definición etimológica del vocablo aduana.

En este caso concreto, India, China, Egipto, Roma, Arabia y España indudablemente son culturas milenarias, que han aportado importantes contribuciones a la evolución y consolidación del comercio, tanto interno como internacional que vinculado al tema aduanero tienden a reforzar el tema de nuestra investigación. En el caso de nuestro país, resulta también un referente obligado en este análisis, pues constituye uno de los ejes teóricos donde desarrollamos nuestro estudio.

La mayoría de los investigadores que han profundizado sobre este tema coinciden en afirmar que su origen es arábigo. Unos autores manifiestan que proviene de la palabra *divanum* que significa: “La casa donde se recogen los derechos”; de allí empezó a llamársele *divana*, luego *duana* y por último “*Aduana*”.¹ Otros del término *adayuan* que quiere decir: Libro de cuentas.”² Juan Palomar De Miguel afirma que deriva del árabe *Ad-diva`-nar* que significa “El registro”.³ Lo importante, que aporta el análisis de la raíz etimológica es que concluye con lo que podemos denominar “Registro aduanal” motivo de estudio del presente trabajo.

¹ Escriche, Joaquín, *Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia*, 15ª edición, México, Editorial Porrúa, 2009, p. 98,

² Diccionario Porrúa de la lengua española, Editorial Porrúa, México 2001 p.26,

³ Palomar de Miguel Juan. *Diccionario para juristas*, p.52, Editorial Porrúa, México, 2008

En concordancia, con esto, Pedro Gual Villalbi asegura que “aduna” proviene de la voz árabe *Addivan*, que era la casa donde se reunían los administradores de las finanzas para la percepción de los derechos e impuestos.⁴

Existen otros estudiosos que la hacen provenir del griego, *Soxa* que significa “*Recaudación*”. Unos pocos de italiano *Duxana* o sea: “*El derecho de entrada pagado por las mercancías al dux de Venecia*” que quiere decir: “Derecho como tributo o arancel”.⁵

Como se podrá observar, cualquier concepto etimológico que se seleccione lleva implícita la connotación de lo que es la actividad que regula el derecho aduanero.

La función aduanera nace de la actividad del comercio internacional. Es posible que solamente en los albores de la humanidad, cuando el hombre satisfacía y colmaba sus necesidades con el autoabastecimiento, el comercio no existía; pero en la medida en que los seres humanos se fueron percatando de la existencia de otros conglomerados, el aumento de sus necesidades de consumo y la producción. De nuevos artículos, el comercio empezó a desempeñar una de las actividades primordiales del género humano.

El comercio exterior en la actualidad juega un papel de primera magnitud en el desarrollo económico de los países, siendo de vital importancia para la supervivencia de la humanidad. su forma más elemental, el trueque, un “do ut des” simple,⁶ o hasta como dice Ricardo Torres Gaytán al afirmar que “se halla presente en todos los aspectos de la vida, ya sea en el comercio de la fuerza del trabajo (salario), del dinero (tipo de interés), del comercio de mercancías (precio), o del comercio de divisas (tipo de cambio).⁷

⁴Guillermo Cabañelas, Diccionario de Derecho Usual. T. I, p.125. Editorial Porrúa, México.

⁵ Enciclopedia jurídica Omeba. Editorial Bibliográfica. Buenos Aires, Argentina, 1954. Tomo IV. p.14.

⁶ Idem, P. 20

⁷ Torres Gaytán, Ricardo, *Teoría, del Comercio Internacional*, p. 10. Siglo XXI, Editores, México.

En sus orígenes, el comercio es una ocupación accesoria que se realizaba por campesinos o artesanos para darle salida a sus productos excedentes, al correr el tiempo surge el comercio ambulante y la venta al detalle, lo que origina la formación de comunidades tribales o grupos de personas que empezaban a dedicarse en forma exclusiva a esta actividad.

De esta forma analicemos de manera rápida como se dio la actividad que nos ocupa en algunos lugares del mundo de los cuales nos resulta alguna influencia, tomando en cuenta las afirmaciones que nos hace el citado autor Ricardo Torres Gaytan sobre el comercio, acudiendo al sentido etimológico del mismo.

Lógicamente, un análisis histórico aún breve estaría incompleto si no se acude al método comparativo, esto es, un estudio donde se aborde históricamente el desarrollo del comercio y por ende de la figura aduanal.

Tanto, India como China, Egipto, Roma, Arabia y España son culturas milenarias que mucho pueden aportar al tema motivo de la presente investigación y en el caso de nuestro país por ser la sede de estudio y portar un amplio bagaje histórico relacionado con el tema aduanal.

1.1. INDIA

Máximo Carbajal Contreras, nos introduce en el tema del origen del arancel aduanal vinculado de manera natural al comercio, comentando que en la India el comercio lo efectuaba una casta, los *Vaysias*. Es en este pueblo, donde surgen las primeras ideas de que las mercancías pagaran un tributo por su introducción o extracción a (o de) un determinado territorio, creándose en los pasos fronterizos un lugar ad-hoc, para su recaudación, siendo el ejercito el que se encargaba de su cobro o percepción⁸.

⁸ Carbajal Contreras, Máximo, Derecho Aduanero, Editorial Porrúa, México, 2009. Pag. 50

1.2. CHINA

Tres productos son esencialmente los que se exportaban de china hacia otras regiones: Seda, sal y herramientas de hierro.

Las Aduanas se encontraban situadas sobre las rutas comerciales siendo la más importante la llamada “de la seda”.

Por esta ruta de seda se transportaban las sederías desde china al imperio romano: comenzaba en la ciudad de Xian, se internaba por el corredor de *Gan-Su* y al llegar al paso de la puerta de Jade se dividía en dos: septentrional y meridional, la primera llegada a Rusia y la segunda a Roma pasando por Kashgar, Samarcanda, Bagdad, damasco, Estambul e Italia.⁹

1.3. EGIPTO

Es sabido que en las caravanas y barcos del faraón se realizaba el comercio de importación y exportación, se introducían maderas, marfiles, metales, lanas, aceite de oliva, vinos, resinas, plata, mirra, especias, tintes, se extraían oro, textiles, lino, trigo, cerámica, papiros, perfumes, se percibían tributos por la importación y exportación, tránsito, circulación de paso —“derecho de puertas”— y de muelle en los puertos. Ejemplos de aduana son: Elefantina y Kerma; conocieron también las aduanas interiores.¹⁰

1.4. ROMA

Las aduanas en roma se atribuyen al cuarto rey Ancó Marció, quien las estableció en el puerto de Ostia, inmediatamente después de haberlo conquistado, para aprovechar las ventajas comerciales que con este puerto se

⁹ Carbajal Contreras, Máximo, Derecho Aduanero, op. Cit, p. 51.

¹⁰ Idem.

obtenían para la navegación por el río Tiber. Se afirma que en este lugar se reglamento el tributo que grabaría el comercio de importación y exportación y que en homenaje a este puerto se le denominó *Portorium*” (de *portum*-puerta).

11

Según Margarita Lomeli Cerezo, el *portorium* tenía un triple aspecto: “de impuesto aduanal”, porque se exigía a la entrada o salida del imperio o de las provincias que lo componían; “de peaje” o tasa establecida de ciertos caminos o puentes; y de “alcabala” o derecho exigido por una ciudad sobre las mercancías que se introducían a ella.¹² Los romanos no establecieron esta distinción; pero en cambio, había dos *portorium*: el marítimo y el terrestre.

1.5. ARABIA

Hemos dicho que la corriente histórica que tiene mayor aceptación es la que afirma que el vocablo “Aduana”, proviene de la lengua árabe.¹³ En consecuencia desde su aparición en el foro histórico de la humanidad, los árabes crearon un importante sistema que les permitía controlar la entrada y salida de mercancías de su territorio.

El establecimiento de “la casa donde se cobran los impuestos”; o “El Libro de Cuentas” donde se asentaban las recaudaciones; o “El Registro” a que se sometían las mercancías, nos da una clara idea del desarrollo que tuvo esta materia en ese pueblo.

Además, crearon un impuesto *ad-hoc* que gravaba el movimiento de importación y exportación, denominado “*Almojarifazgo*” que venía de *Almojarife* y este vocablo *Al-Morxif* (inspector).¹⁴ La misma palabra, se afirma, deriva del

¹¹ Lomeli Cerezo, Margarita El poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal, Editorial Porrúa, México, 1979. p. 13.

¹² Lomeli Cerezo, Margarita, op. cit.

¹³ Real Academia de la Lengua. Diccionario de la Lengua Española. Decima Quinta Edición. Talleres Espasa Calpe. Madrid, España, p.26.

¹⁴ Gran Sopena, Talleres Espasa. Madrid, España. 1925 p. 288.

verbo *xereje* , “ver o descubrir con cuidado una cosa”.¹⁵Es importante destacar que su política aduanera se basó en una tendencia fiscalista o sea, en considerar los ingresos aduaneros con un exclusivo carácter financiero.

1.6. ESPAÑA

Bajo la dominación Romana el territorio que ocupa la península ibérica fue organizado, en materia aduanera, a semejanza del *Telorium* romano; gravándose la importación con un impuesto denominado “Quincuagésima” siendo percibido por los “cuestores”. La dureza en su percepción hizo que Lucio Metelo suprimiera las aduanas hispano-romanas; habiendo sido Augusto quien las restableció, encomendando las funciones administrativas al “Vicario” quien se encargaba de recaudar el tributo aduanero y destinarlo al fisco romano.¹⁶

Con la caída del imperio romano y el desmembramiento del sistema aduanero existente en España fue destruido, y si bien es cierto que los visigodos dictaron algunas disposiciones de carácter fiscal para asegurar el ingreso de su renta en beneficio del erario real; no es sino hasta la invasión de los árabes a España, cuando se vuelve a formar en este pueblo toda la organización de carácter aduanero. Sin embargo, persistieron los derechos de aduanas de la época romana.

La política aduanera establecida por los árabes se basa en una tendencia fiscal, pues considera al producto obtenido de sus aduanas como un recurso para su sistema financiero. El impuesto de carácter aduanero que introdujeron los árabes a España fue el “Almojarifazgo” el cual gravaba, con diferentes porcentajes que iban desde un tres por ciento hasta un quince por ciento del valor de las mercancías, a su introducción o extracción.

¹⁵ Cfr. Fabián de Fonseca y Carlos Urrutia. Historia general de la real hacienda. www.juridicas.unam.mx/.../16/.../16/.../art5.pdf.

¹⁶ Lomelí Cerezo, Margarita El poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal, p. 13.

Originalmente existieron dos tipos de almojarifazgo, el denominado mayor, que se percibía por la importación de mercancías del extranjero y el almojarifazgo menor, que se aplicaba a las operaciones del comercio interior y a la circulación de mercancías de un puerto a otro del reino. Después del descubrimiento de América se implanto un almojarifazgo mayor llamado de indias y que era el derecho que pagaban las mercancías que se importaban de aquellas posesiones y se exportaban con destino a las mismas.

Ahora bien, en lo que hace al caso de México, por la brevedad de la tarea propuesta lo veremos en el apartado siguiente.

1.7. MÉXICO

En México hallamos sus inicios desde la época prehispánica, desde que los “Pochtecas” intercambiaban productos, de tal suerte que dentro de los primeros documentos que regularon los actos aduanales fue en la colonia en la cedula real del mes de mayo de 1497, obra de los reyes católicos denominada la carta de burgos, de ahí vino teniendo un desarrollo y evolución pasando por diferentes tipos de derechos como el de avería, de *almirantazgo*, de *almojaritazgo*, de tonelaje, de alcabala y las casas de contratación de la nueva España; en la etapa independiente se establece el primer Arancel General interino para los Gobiernos en el comercio libre del Imperio, pasando por varias regulaciones hasta la ley Aduanal y el Código Aduanero de 1952, regulando la relación entre la autoridad Aduanera y los sujetos participantes de la relación que nacía entre los gobernados y las Aduanas, asentando diversas bases que hasta hoy nos rigen para establecer las reglas que aplicaban desde el momento del cruce de mercancía¹⁷.

De nuestra parte estimamos que si bien es cierto que tanto en India, China, Egipto, Roma, Arabia, España no hay duda que para Máximo Carbajal

¹⁷Trejo Vargas Pedro, Modernización de Las Aduanas y ¿un nuevo código Aduanero? www.derecho.unam.mx/investigación/publicaciones/revista/cultura/pdf/cj2_art._1.pdf.

Contreras¹⁸, y la mayoría de los investigadores que han profundizado sobre este tema coinciden en afirmar que el origen del vocablo Aduana es arábigo.

No hay duda que para este autor, el surgimiento del vocablo Aduana fue en Arabia, así también en España bajo la dominación Romana la dureza en su percepción hizo que Lucio Metelo suprimiera las Aduanas hispano-romanas, habiendo sido Augusto quien las restableció. (Fuente)

Y prosigue diciendo el mismo autor que con la caída del imperio romano y el desmembramiento de él, el sistema aduanero existente en España fue destruido por lo cual, no es sino hasta la invasión de los árabes a España, cuando se vuelve a conformar toda una organización de carácter aduanero. Sin embargo, dominaron los derechos de aduanas de la época romana.

2. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL Y LEGAL.

En el estudio acerca del origen del derecho aduanero, hemos reservado el caso de México, para tratarlo en este apartado, afirmando que surge y adquiere vigencia en las disposiciones que se dictaron por España a partir del descubrimiento de América. Y, aunque expresamente titulamos este apartado indicando con ello que revelaríamos aquí las disposiciones constitucionales que sirven de recipiente en el ordenamiento constitucional y legal, pues si bien podemos afirmar que la figura a estudio se explica a partir de la base constitucional del derecho aduanero mexicano, es decir a partir de los artículos 29, 31 fracción IV, 49, 73 fracciones VII, XXIX y XXX; 89 fracción XIII; 117 fracciones IV, V, VI y VII; 118 fracción I y 131 de la Constitución Federal.

Sin embargo, no obstante la puntualización anterior consideramos pertinente compartir la idea de que la explicación al asiento de nuestra figura a estudio se encuentra en la historia, como lo afirma Polibio, “el origen de las leyes y de la

¹⁸ Lomelí Cerezo, Margarita. Citada por Máximo Carbajal Contreras en Derecho Aduanero, Editorial Porrúa, p.54.

verdad política debe buscarse tan sólo en la historia; en ésta residen los preliminares de aquéllas”¹⁹

No obstante lo antes dicho, para los efectos de los trabajos propuestos solo abordaremos el tema en lo que hace a la etapa del México independiente y precisamente a partir del dispositivo constitucional que entraña la carta magna del 5 de febrero de 1917 a la fecha.

En efecto, el lógico punto de partida para nuestro estudio reside en el texto original del artículo 73 a partir del cual se adiciona en lo que interesa en su fracción XXIX que al efecto se leía,

Fracción XXIX.- Para establecerse contribuciones:

- 1- Sobre el comercio exterior;
- 2- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º. y 5º. del artículo 27;
- 3- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación; y
- 5- Especiales sobre:
 - a).-Energía eléctrica;
 - b).-Producción y consumo de tabacos labrados;
 - C.-Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d).- Cerillos y fósforos;
 - e).- Aguamiel y productos de su fermentación; y
 - f).- Explotación forestal.

Las entidades federativas participaran en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los

¹⁹Polibio citado por Carvajal Contreras Máximo, *Derecho Aduanero*, 15ª edición, Editorial Porrúa, México D.F, 2009, p. 56.

Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.²⁰

Una vez hecha nuestra investigación, tendente a explicar lo relativo al apartado que nos ocupa nos permitimos afirmar que el embargo precautorio no tiene fundamento expreso y literal en la constitución política de los estados unidos mexicanos. Que en la doctrina se hace patente la explicación de dicha figura a través de los principios que regulan al derecho aduanero, precisamente el llamado principio de legalidad. Es a través de ese principio que se explica en las facultades del poder ejecutivo ejercidas por el presidente de la república consignadas en la constitución del 5 de febrero de 1917, a partir de las reformas y adiciones del 24 de octubre de 1942 que ya apuntábamos y 10 de febrero de 1949 a partir de la cual se reforma y adiciona por segunda ocasión en su fracción XXIX, para que en lo que interesa a partir de ahí pudo leerse,

Fracción XXIX.

“A. Para establecer contribuciones:

1. Sobre el comercio exterior;
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del Artículo 27;
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
5. Especiales sobre:
 - a. Energía eléctrica;
 - b. Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c. Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d. Cerillos y fósforos;
 - e. Aguamiel y productos de su fermentación;

²⁰[http:// www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc032.pdf](http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc032.pdf), consultado el 2 de diciembre del 2012.

- f. Explotación forestal; y
- g. Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica;

XXIX-B. Para legislar sobre las características y uso de la bandera, escudo e himnos nacionales;

XXIX-C. Para expedir las leyes que establezcan la concurrencia del Gobierno Federal, de los Estados y de los Municipios, en el ámbito de sus respectivas competencias, en materia de asentamientos humanos, con objeto de cumplir los fines previstos en el párrafo tercero del Artículo 27 de esta Constitución;

XXIX-D. Para expedir leyes sobre planeación nacional del desarrollo económico y social;

XXIX-E. Para expedir leyes para la programación, promoción, concertación y ejecución de acciones de orden económico, especialmente las referentes al abasto y otras que tengan como fin la producción suficiente y oportuna de bienes y servicios, social y nacionalmente necesarios;

XXIX-F. Para expedir leyes tendentes a la promoción de la inversión mexicana, la regulación de la inversión extranjera, la transferencia de tecnología y la generación, difusión y aplicación de los conocimientos científicos y tecnológicos que requiere el desarrollo nacional;

XXIX-G. Para expedir leyes que establezcan la concurrencia del gobierno Federal, de los gobiernos de los Estados y de los Municipios, en el ámbito de sus respectivas competencias, en materia de protección al ambiente y de preservación y restauración del equilibrio ecológico;

XXIX-H. Para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso-administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la

administración pública federal o del Distrito Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.²¹

En el caso de la fracción VII del dispositivo constitucional comentado, en su texto original dispone “Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”, que se refiere a las facultades a que haremos alusión líneas adelante a cargo del ejecutivo federal.

Precisemos pues en que la aludida fracción VII del numeral 73 desde su promulgación y a la fecha no ha sufrido reforma alguna permaneciendo idéntica en su contenido. Por el contrario y en lo que hace a la fracción XXIX esta desde su nacimiento que fue el 24 de octubre de 1942 a partir de entonces pudo leerse como se advierte de la cita respectiva.²² Sin embargo en fecha 10 de febrero de 1949 la mencionada fracción XXIX sufre reforma de la cual se tiene registro y a partir de ahí, a partir de ahí tiene el siguiente enunciado,

Fracción XXIX.

“A. Para establecer contribuciones:

1. Sobre el comercio exterior;
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del Artículo 27;
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

4. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

²¹[http:// www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc048.pdf](http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc048.pdf), consultado el 3 de diciembre del 2012.

²²[http:// www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc032.pdf](http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc032.pdf), consultado el 3 de diciembre del 2012.

- b) Producción y consumo de tabacos labrados;
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
- d) Cerillos y fósforos;
- e) Aguamiel y productos de su fermentación;
- f) Explotación forestal; y
- g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica;

XXIX-B. Para legislar sobre las características y uso de la bandera, escudo e himnos nacionales;

XXIX-C. Para expedir las leyes que establezcan la concurrencia del Gobierno Federal, de los Estados y de los Municipios, en el ámbito de sus respectivas competencias, en materia de asentamientos humanos, con objeto de cumplir los fines previstos en el párrafo tercero del Artículo 27 de esta Constitución;

XXIX-D. Para expedir leyes sobre planeación nacional del desarrollo económico y social;

XXIX-E. Para expedir leyes para la programación, promoción, concertación y ejecución de acciones de orden económico, especialmente las referentes al abasto y otras que tengan como fin la producción suficiente y oportuna de bienes y servicios, social y nacionalmente necesarios;

XXIX-F. Para expedir leyes tendentes a la promoción de la inversión mexicana, la regulación de la inversión extranjera, la transferencia de tecnología y la generación, difusión y aplicación de los conocimientos científicos y tecnológicos que requiere el desarrollo nacional;

XXIX-G. Para expedir leyes que establezcan la concurrencia del gobierno Federal, de los gobiernos de los Estados y de los Municipios,

en el ámbito de sus respectivas competencias, en materia de protección al ambiente y de preservación y restauración del equilibrio ecológico; XXIX-H. Para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso-administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal o del Distrito Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.²³

Regresando al esbozo que inicialmente hacíamos, tratando de explicar el asiento constitucional de nuestra figura objeto a estudio afirmábamos, que al no haber fundamento constitucional expreso, su esencia se contenía en la explicación del principio de legalidad que rige la materia tributaria y aduanera. En relación a dicho principio Fernando Garrido Falla expresa que: “El principio de legalidad es una de las consagraciones políticas del Estado de Derecho, y al mismo tiempo, la más importante columna sobre la que se asienta el total edificio del Derecho Administrativo”.²⁴

Por su parte Jorge Olivera Toro comenta:

El principio de legalidad que apoya al sistema administrativos surge como reacción al absolutismo en donde la norma era dictada por el príncipe, que nunca cometía error, por su procedencia divina, y encuentra su origen en la teoría de la división de poderes, ya que de acuerdo con ella la administración no puede confundirse con la legislación por que los administradores se convertirían en opresores si dictaran las normas jurídicas que ellos mismos ejecutarán.²⁵

²³[http:// www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc048.pdf](http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc048.pdf), consultado el 2 de diciembre del 2012.

²⁴ Garrido Falla, Fernando, citado por Olivera Toro, Jorge, *Manual de Derecho Administrativo*, 7ª. edición, México D.F, Editorial Porrúa, 1997, p. 121.

²⁵ Olivera Toro, Jorge, Catarina.udiap.mx/u.../capitulo2.pdf.

Por su parte el maestro Sergio Francisco de la Garza, explica el principio en comento partiendo de consideración siguiente:

El poder tributario que ejerce en México tanto la Federación como los Estados, a través del Congreso General y de las legislaturas locales, no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República, algunas de esas limitaciones tiene carácter de garantías individuales, o lo que es lo mismo, de derechos subjetivos públicos y constituyen una parte de las limitaciones del Poder del Estado en sus aspectos legislativo y ejecutivo, que hacen al Estado mexicano, un estado de Derecho.²⁶

En lo general, podemos modestamente opinar que este principio constituye una fórmula a la medida en nuestro sistema jurídico mexicano, en virtud de que las garantías de legalidad que emanan de los artículos 14 y 16 constitucionales obligan a las autoridades de todo el país, de todos los poderes del estado y todos los niveles de gobierno a ceñir sus actos autoritarios a la constitución, ello, se ilustra con el concepto “*leyes*” que se establece en el primero de dichos dispositivos fundamentales y la obligación a cargo de dichas autoridades de fundar y motivar sus determinaciones en relación a la causa legal de que se trate.

En lo particular este principio llamado de legalidad al regir la justicia administrativa y fiscal, tiene su asiento en la fracción IV del artículo 31 constitucional, el cual a la letra dice, “Son obligaciones de los mexicanos: I.... II.... III.... IV Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan “*las leyes*”.

Amplía este concepto, el maestro Rafael I. Martínez Morales en relación al fundamento constitucional antes dicho:

²⁶De la Garza, Sergio F., citado por Sánchez Gómez Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, México, D.F., Editorial Porrúa, 1999, p. 140.

Las principales obligaciones de los mexicanos, previstas en este artículo son las siguientes... 1.... 2.....3. Contribuir (principalmente a través del pago de impuestos) a los gastos públicos de la federación y, además de la entidad federativa y municipio donde radiquen. Esto debe estar regulado por la ley, que dé proporcionalidad y justicia a la carga tributaria...²⁷

Ya líneas atrás decíamos, nuestra figura a estudio no encuentra expreso fundamento en la constitución política de los estados unidos mexicanos, sin embargo del artículo 89 constitucional, en sus fracciones I y XIII, le confieren, la primera, llamada facultad reglamentaria para la exacta observancia y ejecución de las leyes que expide el Congreso de la Unión y en el caso de la segunda fracción señalada lo relativo a la habilitación y establecimiento de puertos y aduanas marítimas y fronterizas, con facultades para fijar su ubicación entre otras más inherentes. Lo anterior estimamos son facultades conferidas en su carácter de jefe de gobierno y aunque nuestro sistema político encuentra representados los dos caracteres en una sola persona, como decimos con facultades de jefe de estado y jefe de gobierno, pero que para los efectos de desentrañar la esencia de principio de legalidad que tiene trascendencia y colma el fundamento constitucional de la materia tributaria y aduanera para que en ese contexto se le de vida constitucional a nuestra figura a estudio, fundamento no expreso como decimos pero que se deriva de la explicación del principio de legalidad al que nos venimos refiriendo.

El principio de legalidad multireferido se explica en tanto este recomienda que todas las obligaciones contributivas de los particulares, destinadas a cubrir el gasto público deben nacer de una ley, y que no puede haber tributo sin una norma jurídica que lo regule; que desde un punto de vista material, sea obligatoria, general e impersonal; y desde un punto de vista formal sea emitida por el órgano del estado encargado de la función legislativa, esto es, por el

²⁷Martínez Morales, Rafael I, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada, 6ª.edición, México, D.F., Editorial Oxford, 2011, pp. 64 y 65.

Congreso de la Unión para el ámbito Federal, y por las legislaturas de los estados para estos últimos y sus municipios como lo menciona Narciso Sánchez Gómez.²⁸

Por nuestra parte vemos certera la apreciación de Sánchez Gómez y en total acuerdo con Polibio a cuya consideración correspondimos en la nota 13, pues ya en la exposición de motivos del congreso constituyente se discutía el aspecto material de la obligación tributaria, entendida únicamente en cuanto existiese determinada en la ley, como se advierte de los diálogos de la reunión de trabajo legislativo de fecha 16 de enero de 1957, como vemos:

El C. Medina: Para hacer una sencilla observación. El C. presidente: tiene usted la palabra. El C. Medina: Yo me permito rogar a la honorable Comisión, si tiene a bien, suprima eso que no puede caber en las garantías individuales; el pago de los impuestos por los representantes del pueblo o por el actor, a quien la Constitución no le da derecho de decretar contribuciones.

El C. Colunga: Señores diputados: El inciso 4º. del artículo 31, dice: "IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

El señor diputado Medina propone que se establezca como derecho de los mexicanos que no puedan ser obligados a pagar ninguna contribución o impuesto, si no ha sido decretado por el Ayuntamiento, Legislatura de los Estados o por el Congreso General. Me parece que esta audición queda

²⁸ Sánchez Gómez, Narciso, [https:// es-la.facebook.com/.../101527933...](https://es-la.facebook.com/.../101527933...)

incluida en estas palabras: “de la manera proporcional o equitativa que dispongan las leyes.”²⁹

Por lo tanto, la relación que en términos de facultades que la constitución le confiere al poder ejecutivo en el artículo 89 en sus fracciones I, que entraña la facultad de reglamentación que dicho poder compete para hacer funcionar de manera adecuada la esfera administrativa a su cargo, así también las atribuciones que se derivan de la fracción XIII, relativa a la habilitación de puertos y establecimiento de aduanas marítimas y fronterizas y por otro lado, las obligaciones de los gobernados de contribuir al gasto público que en términos de lo precedentemente estudiado vienen a aclarar la esencia del fundamento constitucional para que la autoridad que tiene a su cargo la regulación y actuación en materia aduanera corresponda al sistema jurídico y al igual que los actos de los otros poderes del estado se ciñan a los mandamientos constitucionales y en su caso a la normatividad internacional vía tratados en lo que no contradigan a la carta magna.

Finalmente podemos concluir que el fundamento legal del embargo precautorio en materia aduanera tiene su asiento formal en los artículos 150 y 151 de la ley aduanera vigente, que por la trascendencia que a nuestro estudio le significan literalmente, aquí insertamos textualmente lo que establecen:

El primero de ellos, (Artículo 150.) dispone que

“Las autoridades aduaneras levantarán el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, embarguen precautoriamente mercancías en los términos previstos por esta Ley.”

²⁹ Diario de los debates del congreso constituyente, t. II, Núm. 58, p. 350, consultada el 3 de diciembre de 2012 en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/771/16.pdf>.

En dicha acta se deberá hacer constar:

- I. La identificación de la autoridad que practica la diligencia.
- II. Los hechos y circunstancias que motivan el inicio del procedimiento.
- III. La descripción, naturaleza y demás características de las mercancías
- IV. La toma de muestras de las mercancías, en su caso, y otros elementos probatorios necesarios para dictar la resolución correspondiente.

Deberá requerirse al interesado para que designe dos testigos y señale domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la circunscripción territorial de la autoridad competente para tramitar y resolver el procedimiento correspondiente, salvo que se trate de pasajeros, en cuyo caso, podrán señalar un domicilio fuera de dicha circunscripción.

Se apercibirá al interesado de que si los testigos no son designados o los designados no aceptan fungir como tales, quien practique la diligencia los designará; que de no señalar el domicilio, de señalar uno que no le corresponda a él o a su representante, de desocupar el domicilio señalado sin aviso a la autoridad competente o señalando un nuevo domicilio que no le corresponda a él o a su representante, de desaparecer después de iniciadas las facultades de comprobación o de oponerse a las diligencias de notificación de los actos relacionados con el procedimiento, negándose a firmar las actas que al efecto se levanten, las notificaciones que fueren personales se efectuarán por estrados, siempre que, en este último caso y tratándose del reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, se cuente con visto bueno del administrador de la aduana.

Dicha acta deberá señalar que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga.

Cuando el embargo precautorio se genere con motivo de una inexacta clasificación arancelaria podrá ofrecerse, dentro del plazo señalado, la celebración de una junta técnica consultiva para definir si es correcta o no la clasificación arancelaria manifestada en el pedimento; dicha junta deberá realizarse dentro de los tres días hábiles siguientes a su ofrecimiento. En caso de ser correcta la clasificación arancelaria manifestada en el pedimento la autoridad aduanera que inició el procedimiento acordará el levantamiento del embargo y la entrega de las mercancías, dejando sin efectos el mismo, en caso contrario, el procedimiento continuará su curso legal. Lo dispuesto en este párrafo no constituye instancia.

La autoridad que levante el acta respectiva deberá entregar al interesado, copia del acta de inicio del procedimiento, momento en el cual se considerará notificado.

Por otra parte el numeral 151 establece:

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

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

II.- Cuando se trate de mercancías de importación o exportación prohibida o sujeta a las regulaciones y restricciones no arancelarias a que se refiere la fracción II, del artículo 176 de esta Ley y no se acredite

su cumplimiento o sin acreditar el cumplimiento de las normas oficiales mexicanas o, en su caso, se omita el pago de cuotas compensatorias.

Tratándose de las normas oficiales mexicanas de información comercial, sólo procederá el embargo cuando el incumplimiento se detecte en el ejercicio de visitas domiciliarias o verificación de mercancías en transporte. no se acredite con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en esta Ley para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país y cuando no se acredite su legal estancia o tenencia, o se trate de vehículos conducidos por personas no autorizadas. En el caso de pasajeros, el embargo precautorio procederá sólo respecto de las mercancías no declaradas, así como del medio de transporte, siempre que se trate de vehículo de servicio particular, o si se trata de servicio público, cuando esté destinado a uso exclusivo del pasajero o no preste el servicio normal de ruta.

IV.- Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, se detecte mercancía no declarada o excedente en más de un 10% del valor total declarado en la documentación aduanera que ampare las mercancías.

V. Cuando se introduzcan dentro del recinto fiscal vehículos de carga que transporten mercancías de importación sin el pedimento que corresponda para realizar el despacho de las mismas.

VI. Cuando el nombre o domicilio fiscal del proveedor o importador, señalado en el pedimento o en la factura, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio fiscal señalado en dichos documentos, no se pueda localizar al proveedor o la factura sea falsa.

VII. Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de esta Ley, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A fracción I de esta Ley.

En los casos a que se refieren las fracciones VI y VII se requerirá una orden emitida por el administrador general o el administrador central de investigación aduanera de la Administración General de Aduanas del Servicio de Administración Tributaria, para que proceda el embargo precautorio durante el reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o verificación de mercancías en transporte.

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

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

Visto en términos de lo apuntado lo que fundamenta nuestra figura a estudio, habremos de abocarnos a su explicación por cuestión de método en el apartado siguiente.

3. EVOLUCIÓN LEGAL.

Indudablemente, la figura del embargo precautorio en materia aduanera surge a raíz de la reforma que experimenta la Ley Aduanera, que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de Diciembre de 1998.³⁰

A partir del referido suceso legislativo se establece la mencionada medida cautelar, de cuya existencia normativa a la fecha dan cuenta los artículos 150, 151 y de mas relativos de la Ley Aduanera. Aunque para los efectos de este apartado nos referiremos en lo subsecuente a la trascendencia de las reformas que la ley aduanera en esta materia ha tenido y que han hecho patente la evolución de la figura a estudio de cuyo análisis enseguida nos avocamos.

1. Reforma del 31 de diciembre del 2000

En esta primera reforma, que experimenta nuestra figura de estudio la cual se refiere a regular que las mercancías que se introducen al territorio nacional sea por los lugares y con los permisos autorizados en donde se encuentran instalados puestos y rutas de revisión fiscal que permitan la vigilancia del fluido internacional y nacional. Así también brindo una regulación de carácter documental que implicaba la obligación que debía cumplir el que traficara con mercancías introduciéndolas al país o simplemente a la franja o región fronteriza, debiendo acreditar la legal procedencia a las mismas con el titulo o factura que las leyes que regulan su existencia tengan encomendada. Así también cuando se trataba de internar vehículos se exigía el pleno cumplimiento a la normatividad sobre todo si era del servicio público para que se cumplieran los destinos que se habían anunciado en la guía de viaje.

³⁰[http:// www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref03_31dic98.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref03_31dic98.pdf), consultado el día 25 de noviembre del 2012.

Otra cuestión que inicialmente regulaba esta reforma, fue en la fracción IV del dispositivo 151 de la ley aduanera sujetándose a un procedimiento administrativo denominado reconocimiento aduanero en dos fases denominado segundo reconocimiento el último de ellos y consistía en la verificación de mercancías en transporte a fin de detectar mercancías no declaradas o en excedente de aquellas que habían sido previamente informadas en la documentación en que se hacía constar la declaración de estas. Por nuestra parte advertimos que la norma en comento vino a regular el tráfico y a facilitar al ejecutivo federal la protección que en la norma constitucional le es obligatoria brindar a los sectores productivos e industriales del país.

Resulta notorio, el esfuerzo normativo al que se refiere la reforma que nos ocupa lo cual a si se advierte al establecerse en el penúltimo párrafo de la fracción VII del numeral 151 que ya obraba como norma vigente sentenciando la medida cautelar de embargo precautorio y la forma en que esta debía llevarse a cabo con claridad de los supuestos en que era procedente así también el personal o autoridad que debía ejecutarla.

Por su parte en esta reforma se reglamentan en sus artículos 152, 153 y 154 la disposición de aplicar al procedimiento de nuestra figura a estudio como lo establecía el segundo de los numerales que recién citamos al establecer que el embargo precautorio se llevo a cabo en aquellos caso a que se refiere el artículo 151 fracción VII de la ley aduanera y por ello se aplicaba el Título III, Sección Primera de la ley aduanera, ello para el caso de que el valor declarado fuera inferior al que realmente tenían las mercancías y de ahí se levantaba el acta al que se refiere el numeral 150. Por su parte el numeral 154 con dicha reforma facultaba a la autoridad para sustituir las garantías exigibles en el código fiscal, ello al materializarse el embargo precautorio salvo algunas excepciones de ley.

En lo que hace al artículo 155 dicha reforma lo alcanza en su párrafo primero regulando desde entonces facultades de la autoridad aduanal para realizar visitas domiciliarias y con motivo de dicha diligencia proceder a efectuar el embargo precautorio como lo señala el numeral 151 antes referible. De igual forma el reformado artículo 157 hace ya una distinción entre aquellas cosas o productos que debido a su naturaleza podían ser objeto de embargo precautorio aquí se valoraba lo fácil o no fácil de la descomposición o deterioro de las cosas, cuidado de animales y custodia y mantenimiento de automóviles y camiones, estableciendo tiempos para lo razonable de la medida cautelar regulada, por el término de 10 días que el ejecutado tenía para testificar lo relativo a la tenencia y tráfico de que se tratase.³¹

3.2. Reforma del 01 de enero del 2002

En esta reforma ya se hace una regulación vía restricciones arancelarias, exigiéndose el cumplimiento de la norma oficial mexicana y en su caso imponiendo las cuotas compensatorias para regular la importación o exportación, pues cuando se infringía la norma de referencia y a partir de esta reforma que daba la autoridad aduanal facultad para llevar a cabo el embargo precautorio aquí estudiado. Por su parte la fracción sexta del numeral 151 a partir de la reforma aludida también dispone una causal de embargo precautorio cuando el nombre o domicilio fiscal del proveedor o importador señalado en el pedimento o en la factura fueran falsos o inexistentes o que por error en su domicilio fiscal no pudiera localizarse el proveedor o resultarse falsa la factura. En nuestro concepto la medida aquí comentada la estimamos razonable sobre todo en estos tiempos en que los medios de información como el internet y otros facilitan la documentación de los procesos de comercio así como la ubicación domiciliaria de los comerciantes, ello a diferencia de otros tiempos en que por las distancias y dificultad para el traslado hacían imposible exigir tales controles a los comerciantes y sobre todo imposible dicha actividad fiscalizadora a cargo de la autoridad al no tener una plantilla de funcionarios

³¹http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref06_31dic00.pdf, consultado 25 de noviembre del 2012.

suficiente para tales faenas y que al procurar tener encarecerían el gasto público.

Por lo que hace al segundo párrafo de la fracción comentada ya se establece lo necesario de una orden emitida por el administrador general o el administrador central de investigación aduanera de la administración general de aduanas del servicio de administración tributaria, para que proceda el embargo precautorio durante el reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o verificación de mercancías en transporte. En relación a este apartado opinamos que la exigencia que entraña hace ver carente mecanismos para que los actos fiscalizadores que se regulan sean ágiles desde su orden hasta su ejecución ya que en los términos establecidos en esa época se advierte el temor a navegar en el mundo de los litigios bajo sospecha de que no se han cumplido las normas y principios de legalidad que le son obligatorias a todas las autoridades incluidas las del área administrativa como lo son las aduanas.

Por lo que hace a los numerales 153 y 158 alcanzados por la reforma en comento se referían al trámite y prerrogativas inmediatas que los involucrados ante tal medida cautelar tenían, y que, la naciente regulación a la figura a estudio generara un cúmulo de trámites ante las autoridades competentes de la materia.³²

3.3. Reforma del 30 de diciembre del 2002.

Le resulto reforma al numeral 151 fracción II, en el sentido de que cuando se detectara el incumplimiento de pago de aranceles o cuotas compensatorias detectadas en visita domiciliaria o verificación de mercancía en transporte. Se hace notar que aquí la ley determina el espacio material de aplicación de la potestad fiscalizadora de la autoridad aduanal, por un lado los caminos legalmente provistos para el transporte y el lugar de destino o domicilio del

³²[http:// www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref07_01ene02.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref07_01ene02.pdf), visto el 25 de noviembre del 2012.

involucrado, en el caso de este ultimo hacia necesario que la orden de visita reflejara el domicilio que se iba a revisar.

Por lo que hace al numeral 157, también reformado el 31 de diciembre del 2000 pero ahora en 30 de diciembre del 2002 se establece facultad a la autoridad aduanal para que al tratarse de perecederos o productos de fácil descomposición los que hubiese sido embargados precautoriamente y no habiéndose acreditado por el particular los requerimientos de trafico a los que la ley le obliga, dicha autoridad queda facultada para destruir dichos productos, reglamentándose al respecto, así también lo relativo a la devolución de mercancías cuando ello fuera procedente. El numeral 158 dispone las causas que motivan la medida cautelar objeto a estudio.³³

3.4. Reforma del 02 de febrero del 2006.

La reforma en comento se ocupo del numeral 150 al cual hizo recipiente de los requisitos y formalidades que debían contenerse en lo legal del acta que debía reproducir la autoridad aduanera lo cual hizo patente en puntuales cuatro fracciones: en primer término la necesidad legal de la identificación de la autoridad que practica la diligencia, la segunda la relación circunstanciada de hechos que motivaban el inicio del procedimiento, la descripción, naturaleza y demás características de las mercancías objeto de revisión y, por ultimo la toma de muestras de las mercancías y cualquier otro elemento de comprobación necesarios para orientar en la resolución de dicho procedimiento. Y, por último la prerrogativa a favor del particular que entrañaba el derecho a nombrar dos testigos de lo ahí asentado, previendo a cargo del señalador la obligación de correcto domicilio y paradero de dichos atestes.

³³[http:// www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref09_30dic02.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref09_30dic02.pdf), consultado el 26 de noviembre del 2012.

En la vigencia de nuestra figura a estudio el numeral 152, experimenta su segunda reforma, en esta ocasión se enlista en él la tramitación procedimental de la autoridad aduanera en los supuestos de determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias e imposición de sanciones en su caso, así como la formalidad escrita del acta levantada por dicha autoridad entre otras cosas. La misma suerte corre el numeral 153 al establecerse en este la forma procedimental ante la autoridad aduanera que hubiere levantado el acta al que se refiere el artículo 150 de la ley aduanera. Digamos que al precepto 153 le atañe el juicio o forma de este frente a la autoridad administrativa en la materia aduanera.³⁴

3.5. Reforma del 27 de enero del 2012.

Por último la reforma publicada el 27 de enero del 2012 tuvo por objeto establecer el procedimiento a seguir cuando la revisión de la autoridad aduanal se hiciera en mercancías de difícil identificación, en este caso lo necesario de un dictamen pericial y todas las formalidades que dichas actuaciones implican.

De lo anteriormente anotado, en esta tarea nos obliga destacar lo complicado que observamos, resulta ceñir la actividad de la autoridad aduanal a lo legal de los procedimientos ordenados en la ley. Pues aquí hemos dado cuenta y podemos puntualizar, nuestra figura a estudio el embargo precautorio en materia aduanera desde su regulación ocurrida en reforma del 31 de diciembre de 1998 a la fecha ha sufrido fundamentalmente cuatro reformas en la ley aduanera que la contiene, ello, cuando escasamente han transcurrido 13 años es decir dos sexenios en la administración pública comandada por el ejecutivo federal a cargo del cual corre la tarea de su organización. Concluimos pues que

³⁴[http:// www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref11_02feb06.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref11_02feb06.pdf), visto el 26 de noviembre del 2012.

el derecho aduanero es en constante cambio producto de la movilización e intercambio del mundo globalizado en que vivimos.³⁵

4. EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL.

En este apartado habremos de establecer la concepción del embargo precautorio en el procedimiento administrativo en materia aduanera, a cargo de los tribunales de amparo que se han hecho constar reflejándolo en las tesis de jurisprudencia que con motivo de los juicios de amparo promovido por los particulares se han pronunciado, de tal suerte que en base al archivo antes dicho y en la medida que a el hemos tenido acceso emprendemos la tarea anunciada.

Ya apuntábamos, que la figura objeto de nuestro estudio nos ocuparía en esta tarea a partir de la reforma de fecha 31 de Diciembre de 1998 que experimenta la ley aduanera por lo que a partir de ese evento habremos de ocuparnos.

Inicialmente, hacemos notar que nuestros tribunales de amparo resolvían el debate acerca de si el embargo precautorio a que se refieren nuestros esfuerzos era violatorio o no de garantías, ello cuando la materia de embargo eran cuantas bancarias. Lo particular de esta problemática era determinar la naturaleza de los bienes que podía embargarse y la que debería ser inmune a tales actos autoritarios, de esa forma se mencionaban por un lado las cuentas bancarias cuyas características eran la complejidad administrativa misma al repercutir dichos actos en el depositario de esos activos, o sea el banco y por otro lado al extremo cuando la materia embargada la constituían productos perecederos los que por su condición reclamaban un tratamiento especial vinculado a su utilidad y destino, relacionado con esta problemática veamos la siguiente:

³⁵[http:// www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref12_27ene12.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref12_27ene12.pdf), visto el 27 noviembre del 2012.

El Poder Judicial de la Federación³⁶, mediante sus criterios a determinado que conforme a los principios de la apariencia del buen derecho y el peligro en la demora en que descansa toda medida cautelar, es posible que ante un acto de autoridad que impide el ejercicio de un derecho y que al prolongarse en el tiempo puede causar un daño irreparable al quejoso, de estar acreditados esos presupuestos y, previamente, también los previstos en el artículo 124 de la Ley de Amparo, el órgano jurisdiccional conceda la medida con efectos positivos, esto es, para que se permita el libre ejercicio del derecho que se paralizó con el acto, lo que implica un adelanto provisional de los efectos de una hipotética concesión del amparo, sin perjuicio que de negarse la protección constitucional, la autoridad pueda continuar ejecutando el acto hasta su total cumplimiento. Sobre tales premisas, cuando en el juicio de garantías se reclama el embargo precautorio o aseguramiento de cuentas bancarias, sin que esté demostrada la existencia de un crédito fiscal líquido y exigible, reunidos los presupuestos mencionados resulta procedente que se otorgue la medida cautelar con efectos positivos que se traducen en el levantamiento del impedimento para manejar libremente las cuentas y, así, permitir la disposición de sus cantidades y valores, dado que en ese evento no es posible evidenciar un daño económico específico para la autoridad y, en cambio, de conservarse esa situación, se causarían al quejoso daños de imposible reparación, pues sin estar acreditado que es el titular de una deuda tributaria líquida y exigible que amerite la observancia de una medida de aseguramiento o embargo de bienes, sufriría la restricción temporal del libre ejercicio de su patrimonio, lo que no se le resarciría ni mediante el otorgamiento de la protección de la Justicia Federal, por haberse ya consumado irremediabilmente los efectos temporales del acto de autoridad.

³⁶ Tesis: I.15o.A.88 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, Diciembre de 2007, p. 1702. RUBRO: CUENTAS BANCARIAS. LA SUSPENSIÓN CONTRA SU EMBARGO PRECAUTORIO PROCEDE PARA EL EFECTO DE QUE SE PERMITA AL QUEJOSO EL LIBRE MANEJO DE AQUÉLLAS, SIEMPRE QUE NO SE ENCUENTRE DEMOSTRADA LA EXISTENCIA DE UN CRÉDITO FISCAL LÍQUIDO Y EXIGIBLE.

En este sentido, la concesión de la suspensión sólo para el efecto de que las cosas se mantengan en el estado en que se encuentren (medida cautelar negativa), esto es, para que tampoco la autoridad pueda disponer de las cantidades y valores de las cuentas, además de que toleraría que se prolongara el daño en el derecho del quejoso, sería ociosa e inútil, ya que de cualquier manera, la facultad de la autoridad para disponer de los valores de las cuentas únicamente podría nacer de un crédito fiscal líquido y exigible cuya existencia en ese caso no está demostrada.

Vemos, notoria transcendencia en el hecho de que la discusión acerca de las formalidades que debía reunir la actuación de la autoridad aduanera en el reconocimiento y segundo reconocimiento practicado por esta. Al respecto la autoridad de amparo emitió sus lineamientos advirtiendo que cuando se trata de mercancías embargadas y luego se determina la inexistencia del acta circunstanciada del reconocimiento aludido, cuando así ocurre no se requiere por el particular acreditar la propiedad de las mercancías embargadas para su recuperación, que para ello basta que al momento de haber sido embargadas el particular de ellas hubiese tenido la posesión, al respecto puede leerse:

Criterios que mediante jurisprudencia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación³⁷ estableció que de la interpretación sistemática de los artículos 43, 46 y 152 de la Ley Aduanera, y a efecto de no dejar en estado de inseguridad al interesado ni permitir que la autoridad arbitrariamente determine el momento de levantar el acta circunstanciada, éste debe ser cuando al realizarse el acto material del reconocimiento se advirtiera alguna irregularidad ante quien presentó las mercancías para su despacho aduanal. Por otra parte, el artículo

³⁷ Tesis: III.4o.A.47 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, Junio de 2008, p. 1224. RUBRO: DEVOLUCIÓN DE MERCANCÍAS EMBARGADAS. CUANDO SE ORDENA CON MOTIVO DE LA DECLARATORIA DE NULIDAD DE UN CRÉDITO FISCAL PORQUE NO SE LEVANTÓ EL ACTA DE IRREGULARIDADES CON MOTIVO DEL RECONOCIMIENTO ADUANERO AL MOMENTO EN QUE ÉSTAS SE DETECTARON, LA AUTORIDAD SE ENCUENTRA OBLIGADA A DEVOLVERLAS A LA PERSONA A QUIEN LE FUERON EMBARGADAS, SIN QUE SEA NECESARIO QUE ÉSTA ACREDITE TENER UN DERECHO REAL SOBRE ELLAS.

157, cuarto párrafo, de la citada ley, dispone que el particular que obtenga una resolución administrativa o judicial firme que ordene la devolución o el pago del valor de la mercancía o, en su caso, que declare la nulidad de la resolución que determinó que ésta pasó a propiedad del fisco federal, podrá solicitar al Servicio de Administración Tributaria su devolución o, en su caso, el pago de su valor, dentro del plazo de dos años. En esa tesitura, se concluye que cuando con motivo de la declaratoria de nulidad de un crédito fiscal, por no levantarse la indicada acta de irregularidades al momento en que se detectaron, se ordena la devolución de las mercancías embargadas, la autoridad aduanera se encuentra obligada a devolverlas a la persona a quien le fueron embargadas, ya que en ninguna parte de la porción normativa del referido precepto 157 se advierte que el legislador hubiese establecido que sea necesario que el interesado acredite tener un derecho real sobre la mercancía embargada.

Resulta importante, atender que al inicio de la regulación de nuestra figura a estudio fue materia de sendos juicios de amparo en los que se averiguaban lo constitucional de la medida cautelar objeto de estudio cuando el embargo de mercancías o diversos bienes se llevaba a cabo por funcionario aduanero pero ordenado por diverso, lo cual los particulares argumentaban incertidumbre para defenderse de tales actos a no tener certeza de qué parte de la autoridad era autora del agravio, si la relativa a la ejecución o la que previamente había ordenado esta, a ese respecto veamos:

En este tenor, nos parece pertinente reproducir aquí el criterio que el Poder Judicial de la Federación³⁸ ha sostenido al respecto al comentar que el artículo 151, fracción VI y antepenúltimo párrafo, de la Ley Aduanera, establece que las autoridades en la materia embargarán precautoriamente las mercancías y los

³⁸ Tesis: III.4o.A.54 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, Enero de 2009, p. 2692. RUBRO: EMBARGO PRECAUTORIO DE MERCANCÍAS. PARA LLEVARLO A CABO CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 151, FRACCIÓN VI Y ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY ADUANERA, ES NECESARIO QUE LA AUTORIDAD QUE EXPIDE LA ORDEN RELATIVA LA DIRIJA Y NOTIFIQUE AL PARTICULAR AFECTADO, EN RESPETO A LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA.

medios en que se transporten, cuando el nombre o domicilio fiscal del proveedor o importador, señalado en el pedimento o en la factura, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio fiscal señalado en dichos documentos no pueda localizarse al proveedor o la factura sea falsa y, que en estos supuestos, se requerirá de una orden emitida por el administrador general o el administrador central de investigación aduanera de la Administración General de Aduanas del Servicio de Administración Tributaria, para que proceda dicha medida durante el reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o la verificación de mercancías en transporte. Ahora bien, en respeto de las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para llevar a cabo el embargo precautorio de mercancías cuando se actualice alguna de las hipótesis de referencia, es necesario que la autoridad que expide la orden relativa la dirija y notifique al particular afectado, pues ésta constituye el sustento del embargo; de ahí que sea necesario que se haga del conocimiento del particular para no dejarlo en estado de indefensión, permitiéndole cerciorarse de si consta por escrito, si fue emitida por autoridad competente, si contiene el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la medida precautoria y demás cuestiones relacionadas con las aludidas garantías de legalidad y seguridad jurídica; razón por la cual, la sola existencia de la orden es insuficiente para tener por cumplidas tales formalidades.

Se trajo al debate, la discusión relativa a nuestra figura a estudio el aspecto que entraño quizás la mayor problemática que la corte tuvo que resolver, nos referimos a los criterios con que tuvo que establecerse la naturaleza de los bienes que la autoridad en la materia hacia objeto del aseguramiento precautorio. Así también saltaban a la vista algunos criterios para justificar dicho embargo pues había quien sostenía que dicha medida cautelar era solo un mecanismo de garantía de que a la sustanciación del procedimiento existiese la seguridad de un contribuyente y el domicilio de este a donde habría de acudir la autoridad en caso de determinarse un crédito a su cargo así como la preservación de bienes en que realizarlo. Acorde a lo anterior se emitieron resoluciones que en sentido coinciden con la siguiente:

La Suprema Corte de Justicia de la Nación³⁹, estableció que la traba del embargo precautorio sobre bienes del contribuyente, sin encontrarse determinada o cuantificada la obligación fiscal, resulta contraria al artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente quien desconoce la justificación del aseguramiento para garantizar un supuesto crédito fiscal con un monto no determinado, sin que la finalidad de proteger el interés fiscal justifique dicha medida, lo cual dio lugar a la modificación del precepto 145 del Código Fiscal de la Federación y a la emisión del vigente artículo 145-A del mismo ordenamiento que contiene la institución del aseguramiento de bienes, la cual es de naturaleza diversa al embargo precautorio en materia fiscal. Así, la diferencia entre ambas instituciones se da porque el aseguramiento de bienes no siempre busca garantizar el interés fiscal vinculado a un adeudo tributario o a su cobro, sino que persigue fines sociales o económicos, o salvaguardar la salud pública o el comercio interior, haciendo que cese el acto prohibitivo para no causar daños irreparables a dichos bienes jurídicos, esto es, ambas instituciones constituyen, para efectos prácticos, un aseguramiento o embargo de bienes, pero mientras el embargo precautorio tiene por objeto asegurar el cobro de una deuda tributaria sin ser exigible, el aseguramiento de bienes es una medida provisional basada en la exigencia de velar por el interés público, como es la efectividad de la actuación de la autoridad y cuya validez depende de un adecuado ejercicio proporcional al daño que pretende evitarse, pues garantiza que el contribuyente no se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, o que el procedimiento administrativo de visita domiciliaria no pueda comenzar por haber desaparecido el contribuyente o por ignorarse su domicilio, de esta manera la medida preventiva sería acorde con el principio de seguridad jurídica

³⁹ Tesis: 1a. XXII/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, Febrero de 2010, p. 116. RUBRO: "EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN."

porque existe proporcionalidad y coherencia con el objeto, pues mediante el aseguramiento puede descubrirse el estado fiscal del sujeto obligado, permitirse el funcionamiento de la negociación, y no parece necesario para cumplir con el propósito, inmovilizar el resto de los bienes de una empresa, como inmuebles, cuentas bancarias, depósitos o valores, porque no hay seguridad que determine correctamente su situación fiscal, sino simular un mecanismo de garantía para futuros créditos fiscales, lo cual sería objeto de un análisis de legalidad de una situación concreta.

Un apartado mas que fue resuelto por los tribunales de amparo, lo constituyen los relativos a cuestiones de legalidad, fundamentación y motivación que son un imperativo que deben colmarse en todo acto autoritario y que en el caso de nuestra figura a estudio la autoridad aduanera ocasionaba en el mayor de los casos con aspectos de forma de las actas que levantaba dentro del procedimiento administrativo.

En efecto, la problemática antes dicha se tradujo en las continuas omisiones en que incurría el funcionario aduanero pues al levantar el acta respectiva omitía describir en esta el documento o documentos con los que él se identificaba frente a el particular. De igual forma ocurría cuando levantaba el acta no se hacía constar en ella el oficio o documentos de los cuales se desprendiera que dicho funcionario estaba autorizado legalmente para llegar a cabo dicha actuación, es decir, el particular no tenía certeza de que el actuante estaba legitimado y dotado de competencia en la función que se prestaba a desempeñar y al no colmarse este necesario requisito era por demás ocioso exigir de dicho actuante que fundara y motivara lo legal de dicho acto. Problemáticas semejantes fueron resueltas por la autoridad de amparo dejando constancia al respecto, como podemos leer:

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁴⁰, en

⁴⁰ Tesis: I.7o.A.688 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, Marzo de 2010, p. 2857. RUBRO: ACTA DE INICIO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA. REQUISITOS DE IDENTIFICACIÓN DE LA AUTORIDAD QUE PRACTICA LA DILIGENCIA RELATIVA."

jurisprudencia estableció que al efectuar el reconocimiento aduanero, el segundo reconocimiento, la verificación de mercancías en transporte, las facultades de comprobación o el embargo precautorio de aquéllas, la autoridad competente deberá describir el documento mediante el cual se identifica, así como el oficio que la autoriza a practicar la actuación respectiva. En esa tesitura, el personal de las aduanas que efectúa la revisión de mercancías y levanta el acta de muestreo correspondiente, también debe observar los indicados requisitos, pues aun cuando la mencionada acta constituye un trámite instrumental, tal circunstancia no libera a la autoridad de cumplir con la obligación de fundarla y motivarla, en tanto que constituye un acto de molestia que debe emitirse respetando el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, aun cuando el acta en cuestión no forma parte del procedimiento administrativo en materia aduanera, pero por razón de certeza jurídica los funcionarios encargados de su elaboración deben hacer constar que cuentan con las facultades para ello.

Cobra importancia, el hecho de que la autoridad administrativa aduanera fuera dotada de mecanismos legales que obligaban al particular a probar el origen y propiedad de las mercancías así como en su caso la legal procedencia de estas en el país, todo ello dentro del procedimiento administrativo. Lo relativo a las mercancías descritas en el acta levantada en el reconocimiento, ahora bien lo anterior no ocurre cuando se trata de mercancías embargadas dentro del reconocimiento si dentro del procedimiento administrativo se determina la inexistencia del acta circunstanciada del reconocimiento, en nuestro concepto lo antes dicho nos parece lógico pues el reproche que podía ser la autoridad administrativa tenía que ser sobre la tenencia y tráfico de cosas ciertas y determinadas y en la ausencia de un acta que pudiera acreditar la existencia material de las mismas dejaba sin materia averiguar la procedencia de cosas cuya existencia no estaba aprobada, como puede constatarse:

El Poder Judicial de la Federación⁴¹, ha sostenido que de conformidad con los artículos 42, fracción V y 49, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el precepto 150 de la Ley Aduanera, en el acta levantada con motivo del embargo precautorio de mercancías de procedencia extranjera deberán hacerse constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que motivan el inicio del procedimiento administrativo en la materia, lo cual tiene como finalidad posibilitar una adecuada defensa del contribuyente visitado y respetar su garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Así, para cumplir con tal requisito es suficiente que en la referida acta se describa pormenorizadamente la mercancía, detallando su naturaleza y demás características, porque de esta manera se permite al contribuyente conocer qué hecho motivó el inicio del citado procedimiento así como los productos que fueron objeto de embargo, sin que en ella la autoridad deba justificar cómo arribó al convencimiento de que éstos eran extranjeros, toda vez que esa exigencia iría contra la lógica y el derecho, ante la circunstancia de que la prueba idónea para ello sería la factura o documento comercial respectivo, la cual obviamente no se encuentra al alcance de aquélla. Por tanto, corresponde al particular probar, durante el desarrollo del aludido procedimiento, el origen de las señaladas mercancías embargadas precautoriamente o su legal tenencia o estancia en el país.

Ya líneas atrás expresábamos en nuestro análisis concluyentes afirmaciones acerca de el tratamiento que la autoridad de amparo hacia de los problemas competenciales relacionados con el embargo precautorio dentro del procedimiento administrativo aduanero. Ahora, veamos que la revisión de

⁴¹ Tesis: VII.2o. (IV Región) 8 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, Mayo de 2010, p. 1943. RUBRO: EMBARGO PRECAUTORIO DE MERCANCÍAS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. CORRESPONDE AL PARTICULAR PROBAR, DURANTE EL DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA, EL ORIGEN DE ÉSTAS O SU LEGAL TENENCIA O ESTANCIA EN EL PAÍS Y NO A LA AUTORIDAD EN EL ACTA LEVANTADA CON MOTIVO DE AQUÉL

legalidad de los actos que materializan dicha providencia cautelar cuando se trata de actos a cargo de jueces de distrito auxiliares en el conocimiento del embargo precautorio, y que en relación a ellos deviene la tramitación de un juicio de amparo, en relación a la competencia auxiliar reconocida para el referido acto reclamado, esta no se extiende cuando se trata de definitivos. Lo anterior se explica:

La Secretaría Ejecutiva de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal⁴², a través del oficio STCCNO/2028/2010, de 5 de julio de 2010 y de la circular CAR 15/CCNO/2010, de 3 de agosto del propio año, determinó que los Juzgados Primero y Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en el Distrito Federal, tramitarán y resolverán los amparos indirectos concernientes a embargos precautorios relativos a los artículos 145 y/o 145-A del Código Fiscal de la Federación, es decir, aquellos trabados sobre los bienes o la negociación del contribuyente cuando el crédito fiscal no sea exigible, entre otros supuestos, si a juicio de la fiscalizadora existe peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra encaminada a evadir su cumplimiento; en la hipótesis de que el contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, o no pueda notificarse su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio; en el caso de que una vez iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes, y cuando aquél se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el acatamiento a las disposiciones fiscales. En estas condiciones, la competencia de los citados órganos auxiliares no se surte tratándose del embargo definitivo, es decir de aquel en el que hay un crédito fiscal exigible, conforme al párrafo quinto del mencionado artículo 145, que a la letra señala: "El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo

⁴²Tesis: I.7o.A.750 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXIII, Mayo de 2011, p. 1127.

de ejecución."

Uno de los problemas que la tramitación de la medida cautelar objeto de nuestro estudio, trajo al foro lo fue sin lugar a dudas la necesidad y obligación de las autoridades y la poca fortuna que los particulares tienen por el desconocimiento de los términos que la ley de la materia regula en el procedimiento administrativo aduanero. Cuestiones como la antes dicha fueron resueltas por las autoridades de amparo cuando no se respetaban el término de cuatro meses que la autoridad tenía para dictar nueva resolución de un procedimiento que debía reponerse, aclarando dicha autoridad que ese término debe computarse a partir de la resolución que declare firme el recurso interpuesto, dicho este que busca claridad en relación al procedimiento administrativo en materia aduanera:

En relación al contenido normativo del artículo 153, segundo párrafo, de la ley de la aduanera, se advierte que cuando el interesado no presente las pruebas o éstas no desvirtúen los supuestos por los cuales se embargó precautoriamente la mercancía, las autoridades aduaneras deberán dictar resolución definitiva en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquel en que se encuentre debidamente integrado el expediente; asimismo, que esto último ocurre cuando hayan vencido los plazos para la presentación de todos los escritos de pruebas y alegatos o, en caso de resultar procedente, la autoridad encargada de emitir la resolución haya llevado a cabo las diligencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes, y que de no emitirse la resolución definitiva en el término de referencia, quedarán sin efectos las actuaciones de la autoridad que dieron inicio al procedimiento.

Sobre el tema, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁴³

⁴³ Tesis: I.7o.A.802 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, Agosto de 2011, p. 1413. RUBRO: "PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA. LA AUTORIDAD CORRESPONDIENTE DEBE EMITIR LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA EN EL PLAZO DE 4 MESES, CONFORME AL ARTÍCULO 153, DE LA LEY ADUANERA, INCLUSO CUANDO SE ORDENÓ SU REPOSICIÓN."

al resolver la contradicción de tesis 27/2007-SS, de la que derivó la jurisprudencia 2a./J. 62/2007, concluyó que en aquellos supuestos en los que por virtud de un medio de defensa intentado por el gobernado se ordena reponer el procedimiento administrativo en materia aduanera, las autoridades siguen compelidas a resolverlo dentro del plazo de cuatro meses, como expresamente lo exige el mencionado artículo 153, segundo párrafo, pues de asumirse que esa carga quedó agotada al haberse dictado una primera resolución, aunque se haya dejado insubsistente, se dejaría a la autoridad en aptitud de prolongar deliberadamente la definición de la situación administrativa de los gobernados, aun por tiempo indefinido, con la alteración consecuente a la garantía de seguridad jurídica, además de que tratándose de asuntos en que la materia del procedimiento conduce a la determinación y cobro de contribuciones omitidas, la prolongación indefinida de su resolución permitiría también el incremento en el cálculo de las actualizaciones y recargos por todo el tiempo transcurrido, con el evidente perjuicio al administrado.

En consecuencia, si en un recurso de revocación se ordena la reposición del procedimiento administrativo en materia aduanera, el mencionado plazo, cuando precede embargo precautorio de mercancías, debe computarse a partir del día siguiente a aquel en que se encuentre debidamente integrado el expediente, lo cual sucede, en la especie, cuando haya quedado firme la determinación del medio de impugnación, para lo cual debe atenderse a la legislación adjetiva aplicable, es decir, como contra la determinación de la revocación todavía cabe la promoción del juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la autoridad obligada al cumplimiento debe esperar a que transcurran los cuarenta y cinco días con que cuenta el contribuyente para impugnarla, ya que únicamente las sentencias firmes pueden ser cumplidas.

Ahora aclaramos, que el orden de aparición y cita de los diversos criterios de jurisprudencia que hemos tenido al alcance e invocado en estas tareas no reflejan posición alguna de esta autoría, sino que, es por método finalizar en lo concluyente que resulta la importancia del término que para el trámite

devolución de mercancías embargadas bajo la medida cautelar a estudio que pues el termino que los particulares tienen para promover la devolución de las mercancías aunque es importante mas lo resulta el deber legal del quejoso de acreditar el interés y derecho subjetivo. En lo particular consideramos que la esencia del reclamo se encuentra en la afectación misma cuyo resarcimiento al no rebasar los límites del perjuicio que se le causa al particular en esa medida se encuentra legitimado, lo que es lo mismo si fue gobernado para ser infraccionado también debe serlo para ser absuelto, juego en el que finalmente reivindicable en posesión de las mercancías no puede significar perjuicio para el estado. Creemos que lo antes dicho, tiene su sustento en lo siguiente:

La suprema Corte de Justicia de la Nación⁴⁴, a este respecto, estableció que el citado precepto establece que el particular que obtenga una resolución administrativa o judicial firme, que ordene la devolución o el pago del valor de la mercancía o, en su caso, que declare la nulidad de la resolución que determinó que la mercancía pasó a propiedad del fisco federal, podrá solicitar a la autoridad fiscal su devolución o el pago de su valor, dentro del plazo de 2 años, acorde con el propio artículo 157 de la Ley Aduanera. Ahora, si bien el ejercicio del derecho a solicitar la devolución o pago de las mercancías está sujeto a un plazo determinado, ello no quiere decir que habiéndose presentado la solicitud respectiva dentro del periodo en cuestión siga transcurriendo en perjuicio del particular, ya que esta petición lo interrumpe y la autoridad queda obligada a devolver o resarcir el valor de los bienes, tomando en cuenta que no se trata de constituir un derecho a favor del afectado, sino solamente de dar cumplimiento a lo ordenado en una resolución jurisdiccional o administrativa que ya se lo otorgó. En consecuencia, una vez formulada la correspondiente solicitud, mientras la autoridad no decrete la devolución de los bienes embargados, pague su importe en los casos en que esto no sea posible, o

⁴⁴ Tesis: 2a./J. 45/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, Abril de 2011, p. 441. RUBRO: DEVOLUCIÓN DE MERCANCÍAS EMBARGADAS EN MATERIA ADUANERA. EL PLAZO ESTABLECIDO EN EL CUARTO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 157 DE LA LEY ADUANERA PARA SOLICITARLA O PARA PEDIR EL PAGO DEL VALOR DE AQUÉLLAS SE INTERRUMPE CON CADA GESTIÓN DE COBRO.

resuelva en definitiva en sentido negativo, por razones formales o de fondo, la gestión de cobro inicial tiene por efecto interrumpir el plazo original y, por mayoría de razón, las promociones subsecuentes, al ser demostrativas del interés en la devolución o el resarcimiento, reanudan el señalado plazo, en términos del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, aplicado supletoriamente, pues de otra manera bastaría con que la autoridad no diera respuesta o pretextara motivos formales para no acceder a lo pedido, para que transcurridos 2 años desde que se le ordenó acatar una resolución, el solo correr del tiempo la relevara de esa obligación, privando injustificadamente al interesado del derecho a que se le devuelvan o paguen los bienes de los cuales fue privado sin motivo legal alguno.

Finalmente, no toda gestión del interesado tiene la posibilidad de interrumpir el plazo establecido en el párrafo cuarto del artículo 157 de la Ley Aduanera, sino únicamente las promociones de quienes acrediten tener facultades suficientes para retirar la mercancía del recinto fiscal mediante documento idóneo, y contar además con un derecho subjetivo legítimamente reconocido sobre los bienes cuya devolución se pide, tal como esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya lo determinó en su jurisprudencia 2a./J. 57/2009⁴⁵

5. ASPECTOS DOCTRINARIOS DEL EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA ADUANERA.

La sistematización del presente trabajo de investigación, incluye desde luego la parte doctrinaria en el análisis de la problemática aduanera como eje teórico principal del mismo.

En este tenor, resulta pertinente incluir como parte de este capítulo, las diferentes posiciones teóricas, definiciones y conceptos que al respecto nos resulten importantes tomando en consideración sus elementos y vínculos con

⁴⁵Rubro: "EMBARGO PRECAUTORIO DE MERCANCÍAS CON MOTIVO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA. SU DEVOLUCIÓN O EL PAGO DE SU VALOR PROCEDE A FAVOR DE QUIEN COMPRUEBE TENER UN DERECHO SUBJETIVO SOBRE ELLAS.".

el tema.

Una de las primeras definiciones que describía la medida cautelar en la materia la constituye la aportada por Petit en 1924, la cual advierte el esfuerzo por describir las relaciones de los particulares tratándose del tráfico de mercancías incipientemente regulado en la época en que dicha definición fue elaborada, aunado todo a ello a las condiciones geográficas y la escasa comunicación con que se contaba. Cabe señalar que en su momento fue vista con acierto dicha definición pero a la fecha la advertimos solo como un buen dato doctrinario que refleja la evolución de nuestra figura a estudio pues la ley que en nuestros días la regula no es ni a semejanza la que se ocupó de ella en la época de la definición que así puede leerse:

El secuestro o embargo es una institución procesal que consiste en la retención de bienes o mercancías hasta en tanto se resuelve una cuestión, generalmente litigiosa, y proviene del *sequestrum* “depósito en manos de un tercero, *sequester*, de una cosa sobre la que hay contenida entre dos o varias personas con cargo de conservarla y devolverla a la parte que gane la causa”⁴⁶

Otra definición, más o menos articulada de lo que significa el embargo precautorio la aporta Susana Mireles Arreola, y aunque parezca un tecnicismo del derecho procesal fiscal, su toque didáctico acomoda bien a los fines de esta tarea cuando afirma:

Embargo precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres años ejercidos cuando no atiende tres requerimientos de la autoridad en los términos de la fracción III de este artículo por una misma omisión, salvo tratándose de declaraciones en que basará con no atender un requerimiento. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente

⁴⁶Petit, Eugene, citado por Máximo Carbajal Contreras en Derecho Aduanero, Editorial Porrúa, México 2009, p.80

cumpla con el requerimiento o dos meses después de practicado si no obstante el incumplimiento las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.⁴⁷

Por otra parte Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo tratando de explicar el embargo precautorio concluyen en dos supuestos, afirmando:

Primero. Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hacen dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos que señala el art. 41 en sus 3 fracciones.

Al respecto la fracción II es muy clara al disponer que procede a embargar precautoriamente los bienes o la negociación del contribuyente, cuando este no haya presentado declaraciones en los últimos tres ejercicios cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad en los términos de la fracción III, del citado art. 41, por una misma omisión. El embargo quedara sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento, o dos meses después de practicado si las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Segundo. De conformidad con el art. 45 del Código Fiscal de la Federación, se da el segundo supuesto de embargo precautorio, cuando las autoridades fiscales exigen el pago de crédito fiscales que no han sido cubiertos o garantizados señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.⁴⁸

Por nuestra parte, aportaremos la concepción nuestra que describe lo formal y

⁴⁷Mireles Arreola, Susana, et. al., Prontuario Fiscal Correlacionado Estudiantil, 9ª. edición, Buenos Aires, Argentina, Editorial Thomson, 2006, p. 833.

⁴⁸Ponce Gómez, Francisco, et. al. Derecho fiscal, 11ª. edición, México, D.F., Limusa, 2007, p. 253 y 254.

doctrinal de la figura a estudio desde un aspecto de legalidad que se ve necesario tener en cuenta al concluir:

El embargo precautorio en materia aduanera es una medida cautelar que se materializa en el acto de la autoridad administrativa aduanera tendente al aseguramiento de bienes propiedad de un particular que se sujeta al procedimiento administrativo al final del cual de resultarle créditos a su cargo permiten la realización del crédito fiscal a favor de la autoridad administrativa aduanera, previendo con dicho aseguramiento la certidumbre del arraigo e identidad del particular.

CAPITULO II

EL EMBARGO PRECAUTORIO EN LA LEGISLACION INTERNACIONAL Y NACIONAL.

2. El embargo precautorio en la legislación internacional y nacional

El embargo precautorio en la legislación internacional y nacional viene a constituir la oportunidad y medio para actualizar el conocimiento de una figura propia del derecho aduanero, es decir lo relativo a la evolución y desarrollo de un instrumento que históricamente ha servido a los estados naciones para realizar dos fines que le son esenciales, por un lado, el control del comercio interior y exterior nacionales y por el otro, la obtención de recursos económicos al tenor de las infracciones de los gobernados a las leyes de la materia aduanera.

Nosotros abordamos este tema de manera crítica, concibiendo al estado como un órgano al servicio del pueblo obligado a acatar la normatividad internacional que en los últimos tiempos ha adquirido una relevancia muy importante cuando se exige que todo régimen jurídico o político, deba ser respetuoso de los derechos humanos. La tendencia antes dicha va más allá de los arcaicos conceptos de soberanía, pues estimamos que si bien el derecho de aduana y la figura misma del embargo precautorio en esa materia, corresponden en una clasificación general a las normas del derecho público interno, sin que ello sea pretexto para corresponder a una nueva realidad mundial del respeto a los principios de dignidad y oportunidades a que tiene derecho todo ser humano por el simple hecho de ser persona.

Finalmente, los aspectos históricos que se invocan en la normativa internacional, al tratar lo laxo de la facultad administrativa excesiva en el poder ejecutivo que advierte poca vigencia y nulo acatamiento a la normatividad internacional que protege los principios del respeto a la persona, lo que anticipamos al considerar que figuras como el embargo precautorio en los

términos de su regulación presente, impiden el desarrollo de la persona en sus actividades productivas que constituyen la oportunidad de su subsistencia misma.

2.2. El embargo precautorio en el Derecho Internacional

México ha celebrado diversos tratados que regulan de alguna forma el esquema aduanero, y que al revisar el cúmulo de tratados, no hemos encontrado que la figura de embargo precautorio se regule en los tratados internacionales, sino en las leyes internas de cada país, creemos que eso sea así ya que la medida cautelar de que hablamos es de derecho público interno.

Base de estos trabajos ha sido sin duda nuestra afirmación compartida con diversos doctrinarios, en la que se sostiene que el embargo precautorio en materia aduanera, desde hace décadas se ha regulado en diversos países, y México no ha sido la excepción⁴⁹ como un instrumento de control, regularmente, por la autoridad administrativa en esa materia.

Pues bien, en este apartado buscamos la luz que nos permita establecer la concepción de dicha medida cautelar desde una perspectiva de la legislación internacional, para lo cual, analizaremos tratados y convenios internacionales relacionados con la materia aduanera, cuyo estudio nos permita ubicar y delimitar el ámbito de aplicación de la figura del embargo precautorio en la materia aduanera, para una mejor comprensión en los objetivos trazados.

⁴⁹ Guerrero Rodríguez, Jesús M., *Breviario practico de Derecho aduanero*, México, Editorial Sista S.A. de C.V., 2012, p. 47.

2.2.1. *Acuerdo entre el gobierno de los estados unidos mexicanos y el gobierno de la república de Corea sobre cooperación y asistencia mutua en materia aduanera.*⁵⁰

Uno de los pactos celebrados en materia y competencia aduanera ocurrió entre México y Corea, evento que tuvo como sede la ciudad de México, ocurrido este el día 09 de septiembre de 2005, y que a la postre, el día 21 de febrero de 2006 fuera aprobado por el Senado de la República. Cabe señalar que la ratificación se hizo pública mediante Diario Oficial de la Federación⁵¹ en publicación del día, entrando en vigor un mes después.

Del acuerdo señalado podemos decir que entre sus objetivos fueron precisamente el fomento para lograr la cooperación internacional para la aplicación de la legislación aduanera y su debido cumplimiento. A ese respecto nos cumple opinar que ese ha sido el medio a través de cual las naciones han emprendido acuerdos para lograr mejores condiciones en las diversas regiones del mundo; es lo que llamamos la nuevas necesidades del mundo globalizado⁵² en el al instante nos enteramos de cualquier desequilibrio económico en perjuicio de las diversas economías.

Un objetivo más de los trabajos a que nos referimos fue la cooperación técnica, de información y de recursos humanos cuyo fines nos resultan evidentes y en su momento así se hicieron públicos; de igual forma los esfuerzos por conseguir la cooperación entre autoridades aduaneras, para combatir las infracciones de este tipo y, es aquí lo que nos inquieta, como es que dos naciones se reúnen para tratar asuntos que les son comunes en el tráfico de mercancías.

De igual forma en los trabajos a que hacemos referencia se planteaban la asistencia administrativa mutua; lo cual, creemos se refiere a intercambiar

⁵⁰ Carvajal Contreras, Máximo, *Tratados y convenios aduaneros y de comercio exterior*, México D.F., Editorial Porrúa, 2009, pp. 127 y ss.

⁵¹Diario Oficial de la Federación de fecha 11 de abril de 2006.

⁵²Millán González, Arturo, *El delito de defraudación fiscal y su nueva defensa penal*, México D. F., Ediciones Fiscales ISEF, S.A., 2013, p. 131.

modelos y sistemas de carácter administrativos para la verificación del tráfico y poder detectar más fácil cuando se infrinja la normatividad vigente con motivo de dicho intercambio. Consideramos que los compromisos son facilitar el estricto cumplimiento de las normas aduaneras sin que ello implique una intervención que ponga en riesgo las soberanías⁵³ pero si establecer como un objetivo común proporcionar ayuda mutua para prevenir, investigar y combatir ilícitos aduaneros.

2.2.2. Consejo constitutivo del Consejo de cooperación Aduanera

Se llamó así, a la reunión que para tratar asuntos relacionados con la materia aduanera⁵⁴, México asistió, resultando que los acuerdos establecidos cobraron vigencia a partir del 4 de noviembre de 1952, sin embargo, fue hasta el día 13 de noviembre 1987 en que nuestro país realiza su de adhesión.

Cabe decir que entre los objetivos de estos trabajos eran asegurar el más alto de armonía y uniformidad de los sistemas aduaneros del mundo. Promover la cooperación aduanera entre los gobiernos. Aplicar e interpretar uniformemente los convenios de la nomenclatura, del valor y los elaborados por el comité técnico permanente y facilitar el desarrollo del comercio internacional.

2.2.3. Convenio sobre la nomenclatura para la clasificación de las mercancías en los aranceles de aduanas.

El día 15 de diciembre de 1950, se llevó a cabo la convención a que se refiere este apartado⁵⁵, acontecimiento que tuvo como sede a Bruselas, Bélgica. Entre los objetivos que se planteaban alcanzar eran establecer una base común para la clasificación de las mercancías⁵⁶ en las nomenclaturas aduaneras nacionales, así también acordar mecanismos para que los convenidos pudieran permitir la comparación de los aranceles aduaneros a todos los bienes que concurren en el

⁵³Organización Mundial del Comercio https://www.wto.org/.../wto_s.htm. Consultada el 17 dic. 2014

⁵⁴Organización Mundial de Aduanas www.aduana.gob.bo/aduana7/.../organización.

⁵⁵ Nomenclatura Arancelaria de Brúcelas. Ec.europaeu./translation/.../pyc1195_es.https.

⁵⁶ Silva Juárez, Ernesto, Manual del pedimento aduanero, Publicaciones Administrativas contables jurídicas S.A. de C.V. México 2012, p. 27.

comercio, de igual forma, un objetivo más fue simplificar las negociaciones internacionales sobre aranceles aduanales, obtener la uniformidad máxima en la clasificación de mercancías y finalmente, el comercio internacional y contribuir a su expansión.

2.2.4. *Convenio sobre el valor en aduanas de las mercancías.*

Convenio sobre el valor en aduanas de las mercancías⁵⁷, que inicio su vigencia internacional el 28 de julio de 1953 y al que nuestro país se adhirió, más no lo suscribió. Cabe señalar que entre los objetivos del convenio estaban sobre la mesa temas como el facilitar las negociaciones internacionales, dar certeza jurídica a los importadores en cuanto al pago de los impuestos⁵⁸, unificar la determinación del valor para efectos aduaneros, y facilitar el comercio internacional.

2.2.5. *Convenio internacional del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías.*

Este convenio,⁵⁹ tuvo iniciación de vigencia internacional el 1 de enero de 1988, fecha de ratificación de México, y entre sus objetivos perseguidos se encuentran la unificación de los diversos sistemas de clasificación, agilizar el comercio internacional, facilitar la captura, ordenación y análisis de las estadísticas, unificar y simplificar los documentos utilizados en el comercio exterior, lograr ser polivalente, es decir, lograr una clasificación para varios fines, tener una aplicación universal.

⁵⁷Convenio de Legislación sobre el valor Aduanero de las Mercancías. www.sice.oas.org/trade/...sg060785.asp.

⁵⁸ Idem. www.sice.oas.org/trade/.../sg060785.asp.

⁵⁹Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías. Apw.cancilleria.gov.co/.../084c8oma%.

2.2.6. *Convenio Aduanero relativo a la importación temporal de equipo profesional.*

Convenio Aduanero relativo a la importación temporal de equipo profesional⁶⁰, cuya iniciación de vigencia internacional inicio el día 1 de julio de 1962, al que México se adhirió el día 7 de noviembre de 2000. Los objetivos de la citada convención fueron, entre otros, contar con normas generales para la importación temporal en franquicia de material profesional, y todo aquello que permitiera facilitar el intercambio a nivel mundial de conocimientos y técnicas especializadas.

2.2.7. *Convenio Aduanero relativo a las facilidades aduaneras para la importación de bienes destinados a ser presentados o utilizadas en una exposición, una feria, un congreso o manifestación similar.*

Convenio Aduanero relativo a las facilidades aduaneras para la importación de bienes destinados a ser presentados o utilizadas en una exposición⁶¹, una feria, un congreso o manifestación similar, el cual tuvo como fecha de iniciación de vigencia internacional fue el día 14 de julio de 1962. Es preciso señalar que a esta convención nuestro país se adhirió ratificándola en fecha 13 de noviembre de 2000 y teniendo como objetivos entre otros, conceder facilidades para la exhibición de mercancías en los foros señalados, las ventajas al comercio internacional, favorecer el intercambio de ideas y conocimiento a nivel internacional, así como la simplificación de trámites aduaneros.

⁶⁰ Op. cit. p.35

⁶¹ Guía de Importación- Aduana México. www.aduanas.gob.mx/...importación/G10.

2.2.8. Convenio Aduanero sobre el carnet ATA para la admisión temporal de mercancías.

La fecha de iniciación de vigencia internacional fue el 30 de junio de 1963, a él México se adhirió el día 10 de diciembre de 1996, sus objetivos fueron entre otros, facilitar los procedimientos para la importación temporal libre de impuestos a las mercancías, facilitar el intercambio internacional de las mercancías⁶², obtener un mayor grado de armonía y uniformidad de los sistemas aduaneros.

2.2.9. Convenio Aduanero relativo a la importación temporal de material científico.

Esta convención⁶³ de iniciación de vigencia internacional, el día 5 de septiembre de 1969, el cual fue aprobado por el senado de la república el 29 de diciembre de 1971, cuyos objetivos esenciales fueron coadyuvar al desarrollo de la investigación científica; apoyar la enseñanza y, eliminar obstáculos a la importación temporal de material científico.

2.2.10 Convenio internacional para simplificación y armonización de los regímenes aduaneros.

Esta convención inicio su vigencia a nivel internacional el día 25 de septiembre de 1974, en tanto a la misma no se adhirió nuestro país, aun así podemos revelar que los objetivos pretendidos son la simplificación y armonización de los procedimientos aduaneros; la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros; la simplificación y armonización de las formalidades aduaneras, de igual forma procurar la unificación de formalidades, procedimientos y regímenes aduaneros para agilizar el comercio internacional de mercancías y

⁶²Idem.

⁶³Convenio Aduanero Relativo a la Importación Temporal de Material Científico. www.ordenjuridico.gob.mx/.../M267.pdf.

por ultimo facilitar el comercio internacional de mercancías y la gestión de la autoridad aduanera.

2.2.11. Protocolo de enmienda del convenio internacional de simplificación y armonización de los regímenes aduaneros.

Protocolo de enmienda del convenio internacional de simplificación y armonización de los regímenes aduaneros, con fecha de iniciación de vigencia internacional el día 3 de febrero de 2006, pacto al que México no se ha adherido, pero que aun así podemos referirnos a algunos de sus principales objetivos, entre los que destacan la armonización unificación y simplificación de procedimientos aduaneros, el uso de técnicas de control y automatización; eliminar divergencias entre los regímenes y practicas aduaneras; establecer normas adecuadas de control aduanero; así como las que las autoridades aduaneras cuenten con métodos de control efectivos y apropiados.

2.2.12. Convenio internacional sobre asistencia mutua administrativa para prevenir, investigar y reprimir las infracciones aduaneras.

Convenio internacional, con fecha de iniciación de vigencia internacional el día 1 de Mayo de 1980, sin embargo a este pacto México no reporta adhesión, los objetivos que este pacto se propuso eran entre otros la asistencia mutua administrativa, con base en reciprocidad para prevenir, investigar y reprimir las infracciones aduaneras, la cooperación entre las administraciones aduaneras para luchar contra el fraude y contrabando aduanero así como luchar contra el tráfico ilícito de estupefacientes de sustancias psicotrópicas y de bienes culturales.

2.2.13. Convenio internacional relativo a la importación temporal, fecha de inicio de vigencia internacional.

Finalmente, tenemos que en el caso de esta convención inicio su vigencia internacional el día 27 de noviembre de 1993 y que fuera ratificado por México

en fecha 25 de julio de 1994. Especialmente esta convención tuvo como objetivos: reunir en un solo instrumento todos los convenios elaborados sobre importaciones temporales para que entre todos los pactos anteriores quedaran unidos en una sola y que dicho instrumento tuviera la utilidad de servir de convenio marco a las importaciones temporales.

Un fin más que perseguía esta convención, marco la unificación de criterios; establecer documentos de uso común a nivel internacional, así como simplificar y armonizar el régimen de importación temporal, al igual que establecer procedimientos ágiles, sencillos, reduciendo al mínimo las formalidades aduaneras.

Así como lo hemos descrito con anticipación, con el cúmulo de diversos pactos y convenios internacionales a que México acudió al igual que lo hicieron diversos países, han creado normas que de alguna forma regulan el tema del embargo precautorio en el ámbito internacional, sin embargo, al revisarlos y analizarlos cada uno de ellos, no encontramos que la normatividad aludida de alguna forma regule la figura de embargo precautorio en la materia aduanera.

Lo anteriormente dicho lo sustentamos, en que nuestra figura objeto de estudio es una figura que por muchos años se ha utilizado por los diferentes países, como un instrumento de control interno, regularmente por las autoridades administrativas en la materia aduanera, lo que es de Derecho interno de cada país, por ello, a nuestro juicio se debe simple y sencillamente que el embargo precautorio aquí estudiado es una medida cautelar, es una figura jurídica de Derecho procesal fiscal y que atendiendo a la clasificación general del Derecho fiscal y que a su vez este se encuentra en la clasificación del derecho público interno, reguladas por leyes ordinarias; y aclarado lo anterior nos da la pauta para continuar con nuestra indagatoria en los siguientes apartados.

3. El Embargo Precautorio en materia aduanera en el Derecho comparado.

En México, la doctrina nacional muy poco se ha ocupado se realizar estudios completos acerca de la teoría general de las medidas cautelares, ello en relación a lo que doctrinarios de otros países hasta hoy han hecho, calificándose que aquellos han hecho un muy buen trabajo con grandes aportaciones, pues en voz de Juventino Castro, ex ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación quien al respecto refiere:

No se puede asegurar que estemos familiarizados con estas providencias, pues su naturaleza y elementos constitutivos no son objeto de interés especial en nuestro país, que en medios jurídicos más acabados que el nuestro se han enriquecidos con su experiencia, pero ni la legislación ni la jurisprudencia mexicana se introducen en gran medida en su estructura teórica, como tampoco en el manejo de la mejor doctrina.⁶⁴

En lo particular, no somos ajenos a la discusión que se ha dado en México relativa a aclarar las confusiones entre lo que debe estimarse como las medidas cautelares y otras instituciones especiales que si bien tienen como objeto anticiparse a lo que será la decisión final de un proceso y por el otro lado lo precautorio como una medida de aseguramiento y estrictamente de ello.

El debate doctrinal que en México, más se ha dado es cuanto los constitucionalistas y procesalistas nacionales han discutido en relación a las medidas en materia de amparo⁶⁵ como la suspensión sea esta de oficio o a

⁶⁴ Castro, Juventino, La suspensión del acto reclamado en amparo, tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1998, pp. 55 a la 57.

⁶⁵ Fix-Zamudio, Héctor, El juicio de amparo, Editorial Porrúa, 1964, pp. 277 y 278.

petición de parte. Hemos traído aquí la consideración antes dicha para dejar firme nuestra postura en relación a que en otras materias como la tributaria y fiscal e inclusive en la aduanera que es nuestro objetivo aquí planteado.

La medida en comento, adquiere una preponderancia desde el punto de vista material de aseguramiento, ello aunque la justificación de la autoridad administrativa a cargo de quien esta ocurre, está en los fines del procedimiento como instrumento del estado, aun así, habremos de buscar en este apartado si al igual que en México en los diversos sistemas jurídicos se materializa dicha figura y si tiene los efectos negativos que hemos afirmado en las hipótesis de estos trabajos.

Desde la perspectiva del derecho comparado poco se ha escrito o comentado acerca del derecho aduanero, sigue siendo una rama especializada que cuenta con muy pocas obras y autores que cultiven los temas que les son propios; a eso más que otra cosa obedecen estos esfuerzos ya que no estamos hablando de una rama nueva del derecho, pues en la parte introductoria de estas tareas ya hacíamos referencia a los orígenes de la aduana.

En lo particular, haciendo un esfuerzo por explicar el fenómeno del cual pocos se han encargado de estudiar, hemos llegado a pensar que es quizás lo cambiante de la normatividad que rigen en esta materia lo que impide que a profundidad y de manera continua se le den seguimiento a las tendencias normativas que los estados naciones como el nuestro implementan para realizar los fines recaudatorios y de control del comercio interior o exterior, a través de sus planes sexenales de gobierno.

3.1. Estados Unidos.

Nos queda claro aquí que un punto de partida es analizar el procedimiento aduanero entre Estados Unidos de América y México, naciones que por su cercanía y vecindad están estrechamente ligados y, no solamente por cuestión de la distancia sino por factores que tienen que ver con las formas de vida, sus fundamentos económicos comunes y una tradición en la idiosincrasia por compartir una mezcla de razas; pero en estas tareas solo nos ocupan el estudio de las diferencias y las semejanzas sean estas accidentales y no esenciales, factores a los cuales consideramos, los juristas de estos tiempos deben de avocarse.

Los aspectos estudiados, como lo hemos dicho son por demás versátiles, del derecho tributario aduanero, en la que es difícil llegar a conclusiones finales o conceptos aplicables a todos los tiempos; criterios que pudieran resultar algunas veces comunes y en otras no, e inclusive diferentes acerca de las legislaciones estudiadas como en el caso puede ocurrir entre México y Estados Unidos, ya sea en la planeación de negocios internacionales en sus aspectos aduaneros o arancelarios; el régimen aduanero al que obedecerá la realización de la operación de comercio internacional, en lo que podemos afirmar que ambos sistemas parten de sus propias reglas internas como formas de facturación de las mercancías de importación o exportación, o bien lo relacionado con su clasificación en los regímenes aduaneros previstos en la ley.

Pues bien, en el caso de determinaciones de la autoridad aduanera que tienen que ver con la consideración del certificado de origen, así como el papel rector del estado, ello en tanto que a su cargo esta procurar la justicia de manera ordinaria e inclusive hasta en revisión de recursos ante la Corte de Comercio Internacional, lo que le es propio del régimen norteamericano. Ahora bien, en el

caso de México al existir agravios en temas como los antes dichos, al igual que en el sistema norteamericano que cuenta con el recurso de revocación que es el equivalente en nuestro sistema de derecho para impugnar una decisión de la autoridad aduanera, y así evitar que nos reparen en perjuicio y no se nos deje en estado de indefensión.

En relación a los procedimientos que se tienen en México, advertimos, le es muy parecido al sistema americano sobre todo en la forma de aportar pruebas al juez en la cual no hay diferencias substanciales, la forma de convalidar nuestro derecho de defensa, basado en el derecho de petición, pues todos estos conceptos y aspectos son comunes en ambos sistemas jurídicos, los cuales en caso de infringir las regulaciones enfrentan sanciones que pueden ser monetarias o bien privativa de libertad, advirtiéndose que en ambos casos no se regula el delito en grado de tentativa ya que las responsabilidades pueden ser por acción o por omisión del agente que produce el acto violatorio, como lo hemos señalado tanto en México como en Estados Unidos.

La similitud del procedimiento aduanero en los Estados Unidos y el procedimiento aduanero en México hacen ver que ambos sistemas jurídicos advierten un procedimiento aduanero contencioso administrativo y otro de carácter jurisdiccional; como ya decíamos líneas atrás, a ello obedece que las sanciones previstas para actos violatorios sean de carácter administrativo o penal, el caso de las primeras tenemos la multa, la clausura y otras más severas como el decomiso y la confiscación. En tanto la consecuencia que genera responsabilidad penal prevé para reprimir dicha conducta la privación de la libertad, la detención y el arresto.

Un aspecto común que comparten el sistema mexicano y el norteamericano lo es el que tiene que ver con el despacho y desaduanamiento de mercancías ya

que la clasificación de éstas, se apega a las reglas de la asociación de nomenclaturas de Bruselas, pactos a los cuales ya nos referimos en estos trabajos. Sin el ánimo de abundar más en detalles sí podemos mencionar el de la apreciación y el de valoración de las mercancías, haciendo alguna diferencia el sistema de semáforo, de los llamados primero y segundo reconocimiento.

En relación al tratado que se da al primero y segundo reconocimiento, se han emitido algunos criterios jurisprudenciales que tienen que ver con los ingresos que el estado mexicano obtiene, sustentándose en la tesis de jurisprudencia de rubro "INGRESOS PUBLICOS FEDERALES",⁶⁶ la que de manera concluyente no califica como de esta categoría los ingresos que se obtienen por el procesamiento electrónico de datos y segundo reconocimiento aduanero, como en la propia tesis se indica a pesar de que contenga el rubro "DIA" de los pedimentos de comercio exterior.

a. Recursos administrativos.

Ahora bien, veamos que ocurre en los recursos administrativos en materia de despacho de mercancías cuando existiendo alguna discrepancia entre el criterio hecho valer por el importador o exportador en lo relativo a la valoración de la mercancía, en ese supuesto se hace necesario llevar a cabo el recurso administrativo de revocación previsto en la ley aduanera, recurso que es equivalente al protesto, y que en la aduana estadounidense implica el inicio de litigio. Cabe señalar, que el propósito de ambos recursos es contender la decisión final de lo oficial de la aduana en el puerto de entrada, siendo recurrible ésta, primero ante el director distrital o de zona y después ante la oficina central de la aduana en Washington, ello en el caso de los Estados Unidos⁶⁷.

⁶⁶ Semanario Judicial de la Federación, y su Gaceta, novena época, P/J 124-2006 t. XXIV, Noviembre de 2006, p. 882.

⁶⁷ Organización y Estructura de la Administración... Aduana México. www.aduanas.gob.mx/aduana.../G10_06.

En lo que hace a México, la ley aduanera considera la interposición del recurso de revocación pero en forma optativa antes de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Podemos advertir que existe alguna similitud entre el departamento homólogo de la dirección general de aduanas, o sea, del *U.S. Customs Service Headquarters Office* de los Estados Unidos de América, y alguna diferencia entre el tribunal federal de justicia fiscal y administrativa y la Corte de Comercio Internacional de los Estados Unidos de Norteamérica.⁶⁸

En el caso mexicano, podemos señalar que no existe al nivel señalado especialización jurisdiccional que atienda la comercialización, sino que los litigios aduaneros se tramitan por el tribunal de litigio fiscal y los recursos administrativos en materia aduanera tanto establecidos en el código fiscal de la federación como en la ley aduanera son el recurso de revocación en su doble aspecto, ya sea en el aspecto administrativo como jurisdiccional y resultaría aplicable el recurso de nulidad de notificaciones y el recursos de suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

El recurso administrativo de revocación, es aquel en el que el importador o exportador gestiona que una autoridad fiscal distinta de la que emitió la resolución, la revoque o modifique en su favor en atención a las pruebas y alegaciones que el promovente aporte para fundar su ilegalidad, ello es así ya que la autoridad aduanera no es una autoridad jurisdiccional sino administrativa, así también, que tampoco entabla un juicio por cuestiones inherentes a la materialidad de la controversia legal contra los recurrentes, aunque si existe un acto final que emite con carácter de definitivo.

⁶⁸ Observatorio de Control Aduanero a las Importaciones de Estados Unidos. www.cepal.org/.../5070-observatorio-delcontroladuaneroalasimportacionesdeestadosunidos.

Como lo señalamos líneas atrás, acerca de la problemática para determinar el término en que ha de promoverse el recurso de revocación ya que el artículo 202 fracción V del código fiscal y el artículo 203 de la ley aduanera, no especifican en forma obligatoria el término, solo menciona que es optativo el ejercicio de ese derecho antes de acudir a la autoridad de alzada, lo cual viene en el mismo sentido de lo que disponen los artículos 120 y 125 del código fiscal de la federación, ya que pudiera considerarse que el término para la interposición del recurso desde el punto de vista administrativo sería de diez días y desde la perspectiva jurisdiccional hasta de cuarenta y cinco, ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. A la ambivalencia en el término referido y otras discrepancias se ha referido la doctrina⁶⁹.

b. Aspectos ilícitos del tráfico.

Cuando existe una violación a las leyes aduaneras, si se determina que la conducta criminal ha sido realizada en forma intencional o culposa, pudiéramos hablar de que la autoridad administrativa o judicial se encuentra en posibilidad, de acuerdo al poder discrecional en la aplicación de la ley que le asiste, de elaborar la construcción jurídica conducente a la remisión o mitigación de las penas de acuerdo a las circunstancias en la comisión del delito y la tipología de los delincuentes⁷⁰.

Así, en el supuesto que se determine, que dicha violación fue cometida sin negligencia antisocial o sin ninguna intención de parte del peticionario de defraudar al fisco o de violar la ley, o que existen circunstancias que puedan

⁶⁹ Ruiz Eliseo, Mauro, *Algunos elementos de técnica legislativa*, UNAM, México D.F., 2007, p.222.

⁷⁰Terreido Girón, José Domingo, el Procedimiento Aduanero Estudio Comparativo y Analítico entre Estados Unidos de América y México... ensayo de Derecho Comparado boletín Mexicano de derecho Comparado num.125 mayo-agosto 2009 instituto de Investigaciones jurídicas/universidad nacional Autónoma de México, p. 21.

mitigar la pena o justificar su reducción, se podrá autorizar que dicha penalidad sea atenuada o revocada⁷¹.

La autoridad aduanera, podrá establecer la penalidad correspondiente, tomando en consideración los atenuantes y agravantes del caso, mas tendrá que atenerse al marco legal previsto por la ley aduanera, y a los mínimos y máximos del establecimiento de dicha pena pecuniaria, cuando se trata de sanciones administrativas; y cuando se trata de sanciones penales, y en el caso de que dicha pena sea privativa de la libertad, ésta deberá de ser establecida de acuerdo a la ley penal por el Ministerio Público o el juez penal; este procedimiento al que hacemos alusión aquí, no releva la jurisdicción de la aduana ni cambia o adiciona la jurisdicción de la misma, constituye un ámbito material en la aplicación de la ley, independiente al de la autoridad administrativa fiscal.

Las conductas referidas en líneas anteriores pudieran llegar a su *circusmaximus* completando los tipos delictivos correspondientes al contrabando y a la defraudación fiscal. Y esto se refiere a las falsas manifestaciones que resultan ser eficientes para producir un perjuicio pecuniario al Estado, siendo suficiente para que la conducta sea típica, con que se produzca la violación de las normas que protegen la economía nacional y su organización⁷² como es el caso de falsas anotaciones en libros y documentos, mercancías sin manifestar, falsos informes, transgresiones sobre franquicias, patentes y marcas, y actos que impiden o entorpecen la realización de la potestad aduanera, aunque debemos mencionar que estas conductas y sus objetivos pudieran resultar equiparables al delito de contrabando, de acuerdo a la realización de la conducta delictiva y a las circunstancias del caso⁷³.

⁷¹Tenreido Girón, José Domingo el Procedimiento Aduanero, Estudio Comparativo, op.cit. p.23

⁷²Ribera, Silva Manuel, Derecho Penal Fiscal, Editorial Porrúa, México 1999, p. 51.

Así también pudiéramos hablar del caso de posesión de mercancías sin documentación, tráfico prohibido, datos falsos proporcionados a la autoridad, certificación falsa del origen de mercancías, etcétera.

Ahora bien de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 73 del código fiscal de la federación, considera como agravantes el uso de documentos falsos cuando se trata de una operación inexistente, así como la reincidencia del agente que produce el efecto antisocial, y el utilizar un registro federal de causantes de otro importador, que nunca hubiere encargado el despacho de mercancías.

Así también las atenuantes las fija la ley, por lo tanto se deriva de la misma una presunción legal que tendrá que ser probada por el recurrente, cuando la clasificación de la mercancía ha sido correctamente manifestada a la autoridad, aun en el caso de que las mercancías estén sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias, cuando se produce el pago dentro de los 45 días siguientes a la fecha de la notificación, cuando el infractor paga antes de la notificación de la resolución⁷⁴.

Por otro lado, resultarían ser agravantes de la comisión de la conducta criminal el hecho de que ésta se realice a través de la concertación de la realización del delito, ya que la ley contempla que los delitos fiscales sólo pueden ser de comisión intencional.

Mas el núcleo complejo se realiza cuando varias personas cometen conjuntamente el delito, y la preparación de la conducta se realiza en forma

⁷⁴ Procedimiento para la Importación de Mercancías.
www.aduanas.sat.gob.mx/webanet/Guia/gIa04_2005_.3.doc

maquinada y dirigida a evadir impuestos en contra del fisco federal, ya sea que la realización del acto delictivo y punible se sirva de otra persona para su realización, en lo que la ley contempla con mayor severidad a quienes preparan intelectualmente la operación que a quienes la realizan, a través de la inducción dolosa o cualquier otra forma de influencia o presión psicológica que logre los propósitos del agente social que produce el efecto antisocial.

Es el caso, que tan responsables son ante la ley aquellos que ayudan a cometer dolosamente el delito, como los que lo preparan, en virtud de la doctrina de la equivalencia de las condiciones, en lo que habría que determinar, desde el punto de vista jurisdiccional, quiénes son las personas que no consuman el delito, sino solamente ayudan en virtud del fenómeno de la persuasión, o aquellos que auxilian a otro después de su ejecución en virtud de una promesa anterior, siendo delito calificado cuando el autor se ostenta como funcionario o empleado público.⁷⁵

Siendo característico de estas organizaciones los perfiles conductuales que son signo inequívoco de la realización del crimen organizado, formando sociedades de lo oculto, sociedades *intuitupersonae* que dan cuenta del presupuesto de la nación, permeando la sociedad estatal con su influencia, y hacen nugatorio el principio de seguridad jurídica, como forma habitual de realización de un anti sistema, en zonas de influencia que forman islotes que pretenden retar la realización y preeminencia del Estado.

El genérico del contrabando, de acuerdo a lo establecido en el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, nos habla de que comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, omitiendo el

⁷⁵Hernández Guillem, Raúl Alejandro, Delitos Fiscales, Defraudación Fiscal y Contrabando en México. <http://www.gestipolis.com/economía-2/delitos-fiscales-defraudacion-fiscal-y-contrabando-en-mexico.htm>

pago parcial o total de las contribuciones o cuotas compensatorias sin permiso de la autoridad competente, o de importación o exportación prohibida, así como cuando el infractor interna mercancías de zonas libres al resto del país o que extraiga mercancía de recintos fiscales o fiscalizados, sin que se lleve a cabo el levante de las mismas de acuerdo a la ley.⁷⁶

El mínimo depósito establece otros atenuantes:

Si el monto de la omisión no excede de 10,000 pesos, no se formula la querrela correspondiente, o cuando el monto de la omisión no excede del 50% de los impuestos que deban cubrirse, cuando ésta se deba a la inexacta clasificación arancelaria, y la autoridad fiscal decida no formular querrela.

Es importante señalar también, que el artículo 198 de la Ley Aduanera establece que son agravantes la reincidencia, el uso de documentos falsos en que se hagan constar operaciones inexistentes, y utilizar un registro de un importador que no hubiere encargado el despacho de las mercancías; y serán atenuantes la inexacta aplicación de la clasificación arancelaria, el pago dentro de los 45 días siguientes a la fecha de notificación, y cuando el infractor paga las multas y accesorios antes de la notificación de la resolución.

3.2. Argentina.

Establecer la importancia en la figura a estudio y obedeciendo a la clasificación en vía de derecho comparado quien produce la normatividad aduanera, en este apartado pretendemos establecer, atendiendo la división de poderes, a quien compete regular la norma aduanera, secuestro, medidas cautelares, ejecución del embargo.

El estudio acerca del origen del derecho aduanero, en Argentina, nos indica que es una antigua institución, cuyo nacimiento en la historia, aparece

⁷⁶ Op. cit. p.34

vinculado con el ejercicio de control de tráfico externo y de la potestad tributaria respecto de las mercaderías que atraviesan las fronteras de la jurisdicción de que se trate (ciudad, estado, reino, imperio)⁷⁷. En este tenor podemos afirmar que la figura a estudio se explica a partir de la base constitucional del derecho aduanero argentino es decir a partir de los artículos 75 numeral 1, 2, 10, 13 artículo 9 y 10 de la constitución política de la nación de argentina 22 de agosto de 1994.

El punto de partida para nuestro estudio reside, en el aludido del artículo 75 a partir del cual se adiciona en lo que interesa en su numeral 1, 2, 10, 13 que al efecto se lee.

Artículo 75: Corresponde al congreso:

1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la nación.
2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo indeterminado, proporcionalmente iguales en todo territorio de la nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos. Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de buenos aires en su composición.

⁷⁷ Cotter, Juan Patricio, Las infracciones Aduaneras, 1ª edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, p. 1.

10. Reglamentar la libre navegación de los ríos interiores, habilitar los puertos que considere convenientes, y crear o suprimir aduanas.
13. Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí.

Así, podemos colegir que el Congreso de la Unión argentino, al establecer los derechos de importación y exportación, así como imponer contribuciones directas e indirectas, implementando acuerdos de coparticipación entre nación y provincias buscando regular y definir el equilibrio económico de la nación; para todo ello creó instituciones jurídicas que le permiten que el área o rama del comercio se desarrolle con regularidad.

Pues bien, en el presente trabajo hemos encontrado que en la República Argentina similar a lo que ocurre en México y en otros países también se dispone de un procedimiento en la materia aduanera, en este caso, se encuentra regulado un acto jurídico de carácter administrativo que consiste en el aseguramiento de bienes o mercancías que son objeto de tráfico comercio y que de acuerdo a la normatividad aduanera y fiscal se presumen infracciones a dicha normatividad, y bajo esas premisas surge el embargo preventivo, siendo este el nombre que constituye la similar figura con la del derecho mexicano.

En efecto, cabe señalar que en Argentina el embargo preventivo tiene lugar en un procedimiento que de acuerdo al artículo 1085, 1, C del código aduanero, puede desarrollarse en dos fases, la primera ante la denuncia que en términos del artículo 1082 alguien hace ante el administrador aduanal. Hacemos notar que el citado dispositivo legal establece los requisitos que deben contenerse de la denuncia; de igual forma, que de la citada actuación se abre una especie de expediente que en el derecho argentino en esta materia aduanera le llaman sumario, tal como lo dispone el numeral 1083 del referido código aduanero.

De igual forma, podemos mencionar que en esta primera fase a la que podemos llamar administrativa se advierte la actualización y estudio de algunos presupuestos como la legitimación, discrecionalidad y secrecía, competencia e instancia. En el caso de la primera cabe señalar que en cuestión del denunciante puede ser cualquier persona que tenga conocimiento de los hechos que ameriten la infracción, tal como lo dispone el artículo 1092 del código aduanero. En el caso de la discrecionalidad y secrecía, el artículo 1095 de la mencionada codificación protege la identidad del denunciante, y en correspondencia a ese derecho en uso de sus facultades el Administrador de aduana omite revelar la identidad de aquel, pues así se lo faculta el artículo 1094 en su inciso a.

Cabe señalar, que el procedimiento a que nos venimos refiriendo, en la fase que hemos llamado administrativa puede terminar por sobreseimiento, tal como lo dispone el artículo 1098 del código aduanero, pues también de acuerdo al numeral 1099 puede tener con ello un efecto desvinculante penalmente, pero no tributariamente. Las facultades de sobreseimiento se le conceden al Administrador de aduanas en el artículo 1108 del código aduanero y de acuerdo al numeral 1112 dicho funcionario en esta fase administrativa habiendo reunido los elementos necesarios inicia la fase procedimental notificando a las partes de la denuncia y demás elementos para que éstos contesten en el término que se les concede y dando término para expresar sus alegatos.

De las notas anteriores, nosotros podemos hacer notar las siguientes cuestiones, en primer término que en dicho procedimiento se observa el ejercicio de un principio contradictorio, el que se materializa al permitir al denunciado contestar los hechos, le dan término para ofrecer y desahogar pruebas, rendir alegatos y ambos se sujetan al ejercicio de facultades del Administrador aduanal para dictar acuerdos para mejor proveer, lo antes dicho se sustenta en los artículos 1101, 1108, 1109, 1110 y 1111. Sobre ese particular el numeral 1108 establece la instancia y el 1109 el término de pruebas, pero a ese particular hacemos notar que quizás por una falla de

técnica legislativa el legislador argentino refiere la acepción *plazo* en una evidente confusión ya que estimamos que en la doctrina el plazo refiere la hora exacta cumplida para que algo ocurra, es decir, lo que debe ocurrir únicamente en ese preciso momento, o sea, ni antes ni después y en nuestro entender y que creo va acorde a la doctrina procesal debió utilizarse la acepción *término* para que en ese caso se entendiera por ello la dilación temporal en la que de inicio a fin en cualquier momento la parte interesada ofreciera pruebas, esto es, ni antes de iniciar el término y después de precluido, o sea, solo dentro de dicho término.

Por otra parte, y como ya lo mencionamos, el numeral 1112 del código aduanero argentino establece la facultad del Administrador de aduana para resolver el *sumario*, siendo en dicha resolución en donde puede determinar haciendo extensiva la medida de secuestro, o bien, en dicha resolución puede ser en el sentido de solicitarle al Servicio Aduanero que a su vez éste solicite al juez el embargo preventivo, siendo aquí en donde emerge lo legal y material de la figura del embargo preventivo, ello, si el juez decreta el embargo que se le ha solicitado.

De lo antes dicho inferimos dos cosas, la primera, que a partir de la solicitud realizada por el servicio aduanero en el sentido de que se decrete el embargo preventivo por el juez, de esa solicitud materializada ante dicho juez advertimos que con ella se inicia la fase jurisdiccional en que ocurre el embargo preventivo como la medida cautelar que constituye nuestro objeto de estudio en estas tareas; la segunda cuestión, la deducimos de que al dictarse el decretamiento del embargo preventivo por la autoridad judicial, ello le adjudica al fisco una carga procesal y económica pues de acuerdo a la ley el fisco asume la responsabilidad que resulte por la medida cautelar que venimos estudiando.

Por nuestra parte, establecemos la consideración de que en el sistema aduanero argentino existe la posibilidad de que el denunciado garantice la probable multa y el crédito fiscal omitido, de tal suerte que puede continuar en poder de la mercancía y realizar sus operaciones habituales de comercio a

diferencia de lo que ocurre en otros sistemas jurídicos en materia aduanera, lo cual nos hace considerar acertado pues una simple falla administrativa se resuelve así en lo administrativo y en lo económico sin efectos nocivos que atenten contra una economía y fuentes de empleo que en muchos de los casos se pierden al no encontrar forma alguna prevista en la ley para impedir salvar la situación de la maraña jurídica en que se ve inmerso.

3.3. El Salvador.

Como hemos venido estudiando acerca de la existencia de procedimientos administrativos en materia aduanera que contengan el embargo precautorio o preventivo como sanción aduanera. En el caso de El Salvador, encontramos que dicho procedimiento se denomina precisamente Procedimiento Administrativo Sancionador, el cual se estatuye en la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras.

a. Procedimiento Administrativo Sancionador.

En relación al procedimiento administrativo sancionador que encontramos en el sistema jurídico salvadoreño, podemos señalar que al tratar de definirlo inevitablemente nos encontramos en la necesidad de establecer los límites de la potestad sancionadora que a la administración le ha conferido el artículo 14 de la Constitución salvadoreña, pudiendo concluir que dicha potestad tiene un reconocimiento constitucional ya que la habilitación sancionadora para la imposición de sanciones a aquellos que violen la norma contenida en el ordenamiento administrativo de referencia y que está a cargo de la administración pública.

Cabe hacer mención que es precisamente el artículo 14 de la máxima norma salvadoreña que contiene la potestad en materia penal y en materia administrativa, ambas sancionadoras, y que constituyen la norma primaria del sistema salvadoreño, ello al disponer “...*la autoridad administrativa podrá sancionar, mediante resolución o sentencia y previo el debido proceso, las*

contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas...”. Todo lo anterior, encuentra su límite máximo en el mandato de legalidad que se advierte contenido en el artículo 86 inciso 1º de la Constitución, de lo cual obliga a la autoridad a sujetarse a lo que la ley dice, por ello debe estimarse, la autoridad solo puede funcionar cuando la ley le faculte, es decir, la ley son los límites de las facultades que la autoridad detenta.

Por ello, en la doctrina se afirma que la imposición de sanciones a los gobernados transgresores de la norma administrativa conduce a situaciones que van desde el reconocimiento de la mencionada potestad sancionadora hasta la concreta aplicación de una sanción, lo que se denomina procedimiento que en otras palabras es la forma en que la potestad aludida se desarrolla.⁷⁸ De lo señalado, podemos considerar que el procedimiento se encuentra lógicamente vinculado a la imposición de la sanción constituyendo éste el medio para determinar la procedencia de la segunda, y en el caso que nos ocupa el procedimiento administrativo sancionador en el sistema salvadoreño se convierte en un medio legal idóneo para los fines que le fueron encomendados en la legislación.

No obstante lo anteriormente dicho, lo relevante del procedimiento cuyo estudio nos ocupa nos hace reflexionar en la complejidad de este procedimiento, por lo que nos hemos permitido remitirnos a las consideraciones doctrinales expresadas por Karen Vargas López, quien se ha expresado así:

”El procedimiento administrativo sancionador es por completo escrito, lo cual hace necesario la conformación de un expediente donde se constaten todas las actuaciones realizadas tanto por la Administración como por el sujeto investigado y mediante el cual se pueda comprobar la

⁷⁸ Garberí Llobregat, José, *“La aplicación de los Derechos y Garantías Constitucionales a la Potestad y al Procedimiento Administrativo Sancionador”*, Editorial Trivium, S.A., Madrid, 1989, p. 115.

existencia o no del hecho atribuido, a fin de determinar la responsabilidad correspondiente".⁷⁹

Abunda la citada autora sobre el tema al definir al procedimiento administrativo sancionador salvadoreño como *"El conjunto de trámites y formalidades que debe observar la Administración Pública cuando desarrolla las actividades a ella encomendadas, todo en relación a la emisión de un acto final"*.⁸⁰

Por su parte, Garberí Llobregat define el procedimiento administrativo de la siguiente manera:

"Para que una decisión o resolución cualquiera, emanada de un poder público, sea ajustada al Derecho objetivo, para que la justicia se alcance convenciendo, y para evitar en lo posible los daños que puedan derivar de un actuar indeterminado, resulta indispensable que, desde la puesta en marcha de la actividad pública has que de ella surge la resolución oportuna, medie una determinada actuación, esto es, un procedimiento".⁸¹

Para concluir podemos afirmar basados en la definición contenida en el diccionario de derecho administrativo que el procedimiento administrativo sancionador salvadoreño es una:

"sucesión de actuaciones ordenas por el Derecho administrativo para la producción de actos resolutorios de la administración o reglamentos administrativos".⁸²

Como ya lo hemos señalado en la república de El Salvador, encontramos el procedimiento administrativo para sancionar las infracciones aduaneras en la

⁷⁹ Vargas López, Karen, *Principios del procedimiento administrativo sancionador*, Revista Jurídica, San José, Costa Rica, 1999, p. 60.

⁸⁰ *Ibidem*.

⁸¹ Garberí Llobregat, José, op. cit., p.115, nota 30.

⁸² Tardio Pato, José, A., *Diccionario de derecho administrativo*, t. II, de la h a la z, índices, Iustes, Madrid, 2005, p. 1984.

Ley Especial Para Sancionar las Infracciones Administrativas, precisamente a partir de su artículo 31, el cual literalmente dispone:

A quien se le atribuya la comisión de una infracción administrativa o tributaria, o el auxiliar de la función pública aduanera a quien se le impute haber incurrido en una causal de suspensión o cancelación de su autorización para operar, tendrá derecho a controvertir la imputación mediante escrito, presentando los alegatos y pruebas de descargo que estime pertinentes ante la autoridad aduanera competente, conforme al procedimiento establecido en el Artículo 17 de la Ley de Simplificación Aduanera y con sujeción a las normas y principios establecidos en esta Ley. Para tales efectos la autoridad aduanera competente deberá notificar al sujeto pasivo conforme a lo dispuesto en el artículo 34 de la presente Ley, la apertura del procedimiento administrativo haciéndole saber el contenido íntegro de la Hoja de Discrepancias o de un Informe de Fiscalización o investigación, según el caso.

b. Legitimación de las partes en el procedimiento.

Tratando de describir el comentado procedimiento tenemos que en términos generales la legitimación indica quiénes son los titulares de la relación material que se intenta dilucidar en el juicio, evidenciando si el demandante y el demandado tienen algún derecho o interés legítimo⁸³.

Al no encontrarse legitimadas cualquiera de las partes procesales, se evidencia de manera inequívoca, la inexistencia de una relación jurídica entre aquellas y el conflicto cuya resolución judicial se pretende, volviendo estéril cualquier pronunciamiento judicial que tienda a solucionarlo.

⁸³ NOTA: En derecho comparado podemos citar que el término aludido, fue recientemente incluido en la literalidad de la fracción I del artículo 103 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, relacionado directamente con el objeto en litigio. La legitimación de las partes procesales se constituye entonces, como un elemento de fundamentación de la pretensión, a cuya existencia se condiciona la eficacia de la sentencia.

Tal legitimación la otorga la Ley Especial Para Sancionar las Infracciones Administrativas a la persona a quien se le atribuya la imputación, no importando si importador, exportador, agente de aduanas, o persona jurídica, de esta manera la representación en el Procedimiento Administrativo Sancionador en aduanas es personal, es decir que no se necesita representación de un abogado, para ser parte en un procedimiento sancionador, basta acreditar que la persona a la que se le atribuye al imputación, ello no óbice para que el imputado pueda hacer representar por un abogado.

Es prudente que en el sistema salvadoreño como en el nuestro existen conceptos que trascienden en la regulación del derecho de las diversas ramas, así tenemos que allá la autoridad competente en materia administrativa, es aquella, que en virtud de la ley, es nombrada como autoridad, y que además se encuentra autorizada para ejercer con las potestades que se le indican, debidamente delimitadas con base a su competencia. En ese sentido la autoridad administrativa en materia del Procedimiento Administrativo Sancionador las establece el artículo 33 de la Ley Especial Para Sancionar las Infracciones Administrativas, que dispone:

“El Director General será la autoridad competente para conocer y sancionar las infracciones tributarias que se establezcan después de efectuado el levante de las mercancías, así como las infracciones administrativas que se cometan dentro de su esfera de competencia. Dicho funcionario será también competente para conocer sobre la Suspensión y Cancelación de las autorizaciones para operar de los auxiliares de la función pública aduanera y de la suspensión y cancelación de las autorizaciones para operar bajo el régimen de tiendas libres.”

El Administrador de Aduanas, será la autoridad competente para sancionar las infracciones administrativas o tributarias establecidas al momento de efectuar la verificación inmediata, o de autorizar la sujeción de las mercancías a un

régimen u operación aduanera, o durante la práctica de los controles administrativos u operativos que le compete ejercer. En el caso de infracciones tributarias o administrativas cometidas durante una operación de tránsito aduanero, la autoridad competente para conocer del caso será el Administrador de la Aduana más cercana al lugar en que la comisión de la supuesta infracción se hubiere detectado, a la orden de quien deberá remitirse el medio de transporte y las mercancías.

Cabe señalar que por el lado del gobierno, en la representación oficial, el Director General de Aduanas es la principal autoridad competente para sancionar las infracciones tributarias que se establezcan después de efectuado el levante de las mercancías, en cuanto a las infracciones administrativas conocerá las que se cometan dentro de su esfera de competencia, para ellos es necesario conocer la competencia del director general, estas las establece el artículo 8 de las Ley Orgánica de la Dirección General de la Aduana.

Ahora bien para entender la esencia del procedimiento, el cual desde luego es nuestro objeto de estudio en este apartado, es necesario establecer los límites competenciales del Administrador de Aduanas, el cual en efecto será competente para sancionar las infracciones administrativas o tributarias establecidas al momento de *efectuar la verificación inmediata*; la cual consiste en la verificación inmediata, es la llamada revisión física de mercancía, que se realiza después del momento de la aceptación de la declaración de mercancía, esta la realiza el contador de aduanas según el Artículo 336, del Código Aduanero Uniforme Centro Americano. La Verificación inmediata consiste o podrá consistir en la revisión documental o en el examen físico y documental a efectos de comprobar el exacto cumplimiento de las obligaciones aduaneras.

La revisión documental consiste en el análisis, por parte de la Autoridad Aduanera, de la información declarada y su cotejo con los documentos que sustentan la declaración de mercancías y demás información que se solicite al declarante o su representante y que conste en los archivos o base de datos del Servicio Aduanero.

El examen físico y documental, es el acto que permite a la Autoridad Aduanera verificar física y documentalmente el cumplimiento de los elementos determinantes de la obligación tributaria aduanera, tales como naturaleza, origen, procedencia, peso, clasificación arancelaria, estado, cantidad, valor y demás características o condiciones que las identifiquen e individualicen.

El examen físico y documental podrá realizarse en forma total o parcial, de acuerdo con las directrices o criterios generales que emita el Servicio Aduanero y deberá realizarse dentro de las veinticuatro horas siguientes en que las mercancías se encuentren a disposición del funcionario aduanero designado para la práctica de dicha diligencia, salvo que la Autoridad Aduanera requiera un plazo mayor, de acuerdo a las características y naturaleza de las mercancías.

De autorizar la sujeción de las mercancías a un régimen u operación aduanera; el régimen de las mercancías es facultad del importador, es decir el decide porque régimen traerá su mercadería, por ellos, el único supuesto en el que la se necesite autorización para cambiar régimen , es el caso de las mercancías consolidadas donde pueden estas venir en un solo embarque dos mercancías de amparadas en distintos embarques, por lo que cada una debe venir declarada según su régimen, pero existen casos en que se declaran dos mercancías con un mismo régimen cuando no los es, el más común, es con las mercancías dentro de la región centroamericana y la otra fuera de la región, con el fin de gozar de la exoneración del Depósito de Aduanas Privado, en este caso cuando se declaran de esta manera, se pedirá la autorización al administrador de la aduana y este podrá otorgarla con la debida infracción.

De igual forma durante la práctica de los controles administrativos u operativos que le compete ejercer, a los administradores de las aduanas tiene una amplia a potestad aduanera, por lo que pueden establecer diversidad de controles aduaneros por medio de los cuales establecer filtros a las mercancías, por lo

que el proceso de aplicación de estos, cuando por motivo de la aplicación de cualquiera de estos controles se verifique alguna infracción el administrador de aduanas podrá imponer las sanciones pertinentes e imputar las infracciones que correspondan.

Con respecto al tiempo que se tiene dentro del proceso, podemos comenzar diciendo que el tiempo que tiene la facultad sancionadora de la autoridad aduanera para imponer las sanciones respectivas lo establece el artículo 31 de la Ley Especial Para Sancionar las Infracciones Administrativas, el cual literalmente dispone, para efectos el plazo de quince días hábiles que otorga el Artículo 17 de la Ley de Simplificación Aduanera, operará como plazo de audiencia y prueba.

Sin perjuicio de la depuración del procedimiento administrativo. Efectivamente así lo establece el artículo 17 de la Ley de Simplificación Aduanera, el cual literalmente lo afirma en su inciso a de la manera, el declarante contará con un plazo de quince días hábiles contados desde el siguiente día de la notificación para la presentación de sus alegatos y las pruebas de descargo que estime pertinente.

Pero es importante mencionar que en los actos procesales tenemos los plazos procesales y las causas de fuerza mayor, que también se afirma que por muy exigente que sean las legislaciones en proclamar la improrrogabilidad de los plazos y la prohibición de la suspensión, en su afán de evitar las demoras, es obvio que necesariamente ha de dejar a salvo el supuesto de fuerza mayor. Si realmente se da un supuesto de fuerza mayor, se producirá entonces la paralización del proceso.

Es decir, de acuerdo con Nelson Armando Vaquerano Gutierrez cuando se producen esos casos de fuerza mayor en algunos preceptos. Se han manejado por la doctrina en tiempos de guerras, calamidad u otros acontecimientos excepcionales por el imperio que representan esos acontecimientos es frecuente que se dicten leyes especiales, y las

legislaciones procesales suelen hacer referencia a la fuerza mayor en algunos preceptos⁸⁴. Luego el mismo artículo 17 establece literalmente lo siguiente: *vencido dicho plazo (15 días), la Dirección General dictará la resolución que proceda dentro del plazo de veinte días hábiles*. La notificación de dicha resolución se hará dentro del plazo de veinte días hábiles posteriores a la fecha de su emisión, la cual deberá contener el texto íntegro de la misma.

Entonces se tienen al principio quince días, luego un plazo de veinte días para dictar resolución después de la apertura del procedimiento y por último otros veinte para las notificaciones posteriores a la resolución. Otro plazo importante es el de la potestad sancionadora, el cual dice que prescribe en un plazo de 5 años contados a partir de la fecha de la comisión de la infracción aduanera tributaria o administrativa o de la fecha en que se descubra la infracción cuando se desconozca la fecha de comisión. Dicho término de prescripción se interrumpirá desde que se notifique al supuesto infractor la Hoja de Discrepancias o el Informe de Fiscalización que especifique las infracciones que se le imputan.

Tal principio tiene aplicación en el Derecho Administrativo Sancionador. Salvadoreño. Karen Vargas López, afirma⁸⁵ que en el ámbito del Derecho Sancionador *genéricamente considerado* las normas jurídicas refieren el objeto de la prescripción estrictamente a los ilícitos y a las sanciones. Así lo justifica: "Entender de tal modo la prescripción supone también el tener que atribuir al mero transcurso de un período de tiempo previamente determinado en la norma el radical efecto de extinguir o eliminar la posibilidad de que por parte de los poderes públicos se declare o se reprima la responsabilidad penal. La infracción prescrita, al haber quedado extinguida por el transcurso del plazo fijado al efecto, ni puede ser objeto de un procedimiento sancionador evidentemente abocado al fracaso, ni, en consecuencia, puede ser ya sancionada o reprimida. La sanción prescrita, por la misma razón, tampoco puede ser exigida o ejecutada al sujeto a quien se hubiera impuesto".

⁸⁴Vaquerano Gutiérrez, Nelson Armando. (Compilador). Guía Jurisprudencial de Derecho Administrativo Sancionador, versión inédita, San Salvador, El Salvador, Agosto del 2009, Pp.29-30.

⁸⁵Vargas, López Karen, principios del procedimiento sancionador. Op. Cit.

c. Estructura del procedimiento.

La estructura del procedimiento sancionador para establecer las responsabilidades por la comisión de infracciones aduaneras, no se encuentra regulado en la Ley Especial Para Sancionar las Infracciones Administrativas, sino que ésta se remite al artículo 17 de la Ley de Simplificación Aduanera, que dispone de un procedimiento en general.

Conforme a ello desarrollaremos las etapas conforme a la estructura del artículo 17 y las disposiciones pertinentes de la Ley Especial Para Sancionar las Infracciones Administrativas. El artículo 31 de la Ley Especial Para Sancionar las Infracciones Administrativas establece:

A quien se le atribuya la comisión de una infracción administrativa o tributaria, o el auxiliar de la función pública aduanera a quien se le impute haber incurrido en una causal de suspensión o cancelación de su autorización para operar, tendrá derecho a controvertir la imputación mediante escrito, presentando los alegatos y pruebas de descargo que estime pertinentes ante la autoridad aduanera competente, conforme al procedimiento establecido en el artículo 17 de la Ley de Simplificación Aduanera y con sujeción a las normas y principios establecidos en esta Ley.

Para tales efectos, la autoridad aduanera competente deberá notificar al sujeto pasivo conforme a lo dispuesto en el artículo 34 de dicha Ley, la apertura del procedimiento administrativo, haciéndole saber el contenido íntegro de la Hoja de Discrepancias o de un Informe de Fiscalización o Investigación, según el caso.

Por su parte la Ley de Simplificaciones Aduaneras dispone, en lo que interesa:

Artículo 17. El progreso administrativo a que alude el artículo 15 de esta Ley, se desarrollará de la siguiente manera:

a) La apertura del proceso debe notificarse al declarante o a su Agente de Aduanas, apoderado o representante, haciéndoles saber el contenido íntegro del informe de fiscalización, hoja de discrepancia o informe de investigación correspondiente, conforme a las reglas de notificación establecidas en el artículo anterior;

b) El declarante contará con un plazo de quince días hábiles contados desde el siguiente día de la notificación para la presentación de sus alegatos y las pruebas de descargo que estime pertinente;

c) Vencido dicho plazo, la Dirección General dictará la resolución que proceda dentro del plazo de veinte días hábiles. La notificación de dicha resolución se hará dentro del plazo de veinte días hábiles posteriores a la fecha de su emisión, la cual deberá contener el texto íntegro de la misma. Contra la resolución de liquidación oficiosa de impuestos que se dicte, se admitirán los recursos administrativos señalados en la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, ante las autoridades competentes y conforme a los requisitos, plazos y procedimientos establecidos en la misma.

d. Iniciación del procedimiento.

El procedimiento sancionador, solo procede cuando concurren las imputaciones por cometimiento de alguna infracción y proceder a la correspondiente imposición de la sanción, por ello, el Procedimiento Administrativo Sancionador solo procede de oficio, es decir los procedimientos sancionadores son procedimientos administrativos que se incoan de oficio. No se reconoce a los particulares legitimación para poner en marcha el

procedimiento administrativo⁸⁶, sin embargo la suspensión si puede ser solicitada a instancia de parte por medio de la aceptación de cargos.

La Ley Especial Para Sancionar Infracciones Administrativas en el artículo 31 establece:

La autoridad aduanera competente deberá notificar al sujeto pasivo conforme a lo dispuesto en el artículo 34 de la presente Ley, la apertura del procedimiento administrativo haciéndole saber el contenido íntegro de la Hoja de Discrepancias o de un Informe de Fiscalización o Investigación, según el caso.

Haciéndose notar que en el sistema jurídico aduanero salvadoreño se refieren a lo que en el sistema argentino es *el sumario* y que en nuestro sistema mexicano es simplemente *el expediente*.

De esta manera la autoridad competente deberá formular los cargos y luego deberá proceder a la notificación de los mismos, dando con ello inicio al Procedimiento Administrativo Sancionador. En el primer caso de la hoja de discrepancia sucederá cuando se realice la verificación previa, ante el contador vista, la segunda ante el informe de fiscalización o investigación, será en el caso, cuando después de que la mercadería ha pasado por el control aduanera y esta ya ha sido objeto de despacho aduanero, por lo que la Investigación será realizada por el departamento de fiscalización de la aduana correspondiente.

De igual forma, en el artículo 31 de la Ley Especial Para Sancionar Infracciones Administrativas se dispone:

Sin perjuicio de la depuración del procedimiento administrativo, la mercancía objeto de dicho proceso podrá ser retirada en cualquier

⁸⁶ Gonzales Pérez, Jesús, *Garantías frente a la potestad sancionadora de la administración*, En AA.VV, Temas de derecho procesal. Memoria del XIV Congreso Mexicano de Derecho Procesal. UNAM, México, 1996, p. 760 visto [http:// www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=217](http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=217)

momento, previo rendimiento de la garantía o fianza respectiva, cuyo monto la autoridad aduanera competente determinará, el cual estará conformado por los derechos e impuestos que habrían dejado de percibirse y la multa aplicable.

Al respecto de lo establecido en el precepto anteriormente citado, la doctrina ha hecho ver críticas a lo que es conocido como *solve et repete*, aforismo latino que debe entenderse como “*paga y después reclama*” como lo expone Garberí Llobregat,⁸⁷ pues en consideraciones de éste se advierte la necesidad de que ante una decisión administrativa perjudicial para el administrado en la que se le conmina al desembolso de una determinada cantidad de dinero, y que éste cumpla con la obligación económica total o parcialmente según los casos, antes de ejercitar cualesquiera géneros de impugnación contra esa resolución desfavorable.⁸⁸

En nuestro concepto, estimamos que es quizás en esta materia en donde se genera la sensación de que la reglamentación administrativa viola los principios constitucionales que contienen el derecho a la administración de justicia de manera gratuita, en donde quien no goza de lo económico solo puede lamentar y soportar los efectos de una ley discriminatoria e injusta; nuestra consideración así ha sido compartida por otros doctrinarios como García de Enterría el cual al respecto manifiesta: “*es asombroso que una técnica tan tosca, que hace que solo los ricos puedan recurrir, haya podido subsistir hasta recientemente pero así ha ocurrido*”⁸⁹. De lo comentado nos queda la reflexión de que en el derecho salvadoreño no se ha entendido que el sentido de los lamentos aquí apuntados.

Finalmente, y aquí le paramos con el comentario de Carlos Asuaje quien refiere de la grosería que para el derecho significa *el solve et repete*, palabras estas que no atribuimos a dicho doctrinario pero que se infieren de lo que éste afirma:

⁸⁷ Garberí Llobregat, José, op. cit., p. 130, nota 30.

⁸⁸ *Ibidem*, p. 131.

⁸⁹ García Enterría, Eduardo y Ramón Fernández, Tomas, *Curso de derecho administrativo*, vol. 2, décima edición, editorial Civitas, Madrid, España, p. 207.

“No nos anima la intención de profundizar en consideraciones sobre esta figura que muchas legislaciones han echado a un lado por considerarla violadora del derecho de la defensa, derecho que solo podría ser ejercido por quien tenga los medios de fortuna necesarios para pagar o garantizar el monto que se le exige, por absurda que parezca la pretensión fiscal. Sin en otras áreas del quehacer tributario este principio puede resultar odioso por discriminatorio, en el campo aduanero resulta absurdo por antijurídico y antihistórico, simple traslación sin sindéresis a lo aduanero, de lo que tiene vida precaria en los tributos internos”.⁹⁰

Por nuestra parte, no entendemos que en algún lugar del mundo pueda concebirse figura jurídica absurda de tal naturaleza, lo cual se afirma sabedores de la vigencia que han cobrado el derecho supranacional que ha tutelado en los tiempos modernos como un derecho humano la libre disposición y acceso a los tribunales como lo establece el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, siendo el conocimiento de tales disposiciones lo que nos impulsa a estudiar el derecho y sobre todo la parte que de él constituye la legislación aduanera⁹¹.

En lo que hace a la logística que se desarrolla en el procedimiento que nos ocupa advertimos, la esencia de un principio contradictorio, pues al administrado se le da oportunidad de controvertir los actos que constituyen infracción conforme al procedimiento que establece el artículo 17 de la Ley de Simplificación Aduanera, dispositivo que establece que *el declarante* cuenta con quince días hábiles para presentar sus alegatos y las pruebas de descargo que estime convenientes, así como también cuenta con quince días hábiles el infractor o pasivo tiempo en el que podrá formular alegatos y allegar pruebas en ejercicio del derecho de audiencia y defensa.

⁹⁰ Asuaje Sequera, Carlos, *Derecho aduanero*, segunda edición, Caracas, Venezuela, 2002, p. 325.

⁹¹ García Enterría, Eduardo, op. cit., p. 207, nota 39.

Finalmente, tenemos la resolución administrativa la cual de acuerdo al artículo 31 inciso 1º., dispone que la resolución deberá emitirse dentro del plazo de veinte días hábiles siguientes a la conclusión de los plazos de audiencia y de pruebas, de lo cual deducimos que para emitir la resolución el plazo es de veinte días. Igualmente, apuntamos que una de las formalidades que la ley impone al juzgador en esta materia es precisamente que la autoridad *administración*, plasme en sus resoluciones las razones de hecho y de derecho en que basa su determinación, lo que a nuestro juicio se comparte plenamente por la doctrina.

4. El embargo precautorio en materia aduanera en el ámbito mexicano.

En este apartado nos resulta importante establecer, precisamente, el ámbito competencial de la autoridad como aduana no sin antes precisar que se trata de una autoridad de carácter administrativo, que en la división de poderes del estado mexicano se ubica en el poder ejecutivo que en los últimos tiempos se llama y para nuestros fines llamaremos, administración pública federal.

En la doctrina, refiere Andrés Rohde Ponce, según cita que de él hacen Luis Enrique Navarro Chavarría y Hadar Moreno Valdez: *la aduana se entiende como un órgano de gobierno facultado para verificar y cerciorarse respecto del cumplimiento de la legislación a (sic) aplicable a las mercancías objeto del comercio internacional*⁹².

Así las cosas, en este apartado más por método que por otro motivo, estableceremos, como ya se dijo, el ámbito competencial de la autoridad aduanera en México, abordado desde el fundamento constitucional de la potestad aduanera al igual que el ámbito regulado por la ley de la materia, a fin de que dicho estudio nos lleve a asentar las bases y en consecuencia, en el capítulo siguiente de esta tesis, entrar de manera concluyente al estudio de la figura del embargo que nos hemos propuesto en estas tareas.

⁹² Navarro Chavarría, Luis E. y Moreno Valdez, Hadar, Análisis de los mecanismos de control y prevención que se aplican en el sistema aduanero de México, Revista del posgrado en derecho de la UNAM, México, D.F., vol. 3, núm. 4, enero-junio, 2007, p. 46.

d. Embargo precautorio y ámbito competencial de la autoridad aduanera.

Ya en la declaración universal de los derechos del hombre y del ciudadano del 26 de agosto de 1789 en su artículo 16 se establecía, “toda sociedad en la cual no esté establecida la garantía de los derechos, ni determinada la separación de poderes, carece de constitución”⁹³. Atendiendo a ello, en seguida veamos desde el ámbito constitucional y legal la regulación aduanera y con ello la naturaleza jurídica del embargo precautorio en esa materia.

e. Ámbito constitucional.

Ya en estos trabajos, afirmábamos que el embargo precautorio en materia aduanera en México no tiene fundamento constitucional expreso, lo cual aquí reiteramos pero, partiendo de las enunciaciones hechas previamente, podemos también señalar que a la potestad aduanera en nuestro país sirven de recipiente del derecho aduanero mexicano y a partir de ahí se explica, es decir de los artículos 29, 31 fracción IV, 49, 73 fracciones VII, XXIX y XXX; 89 fracción XIII; 117 fracciones IV, V, VI y VII; 118 fracción I y 131 de la Constitución Federal.

En efecto, el lógico punto de partida para el estudio de la competencia aduanera reside en el texto original del artículo 73 a partir del cual se adiciona en lo que interesa en su fracción XXIX que al efecto se leía,

Fracción XXIX.- Para establecerse contribuciones:

6- Sobre el comercio exterior

⁹³ *Los derechos del hombre*. Estudios y comentarios en torno a la nueva declaración universal, México, Fondo de Cultura Económica, 1949, p. 250.

f. **Ámbito legal.**

Este se explica a partir de materializarse en la Ley Aduanera, es decir del ejercicio de facultades que la constitución le confiere al poder ejecutivo en el artículo 89 en sus fracciones I, que entraña la facultad de reglamentación que dicho poder compete para hacer funcionar de manera adecuada la esfera administrativa a su cargo, así también las atribuciones que se derivan de la fracción XIII, relativa a la habilitación de puertos y establecimiento de aduanas marítimas y fronterizas y por otro lado.

Finalmente podemos concluir que el ámbito competencial de la aduana para los efectos del estudio del embargo precautorio en esa materia tiene su asiento formal en los artículos 150 y 151 de la ley aduanera vigente, que por la trascendencia que a nuestro estudio le significan literalmente aquí insertamos, en su texto establecen:

Artículo 150. Las autoridades aduaneras levantarán el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, embarguen precautoriamente mercancías en los términos previstos por esta Ley.

En dicha acta se deberá hacer constar:

- I. La identificación de la autoridad que practica la diligencia.
- II. Los hechos y circunstancias que motivan el inicio del procedimiento.
- III. La descripción, naturaleza y demás características de las mercancías

IV. La toma de muestras de las mercancías, en su caso, y otros elementos probatorios necesarios para dictar la resolución correspondiente.

Deberá requerirse al interesado para que designe dos testigos y señale domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la circunscripción territorial de la autoridad competente para tramitar y resolver el procedimiento correspondiente, salvo que se trate de pasajeros, en cuyo caso, podrán señalar un domicilio fuera de dicha circunscripción.

Se apercibirá al interesado de que si los testigos no son designados o los designados no aceptan fungir como tales, quien practique la diligencia los designará; que de no señalar el domicilio, de señalar uno que no le corresponda a él o a su representante, de desocupar el domicilio señalado sin aviso a la autoridad competente o señalando un nuevo domicilio que no le corresponda a él o a su representante, de desaparecer después de iniciadas las facultades de comprobación o de oponerse a las diligencias de notificación de los actos relacionados con el procedimiento, negándose a firmar las actas que al efecto se levanten, las notificaciones que fueren personales se efectuarán por estrados, siempre que, en este último caso y tratándose del reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, se cuente con visto bueno del administrador de la aduana.

Dicha acta deberá señalar que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga.

Cuando el embargo precautorio se genere con motivo de una inexacta clasificación arancelaria podrá ofrecerse, dentro del plazo señalado, la celebración de una junta técnica consultiva para definir si es correcta o no la clasificación arancelaria manifestada en el pedimento; dicha junta deberá

realizarse dentro de los tres días hábiles siguientes a su ofrecimiento. En caso de ser correcta la clasificación arancelaria manifestada en el pedimento la autoridad aduanera que inició el procedimiento acordará el levantamiento del embargo y la entrega de las mercancías, dejando sin efectos el mismo, en caso contrario, el procedimiento continuará su curso legal. Lo dispuesto en este párrafo no constituye instancia.

La autoridad que levante el acta respectiva deberá entregar al interesado, copia del acta de inicio del procedimiento, momento en el cual se considerará notificado.

Por su parte el numeral 151 contiene las expresas facultades de la materialización del embargo precautorio, en términos de lo que el dispositivo legal dispone:

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

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

II.- Cuando se trate de mercancías de importación o exportación prohibida o sujeta a las regulaciones y restricciones no arancelarias a que se refiere la fracción II, del artículo 176 de esta Ley y no se acredite su cumplimiento o sin acreditar el cumplimiento de las normas oficiales mexicanas o, en su caso, se omita el pago de cuotas compensatorias.

Tratándose de las normas oficiales mexicanas de información comercial, sólo procederá el embargo cuando el incumplimiento se detecte en el ejercicio de visitas domiciliarias o verificación de mercancías en transporte. no se acredite con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en esta Ley para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país y cuando no

se acredite su legal estancia o tenencia, o se trate de vehículos conducidos por personas no autorizadas. En el caso de pasajeros, el embargo precautorio procederá sólo respecto de las mercancías no declaradas, así como del medio de transporte, siempre que se trate de vehículo de servicio particular, o si se trata de servicio público, cuando esté destinado a uso exclusivo del pasajero o no preste el servicio normal de ruta.

IV.- Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, se detecte mercancía no declarada o excedente en más de un 10% del valor total declarado en la documentación aduanera que ampare las mercancías.

V. Cuando se introduzcan dentro del recinto fiscal vehículos de carga que transporten mercancías de importación sin el pedimento que corresponda para realizar el despacho de las mismas.

VI. Cuando el nombre o domicilio fiscal del proveedor o importador, señalado en el pedimento o en la factura, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio fiscal señalado en dichos documentos, no se pueda localizar al proveedor o la factura sea falsa.

VII. Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de esta Ley, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A fracción I de esta Ley.

En los casos a que se refieren las fracciones VI y VII se requerirá una orden emitida por el administrador general o el administrador central de investigación aduanera de la Administración General de Aduanas del Servicio de Administración Tributaria, para que proceda el embargo precautorio durante el reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o verificación de mercancías en transporte.

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

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

Visto en términos de lo apuntado lo que fundamenta nuestra figura a estudio, habremos de abocarnos a su explicación por cuestión de método en el apartado siguiente.

CAPTULO III

EL EMBARGO PRECAUTORIO DENTRO DEL PAMA. IMPLICACIONES JURIDICAS, ECONOMICAS Y SOCIALES.

3. Medios de defensas oponibles contra el embargo precautorio dentro del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, procedimiento administrativo en materia aduanera (en adelante PAMA), es una actividad procesal, cuyo nombre identifica el actuar que en México se encuentra establecido en el artículo 150 y demás relativos de la Ley Aduanera, a cargo de la figura del Aduanal; que entre otras cosas, tiene por objeto determinar las contribuciones omitidas y en su caso establecer las sanciones correspondientes en materia de comercio exterior.

Cabe señalar que en dicho procedimiento el gobernado o particular debe tener la oportunidad de defenderse, o sea, ofreciendo pruebas y formulando sus alegaciones pertinentes, ello, al soportar la carga de demostrar la legalidad de sus actos en el tráfico de mercancías.

La descripción anterior, obedece evidentemente a un enfoque totalmente formalista que se queda corto, y que es totalmente ajeno al no estimar los efectos de eficacia, no solo en lo inmediato de la aplicación de la norma objetivada al realizarse el procedimiento, sino que, toda en su conjunto puede en muchos de los casos de su aplicación, tener efectos negativos en la economía regional, afectar sectores, fuentes de empleo, y en lo general, más efectos negativos que el beneficio argüido en las autoridades que la aplican.

En relación a lo antes dicho, la doctrina ha vertido sus opiniones, así Margain Manautou, establece: *“los actos de la administración pública deben estar fundados en leyes y ordenamientos tales que resistan un análisis frente a la*

*carta magna del país, o en otros términos, que la administración debe sustentar su actuación frente a los particulares en la legalidad de sus actos*⁹⁴.

La opinión antes citada, si bien advierte la preocupación del actuar de la autoridad, nosotros estimamos en estos trabajos, que tratándose del embargo precautorio, ello, evidentemente fundado en leyes, por sí solo no sería violatorio de garantías de legalidad, lo que aquí tratamos es que, aun y que la actuación se ciñera a las reglas del juego, el supuesto de aplicación en sí mismo puede afectar al gobernado en lo particular, pero no solo eso, afectar su entorno, desde luego en lo económico, en lo laboral y en sus relaciones financieras, aspectos todos estos que analizaremos a lo largo de este apartado.

Es de conocimiento generalizado que, el motivo principal que genera el PAMA, es que se realiza el embargo precautorio de la mercancía, motivo de la presunción de irregularidades o infracciones, en este caso, aunque los medios en que se transporte la mercancía no estén involucrados, quedan también bajo embargo precautorio para garantizar el interés fiscal y en algunos casos, la autoridad puede realizar también el embargo precautorio del resto del embarque.

La consideración anterior se advierte de sumo rígida, lo cual, como otras muchas la doctrina ha estimado como previsiones excesivas de la ley, al grado de pensar en inaplicarla, a ese respecto Gregorio Rodríguez Mejía, comenta:

*Existen diversos casos en que en la materia fiscal es evidente la necesidad de razonadamente, no recurrir a la aplicación de algunos preceptos constitucionales, que no obstante las frecuentes propuestas de estudiosos de la materia, no se han adaptado a la realidad que se vive en México, lo que resulta sumamente penoso.*⁹⁵

⁹⁴ Margain Manautou, Emilio, *el recurso administrativo en México, Jus*, México 1985, p. 13.

⁹⁵ Rodríguez Mejía, Gregorio, *Los recursos administrativos en materia fiscal*, Universidad Autónoma de S. L. P., México, 1969 p. 666.

La expresión antes dicha, era hasta cierto punto entendible en la época en que su autor la generó, sin embargo, lo que está en el fondo, es hoy más que nunca vigente, en las consideraciones que se vierten relativas al control de constitucionalidad, el llamado control difuso, que en -sencillos términos- una autoridad desaplica un precepto por estar contrapuesto a otro que de mejor manera beneficie a la persona vinculada. Cabe señalar que en esa consideración debe entenderse como del pasado, la llamada pirámide Kelseniana del derecho, tópico al que más adelante habremos de referirnos.

De igual conocimiento resulta que el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera "PAMA", inicia con un embargo que tiene como efecto general e inmediato, privar durante el tiempo que dure el procedimiento la libre circulación de las mercancías, mismas que quedarán depositadas físicamente en un recinto fiscal para su manejo, guarda y custodia.

El mismo autor Rodríguez Mejía, en relación al embargo precautorio regulado en el antiguo artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, entre otras cosas establecía:

"...El legislador quiso justificar el embargo precautorio apoyándose en el temor que puede sufrir el fisco de que el contribuyente se insolvente o desaparezca; pero dicho embargo se realiza antes de que sea exigible y aún esté determinado el crédito que con el mismo se pretende garantizar."

Sobre el particular, no obstante de reformas al referido artículo, en el fondo lleva implícito el menoscabo, lo injusto.

Dentro de las causas que la autoridad aduanera invoca para llevar a cabo el mencionado procedimiento se encuentran: a) La verificación física y documental derivada del primer y segundo reconocimiento⁹⁶ de las mercancías

⁹⁶ Nota: Advertimos que se ha publicado en la gaceta parlamentaria de la Cámara de Diputados del día 29 de Octubre de 2013, su No. 3895-II, Año XVI, Proyecto de decreto por el que se reforman y derogan

presentadas al mecanismo de selección automatizado⁹⁷; b) La verificación en transporte o dentro de las instalaciones de la empresa.

Dado que las expresiones de primero y segundo reconocimiento implican los momentos que la ley de la materia establece para llegar al conocimiento del estado de las mercancías, lo relativo a sus características, cantidad, peso y demás datos establecidos en los pedimentos, etcétera; es una actividad de vital importancia por la trascendencia que en el procedimiento tendrá; en relación a ello, la doctrina, en palabras de Francisca Mayotl, la mencionada actuación tiene por objeto:

*Examinar las mercancías de importación, así como la revisión de la documentación, entonces desde ese momento se debe de revisar en forma adecuada por los reconocedores y/o dictaminadores y ello incluso ayudaría a las autoridades para que el personal antes mencionado, realice correctamente el reconocimiento.*⁹⁸

Este procedimiento brinda la oportunidad de valorar las pruebas y analizar los argumentos que pretenden justificar que la importación ha cubierto los requisitos y formalidades, antes de dar su resolución; no obstante lo anterior, podemos afirmar que en el PAMA las partes deben bregar la substanciación de cinco etapas a saber: a) Levantamiento de un escrito o acta de Irregularidades; b) Elaboración del acta de inicio del PAMA; c) Periodo para la presentación de alegatos y pruebas; d) Periodos para que la autoridad dicte la resolución al procedimiento; y, e) Emisión del documento con el que pone fin al procedimiento.

diversas disposiciones de la Ley Aduanera: Artículos, entre otros; 150, 151, 152, 153, 155, 157, 158 y 159; a través de los cuales se prevé: a) una nueva forma de presentación de mercancías ante la autoridad aduanera; b) La eliminación del segundo reconocimiento aduanero; visto 08 de Diciembre de 2013 en: www.pwc.com/es_MX/mx-Reforma-hacendaria-2014/archivo/2013-11-ley-aduanera.pdf.

⁹⁷ Se hace notar en las reformas que entrarán en vigor en Enero de 2014 lo relativo a la presentación de mercancías ante autoridades aduaneras; así se explica en: www.prv-mex.com/updocs/boletin_reforma_fiscal_2014.pdf

⁹⁸ Mayotl Hernández, Francisca, *El embargo precautorio en materia aduanera*, ISEF, México, 2005, p.91.

Lo antes dicho, en efecto es una implicación de nuestra figura en estudio, importante desde luego, sin embargo, para nuestros fines propuestos vemos convenientes precisar dos momentos que son trascendentes en dicha figura: a) que el PAMA se inicia con una llamada acta de inicio aunque la ley establece, que ello ocurre a partir de que se levanta un acta de irregularidades debidamente circunstanciada; y, b) que el PAMA termina cuando la autoridad aduanera dicta la Resolución o Liquidación, en la que se determina si la mercancía o medios de transporte, o ambas cosas, han quedado embargadas.

En relación a lo mencionado precedentemente, estimamos que la citada resolución solo se prevé absolutoria o condenatoria, lo cual, deviene lógico, habida cuenta del principio conocido que entraña la afirmación de que el fisco no litiga sin garantía. Ahora bien no somos ajenos a la peculiaridad que caracteriza en ese sentido al PAMA, a la posibilidad de que este pueda terminar por prescripción de la potestad tributaria si ha dicha autoridad aduanera le transcurre en exceso el termino de cuatro meses para resolver absolviendo o condenando al particular, supuesto este último, al que nosotros hemos llamado causa anormal de terminación del Procedimiento Administrativo Aduanero.

3.2. Generalidades del embargo precautorio dentro del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA).

4. Recurso de revocación.

En los presentes trabajos de investigación hemos dado cuenta que en materia aduanera contra el embargo precautorio se hacen procedentes dos recursos, el de revocación y el llamado juicio contencioso administrativo. El recurso de revocación que también es llamado por los litigantes y doctrinarios como recurso optativo, tiene fundamento legal en el artículo 203 de la ley aduanera que establece:

Artículo 203. En contra de todas las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederá el recurso de revocación establecido en el código fiscal de la federación.

La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al tribunal fiscal de la federación.

Recurso administrativo este que se encuentra regulado en su tramitación por el código fiscal de la federación a partir de su numeral 125 el cual confirma nuestra aseveración en lo que interesa como se ve, *artículo 125. El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover....*

Enunciado transcrito del cual se advierte la confirmación de la llamada calidad optativa del recurso de revocación a que se refiere la ultima parte del artículo 203 de la ley aduanera, la cual en términos de ley se ha implicado como una doble instancia para impugnar la resolución aduanal, sin embargo los doctrinarios no le reconocen el carácter de instancia, explicando en el caso lo que algún sentido tiene si el argumento consiste en que sea la misma autoridad o el mismo poder quien deba considerar en su caso lo ilegal de la determinación impugnada.

El carácter de optativo de este recurso lo encontramos también en la que aquí llamaremos doctrina formal. Es preciso considerar con tal carácter, aunque para otros, las opiniones o definiciones conceptuales, que tengan su origen en los manuales, recomendaciones y cualquiera otro instrumento, que pretenda orientar al particular, que tenga origen en la propia administración pública, debe atenderse; en mérito a ello, reproducimos aquí la definición que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, aún con el origen antes dicho, - en las publicaciones oficiales —se ha establecido, la cual, no obstante a su extensión, su amplitud esclarecedora, bien vale la pena, como se lee:

El recurso de revocación es un medio de defensa legalmente establecido al alcance de los particulares para impugnar los actos y resoluciones dictadas por la autoridad en perjuicio de aquellos. Su interposición es optativa antes de acudir al tribunal fiscal de justicia fiscal y administrativa,(en adelante TFJF).

Este medio de defensa permite a la autoridad revisar sus actos a instancias de la parte interesada, cuando se considere lesionada por una resolución o actos administrativos que estime ilegal. De tal manera, que si resulta fundado su agravio, la autoridad puede revocarlo o modificarlo con el objeto de mantener la legalidad en el ejercicio de la función administrativa, concurriendo al mismo tiempo a garantizar los derechos e intereses de los particulares.⁹⁹

Ya apartados del que hemos llamado origen formal de la doctrina, tenemos la opinión de Rodríguez Lobato que aunque de su literalidad no se desprende el concepto de —recurso de revocación— de su esencia, es evidente de él se trata, como se advierte:

el recurso administrativo es importante porque permite a la administración revisar sus actos a instancia del particular, cuando este se considera agraviado por una resolución que se estima ilegal, y si resulta fundada la inconformidad puede modificarlo o nulificarlo a fin de establecer sin mayores dilaciones la legalidad en el ejercicio de la función administrativa¹⁰⁰.

En oposición a las concepciones doctrinales antes dichas tenemos la opinión de Sergio Saúl Estrada Romero quien es partidario de la desaparición del

⁹⁹ Folleto, *Medios de defensa ante el Fisco*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, septiembre de 1996.

¹⁰⁰Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed. Editorial Harla, México, D. F., 1983, p. 250.

recurso de revocación, al comentar “*la ineficacia practica de estos medios de impugnación, al convertirse en recursos dilatorios*”¹⁰¹.

Sobre el particular, nos cumple la opinión en apoyo a la consideración que hace Estrada Romero, ello si tomamos en cuenta que por simple naturaleza humana y más aun cuando ello implique reconocer ante los superiores del funcionario responsable que se ha estado en presencia de una resolución ilegal de la cual por su rol pues fuera competencial se atribuye la resolución impugnada, con más claridad se explica esto si el funcionario se pregunta cómo queda su imagen frente a su superior si reconoce lo ilegal de su determinación impugnada.

Por otra parte hay una razón natural por la que consideramos, que el recurso de revocación de tramitación ante la propia responsable, resulta ocioso, siendo la dilación de su trámite en perjuicio del particular uno de los ejes que apoya las hipótesis sostenidas en la investigación propuesta; así creemos necesario ver la naturaleza de los recursos o medios de defensa deben implicar la posibilidad legal y material de que el inconforme pueda acudir a una instancia distinta, la que, de ninguna manera podemos presuponer en el estado actual de las cosas ya que, la ordenación vigente al respecto, no corresponde a un sistema de control constitucional que obedezca a una división de poderes que pueda significar el equilibrio, en donde este, al menos pueda presumirse.

3. Juicio Contencioso Administrativo Federal

Ya antes afirmábamos la regulación de los recursos de que dispone el particular para combatir los actos de la autoridad aduanera, entre ellos, el

¹⁰¹ Estrada Romero, Sergio S., *Opcionalidad de los recursos administrativos previos al procedimiento contencioso administrativo*, Memoria del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México, Toluca, Num. 9, mayo- junio de 1995, p. 131.

embargo precautorio dentro del PAMA. Nosotros para los efectos de estos trabajos consideramos importante tener en cuenta la opinión del Dr. Jorge Witker, en relación a la existencia de dos procedimientos aquí relacionados, lo que el citado jurista explica:

“La doctrina distingue entre procedimientos contenciosos administrativos y procedimientos contenciosos judiciales. En el primer caso nos encontraríamos en el campo del derecho tributario administrativo, y, en el segundo caso, se estaría en el campo del derecho procesal, particularizándose por la naturaleza tributaria de la contienda”¹⁰²

De la cita anterior, encontramos el campo de regulación de los dos recursos que antes anunciamos, el de revocación y el de nulidad, siendo este último al que la ley denomina juicio contencioso administrativo, anteriormente bien, juicio de nulidad.

En nuestro concepto el nombre de recurso de revocación describe lo que su promovente pretende, revocar, dejar sin efecto; por ello, habríamos de considerar más adecuado en el caso del segundo, o sea, el de juicio de nulidad porque su significación gramatical lleva en sí la implicación de que algo se nulifique, se anule, y entonces, se ve preferente su denominación antes dicha, que la de juicio contencioso administrativo, pues con la sola acepción de *juicio*, indica que se trata de contienda entre partes, considerando por demás ocioso llamarle después de juicio, también *contencioso*.

Ya en materia tenemos que en el llamado juicio contencioso administrativo, anteriormente llamado juicio de nulidad las resoluciones que se dicten por la autoridad administrativa a la que le tocó resolver el asunto planteado conocerá la resolución del recurso de revocación, si este se hubiese substanciado previamente, o bien resolverá la inconformidad planteada, que el promovente viene enderezando contra la resolución de la autoridad aduanera, juicio de

¹⁰² Witker, Jorge *Derecho tributario aduanero*, México, UNAM, 1999, pp. 33 y 34.

nulidad en el que se trata de comprobar la legalidad de la actuación de las autoridades fiscales administrativas.

De acuerdo con el artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo el demandante podrá presentar su demanda, mediante Juicio en la vía tradicional, por escrito ante la sala regional competente o, en línea, a través del Sistema de Justicia en Línea, para este último caso, el demandante deberá manifestar su opción al momento de presentar la demanda. Una vez que el demandante haya elegido su opción no podrá variarla. Cuando la autoridad tenga este carácter la demanda se presentará en todos los casos en línea a través del Sistema de Justicia en Línea.

Este último concepto *Justicia en Línea* representa no sólo una innovación sino también la actualización de la justicia administrativa que ahora tiene dos líneas para ser sustanciada.

El mismo numeral, prescribe que la demanda deberá presentarse dentro de los plazos que a continuación se indican:

I. De cuarenta y cinco días siguientes a aquél en el que se dé alguno de los supuestos siguientes:

a) Que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada, lo que se determinará conforme a la ley aplicable a ésta, inclusive cuando se controvierta simultáneamente como primer acto de aplicación una regla administrativa de carácter general.

b) Hayan iniciado su vigencia el decreto, acuerdo, acto o resolución administrativa de carácter general impugnada cuando sea auto aplicativa.

II. De cuarenta y cinco días siguientes a aquél en el que surta efectos la notificación de la resolución de la Sala o Sección que habiendo conocido una queja, decida que la misma es improcedente y deba tramitarse como juicio.

Para ello deberá prevenir al promovente para que presente demanda en contra de la resolución administrativa que tenga carácter definitivo.

III. De cinco años cuando las autoridades demanden la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular, los que se contarán a partir del día siguiente a la fecha en que éste se haya emitido, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda.

Cuando el demandante tenga su domicilio fuera de la población donde esté la sede de la Sala, la demanda podrá enviarse a través de Correos de México, correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe en el lugar en que resida el demandante, pudiendo en este caso señalar como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente, en cuyo caso, el señalado para tal efecto, deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.

Cuando el interesado fallezca durante el plazo para iniciar juicio, el plazo se suspenderá hasta un año, si antes no se ha aceptado el cargo de representante de la sucesión. También se suspenderá el plazo para interponer la demanda si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación, incluyendo en su caso, el procedimiento arbitral. En estos casos cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento, inclusive en el caso de que se dé por terminado a petición del interesado.

En los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por autoridad judicial, el plazo para interponer el juicio contencioso administrativo federal se suspenderá hasta por un año. La suspensión cesará tan pronto como se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente, siendo en perjuicio del particular si durante el plazo antes mencionado no se provee sobre su representación.

De igual forma le resulta un imperativo al promovente colmar los requisitos de procedibilidad de la demanda que exige el numeral 14 de la citada ley, en cuanto a los requisitos de la misma al establecer:

- I. El nombre del demandante, domicilio fiscal y su domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la jurisdicción de la Sala Regional competente, así como su dirección de correo electrónico, cuando opte porque el juicio se substancie en línea a través del Sistema de Justicia en Línea.

- II. La indicación de que se tramitará en la Vía Sumaria. En caso de omisión, el Magistrado Instructor lo tramitará en esta vía en los supuestos que proceda de conformidad con el Título II, Capítulo XI de esta Ley, sin embargo no será causa de desechamiento de la demanda, el hecho de que está no se presente dentro del término establecido para la promoción del Juicio en la Vía Sumaria, cuando la procedencia del mismo derive de la existencia de alguna de las jurisprudencias a las que se refiere el antepenúltimo párrafo del Artículo 58-2; en todo caso si el Magistrado Instructor, antes de admitir la demanda, advierte que los conceptos de impugnación planteados por la actora tienen relación con alguna de las citadas jurisprudencias, proveerá lo conducente para la sustanciación y resolución del Juicio en la Vía Ordinaria.

- III. La resolución que se impugna. En el caso de que se controvierta un decreto, acuerdo, acto o resolución de carácter general, precisará la fecha de su publicación.

- IV. La autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.

- V. Los hechos que den motivo a la demanda.

VI. Las pruebas que ofrezca.

En caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que deban versar y señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos.

VII. En caso de que ofrezca pruebas documentales, podrá ofrecer también el expediente administrativo en que se haya dictado la resolución impugnada.

VIII. Se entiende por expediente administrativo el que contenga toda la información relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución impugnada; dicha documentación será la que corresponda al inicio del procedimiento, los actos administrativos posteriores y a la resolución impugnada. La remisión del expediente administrativo no incluirá las documentales privadas del actor, salvo que las especifique como ofrecidas. El expediente administrativo será remitido en un solo ejemplar por la autoridad, el cual estará en la Sala correspondiente a disposición de las partes que pretendan consultarlo.

IX. Los conceptos de impugnación.

X. El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.

XI. Lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

XII. En cada demanda sólo podrá aparecer un demandante, salvo en los casos que se trate de la impugnación de resoluciones conexas, o que se afecte los intereses jurídicos de dos o más personas, mismas que podrán promover el juicio contra dichas resoluciones en una sola demanda.

XIII. En los casos en que sean dos o más demandantes éstos ejercerán su opción a través de un representante común.

- XIV. En la demanda en que promuevan dos o más personas en contravención de lo dispuesto en el párrafo anterior, el Magistrado Instructor requerirá a los promoventes para que en el plazo de cinco días presenten cada uno de ellos su demanda correspondiente, apercibidos que de no hacerlo se desechará la demanda inicial.

4. Juicio de amparo directo

Se denomina así al procedimiento que tiene por objeto el ejercicio de la acción de inconstitucionalidad que tiene su fundamento en los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. La sustanciación de dicho procedimiento esencialmente está regulada en la ley de amparo que emerge reglamentaria de los citados preceptos de nuestra carta magna, que por su transcendencia, consideramos invocar su literalidad:

Artículo 103. Los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite:

- I. Por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;
- II. Por normas generales o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los estados o la esfera de competencia del Distrito Federal, y
- III. Por normas generales o actos de las autoridades de los Estados o del Distrito Federal que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal.

Artículo 107. Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los

procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

- I. El juicio de amparo se seguirá siempre a instancia de parte agraviada, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que el acto reclamado viola los derechos reconocidos por esta Constitución y con ello se afecte su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico.

Tratándose de actos o resoluciones provenientes de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, el quejoso deberá aducir ser titular de un derecho subjetivo que se afecte de manera personal y directa.

- II. Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los quejosos que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.

Cuando en los juicios de amparo indirecto en revisión se resuelva la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informará a la autoridad emisora correspondiente.

Cuando los órganos del Poder Judicial de la Federación establezcan jurisprudencia por reiteración en la cual se determine la inconstitucionalidad de una norma general, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo notificará a la autoridad emisora. Transcurrido el plazo de 90 días naturales sin que se supere el problema de inconstitucionalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitirá, siempre que fuere aprobada por una mayoría de cuando menos ocho votos, la declaratoria general de inconstitucionalidad, en la cual se fijarán sus alcances y condiciones en los términos de la ley reglamentaria.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no será aplicable a normas generales en materia tributaria.

En el juicio de amparo deberá suplirse la deficiencia de los conceptos de violación o agravios de acuerdo con lo que disponga la ley reglamentaria.

Cuando se reclamen actos que tengan o puedan tener como consecuencia privar de la propiedad o de la posesión y disfrute de sus tierras, aguas, pastos y montes a los ejidos o a los núcleos de población que de hecho o por derecho guarden el estado comunal, o a los ejidatarios o comuneros, deberán recabarse de oficio todas aquellas pruebas que puedan beneficiar a las entidades o individuos mencionados y acordarse las diligencias que se estimen necesarias para precisar sus derechos agrarios, así como la naturaleza y efectos de los actos reclamados.

En los juicios a que se refiere el párrafo anterior no procederán, en perjuicio de los núcleos ejidales o comunales, o de los ejidatarios o comuneros, el sobreseimiento por inactividad procesal ni la caducidad de la instancia, pero uno y otra sí podrán decretarse en su beneficio. Cuando se reclamen actos que afecten los derechos colectivos del núcleo tampoco procederán desistimiento ni el consentimiento expreso de los propios actos, salvo que el primero sea acordado por la Asamblea General o el segundo emane de ésta;

III. Cuando se reclamen actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, el amparo sólo procederá en los casos siguientes:

- a) Contra sentencias definitivas, laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, ya sea que la violación se cometa en ellos o que, cometida durante el procedimiento, afecte las defensas del quejoso trascendiendo al resultado del fallo. En relación con el amparo al que se refiere este inciso y la fracción V de este artículo, el Tribunal Colegiado de Circuito deberá decidir respecto de todas las violaciones procesales que se hicieron valer y aquéllas que, cuando proceda, advierta en suplencia de la queja, y fijará los términos precisos en que deberá pronunciarse la

nueva resolución. Si las violaciones procesales no se invocaron en un primer amparo, ni el Tribunal Colegiado correspondiente las hizo valer de oficio en los casos en que proceda la suplencia de la queja, no podrán ser materia de concepto de violación, ni de estudio oficioso en juicio de amparo posterior.

- b) Contra actos en juicio cuya ejecución sea de imposible reparación, fuera de juicio o después de concluido, una vez agotados los recursos que en su caso procedan, y
- c) Contra actos que afecten a personas extrañas al juicio;

IV. En materia administrativa el amparo procede, además, contra actos u omisiones que provengan de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, y que causen agravio no reparable mediante algún medio de defensa legal. Será necesario agotar estos medios de defensa siempre que conforme a las mismas leyes se suspendan los efectos de dichos actos de oficio o mediante la interposición del juicio, recurso o medio de defensa legal que haga valer el agraviado, con los mismos alcances que los que prevé la ley reglamentaria y sin exigir mayores requisitos que los que la misma consigna para conceder la suspensión definitiva, ni plazo mayor que el que establece para el otorgamiento de la suspensión provisional, independientemente de que el acto en sí mismo considerado sea o no susceptible de ser suspendido de acuerdo con dicha ley.

No existe obligación de agotar tales recursos o medios de defensa si el acto reclamado carece de fundamentación o cuando sólo se aleguen violaciones directas a esta Constitución;

V. El amparo contra sentencias definitivas, laudos o resoluciones que pongan fin al juicio se promoverá ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente de conformidad con la ley, en los casos siguientes:

a) En materia penal, contra resoluciones definitivas dictadas por tribunales judiciales, sean éstos federales, del orden común o militares.

b) En materia administrativa, cuando se reclamen por particulares sentencias definitivas y resoluciones que ponen fin al juicio dictadas por tribunales administrativos o judiciales, no reparables por algún recurso, juicio o medio ordinario de defensa legal;

c) En materia civil, cuando se reclamen sentencias definitivas dictadas en juicios del orden federal o en juicios mercantiles, sea federal o local la autoridad que dicte el fallo, o en juicios del orden común.

En los juicios civiles del orden federal las sentencias podrán ser reclamadas en amparo por cualquiera de las partes, incluso por la Federación, en defensa de sus intereses patrimoniales, y

d) En materia laboral, cuando se reclamen laudos dictados por las Juntas Locales o la Federal de Conciliación y Arbitraje, o por el Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje de los Trabajadores al Servicio del Estado;

La Suprema Corte de Justicia, de oficio o a petición fundada del correspondiente Tribunal Colegiado de Circuito, del Fiscal General de la República, en los asuntos en que el Ministerio Público de la Federación sea parte, o del Ejecutivo Federal, por conducto del Consejero Jurídico del Gobierno, podrá conocer de los amparos directos que por su interés y trascendencia así lo ameriten.

VI. En los casos a que se refiere la fracción anterior, la ley reglamentaria señalará el procedimiento y los términos a que deberán someterse los Tribunales Colegiados de Circuito y, en su caso, la Suprema Corte de Justicia de la Nación para dictar sus resoluciones;

VII. El amparo contra actos u omisiones en juicio, fuera de juicio o después de concluido, o que afecten a personas extrañas al juicio, contra normas generales o contra actos u omisiones de autoridad administrativa, se interpondrá ante el Juez de Distrito bajo cuya jurisdicción se encuentre el lugar en que el acto reclamado se ejecute o trate de ejecutarse, y su tramitación se limitará al informe de la autoridad, a una audiencia para la que se citará en el mismo auto en el que se mande pedir el informe y se recibirán las pruebas que las partes interesadas ofrezcan y oirán los alegatos, pronunciándose en la misma audiencia la sentencia;

VIII. Contra las sentencias que pronuncien en amparo los Jueces de Distrito o los Tribunales Unitarios de Circuito procede revisión. De ella conocerá la Suprema Corte de Justicia:

a) Cuando habiéndose impugnado en la demanda de amparo normas generales por estimarlas directamente violatorias de esta Constitución, subsista en el recurso el problema de constitucionalidad.

b) Cuando se trate de los casos comprendidos en las fracciones II y III del artículo 103 de esta Constitución.

La Suprema Corte de Justicia, de oficio o a petición fundada del correspondiente Tribunal Colegiado de Circuito, del Fiscal General de la República, en los asuntos en que el Ministerio Público de la Federación sea parte, o del Ejecutivo Federal, por conducto del Consejero Jurídico del Gobierno, podrá conocer de los amparos en revisión, que por su interés y trascendencia así lo ameriten.

En los casos no previstos en los párrafos anteriores, conocerán de la revisión los tribunales colegiados de circuito y sus sentencias no admitirán recurso alguno;

IX. En materia de amparo directo procede el recurso de revisión en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales, establezcan la interpretación directa de un precepto de esta Constitución u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que fijen un criterio de importancia y trascendencia, según lo disponga la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cumplimiento de los acuerdos generales del Pleno. La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras;

X. Los actos reclamados podrán ser objeto de suspensión en los casos y mediante las condiciones que determine la ley reglamentaria, para lo cual el órgano jurisdiccional de amparo, cuando la naturaleza del acto lo permita, deberá realizar un análisis ponderado de la apariencia del buen derecho y del interés social.

Dicha suspensión deberá otorgarse respecto de las sentencias definitivas en materia penal al comunicarse la promoción del amparo, y en las materias civil, mercantil y administrativa, mediante garantía que dé el quejoso para responder de los daños y perjuicios que tal suspensión pudiere ocasionar al tercero interesado. La suspensión quedará sin efecto si éste último da contragarantía para asegurar la reposición de las cosas al estado que guardaban si se concediese el amparo y a pagar los daños y perjuicios consiguientes;

XI. La demanda de amparo directo se presentará ante la autoridad responsable, la cual decidirá sobre la suspensión. En los demás casos la demanda se presentará ante los Juzgados de Distrito o los Tribunales Unitarios de Circuito los cuales resolverán sobre la suspensión, o ante los tribunales de los Estados en los casos que la ley lo autorice;

XII. La violación de las garantías de los artículos 16, en materia penal, 19 y 20 se reclamará ante el superior del tribunal que la cometa, o ante el Juez de Distrito o Tribunal Unitario de Circuito que corresponda, pudiéndose recurrir, en uno y otro caso, las resoluciones que se pronuncien, en los términos prescritos por la fracción VIII.

Si el Juez de Distrito o Tribunal Colegiado de Circuito, no residieren en el mismo lugar en que reside la autoridad responsable, la ley determinará el juez o tribunal ante el que se ha de presentar el escrito de amparo, el que podrá suspender provisionalmente el acto reclamado, en los casos y términos que la misma ley establezca;

XIII. Cuando los Tribunales Colegiados de un mismo Circuito sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, el Fiscal General de la República, en asuntos en materia penal y procesal penal, así como los relacionados con el ámbito de sus funciones, los mencionados tribunales y sus integrantes, los Jueces de Distrito, las partes en los asuntos que los motivaron o el Ejecutivo Federal, por conducto del Consejero Jurídico del Gobierno, podrán denunciar la contradicción ante el Pleno del Circuito correspondiente, a fin de que Cuando los Plenos de Circuito de distintos Circuitos, los Plenos de Circuito en materia especializada de un mismo Circuito o los Tribunales Colegiados de un mismo Circuito con diferente especialización sustenten tesis contradictorias al resolver las contradicciones o los asuntos de su competencia, según corresponda, los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los mismos Plenos de Circuito, así como los órganos a que se refiere el párrafo anterior, podrán denunciar la contradicción ante la Suprema Corte de Justicia, con el objeto de que el Pleno o la Sala respectiva, decida la tesis que deberá prevalecer.

Cuando las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo cuyo conocimiento les competa, los ministros, los Tribunales Colegiados de Circuito y sus integrantes, los Jueces de Distrito, el Fiscal General de la República, en asuntos en materia penal y

procesal penal, así como los relacionados con el ámbito de sus funciones, el Ejecutivo Federal, por conducto del Consejero Jurídico del Gobierno, o las partes en los asuntos que las motivaron, podrán denunciar la contradicción ante el Pleno de la Suprema Corte, conforme a la ley reglamentaria, para que éste resuelva la contradicción.

Las resoluciones que pronuncien el Pleno o las Salas de la Suprema Corte de Justicia así como los Plenos de Circuito conforme a los párrafos anteriores, sólo tendrán el efecto de fijar la jurisprudencia y no afectarán las situaciones jurídicas concretas derivadas de las sentencias dictadas en los juicios en que hubiese ocurrido la contradicción;

XIV. derogado;

XV. El Fiscal General de la República o el Agente del Ministerio Público de la Federación que al efecto designe, será parte en todos los juicios de amparo en los que el acto reclamado provenga de procedimientos del orden penal y aquéllos que determine la ley;

Si la autoridad incumple la sentencia que concedió el amparo, pero dicho incumplimiento es justificado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de acuerdo con el procedimiento previsto por la ley reglamentaria, otorgará un plazo razonable para que proceda a su cumplimiento, plazo que podrá ampliarse a solicitud de la autoridad. Cuando sea injustificado o hubiera transcurrido el plazo sin que se hubiese cumplido, procederá a separar de su cargo al titular de la autoridad responsable y a consignarlo ante el Juez de Distrito. Las mismas providencias se tomarán respecto del superior jerárquico de la autoridad responsable si hubiese incurrido en responsabilidad, así como de los titulares que, habiendo ocupado con anterioridad el cargo de la autoridad responsable, hubieran incumplido la ejecutoria.

- XVI. Si concedido el amparo, se repitiera el acto reclamado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de acuerdo con el procedimiento establecido por la ley reglamentaria, procederá a separar de su cargo al titular de la autoridad responsable, y dará vista al Ministerio Público Federal, salvo que no hubiera actuado dolosamente y deje sin efectos el acto repetido antes de que sea emitida la resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- XVII. El cumplimiento sustituto de las sentencias de amparo podrá ser solicitado por el quejoso al órgano jurisdiccional, o decretado de oficio por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando la ejecución de la sentencia afecte a la sociedad en mayor proporción a los beneficios que pudiera obtener el quejoso, o cuando, por las circunstancias del caso, sea imposible o desproporcionadamente gravoso restituir la situación que imperaba antes de la violación. El incidente tendrá por efecto que la ejecutoria se dé por cumplida mediante el pago de daños y perjuicios al quejoso. Las partes en el juicio podrán acordar el cumplimiento sustituto mediante convenio sancionado ante el propio órgano jurisdiccional;
- XVIII. No podrá archivarse juicio de amparo alguno, sin que se haya cumplido la sentencia que concedió la protección constitucional;

a. Generalidades.

Dicho lo anterior podemos puntualizar que el juicio de amparo directo es un medio extraordinario de defensa que el particular puede promover para que la autoridad jurisdiccional federal de amparo revise si los agravios esgrimidos por el quejoso constituyen la revelación de violación de garantías que inclusive tengan trascendencia en la violación de derechos humanos.

Consideramos sano recordar que el juicio de amparo directo se promueve cuando el quejoso presenta su demanda de garantías para que el juez federal de amparo conozca el asunto una vez que la autoridad responsable le turne dicha demanda; o sea que la demanda de amparo se presenta por conducto de la autoridad responsable, ello, en termino de lo dispuesto por el artículo 176 de la Ley de Amparo, dispositivo que en lo que interesa dispone, *artículo 176. La demanda de amparo deberá presentarse por conducto de la autoridad responsable, con copias para cada una de las partes.*

No está de más recordar que en la concepción del amparo, se entiende por autoridad responsable aquel ente público a quien se le entiende autor o generador, ya sea por acción u omisión del acto que de naturaleza autoritaria se duele el quejoso, en relación al concepto de autoridad responsable, la ley de la materia define dicho concepto en la fracción II del artículo 5 de la ley de amparo, al establecer:

Son partes en el juicio de amparo: I.... II. La autoridad responsable, teniendo tal carácter, con independencia de su naturaleza formal, la que dicta, ordena, ejecuta o trata de ejecutar el acto que crea, modifica o extingue situaciones jurídicas en forma unilateral y obligatoria; u omite el acto que de realizarse crearía, modificaría o extinguiría dichas situaciones jurídicas.

Para los efectos de esta ley, los particulares tendrán la calidad de autoridad responsable cuando realicen actos equivalentes a los de autoridad, que afecten derechos en los términos de esta fracción y cuyas funciones estén determinadas por una norma general.

De igual forma la ley de amparo en su artículo 175 establece los requisitos que debe contener la demanda de amparo directo, aparte de formularse por escrito, en ella se expresaran:

- I. El nombre y domicilio del quejosos y de quien promueve en su contra;
- II. El nombre y domicilio del tercero interesado;
- III. La autoridad responsable;
- IV. El acto reclamado.
- V. La fecha en que se haya notificado el acto reclamado al quejoso o aquella en que hubiese tenido conocimiento del mismo;
- VI. Los preceptos que, conforme a la fracción I del artículo 1º de esta ley, contenga los derechos humanos cuya violación se reclame; y
- VII. Los conceptos de violación.

Cabe señalar que en la historia de nuestro juicio de amparo se ha generado bastante doctrina en relación con los puntos a que se refiere el artículo 175, permitiéndonos al efecto establecer lo que en relación a ello dispone, la demanda de amparo directo deberá formularse por escrito, en el que se expresaran:

- I. El nombre y domicilio del quejoso y de quien promueve en su nombre;
- II. El nombre y domicilio del tercero interesado;
- III. La autoridad responsable;
- IV. El acto reclamado.

Cuando se impugne la sentencia definitiva, laudo o resolución que haya puesto fin al juicio por estimarse inconstitucional la norma general aplicada, ello será materia únicamente del capítulo de conceptos de violación de la demanda, sin señalar como acto reclamado la norma general, debiéndose llevar a cabo la calificación de éstos en la parte considerativa de la sentencia;

- V. La fecha en que se haya notificado el acto reclamado al quejoso o aquella en que hubiese tenido conocimiento del mismo;
- VI. Los preceptos que, conforme a la fracción I del artículo 1º de esta Ley, contengan los derechos humanos cuya violación se reclame; y

VII. Los conceptos de violación.

Por otra parte vemos necesario estimar que la ley de amparo en su artículo 20 establece esencialmente tres formas o mecanismos para promover el amparo:

a) Por escrito; b) por comparecencia; y, c) por medios electrónicos. Es notorio que el legislador en la reciente reforma contextualizó a nuestros días y tiempos en que vivimos para que el uso de las tecnologías que pueden y deben facilitar la tramitación del amparo esté debidamente reglamentado.

Un aspecto también importante lo constituye en términos del artículo 17 de la ley de amparo, el plazo para presentar la demanda como regla general es de 15 días, lo que de su literalidad en lo que interesa se advierte, artículo 17. El plazo para presentar la demanda de amparo es de 15 días, salvo:...

Nos parece interesante, hacer notar la observación que puede hacerse de la citada relativa a la regulación al utilizar la acepción *plazo* la cual como sabemos refiere una fecha precisa para que ese día, a esa hora, en lugar cierto y determinado las partes realicen actos que a su parte corresponda, lo cual consideramos incorrecto ya que el espíritu real de la norma en nuestro entender debió referirse con la acepción de término, en la inteligencia de que ello implica la dilación temporal —de inicio a fin— en que las partes pueden realizar su derecho subjetivo procesal de que se trate pero que a diferencia del primer supuesto, en este último caso no obliga a que sea necesariamente, en términos del artículo 17 el decimo quinto día, observación que hacemos por considerar que la doctrina hasta hoy no se ha encargado de distinguir en su opinión el lenguaje de este particular.

b. Legalidad en materia aduanera.

La legalidad es una figura que identifica la condición que debe reunir todo acto de autoridad en el sentido de que su realización fue respetando los límites de la norma jurídica que los rige. Sin embargo la condición antes dicha al

materializarse puede advertir dos formas de operar, una es la que experimenta el particular como gobernado y una segunda la que corresponde a un poder o órgano público, en el caso de esta última la actuación del órgano estatal está acotada precisamente a los límites de la constitución, no olvidando también que en algunos casos muy especiales puede acotarse por la observancia de un tratado internacional en beneficio del gobernado.

En el contexto antes dicho la legalidad de los actos en materia aduanera debe ser tal como ocurre y debe ocurrir si el congreso pretende emitir una ley, al realizar tal acto legislativo debe basar su actuación en los preceptos de la constitución que le confiere tal competencia, si ello no ocurre diríamos que su actuación es ilegal, y más allá de ello, es inconstitucional por no estar debidamente fundado el citado acto.

En materia aduanera debe ocurrir exactamente lo mismo de lo cual nosotros consideramos que la existencia de un fundamento es lo que da lugar a la actuación sobre la materia; en contrasentido diríamos que si tal ente público estatal no tiene un fundamento, como en el caso es la autoridad aduanera esta, no tendría facultades para embargar precautoriamente la mercancía, ya que, la presunción que se deriva de no tener fundamento es que tiene vedada la posibilidad de embargar.

Ahora bien no somos ajenos al dispositivo constitucional que obliga a las autoridades, las que deben entenderse de cualquiera de los tres poderes y niveles de gobierno a fundar y motivar sus actos autoritarios; imperativo dispuesto en el numeral 16 de la carta magna, cuya explicación y alcance de la acepción *leyes* implica la obligación que venimos comentando, pero no solo eso, también que la autoridad al justificar su actuar en una ley la cual es revelada al fundamentar su acto permite que el particular pueda juzgar si obedece tal norma jurídica o promueve contra ella el amparo, medio de defensa que tutela la garantía de que venimos hablando.

Luego de vertir, nuestras consideraciones en relación a la legalidad, veamos lo que dicen otras opiniones; allí encontramos al ejemplo la consideración de Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Iobato, los que opinan que la corte a establecido en sus tesis la esencia del principio de legalidad en el ámbito administrativo.¹⁰³

Al respecto, ya en anteriores apartados nosotros hacíamos ver la evolución del principio de legalidad en la tesis emitidas por la suprema corte, estudiando su registro en cada una de sus épocas, estudio que nos permite afirmar que bien entender el principio de legalidad implica llegar a la conclusión de que las autoridades solo están facultadas para realizar los actos que las leyes les permiten.¹⁰⁴

A ese respecto a sido amplia la coincidencia en la doctrina de que dicho principio de legalidad sirve como un contrapeso para regular el poder del estado, regulando la discrecionalidad y arbitrariedad ya sea en el campo de lo legislativo, judicial o como es el caso que nos ocupa, la actuación de la autoridad administrativa.

Por su parte Rolando Tamayo señala en este punto que los juristas entienden este principio bajo un sentido *regula iuris*. Que implica que ningún acto administrativo puede penetrar la esfera del particular a no ser que sea como lo establece la constitución, o sea por mandamiento de autoridad competente que funde en ley preexistente, lo que debe estimarse según dicho autor, como un permiso que deriva de la norma, en donde esta ultima encuentra en la legalidad un elemento esencial de su existencia.¹⁰⁵

¹⁰³ Paredes Montiel, Marat et al, El principio de reserva de ley en materia tributaria, México, Porrúa, 2001, p. 41.

¹⁰⁴ Apéndice al *Semanario Judicial de la Federación 1917- 1995*, t. VI, Parte SCJN, Quinta Época, Pleno, Tesis 100, p. 65.

¹⁰⁵ Tamayo y Salmorán, Rolando, *Elementos para una teoría general del derecho (Introducción al estudio de la ciencia jurídica)*, México, Themis (Colección Teoría del Derecho), 2003, p. 176.

c. Legitimidad en materia aduanera.

La legitimación o legitimidad, al igual que la los usos de legalidad fueron muy discutidos en cuestiones de uso político por lo que desde esas épocas donde los clásicos trataban de explicar la etimología o significado, resultando que al expresarse legitimidad esta a la vez diciendo conforme a derecho, lo que es lo mismo está hablando del principal significado de legalidad, resultando así que ambos términos son equivalentes o sinónimos.

Al respecto de lo antes dicho podemos concluir que la legitimidad alude a justificación; legitimidad sugiere la búsqueda de un fundamento, legalidad, por su parte, si bien no excluye esa idea de justificación o fundamento parece referirse primordialmente a la conformidad, supuesto este en el que se entiende que las acciones deben conformarse con la disposiciones jurídicas establecidas como lo comenta Tamayo y Salmorán.¹⁰⁶

De igual forma se cuenta con los lineamientos que la suprema corte ha establecido en sus tesis en materia administrativa, un ejemplo de ello lo constituye la de rubro: COMPETENCIA. NO CUESTIONA LA LEGITIMIDAD DE UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.¹⁰⁷ Esencialmente aquellas tesis que nos explican la diferencia entre competencia y legitimidad de una autoridad, de igual forma tenemos la de rubro: JUICIO DE NULIDAD FISCAL. LEGITIMIDAD DE LAS AUTORIDADES, NO TIENEN PORQUE COMPROBARLA.¹⁰⁸ La relativa a esclarecer que las autoridades no tienen que acreditar que efectivamente desempeñan el cargo que ostentan, por no estar sujetas a las reglas de representación que rigen a los particulares.

d. Principio de reserva de ley en materia aduanera.

¹⁰⁶ Ibidem, p. 175

¹⁰⁷ Tesis I. 13° A Tesis aislada, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XIII, Novena Época, junio de 2001, p.682.

¹⁰⁸ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* III, Novena Época, abril de 1996, p.409.

Este principio consiste actualmente en lo legal de su aspecto normativo, esto es, a la creación de norma y a sus jerarquías, de él se sabe que se nutre de dos premisas fundamentales que son precisamente la reserva de ley y la primacía de esta. Advertimos también que el principio de reserva es más nuevo que el de legalidad ya que el de reserva tuvo su nacimiento en el siglo XIX, como producto del constitucionalismo, actualizándose en gobierno monárquicos como el de Alemania.¹⁰⁹

Por nuestra parte, encontramos que el origen de este principio obedece propiamente a la llamada teoría Kelseniana del derecho, con tintes que hacen ver la superioridad de la ley respecto a las demás fuentes del derecho a excepción de la constitución, afirmación esta que no ha sido controvertida. Algunos autores afirman que la reserva de ley jamás ha sido más que el principio de legalidad o viceversa, pues existe una coincidencia entre estas expresiones.

Pero algo significativo resulta la opinión de Gabino Fraga que en relación a la reserva de ley comenta, conforme a la constitución, hay materias que solos pueden ser reguladas por una ley. La reglamentación de las garantías individuales solo puede hacerse, salvo casos excepcionales, por medio de una ley en sentido formal. Además, en otros preceptos de la constitución, también se establece la necesidad de una ley para imponer contribuciones y penas, para organizar la guardia nacional, etc. En todos los casos la constitución emplea términos claros, y al prevenir que por medio de una ley se regule una materia, debe entenderse una ley en sentido formal, es decir, expedida por el Legislativo.¹¹⁰

Por nuestra parte ya en los inicios de estos trabajos hacíamos notar la potestad reglamentaria en materia de comercio a cargo del Ejecutivo Federal, estableciendo nuestra postura en el sentido de que dichas facultades entendidas extraordinarias ocasionaban una problemática mayor que el

¹⁰⁹ Paredes Montiel, Marat, et al, op cit, pp. 38 y ss.

¹¹⁰ Fraga Gabino, *derecho administrativo*, 3ª. ed., México, Porrúa, 1999, p. 107.

beneficio general en los particulares. Lo anterior es así al grado de que la figura de la reserva de la ley puede clasificarse como una regla de competencia a favor del legislador que tiene que ver con su actividad legislativa y una segunda como una reserva de contenido, de manera que los ámbitos reservados al legislador permite la entrada de otros poderes distintos a la regulación de la materia reservada.

CONCLUSIONES

El análisis del embargo precautorio en materia aduanera, nos deja como conclusión entre otras cosas, primero que es un concepto inacabado, es decir un concepto que necesita actualizarse, revitalizarse ya que en la actualidad prácticamente es un permiso casi en blanco para que la autoridad de la materia (aduanera), no sólo se entrometa en los asuntos particulares sin una orden de autoridad competente que funde y motive esa intromisión, sino que además la ley sin un fundamento constitucional tiene el “permiso o autorización” para decomisar mercancía propiedad del particular, sancionarlo y muchas de las veces hasta encarcelarlo.

Como ya lo hemos planteado, desde una perspectiva histórica, legal y jurisprudencial, el derecho aduanero prácticamente no ha sufrido las transformaciones necesarias para cumplir con el principio de legalidad. Esto es, que cuando la autoridad se encuentre en una problemática de esta naturaleza, primeramente se le brinde a los particulares la oportunidad de defensa, no sancionándolos varias veces, decomiso, sanción económica y a veces la pérdida de la libertad.

Estamos conscientes, que el asunto involucra dinero público, fuentes de financiamiento para el erario que tienen naturaleza vital para la prestación de servicios públicos a los que el Estado está obligado. Sin embargo, esto podría subsanarse con un procedimiento sencillo, en el que se le dé al particular utilizar medios de defensa expeditos, además de buscar una garantía que no necesariamente debe ser el decomiso.

FUENTES DE CONSULTA

Bibliografía

1. Armienta Hernández, Gonzalo, Tratado Teórico Práctico del Procedimiento Contencioso Administrativo, Editorial Porrúa, México 2004;
2. Asuaje Sequera, Carlos, Derecho aduanero, segunda edición, Caracas, Venezuela, 2002;
3. Bodenheimer, Edgar, Teoría del derecho, México, FCE, 2004;
4. Carbonell, Miguel, Los derechos fundamentales en México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México 2010;
5. Carbajal Contreras Máximo, derecho aduanero, Editorial Porrúa, 2009, decima quinta edición, México 2009;
6. Cárdenas Gracia, Jaime, Una constitución para la democracia. Propuestas para un nuevo orden constitucional, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México 2002;
7. Carvajal Contreras, Máximo, Tratados y convenios aduaneros y de comercio exterior, México D.F., Editorial Porrúa, 2009;
8. Castro, Juventino, La suspensión del acto reclamado en amparo, tercera edición, México, Editorial Porrúa, 1998;
9. De la Garza, Sergio F., citado por Sánchez Gómez Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, México, D.F., Editorial Porrúa, 1999;
10. Escriche, Joaquín, Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia, 15ª.edición, México, Editorial Porrúa 2009;
11. Escola, Héctor J., Tratado teórico –práctico de los recursos administrativos, Depalma, Buenos Aires, Argentina 1967;
12. Estrada Romero, Sergio S., Opcionalidad de los recursos administrativos previos al procedimiento contencioso administrativo, Memoria del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México, Toluca, Numero 9, mayo- junio de 1995;
13. Fiorini, Bartolomé, Manual de derecho administrativo, Ediciones La Ley, Buenos Aires, Argentina 1968;
14. Fraga Gabino, derecho administrativo, 3ª. ed., México, Porrúa, 1999;

15. Fix-Zamudio, Héctor, *El juicio de amparo*, México, Editorial Porrúa, 1964;
16. García Enterría, Eduardo y Ramón Fernández, Tomas, *Curso de derecho administrativo*, vol. 2, décima edición, editorial Civitas, Madrid, España;
17. Garberí Llobregat, José, “La aplicación de los Derechos y Garantías Constitucionales a la Potestad y al Procedimiento Administrativo Sancionador”, Editorial Trivium,S.A., Madrid, 1989;
18. Garrido Falla, Fernando, citado por Olivera Toro, Jorge, *Manual de Derecho Administrativo*, 7ª, edición, México D.F, Editorial Porrúa, 1997;
19. Guerrero Rodríguez, Jesús M., *Breviario practico de Derecho aduanero*, México, Editorial Sista S.A. de C.V., 2012;
20. Martínez Morales, Rafael I., *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada*, 6ª.edición, México, D.F., Editorial Oxford, 2011;
21. ____ *Las Aduanas de México*, centro de investigación Aduanera y de Comercio Internacional, A.C. México, 2000, pp. 9-19. *Las Aduanas de México*, centro de investigación Aduanera y de Comercio Internacional, A.C. México, 2000;
22. ____ *Legislación Fiscal*, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, 1999;
23. ____ *Los derechos del hombre*. Estudios y comentarios en torno a la nueva declaración universal, México, Fondo de Cultura Económica, 1949;
24. Cotter, Juan Patricio, *Las infracciones Aduaneras*, 1ª edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, p. 1.
25. *Declaración universal*, México, Fondo de Cultura Económica, 1949;
26. Navarro Chavarría, Luis E. y Moreno Valdez, Hadar, *Análisis de los mecanismos de control y prevención que se aplican en el sistema aduanero de México*, Revista del posgrado en derecho de la UNAM, México, D.F., vol. 3, núm. 4, enero-junio, 2007;
27. Margain Manautou, Emilio, *el recurso administrativo en México*, Jus, México 1985;
28. Millán González, Arturo, *El delito de defraudación fiscal y su nueva defensa penal*, México D. F., Ediciones Fiscales ISEF, S.A., 2013;
29. Mireles Arreola, Susana, et. al., *Prontuario Fiscal Correlacionado Estudiantil*, 9ª edición, Buenos Aires, Argentina, Editorial Thompson, 2006;

30. Mayotl Hernández, Francisca, El embargo precautorio en materia aduanera, ISEF, México, 2005;
31. Paredes Montiel, Marat et al, El principio de reserva de ley en materia tributaria, México, Porrúa, 2001;
32. Petit, Eugene, Tratado Elemental de Derecho Romano, Editora Nacional, México, D.F., 1924;
33. Ponce Gómez, Francisco, *et. al.* Derecho fiscal, 11ª edición, México, D.F., Limusa, 2007;
34. Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª ed. Editorial Harla, México, D. F., 1983;
35. Rodríguez Mejía, Gregorio, *Los recursos administrativos en materia fiscal*, Universidad Autónoma de S. L. P., México, 1969;
36. Ruiz Eliseo, Mauro, *Algunos elementos de técnica legislativa*, UNAM, México D.F., 2007;
37. Silva Juárez, Ernesto, Manual del pedimento aduanero, México D.F., Publicaciones Administrativas contables jurídicas S.A. de C.V., 2012;
38. Tamayo y Salmorán, Rolando, *Elementos para una teoría general del derecho (Introducción al estudio de la ciencia jurídica)*, México, Themis (Colección Teoría del Derecho), 2003;
39. Tardío Pato, José, A., *Diccionario de derecho administrativo*, t. II, de la h a la z, índices, Iustes, Madrid, 2005, p. 1984;
40. Vargas López, Karen, *Principios del procedimiento administrativo sancionador*, Revista Jurídica, San José, Costa Rica, 1999;
41. Vaquerano Gutiérrez, Nelson Armando. (Compilador). *Guía Jurisprudencial de Derecho Administrativo Sancionador*, versión inédita, San Salvador, El Salvador, Agosto del 2009;
42. Witker, Jorge Derecho tributario aduanero, México, UNAM, 1999;

Diccionarios

1. Diccionario de Derecho, Usal, México 2010;
2. Diccionario para Juristas, Juan Palomar de Miguel, Editorial Porrúa, México 2010;
3. El Diccionario de la Lengua Española, Editorial Porrúa, México 2010;
4. Gran Sopena, Diccionario Enciclopédico, tomo 1, p.172. Diccionario de la lengua Española De Real Academia de la lengua, Editorial Porrúa, México 2009;

Legislación

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. Código Fiscal de la Federación
3. Ley Federal del Juicio Contencioso Administrativo
4. Ley Aduanera
5. Ley de Amparo

Medios electrónicos y sitios de internet

Cfr. Fabián de Fonseca y Carlos Urrutia. Historia general de la real hacienda. www.juridicas.unam.mx/.../16/.../16/.../art5.pdf.

Trejo Vargas Pedro, Modernización de Las Aduanas y ¿un nuevo código Aduanero? [www.derechounam.mx./investigación/publicaciones/revista/cultura/pdf/cj2 art. 1.pdf](http://www.derechounam.mx./investigación/publicaciones/revista/cultura/pdf/cj2_art.1.pdf).

[http:// www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc032.pdf](http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc032.pdf), consultado el 2 de diciembre del 2012.

[http:// www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc048.pdf](http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc048.pdf), consultado el 3 de diciembre del 2012.

[http:// www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc032.pdf](http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc032.pdf), consultado el 3 de diciembre del 2012.

[http:// www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc048.pdf](http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc048.pdf), consultado el 2 de diciembre del 2012.

Diario de los debates del congreso constituyente, t. II, Núm. 58, p. 350, consultada el 3 de diciembre de 2012 en [http:// biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/771/16.pdf](http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/771/16.pdf).

[http:// www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref03_31dic98.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref03_31dic98.pdf), consultado el día 25 de noviembre del 2012.

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref06_31dic00.pdf, consultado 25 de noviembre del 2012.

[http:// www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref07_01ene02.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref07_01ene02.pdf), visto el 25 de noviembre del 2012.

[http:// www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref09_30dic02.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref09_30dic02.pdf), consultado el 26 de noviembre del 2012.

[http:// www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref11_02feb06.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref11_02feb06.pdf), visto el 26 de noviembre del 2012.

[http:// www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref12_27ene12.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ladua/LAdua_ref12_27ene12.pdf), visto el 27 de noviembre del 2012.

Organización Mundial del Comercio https://www.wto.org/.../wto_s.htm. Consultada el 17 dic. 2014.

Organización Mundial de Aduanas www.aduana.gob.bo/aduana7/.../organización.

Convenio de Legislación sobre el valor Aduanero de las Mercancías.

www.sice.oas.org/trade/...sg060785.asp

Guía de Importación- Aduana México. www.aduanas.gob.mx/...importación/G10.

Convenio Aduanero Relativo a la Importación Temporal de Material Científico.

www.ordenjuridico.gob.mx/.../M267.pdf.

Organización y Estructura de la Administración... Aduana México.

www.aduanas.gob.mx/aduana.../G10_06.

Observatorio de Control Aduanero a las Importaciones de Estados Unidos.

www.cepal.org/.../5070-observatorio-delcontroladuaneralasimportacionesdeestadosunidos.

Procedimiento para la Importación de Mercancías.

www.aduanas.sat.gob.mx/webanet/Guia/gIa04_2005_3.doc

Hernández Guillem, Raúl Alejandro, Delitos Fiscales, Defraudación Fiscal y Contrabando en Mexico.<http://www.gestiopolis.com/economía-2/delitos-fiscales-defraudacion-fiscal-ycontrabando-en-mexico.htm>

Gonzales Pérez, Jesús, *Garantías frente a la potestad sancionadora de la administración*, En AA.VV, Temas de derecho procesal. Memoria del XIV Congreso Mexicano de Derecho Procesal. UNAM, México, 1996, p. 760 visto <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=217>

Nota: Advertimos que se ha publicado en la gaceta parlamentaria de la cámara de diputados del día 29 de Octubre de 2013, su No. 3895-II, Año XVI, Proyecto de decreto por el que se reforman y derogan diversas disposiciones de la Ley Aduanera: Artículos, entre otros; 150, 151, 152, 153, 155, 157, 158 y 159; a través de los cuales se prevé: a) una nueva forma de presentación de mercancías ante la autoridad aduanera; b) La eliminación del segundo reconocimiento aduanero; visto 08 de Diciembre de 2013 en: www.pwc.com/es/MX/mx-Reforma-hacendaria-2014/archivo/2013-11-ley-aduanera.pdf.

Se hace notar en las reformas que entrarán en vigor en Enero de 2014 lo relativo a la presentación de mercancías ante autoridades aduaneras; así se explica en:

www.pvmex.com/updocs/boletin_reforma_fiscal_2014.pdf

Jurisprudencia

Tesis: I.15o.A.88 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, Diciembre de 2007, p. 1702;

Tesis: III.4o.A.47 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, Junio de 2008, p. 1224;

Tesis: III.4o.A.54 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, Enero de 2009, p. 2692;

Tesis: 1a. XXII/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, Febrero de 2010, p. 116;

Tesis: I.7o.A.688 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, Marzo de 2010, p. 2857;

Tesis: VII.2o. (IV Región) 8 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, Mayo de 2010, p. 1943;

Tesis: I.7o.A.750 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, Mayo de 2011, p. 1127;

Tesis: I.7o.A.802 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, Agosto de 2011, p. 1413;

Tesis: 2a./J. 45/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, Abril de 2011, p. 441;

Tesis: P/J 124-2006, *Semanario Judicial de la Federación, y su Gaceta*, novena época, t. XXIV, noviembre de 2006, p. 882.