



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

CAMPUS ARAGÓN

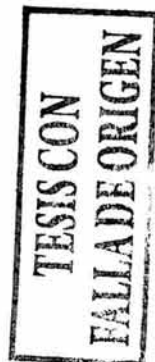
UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MÉXICO

ANÁLISIS COMPARATIVO DEL EMBARGO
PRECAUTORIO PREVISTO EN LA LEY ADUANERA
EN RELACIÓN CON EL EMBARGO PRECAUTORIO
CONTEMPLADO POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:
JOSE MAURILIO ALBARRÁN MARTÍNEZ

ASESOR: LIC. AGUSTIN TREJO ALCANTARA

MAYO, 2004





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A MI PADRE.

LIC. MANUEL ALBARRÁN MONTAÑO.

Como testimonio de gratitud y cumplido a su sacrificio, tolerancia, comprensión, apoyo, sabiduría, ejemplo, confianza, amor y tantas cosas más, a quien ha dado todo siempre y me ha dado la oportunidad de elegir el camino adecuado guiado por sus consejos, gracias a ti culmino una de mis más anheladas metas.

A MI MADRE.

ROSA MARÍA MARTÍNEZ NAVA.

Mi más profundo sentimiento de admiración, respeto, cariño y amor porque gracias a ti, que me has apoyado en los momentos más difíciles de mi vida, que has sabido ser una amiga y una madre ejemplar, debo la terminación del presente trabajo, mi amor y agradecimiento.

A MIS HERMANOS.

**MANUEL, ROSA MARÍA, MIGUEL
FERNANDO, CLAUDIA IVETTE, Y JOSÉ
HUMBERTO.**

Por compartir sus alegrías y sueños, por permitirme aprender con ustedes, y enseñarme a ser mejor un poco más cada día, por su amor y sinceridad, por mantener unida a nuestra familia aun en tiempos difíciles y por esos buenos momentos juntos y el anhelo de un mañana mejor mi reconocimiento, gratitud y cariño.

A MI HERMANA.

LIC. ROSA MARÍA ALBARRÁN MARTÍNEZ.

Un reconocimiento especial a su apoyo, sus conocimientos y experiencia sin los cuales no hubiera sido posible la realización de este trabajo

A MARÍA GUADALUPE DÁVILA VÁZQUEZ.

Por su amor sincero, apoyo y motivación para llegar a esta etapa de mi vida cargado de alegría, ilusión y esperanza.

A LEONEL GARCÍA JIMÉNEZ.

Por su valioso apoyo, y consejos, por las experiencias vividas de tantos años, y por brindarme una amistad de toda la vida.

A MIS AMISTADES.

Que presentes o no siempre y en todo momento me alentaron a ser cada día mejor, gracias por las experiencias compartidas, por los buenos momentos y por su sincera amistad.

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO
ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS
PROFESIONALES ARAGÓN.**

Por brindarme la oportunidad de formar parte de su comunidad, y fomentar en mí espíritu de superación y por permitir que mi desarrollo no fuera solo profesional, sino también humano y por todas las experiencias vividas con las circunstancias y personas que la rodean y por hacer realidad una ilusión más.

**A MI MAESTRO Y ASESOR:
LIC. AGUSTÍN TREJO ALCÁNTARA.**

Por su capacidad y conocimientos jurídicos e invaluable enseñanzas y atenciones para consumir uno de mis más grandes objetivos, así como por su incansable esfuerzo, entrega, vocación y nobles sentimientos en la tarea de la docencia universitaria.

**AL DIGNO Y RESPETADO CUERPO DE
SINODALES:**

Representantes de esta noble alma mater, por su tiempo, y sus generosos y útiles conocimientos brindados a quienes como yo empiezan a recorrer el camino, gracias por su entrega y profesionalismo.

AL LIC. HÉCTOR FEDERICO PONCE ROJAS

AL LIC. HUGO FRANCO MARTÍNEZ

AL LIC. ARTURO FERNANDO RODRÍGUEZ

VEGA

Destacados profesionistas que me han brindado su apoyo, confianza y reconocimiento así como la oportunidad de superarme en todos los ámbitos de mi vida profesional.

AL LIC. MARCELINO RUBÉN REYES

ESCAMILLA.

AL LIC. JOSÉ ALBERTO RÍOS PÉREZ.

Mi profundo agradecimiento por hacerme participe de sus invaluable conocimientos, por su confianza y apoyo incondicional, y por brindarme su amistad, en esta etapa tan importante de mi vida y por ser un ejemplo a seguir en esta bella profesión que hemos escogido.

AL LIC. RAFAEL ZALCE GONZÁLEZ

AL LIC. DAVID VARGAS GONZÁLEZ

AL LIC. MAURO ONESIMO REGIS MARTÍN

AL LIC. ARMANDO LÓPEZ AGUIRRE

Por sus conocimientos, sabios consejos, entusiasmo, experiencias, y amistad.

INDICE

	<i>Pág.</i>
Introducción.....	I
Capítulo I	
MARCO HISTÓRICO.	
1.1. Antecedentes del embargo precautorio en materia aduanera.....	1
1.1.1. Ley Aduanera de 1930.....	1
1.1.2. Ley Aduanal de 1935.....	2
1.1.3. Código Aduanero de 1951.....	3
1.1.4. Ley Aduanera de 1981.....	6
1.1.5. Ley Aduanera de 1995.....	11
1.2. Antecedentes del embargo precautorio en materia fiscal.....	14
1.2.1. Código Fiscal de la Federación 1982.....	14
1.2.2. Código Fiscal de la Federación 1995.....	16
1.2.3. Código Fiscal de la Federación 1997.....	19
Capítulo II	
VINCULO JURÍDICO ENTRE EL ESTADO Y LOS PARTICULARES.	
2.1. Relación jurídica-tributaria en materia fiscal.....	23
2.1.1. Concepto.....	23
2.1.2. Nacimiento y determinación de la obligación fiscal.....	33
2.2. Relación jurídica-tributaria en materia aduanera.....	37
2.2.1. Concepto.....	37
2.2.2. Nacimiento y determinación de la obligación aduanal.....	46
2.3. Facultades del Poder Ejecutivo Federal en materia tributaria	49

2.3.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	50
2.3.2. Código Fiscal de la Federación.....	52
2.3.3. Ley Aduanera.....	53

Capítulo III

DERECHO COMPARADO

3.1. Embargo precautorio en materia fiscal.....	55
3.1.1. Definición de embargo.....	55
3.1.2. Tipos de embargo.....	55
3.1.3. Hipótesis para que se practique.....	58
3.2. Embargo precautorio en materia aduanera.....	60
3.2.1. Definición de embargo.....	60
3.2.2. Tipos de embargo.....	61
3.2.3. Hipótesis para que se practique.....	63
3.3. Concepto de garantía.....	74
3.3.1. Garantías individuales.....	75
3.3.2. Clasificación de las garantías.....	75
3.3.2.1. Garantías de igualdad.....	76
3.3.2.2. Garantías de libertad.....	77
3.3.2.3. Garantías de seguridad jurídica.....	77
3.3.2.4. Garantía de propiedad.....	78
3.4. Garantías de seguridad jurídica en materia aduanera.....	79
3.4.1. Garantía de audiencia.....	80
3.4.2. Garantía de legalidad.....	81
3.4.3. Excepciones.....	82
3.5. Garantías de seguridad jurídica en materia fiscal.....	83

3.5.1. Garantía de audiencia.....	84
3.5.2. Garantía de legalidad.....	85

Capítulo IV

PROPUESTA

4.1 Tratamiento correspondiente al embargo precautorio regulado por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, que debería darse tratándose de la materia fiscal para que no se infrinja el principio de legalidad en materia tributaria así como las garantías de los contribuyentes.....	89
4.2 Análisis de la constitucionalidad del embargo precautorio regulado por el artículo 151 de la Ley Aduanera.....	103
Conclusiones.....	113
Bibliografía.....	120
Legislación.....	125

INTRODUCCIÓN

En reiteradas ocasiones la práctica ha indicado que existe una grave confusión en cuanto a lo que debemos entender por embargo precautorio, toda vez que se les ha pretendido dar un mismo tratamiento, o fundamentar su constitucionalidad tomando en consideración los mismos elementos, sin considerar que en materia fiscal y en materia aduanera recibe diverso tratamiento, por lo que al contar con elementos distintos para su determinación no es posible que se les de el mismo trato, de ahí que el objetivo y lo que se pretende con la presente investigación es determinar, que al ser el embargo precautorio en materia aduanera diferente al embargo precautorio en materia fiscal, no se violentan las garantías de audiencia y legalidad jurídica, toda vez que no requiere de un acto previo de autoridad para el aseguramiento de bienes que ingresen al territorio nacional y no cumplan con las normas establecidas en la Ley Aduanera, dado que dicho aseguramiento atiende a cuestiones de interés general por encima del interés particular; a diferencia de lo que sucede en materia fiscal en el que si se requiere de un acto previo de la autoridad que de origen al embargo precautorio y por virtud del cual se atiende a otras cuestiones particulares que en su realización no afectan la esfera jurídica de la generalidad.

La hipótesis es que el embargo precautorio en materia aduanera es una de las excepciones a las garantías de seguridad jurídica debido a que se busca interponer el interés general por encima del interés particular, mientras que el embargo precautorio en materia fiscal requiere del cumplimiento de dichas garantías, porque lo que se protege son los intereses del gobernado en forma particular, lo que significa que en materia fiscal, por el hecho de que el gobernado tenga una deuda con el fisco federal, ello no va repercutir en el ámbito de la generalidad.

En relación a la propuesta atendiendo al embargo precautorio en materia aduanera, el aseguramiento de mercancías que no acrediten la legal estancia en

el país, se separa de los principios reguladores a la determinación, liquidación y cobro de un crédito fiscal, sujetándose exclusivamente al interés general y no al interés particular, sin que se considere, por ello, contrario a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mientras que en materia fiscal si se requiere de la determinación de un crédito fiscal exigible, para que se pueda efectuar el embargo precautorio, ya que si analizamos el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, este infringe el artículo 16 de la Constitución Federal como consecuencia de que crea un estado de incertidumbre en el contribuyente que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado y si nos referimos a la expresión "asegurar el interés fiscal" esta carece de justificación en virtud de que la determinación de una contribución constituye un requisito indispensable del nacimiento del interés fiscal, lo que en consecuencia implica que sin esta determinación no se actualicé este interés fiscal y que no existan razones objetivas para aplicar la citada medida precautoria, dado que lo contrario propiciaría el aseguramiento de un interés fiscal en abstracto y en esta hipótesis se ignorarían los límites del embargo ya que no se tendría la certeza jurídica de la existencia de un crédito fiscal, como tampoco todos los datos objetivos para determinar que el causante va a evadir su responsabilidad, ya que no se establece una determinación exigible del crédito fiscal previa al embargo precautorio.

En consecuencia en la práctica se acude al juicio de amparo, con la intención de que se declare la inconstitucionalidad del embargo precautorio en materia fiscal, debido a que el artículo en cita, al otorgar facultades a la autoridad fiscal en esas circunstancias deja a su arbitrio la determinación del monto de mismo, máxime que esa autoridad, por mas que exista un hecho generador del tributo, no podría cumplir con el mandato constitucional de fundar y motivar su actuar, al no saber cual es el monto del crédito fiscal y si el gobernado en contra de quien se dirige esta medida esta obligado al mismo por lo que se considera que viola lo dispuesto por los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, por no otorgarse la garantía de audiencia previa al embargo precautorio ya que en

materia fiscal el interés particular es lo preponderante en su relación jurídica tributaria con el Estado, por lo que atendiendo a dichas circunstancias el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación debe ser reformado estableciendo en primer término la determinación de un crédito fiscal exigible como requisito previo al embargo precautorio, situación que corrobora que el embargo precautorio previsto por la Ley Aduanera es distinto al que da origen al embargo precautorio en materia fiscal por lo que merece un tratamiento diverso.

Dentro del marco teórico-conceptual de esta investigación los conceptos sujetos a análisis son: Contribuciones, Embargo Precautorio, Relación Jurídica Tributaria en Materia Aduanera y en Materia Fiscal y Facultades de comprobación en Materia Aduanera y Materia Fiscal.

El contenido de esta investigación se analizará de la siguiente forma: En el primer capítulo se expondrá el origen y desarrollo de la institución jurídica del embargo y su conceptualización para calificarse como precautorio, a la vista del derecho en México partiendo de su regulación en la legislación aduanera y posteriormente analizándolo en el Código Fiscal de la Federación.

En el segundo capítulo, se entenderá la existencia de obligaciones recíprocas, derivadas de la relación entre los gobernados y la autoridad, así como sus efectos, a través, de las facultades de ésta para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los particulares y especialmente en materia aduanera.

En el tercer capítulo se desarrollarán los procedimientos que dan origen al embargo precautorio en materia fiscal y en materia aduanera.

En el cuarto capítulo se analizará la institución del embargo precautorio en materia aduanera, particularmente su constitucionalidad, a la luz de las garantías individuales, de donde se podrá desprender la importancia de los intereses de la

nación, por sobre los intereses de los gobernados, individualmente determinados así como el tratamiento correspondiente al embargo precautorio que debería darse tratándose de la materia fiscal para que no se infrinjan los principios de legalidad en materia tributaria, así como las circunstancias por las que el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación debe ser reformado, estableciendo en primer término la determinación de un crédito fiscal exigible, como requisito previo al embargo precautorio, situación que corrobora que el embargo precautorio previsto por la Ley Aduanera es distinto al que da origen al embargo precautorio en materia fiscal por lo que merece un tratamiento diverso.

CAPÍTULO I

MARCO HISTÓRICO

Antecedentes del embargo precautorio en materia aduanera.

Para abordar el tema de estudio, resulta importante entrar al estudio de los antecedentes que obran en la Legislación Aduanera en México, que dieron origen a la legislación actual.

1.1.1. Ley Aduanera de 1930.

Mediante Decreto de fecha 1º de enero de 1930, se publicó la Ley Aduanera con la finalidad de derogar la Ordenanza General de Aduanas de 1891; la Ley de referencia se integró por 18 títulos y 764 artículos, su finalidad primordial era la de facilitar el comercio a través de la modernización y simplificación de los procedimientos y trámites exigidos en las aduanas.

Entre las disposiciones de mayor relevancia de la Ley Aduanera se encuentran las siguientes: se suprimió la certificación y visa consular de la factura; la falta de factura comercial fue sancionada con una multa más benévola que la que se venía aplicando; por primera vez en una Ley Aduanera se incluye la intervención de los Agentes Aduanales definiéndolos como "los individuos a quienes el Ejecutivo Federal por conducto de la Dirección General de Aduanas, autoriza mediante la patente respectiva para ocuparse habitual y profesionalmente, y siempre por cuenta ajena, en la gestión de las operaciones de que trata la ley."¹

¹ CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Derecho Aduanero. 7ª ed., Ed. Porrúa, México, 1998, p. 100.

Asimismo la citada Ley Aduanera regula lo concerniente al tráfico marítimo, los transbordos, los almacenamientos de mercancías, el tráfico terrestre, el tránsito internacional, en ese entonces como novedad se incluía al tráfico aéreo, al cual se le dedicó un capítulo exclusivo; se reglamentó el tráfico postal; las operaciones temporales; la guarda y custodia de las mercancías en los almacenes generales de depósito; las aduanas interiores; las facultades y obligaciones de la Dirección General de Aduanas; y en su capítulo último las infracciones y sus sanciones.

1.1.2. Ley Aduanal de 1935.

Con fecha 31 de agosto de 1935, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la nueva Ley Aduanal de 19 de agosto de 1935 y en el mes de diciembre de ese mismo año se expidió su Reglamento.

La Ley se integró por 18 títulos y 435 artículos, en los que se reguló el tráfico de mercancías, pudiendo ser este: marítimo, terrestre, aéreo, y postal. Asimismo, se establecieron disposiciones dirigidas a las operaciones temporales, el tránsito internacional, el depósito fiscal, los perímetros libres, las operaciones que puedan practicar las secciones aduaneras y la Dirección General de Aduanas.

En cuanto a las infracciones y sanciones se siguieron los lineamientos ya establecidos en la Ley anterior, con las siguientes salvedades: se deja de tomar en cuenta para la clasificación de la infracción de contrabando, el lugar por donde se introduzca la mercancía, sea un lugar hábil o inhábil para el tráfico internacional. Asimismo se menciona al contrabando de mercancía prohibida, y se sanciona con prisión y multa, independientemente del decomiso de la mercancía.

En esta Ley se habla por primera vez de la potestad de la autoridad administrativa, para poder dictar las medidas necesarias para el aseguramiento del interés fiscal, ordenar el secuestro de mercancías y aplicar multas a los

testigos o presuntos responsables de una infracción, así como para girar exhortos a otras oficinas aduaneras.

Asimismo, se deja de hablar de derechos sencillos y adicionales para denominarlos más correctamente, a los primeros impuestos y a los segundos multas; de lo que se puede advertir que se fueron atizando términos mas apropiados para la regulación de las operaciones de comercio exterior.

1.1.3. Código Aduanero de 1951.

El 31 de diciembre de 1951, se publicó el Decreto por el que se expide el Código Aduanero, que entró en vigor en abril de 1952, el cual abrogó la Ley Aduanal estudiada en el apartado anterior en el que se establecieron disposiciones más específicas en cuanto a la regulación de la entrada y salida de mercancías al territorio nacional, toda vez que se reunieron en este ordenamiento tanto la Ley como su Reglamento, para excluir los preceptos que se repetían y así facilitar el conocimiento y manejo de esa legislación.

Este Código resulta un antecedente muy importante para el embargo precautorio en materia aduanera toda vez que en él se determinan los lugares para efectuar la introducción o extracción de mercancías; los casos de excepción para comerciar con los países; los requisitos especiales; las prohibiciones y la documentación para la operación; así como los sujetos a contribuciones aduaneras.

Asimismo, se convierte en una prioridad el interés público por encima del interés particular, en consecuencia, el Código Aduanero buscó proteger el interés público evitando que se importaran ciertos tipos de mercancías que causaban un menoscabo económico para la población de ahí que desde entonces exista una preocupación del legislador por mantener un equilibrio adecuado entre las importaciones y exportaciones permitiendo solo la realización de aquellas que

reportan beneficios para la población en general y no a cierto sector de la economía.

Se autorizó a las autoridades fiscales a retener, perseguir o secuestrar las mercancías, cuando no hayan cumplido con sus obligaciones en materia aduanera, toda vez que estas respondían en forma directa y preferentemente ante el fisco por el importe de sus impuestos y derechos, así como de las multas y gastos a que dieran lugar.

De igual forma se estableció una zona de inspección y vigilancia de 200 kilómetros, paralela a lo largo de la línea divisoria de las zonas y perímetros libres, así como en todo el perímetro que abarcaran los aeropuertos en los cuales las mercancías para transitar, debían de contar con una serie de documentos que ampararan su legal estancia en el territorio nacional atendiendo a la calidad con la que se importaban, por lo que a continuación se mencionan los siguientes:

- **Pedimento o documento aduanero.** Para acreditar la legal importación al país de las mercancías nacionalizadas.
- **Documento expedido por un establecimiento comercial inscrito en el Registro Federal de Causantes.** Tratándose de mercancías nacionales similares a las extranjeras.
- **Nota de venta expedida por un establecimiento comercial.** Para los comestibles, ropa u otra clase de artículos en cantidades limitadas y que sean para el uso o consumo de sus propietarios.
- **Tarjetón del Registro Federal de Automóviles.** Para los vehículos.

En el caso de que no se presentaran los documentos respectivos constituía para las autoridades administrativas la presunción de la existencia de un delito de

contrabando, que implicaba la detención de las mercancías y su consignación a la autoridad aduanera correspondiente para la averiguación de su procedencia.

Asimismo, se estableció la figura del reconocimiento aduanero que tiene por objeto examinar las mercancías para establecer su correcta clasificación arancelaria y fijar el impuesto correspondiente.

Se facultó a las autoridades aduaneras, para practicar visitas de inspección a las naves, que en el tráfico aéreo internacional aterrizaran y despegaran; el piloto entregaba la documentación que amparaba las mercancías, se formulaba el manifiesto (requisito para las mercancías de importación y exportación), el cual no requería de certificación consular, y debía estar redactado en idioma español, presentarse por triplicado y contener el nombre de los destinatarios de las mercancías.

En el tráfico postal las mercancías de importación y exportación, quedaban bajo la custodia del correo pero bajo la jurisdicción de las aduanas por lo que era obligación ineludible de las oficinas postales, presentar a la autoridad aduanera las mercancías que recibían para que se efectuara su registro y clasificación arancelaria.

En todo momento la legislación aduanera se preocupó por el establecimiento de disposiciones tendientes a limitar las facultades de la autoridad y de proteger los intereses de los particulares tal y como se podrá constatar a continuación toda vez que en los casos en los que se abrían las valijas provenientes del extranjero, se hacía en presencia de un interventor designado por el jefe de la aduana y la recaudación de los impuestos causados se realizaba por las oficinas de correos, no entregándose las mercancías a sus destinatarios mientras no eran cubiertas todas las percepciones y requisitos especiales a que estaban sujetas las mercancías.

De lo anteriormente expuesto se puede advertir que en el Código en estudio ya se preveía la facultad para las autoridades aduaneras de retener o secuestrar las mercancías en los casos en que existiera la presunción de infracciones a las disposiciones establecidas en el mismo, igualmente en los casos en que se adeudara alguna cantidad a sus acreedores, por lo que se puede concluir que además de proteger los intereses del fisco, se buscaba proteger aquéllos de los que se vieran involucrados en una importación o exportación de mercancías.

1.1.4. Ley Aduanera de 1981.

Otra disposición importante para nuestro tema en estudio es el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1981, por el que se expidió la Ley Aduanera que entró en vigor el 1° de julio de 1982, con el propósito de abrogar el Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos del 30 de diciembre de 1951; la Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación del 20 de diciembre de 1978 y; la Ley que crea, con funciones de policía fiscal, en puertos marítimos, fronteras y lugares interiores de la República, la corporación llamada Resguardo Aduanal de fecha 31 de diciembre de 1947.

En esta Ley se estableció que en cuanto a los recursos administrativos, se debía remitir en forma supletoria lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación y que serían los propios contribuyentes los que se autodeterminen los impuestos al comercio exterior y la autoridad la facultada para cerciorarse de la debida aplicación de las normas en materia aduanera.

Se continuo con la misma finalidad de disposiciones anteriores que consistía en regular la entrada y salida al territorio nacional de mercancías y de los medios en que se transporten, así como el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías, sujetando a esas disposiciones a quienes introducían mercancías al territorio nacional o las

extraían del mismo, o cualquier persona que tenga intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje y manejo de las mercancías.

Asimismo, se estableció que la entrada o salida de mercancías al territorio nacional debía de realizarse a través de las Aduanas con la obligación de presentar las mercancías con la documentación exigida para que la autoridad aduanera en presencia del solicitante, efectuara el reconocimiento aduanero de las mercancías en el recinto fiscal o fiscalizado.

Se contemplaba la figura del reconocimiento aduanero como una facultad de comprobación otorgada a la autoridad aduanera, consistente en el examen de las mercancías de importación o de exportación o de las muestras, para precisar su origen, naturaleza, composición, estado, cantidad, especie, envases, peso, medidas y demás características, a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley.

En el despacho aduanero de las mercancías se estableció que la autoridad podía ejercer en cualquier momento sus facultades para practicar el reconocimiento aduanero y cuando se observaban discrepancias entre la documentación presentada, lo manifestado en el pedimento y el resultado del reconocimiento, o se presumía que existía inexactitud o falsedad en lo declarado, o se trataba de importadores o exportadores no registrados, la autoridad aduanera procedía a la revisión y determinación de los impuestos causados e imposición, en su caso, de las sanciones correspondientes.

Para el caso de las importaciones realizadas por contribuyentes inscritos en el Registro Nacional de Importadores y Exportadores, la autoridad aduanera podía verificar físicamente los bultos que contenían las mercancías descritas en el pedimento, para comprobar que la cantidad, características, marcas, número y peso de los mismos, coincidían con lo declarado en el pedimento, y así el despacho continuara hasta su conclusión, no obstante si encontraban elementos

que reflejaran alguna inexactitud respecto de las mercancías y su clasificación arancelaria, la autoridad aduanera tenía la facultad de determinar si continuaba dicha verificación física o se practicaba el reconocimiento aduanero.

La autoridad aduanera después de la comprobación del cumplimiento de las obligaciones, restricciones y requisitos especiales a que se hallaban sujetas las mercancías, y previo el pago de los créditos fiscales causados, hacia la entrega de las mercancías a sus interesados pero en el caso de que se trate de mercancías cuya importación o exportación esté prohibida, se otorgaba a las autoridades aduaneras la facultad de retenerlas, perseguirlas o secuestrarlas.

En efecto, se dio a las autoridades aduaneras la facultad de verificar la legal estancia de las mercancías en el territorio nacional y para el caso de que no se acreditara dicha situación se estableció la figura del embargo precautorio, estableciéndose en su Reglamento el secuestro de mercancías y de los medios de transporte en que se conduzcan, dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, cuando no estén amparados con la documentación establecida en la citada ley.

Es oportuno señalar la connotación que nos ofrece el maestro De Pina Vara en su diccionario jurídico la cual a la letra dice: "Secuestro: Depósito de una cosa litigiosa en poder de un tercero, hasta que se decida a quién deba entregarse."² Con lo que podemos concebir que al secuestrar algún bien se da su goce y disfrute a un tercero que en el tema en estudio es la autoridad aduanera hasta en tanto se acredite su legal estancia en el país.

Para efectos de llevar a cabo el embargo precautorio se establecieron una serie de requisitos entre los que se encuentra el levantamiento de un acta por las autoridades aduaneras, la que debe contener los siguientes datos:

² DE PINA VARA, Rafael. Diccionario de Derecho. 22ª ed., Ed. Porrúa, México, 1996, p. 450.

- Fecha, hora y lugar en que fueron descubiertas las mercancías;
- Identificación de la autoridad que practicó la diligencia;
- Inventario de las mercancías secuestradas y sus condiciones en el momento de ser detenidas por la autoridad;
- Circunstancias en que fueron descubiertas;
- Nombre y domicilio del tenedor o conductor de las mercancías, que deberá ser manifestado por éste. Si se niega o señala un domicilio falso, las notificaciones que deban hacerse en el procedimiento administrativo de investigación se practicarán fijando los acuerdos respectivos a la vista del público, en el local que ocupe la autoridad aduanera competente para emitir resolución en el mismo y;
- Notificación al particular de que se inicia el procedimiento administrativo de investigación y de que se le concede un plazo de diez días para expresar lo que a su derecho convenga y ofrecer pruebas, indicando la autoridad competente para llevar el procedimiento.

Para verificar la legal importación, estancia, tenencia o manejo de mercancías durante su transporte cuando las mismas se encuentren fuera de las zonas de inspección y vigilancia permanente, se requiere orden escrita de autoridad competente que autorice practicar la verificación dentro de la circunscripción territorial, así como el tiempo para tales efectos, que no será mayor de treinta días.

Cuando al practicar una verificación de mercancías en transporte, se descubran que son de procedencia extranjera cuya legal importación o estancia en el país no se compruebe, la autoridad previamente identificada con su credencial

oficial, mostrará al tenedor o propietario porteador de las mercancías la orden de verificación y lo requerirá para que designe dos testigos, si éste se niega a hacer la designación, lo hará la autoridad que practique la verificación.

Posteriormente se embargarán las mercancías y se levantará una acta para hacer constar el embargo, en la que se expresarán los hechos y circunstancias mencionadas en las fracciones I, II, V, VI, del artículo 121 de la Ley Aduanera, así como la fecha y número de la orden de verificación y la autoridad que la expidió; el Inventario, forma y circunstancias en que fueron descubiertas las mercancías embargadas.

Si el valor de las mercancías no excede de treinta mil pesos, y el tenedor o propietario de las mismas demuestre tener en el país casa habitación o un lugar fijo en el que desempeñe una actividad permanente, se le nombrará depositario de ellas.

Cuando falta cualquiera de los requisitos exigidos por la ley y se trate de mercancías de importación prohibida o restringida, las autoridades aduaneras secuestrarán las mercancías y los medios de transporte en que las conduzcan haciendo constar en la acta estas circunstancias y las condiciones de las mercancías en el momento de ser detenidas por la autoridad.

Cuando las autoridades aduaneras no emitían la resolución en tiempo o si la resolución dictada no determinaba obligaciones incumplidas ni créditos fiscales a cargo del particular, el embargo o el secuestro practicado quedaba sin efecto y el propietario o tenedor de las mercancías secuestradas podía solicitar que se le entregaran junto con sus medios de transporte, desde el día siguiente y si la resolución dictada determinaba créditos fiscales, el embargo o el secuestro se convertía en definitivo y las mercancías con sus medios de transporte podían ser rematados en el procedimiento administrativo de ejecución para hacerlos efectivos, salvo que conforme a la ley hubieran pasado a propiedad del Fisco

Federal, caso en el cual la ejecución se llevaba a cabo sobre otros bienes, lo anterior independientemente de la responsabilidad penal en que se incurra con motivo de dicha situación.

1.1.5. Ley Aduanera de 1995.

Con fecha 15 de diciembre de 1995, se expidió la Ley Aduanera, que entró en vigor el 1° de abril de 1996, con la finalidad de hacer una reforma integral de las disposiciones que regulan las operaciones aduaneras con motivo de la integración comercial de México con diferentes países y el aumento de operaciones comerciales internacionales, por lo que se introdujeron mecanismos que permiten valorar la mercancía de conformidad con el Acuerdo General de Importaciones y Aranceles, a fin de fortalecer la modernización del sistema aduanero mexicano.

En lo concerniente al embargo precautorio de mercancías, se reforma el artículo 151 de la Ley Aduanera, a efecto de incluir el supuesto de omisión de cuotas compensatorias como objeto de embargo, así como definir con claridad que el 10% relativo a los sobrantes, es conforme al valor y no la cantidad de las mismas, evitando con ello discrepancias al momento de contabilizar el porcentaje de referencia.

Asimismo, se precisa que sólo quedará el resto del embarque con mercancía correctamente declarada en garantía del interés fiscal, tratándose de las fracciones III y IV, del artículo en comento, y siempre que no se trate de empresas maquiladoras o con programas de exportación autorizados por la antes Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, hoy Secretaría de Economía, en el entendido que los medios de transporte se quedarán como garantía del interés fiscal, salvo que se cumpla con lo dispuesto en el Reglamento de la Ley Aduanera.

Cuando proceda la determinación de contribuciones, sin que resulte

aplicable el embargo precautorio de las mercancías, no es necesario que las autoridades aduaneras notifiquen en un acta circunstanciada los hechos u omisiones que impliquen la irregularidad, en su lugar únicamente deberán dar a conocer por escrito los hechos u omisiones de referencia. Se elimina la posibilidad de determinar cuotas compensatorias cuando no resulte aplicable el artículo referente al embargo precautorio, toda vez que las mismas son incluidas dentro de los supuestos de dicho embargo.

Para permitir una mayor certeza a los importadores, se precisa que es a partir del día siguiente de que se notifique el inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, cuando empiezan a contar los treinta días para dar cumplimiento a la regulación o restricción no arancelaria que hubiera sido omitida al momento del despacho de las mercancías.

Por otra parte, tenemos que en los años de 1998 y 2000, se realizaron algunas reformas a la Ley Aduanera, sin embargo estas reformas no se refirieron al embargo precautorio, sino a otros tipos de mecanismos de control para combatir la evasión en el pago de contribuciones, el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias y en general el fraude aduanero, que representa una competencia desleal para la industria nacional y el comercio formalmente establecido.

Fue hasta el 1º de enero del 2002, cuando sufrió modificaciones el artículo 151 de la Ley Aduanera en sus fracciones II y VI, las cuales se transcriben a continuación:

“ARTICULO 151. Las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten, en los siguientes casos:”

“II. Cuando se trate de mercancías de importación o exportación prohibida o sujetas 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, excepto las de información comercial** o, en su caso, se omita el pago de cuotas compensatorias.”

“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.”

“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...”

De las reformas antedichas resulta relevante señalar la introducción de nuevos elementos para la procedencia del embargo precautorio tales como el incumplimiento de las Normas Oficiales Mexicanas, excepto las de información comercial, también cuando el nombre del proveedor o importador, señalado en el pedimento o en la factura, sean falsos o inexistentes, asimismo en estos casos se requerirá de una orden emitida por el Administrador Central de Investigación Aduanera de la Administración General de Aduanas del Servicio de Administración Tributaria, para que proceda el embargo precautorio.

Finalmente, se señala que mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 2002, se publicaron las reformas a la Ley Aduanera vigente, en lo referente al embargo precautorio se observa que en su artículo 151, se efectuó una adición en la fracción II, en la que se establece,

en la parte conducente lo siguiente:

“II...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...”

Asimismo, se deroga el último párrafo de la fracción VII, del artículo 151 de la Ley Aduanera en comentario.

En virtud de lo anterior, se puede corroborar que si bien se han efectuado diversas modificaciones a la legislación aduanera siempre se ha buscado la protección de los intereses del Fisco y de los contribuyentes respetando en todo momento los principios constitucionales, por lo que se prevé el exacto cumplimiento de las disposiciones en materia aduanera para las operaciones de comercio exterior.

Antecedentes del embargo precautorio en materia fiscal.

Por lo que se refiere a las disposiciones que regulan el embargo precautorio en materia fiscal a continuación se entrará al estudio de los antecedentes en el Código Fiscal de la Federación que lo prevé desde su expedición hasta llegar a las disposiciones que lo regulan en la actualidad.

1.2.1. Código Fiscal de la Federación 1982.

El 31 de diciembre de 1981, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se expide el Código Fiscal de la Federación, que en su artículo 145, regula el embargo precautorio.

En el precepto en comentario se estableció que las autoridades fiscales mediante el procedimiento administrativo de ejecución, pueden ejercer su facultad

para exigir el pago de los créditos fiscales que no se hubieran cubierto o garantizado dentro de los plazos señalados por la ley.

La finalidad de la práctica del embargo precautorio es asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a juicio de las autoridades hubiera peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento, todo esto para evitar que el contribuyente deje de cumplir con sus obligaciones fiscales.

No obstante lo anterior, también se establece una limitante para el ejercicio de la facultad conferida a las autoridades fiscales, toda vez que en el caso de que el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estaba obligado a cubrir los gastos que se originaran con motivo del procedimiento administrativo de ejecución y se levantaba el embargo trabado en su contra.

Asimismo, se estableció que el embargo se deja sin efectos si la autoridad no emite la resolución en la que se determinen los créditos fiscales dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que fue practicado y que para el caso de que si sea determinado el embargo precautorio adquiere el carácter de definitivo, situación que permite el seguimiento del procedimiento administrativo de ejecución de conformidad con lo dispuesto en el mismo Código Fiscal del la Federación.

Se establecieron diversos medios para efectos de que el contribuyente garantice el interés fiscal, mismos que se encuentran previstos en el artículo 141 del ordenamiento en estudio por lo que como consecuencia de ello se levanta el embargo, aclarando que en el caso de créditos derivados de productos por ningún motivo se iniciará el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar ese tipo de créditos.

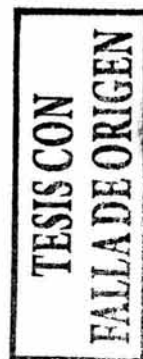
En efecto, desde la expedición del Código Fiscal de la Federación se buscó dictar medidas tendientes a la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales estableciendo facultades y límites a la actuación de las autoridades fiscales las que mas adelante se analizará si cumplen con los principios constitucionales.

1.2.2. Código Fiscal de la Federación 1995.

Con fecha 15 de diciembre de 1995, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que expiden Nuevas Leyes Fiscales y se modifican otras, entre las que se puede destacar las modificaciones efectuadas al artículo 145, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación; reforma que buscó dar un equilibrio entre las autoridades y los particulares, toda vez que se detallaron mediante fracciones en forma específica las condiciones bajo las cuales se debía de practicar el embargo precautorio por parte de las autoridades fiscales, de forma que se estableció lo siguiente:

“Artículo 145. Las autoridades fiscales podrán, asimismo, practicar embargo precautorio para asegurar cautelarmente el interés fiscal respecto de contribuciones, que a la fecha en que se practique el embargo ya se hubieren causado, en los siguientes términos.”

“I. En caso de contribuciones causadas y exigibles pendientes de determinarse, cuando la autoridad se percate de que existe alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 de este Código o bien, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea el caso, actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la



En efecto, desde la expedición del Código Fiscal de la Federación se buscó dictar medidas tendientes a la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales estableciendo facultades y límites a la actuación de las autoridades fiscales las que mas adelante se analizará si cumplen con los principios constitucionales.

1.2.2. Código Fiscal de la Federación 1995.

Con fecha 15 de diciembre de 1995, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que expiden Nuevas Leyes Fiscales y se modifican otras, entre las que se puede destacar las modificaciones efectuadas al artículo 145, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación; reforma que buscó dar un equilibrio entre las autoridades y los particulares, toda vez que se detallaron mediante fracciones en forma específica las condiciones bajo las cuales se debía de practicar el embargo precautorio por parte de las autoridades fiscales, de forma que se estableció lo siguiente:

“Artículo 145. Las autoridades fiscales podrán, asimismo, practicar embargo precautorio para asegurar cautelarmente el interés fiscal respecto de contribuciones, que a la fecha en que se practique el embargo ya se hubieren causado, en los siguientes términos.”

“I. En caso de contribuciones causadas y exigibles pendientes de determinarse, cuando la autoridad se percate de que existe alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 de este Código o bien, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea el caso, actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la

fecha en que se practique el embargo.”

“II. En el caso de contribuciones causadas que a la fecha del embargo precautorio no sean exigibles pero hayan sido determinadas por el contribuyente, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad tramará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea el caso, actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo.”

“III. En el caso de contribuciones causadas que a la fecha del embargo precautorio no sean exigibles pero hayan sido determinadas por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando el obligado se hubiere ubicado en alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 de este Código o bien, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad tramará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas por la autoridad, incluyendo sus accesorios.”

“IV. En el caso de contribuciones causadas pendientes de determinarse y que aún no sean exigibles, cuando la autoridad se percate de que existe alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 de este Código o bien, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad tramará el embargo sobre bienes o derechos del obligado

hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea el caso, actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo.”

“La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones y fundamentos del embargo y requerirá al obligado, en los casos de las fracciones I, II y IV para que dentro del término de tres días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. Transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, éste quedará firme. En estos casos, si el obligado no hubiere presentado declaraciones con anterioridad, o se tengan elementos para presumir que las presentadas consignan ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes, el monto del embargo precautorio se fijará con base en los elementos con que cuente la autoridad o tenga a su alcance, pudiendo utilizar cualquiera de los procedimientos de determinación presuntiva previstos en este Código.”

“Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo. En ningún caso se podrá practicar embargo precautorio sobre contribuciones no causadas.”

De la transcripción anterior se puede advertir que se prevé la existencia de un peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de las disposiciones fiscales dando como resultado un embargo precautorio hasta en tanto no exista la determinación de un crédito fiscal con motivo de las facultades de comprobación de las autoridades toda vez que el carácter que se le dará será el de definitivo, además de establecer una serie de

situaciones que tienden a vigilar que los contribuyentes cumplan con su obligación de pago de las contribuciones.

Asimismo, se prevé el monto que deberá de comprender el embargo precautorio, estableciendo como elementos principales una cantidad equivalente a la omisión y la actualización desde el momento en que se efectuó la declaración hasta que se practique el embargo.

1.2.3. Código Fiscal de la Federación 1997.

Con fecha 29 de diciembre de 1997, se publica en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se efectúan diversas modificaciones al Código Fiscal de la Federación, con el objeto fundamental de atender inquietudes de los contribuyentes en materia de simplificación administrativa y de necesidades de las diversas actividades económicas que se desarrollan en el país, cuyo propósito es mejorar al marco jurídico impositivo y hacerlo cada vez mas sencillo, proporcional y equitativo.

Estas modificaciones se dirigieron a la simplificación del procedimiento de embargo constituyendo un avance trascendental para la legislación fiscal el otorgar la oportunidad al propietario de los bienes embargados de que en caso de no estar de acuerdo con el valor fijado en el avalúo pericial practicado por la autoridad fiscal, pueda inconformarse dentro del término de 3 días y designar un perito valuator que emita su dictamen dentro del plazo que al efecto se le concede entre otras reformas.

La reforma establecida en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 145, mediante el cual se regula la figura del embargo precautorio, consistió substancialmente en las siguientes modificaciones:

“Artículo 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los

créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.”

“Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando:”

“I. El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.”

“II. Después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.”

“III. El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que se está obligado.”

“IV. El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad trabará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas, incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.”

“La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones del embargo.”

“La autoridad requerirá al obligado, en el caso de la fracción IV de este artículo para que dentro del término de 3 días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. Transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, éste quedará firme.”

“El embargo precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-A y 48 de este Código en el caso de las fracciones II y III y de 18 meses en el de la fracción I, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro de los plazos señalados la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141 se levantará el embargo.”

“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 de ejecución.”

“Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo y al previsto por el artículo 41, fracción II de este Código, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables.”

“En ningún caso se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos.”

De la transcripción anterior se puede constatar que se utilizan términos más

sencillos que conservan la esencia del precepto en cuanto a la existencia de un peligro inminente de que el contribuyente realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales además de que se enumeran las causales de procedencia del embargo precautorio tomando en consideración ya en forma separada a cada una de las posibilidades que puede propiciar el incumplimiento por parte de los contribuyentes.

Estas medidas que se han establecido en cuanto a la regulación del embargo precautorio no obstante que se han modificado atendiendo a los principios fundamentales previstos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no han atendido todos los supuestos previstos por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación para que de esta forma se pueda determinar con certeza que se han cubierto en su totalidad los principios que rigen en materia fiscal, por lo que del estudio de los antecedentes da la pauta para abordar el tema en estudio mediante la confrontación del embargo precautorio en materia fiscal con lo dispuesto por la materia aduanera.

CAPITULO II

VINCULO JURÍDICO ENTRE EL ESTADO Y LOS PARTICULARES.

Relación jurídica-tributaria en materia fiscal.

Debemos asumir que existe un vínculo jurídico entre el Estado y los particulares que estriba en primer lugar de la realización de la actividad financiera del Estado a través de establecer ciertas normas impositivas que derivan de la facultad que la Constitución le otorga y en segundo lugar la obligación de los particulares de contribuir para los gastos públicos, por lo que es importante señalar en que consiste y cuales son los elementos para establecer la existencia de una relación jurídica tributaria entre ambos sujetos.

2.1.1. Concepto.

Antes de entrar al análisis de los conceptos de lo diversos tratadistas en materia tributaria en cuanto a la relación jurídica tributaria resulta conviene no olvidar ciertas nociones jurídicas fundamentales establecidas por la teoría general del derecho en donde se considera que el nexo o vínculo que se produce entre dos o más sujetos a propósito de un "hecho-condición" al cual una norma jurídica le atribuye ciertas consecuencias, es una relación jurídica.

Cabe mencionar que las consecuencias que atribuye la norma jurídica consisten en poderes y deberes y que el objeto de la relación jurídica es una prestación, que puede consistir a su vez, en un dar, un hacer o un no hacer; en otras palabras, es una actividad o abstención que el sujeto pasivo debe realizar a favor del sujeto activo.

De esta forma la prestación es precisamente la que integra el poder del sujeto activo y el deber del sujeto pasivo, y las consecuencias al ser trasladadas al derecho fiscal coinciden con la existencia de una relación sustantiva, que se refiere a la deuda tributaria, así como a los derechos y obligaciones que tiene el fisco y el gobernado, tales como el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales.

Se han dado diversas definiciones de lo que debe entenderse como relación jurídica tributaria, por lo que a continuación se analizarán diversos conceptos.

En primer término encontramos al doctrinario Hensel, que concibe a la relación jurídica tributaria como un vínculo obligacional que une al Estado con el particular, y que tiene como consecuencia una obligación de dar, al referirse a los impuestos como prestación jurídica que se otorga al sujeto obligado, es por ello que la define de la siguiente forma:

"La relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el sople vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria."³

Sin embargo, la definición anterior pasa por alto que las obligaciones pueden ser de dar, hacer, no hacer o permitir, las cuales consisten en:

- Relaciones de hacer. Tienen como contenido un hacer, es decir, una prestación de un hecho; por ejemplo el proporcionar un informe o presentar una declaración.

³ GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. 2ª ed., Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1982, p. 267.

- Relaciones de no hacer. Hay deberes cuyo contenido es un no hacer, es decir, una abstención, la no realización de una determinada conducta.
- Relaciones de tolerar o soportar. El contenido del deber es un tolerar o un soportar una determinada conducta del sujeto activo de una relación tributaria. Como por ejemplo el tolerar una visita de inspección.

En efecto, en el derecho tributario se crea una amplia gama de relaciones que se dan entre la administración y el administrado con motivo de la aplicación de dichas normas, y que por referirse a la figura del tributo en sus diversos momentos suele denominarse genéricamente relación jurídica tributaria.

Dichos vínculos en algunos casos tienen por contenido una relación entre derecho potestativo y deber de sujeción; así por ejemplo la autoridad puede ordenar y practicar visitas de inspección o auditorias al contribuyente y éste debe soportar no obstruyendo el ejercicio de dicha potestad; en otros casos la relación tiene por contenido el ejercicio de una facultad y el cumplimiento de un deber en los casos en que el administrado o contribuyente debe presentar sus declaraciones o avisos, y de llevar determinados sistemas contables, por otro lado la autoridad tributaria tiene la facultad de exigir que las anteriores conductas se lleven a cabo de conformidad con el ordenamiento jurídico.

Asimismo, encontramos que Giannini comparte este criterio al establecer el siguiente concepto: "la relación jurídico impositiva tiene un contenido complejo, puesto que de ella derivan, de un lado poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso."⁴

⁴ GIANNINI, citado por DE LA GARZA, Sergio. *Instituciones de Derecho Tributario*, Ed. Porrúa, México, 1993, p. 453.

Para José Luis Pérez Ayala, la relación jurídica tributaria la concibe como "una simple relación de poder; en la que los impuestos se explican por el hecho de existir un sujeto prepotente que impone a sus subordinados sus determinaciones."⁵

Esta postura parte de la base de que el Estado solo puede hacer aquello que se le ha concedido y para el desempeño de sus funciones resulta necesaria la existencia de una relación entre el Estado y el gobernado; relación que encuentra su fuente y justificación en el poder o supremacía del Estado.

Por otra parte, se ha definido a la relación jurídica tributaria desde de dos puntos de vista en forma amplia como relaciones jurídicas fiscales y en forma restringida como relaciones jurídicas tributarias, pero ambas coinciden en que "representa un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y otra (el deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar."⁶

El maestro Sánchez Miranda considera esta relación como "el vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo (Estado) y otro sujeto llamado pasivo (contribuyente), por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado (según el caso) cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que debe destinarse a la satisfacción del gasto público, y se extingue al cesar las actividades reguladas por la Ley Tributaria"

Alejandro Boeta Vega, define a la relación tributaria como "un vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo, Estado, y otro sujeto llamado pasivo, el contribuyente, cuya única fuente es la Ley y nace en virtud de la Ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad

⁵ PÉREZ AYALA, José Luis. La Potestad de Imposición y Relación Tributaria. Centro Interamericano de Estudios Tributarios, Buenos Aires, 1998, p. 2.

⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Instituciones de Derecho Tributario. Ed. Porrúa, México, 1993, p. 451.

jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado, cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que este debe destinar a la satisfacción del gasto público.⁷

Por su parte Delgadillo Gutiérrez, nos dice que "la relación jurídica tributaria en un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria."⁸

De esta forma se debe entender que la relación jurídico tributaria es el vínculo jurídico por virtud del cual una persona llamada contribuyente se encuentra obligada a hacer, no hacer, tolerar o soportar o dar, con motivo de la existencia de un tributo a otra persona que representa al Estado quien tiene el derecho de exigir la realización de dichas conductas.

Elementos.

A) Hecho imponible. Este elemento es indispensable para la existencia de una relación jurídica tributaria, toda vez que es el supuesto establecido en la norma, que cumple con las características de generalidad, abstracción, impersonalidad y obligatoriedad, que envuelve a toda norma jurídica.

El hecho imponible es un término sumamente utilizado y arraigado tanto en la doctrina como en la legislación mexicana, y es así que han surgido diversas definiciones, las cuales se analizan a continuación:

El doctrinario Hugo Carrasco Iriarte define al hecho imponible como "El hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización

⁷ BOETA VEGA, Alejandro. Derecho Fiscal Primer Curso. Ediciones Contables y Administrativas, México, 1999, p. 47.

⁸ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios del Derecho Tributario. 3ª ed., Ed. Limusa, México, 1995, p. 85.

surge el nacimiento de la obligación tributaria."⁹

El hecho imponible, se encuentra en las leyes fiscales, como una hipótesis que conlleva a la realización de una conducta, toda vez que es a través de dichos ordenamientos que se dan a conocer las conductas o presupuestos de naturaleza jurídica o económica para configurar cada tributo, y cuya realización origina el surgimiento de la obligación fiscal, sin que se confunda el objeto del tributo con el hecho imponible pues este se refiere a la realidad económica a que se pretende someter a la tributación, en cambio el hecho imponible enmarca una hipótesis que conlleva a la realización de una conducta.

Por otra parte, encontramos a Araujo Falcao Almigar, que define al hecho imponible; como "el hecho o conjunto de hechos, o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo."¹⁰

Asimismo, señala que los objetivos del hecho imponible son: permitir la Identificación del momento en que nace la obligación tributaria principal; determinar el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria; la fijación de los conceptos de incidencia, no incidencia y exención; la determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria, alícuota, base de cálculo, exenciones; la distinción de los tributos in genere o en especie; su clasificación en directos e indirectos; la elección del criterio para la interpretación de la ley tributaria y la determinación de los casos concretos de evasión en sentido estricto (el hecho generador y la obligación tributaria).

No obstante que para la doctrina mexicana se le da la denominación de hecho imponible resulta pertinente señalar que en la legislación fiscal no se establece una definición del hecho imponible, y sus elementos se encuentran

⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal I. Iure Editores, México, 2001, p. 193.

¹⁰ ARAUJO, citado por CARRASCO, Hugo. Op.Cit. p. 194.

establecidos en las leyes fiscales que regulan a cada una de las obligaciones específicas de los contribuyentes; y será el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación el ordenamiento que haga referencia a la causación de las contribuciones al establecer que se causarán conforme se realicen las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

El término Hecho Imponible se refiere a una realidad compleja integrada por elementos de naturaleza fáctica, determinados sujetos, referencias espaciales, temporales; es decir constituye un conjunto de elementos a partir de los cuales se construye la realidad jurídica, por lo que al efecto se señala el siguiente ejemplo:

“El legislador podría establecer que se genera la obligación a título de impuesto al valor agregado cuando se enajenen determinados bienes (elemento objetivo), por parte de determinadas personas (elemento subjetivo), cuando se realice dicha enajenación en territorio nacional (elemento espacial) y en determinado periodo (elemento temporal).”¹¹

Es así, que se procederá al análisis de los elementos a que se hizo referencia en los párrafos anteriores y que integran al hecho imponible:

1) OBJETIVO. Es la situación base, el hecho que ha sido tomado en cuenta por el legislador para el establecimiento del tributo, por ejemplo la obtención de un ingreso, la posesión de un bien o su enajenación de conformidad con las Leyes especiales que regulen el acto concreto como pueden ser la Ley del Impuesto Sobre la Renta o la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Jiménez González ha establecido las modalidades más comunes que revisten a dicho elemento objetivo, las cuales pueden consistir en:

¹¹ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 4ª ed., Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, México, 1996, p. 253.

- "Un hecho o fenómeno de contenido económico que se convierte en hecho jurídico tributario al tipificarlo la Ley Fiscal como elemento objetivo del hecho imponible. Ejemplo: la percepción de una renta, la tenencia de un patrimonio, la realización de un gasto, etcétera.

- Un acto o negocio jurídico tipificado por el Derecho Privado o por otro sector del ordenamiento positivo y transformando el hecho imponible por obra de la Ley Tributaria. Ejemplo: la enajenación, permuta, adquisición de bienes, etcétera.

- El estado, situación o cualidad de una persona. Por ejemplo: se tienen antecedentes en países donde existió un impuesto sobre la lotería.

- La mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular. Por ejemplo: el ser propietario de la casa que se habita dentro de un sistema de renta presunta o imputada.¹²

2) SUBJETIVO. Se vincula a un sujeto determinado, por tanto esos criterios de vinculación constituyen un elemento subjetivo de tal hecho. Dicha atribución o vinculación es tan importante que la figura del sujeto pasivo u obligado sólo puede individualizarse a partir de su vinculación con dicho hecho.

3) ESPACIAL. Todos los hechos imposables tienen verificación dentro de una circunscripción territorial determinada lo que resulta relevante para el derecho tributario, por ejemplo para efectos del impuesto al valor agregado la enajenación de bienes dentro de la franja fronteriza o bien en el interior del país.

4) TEMPORAL. El hecho imponible tiene verificación dentro de un espacio temporal determinado, mismo que en su definición es tomado en cuenta por la Ley Tributaria para determinar diversos momentos como: "el momento de nacimiento de la obligación tributaria; el momento de la exigibilidad de la obligación tributaria,

¹² *Ibidem* p. 254.

y la ley aplicable para la determinación del origen de la obligación.”¹³

Es de esta forma es como se concluye que el Hecho imponible es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto se genere la obligación tributaria.

B) Hecho generador. Se refiere a que el sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria tiene la obligación de pagar las contribuciones y sus accesorios, cuando se ubique en la situación jurídica o de hecho prevista en la norma impositiva de la cual se deriva la obligación fiscal.

En efecto, el particular debe ubicarse en el supuesto impositivo vigente en el momento de la realización de la conducta para se que se considere que se esta en presencia del hecho generador, esto es que se determine su existencia.

El tratadista Hugo Carrasco Iriarte establece al respecto que surge el hecho generador “cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal, o sea, es la materialización de la normatividad tributaria.”¹⁴

Otro tratadista muy importante para la materia tributaria Almígar Araujo Falcao señala que son tres los elementos que caracterizan al hecho generador:

1) Su previsión en Ley. El legislador tiene conferida la facultad constitucional de crear hechos imponibles, de forma tal que no es posible admitir la existencia de un hecho generador si este no se encuentra precedido por la existencia de un hecho imponible que se haya creado por el legislador.

En el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados

¹³ *Ibidem*. p. 255.

¹⁴ CARRASCO, Hugo. *Op. cit.* p. 110.

Unidos Mexicanos, se prevé el principio de la auto imposición en la medida en que el órgano legislativo puede definir los supuestos de surgimiento de las obligaciones tributarias, y como consecuencia de ello los particulares al colocarse en el supuesto previsto por el legislador se auto imponen las contribuciones generándose así la obligación tributaria.

En efecto, resulta un elemento de vital importancia el cumplimiento de los principios constitucionales y como ya se ha señalado anteriormente si una conducta no se encuentra previamente establecida en la ley no puede existir en la vida jurídica el hecho generador, será simplemente un hecho de la vida, un fenómeno económico, pero no un hecho generador ya que éste es una creación de la ley.

2) Constituye un hecho jurídico. La finalidad del hecho generador es resaltar la hipótesis prevista en la norma que una vez realizada genera el nacimiento de la obligación tributaria por lo que siempre será un hecho jurídico; para la configuración de los presupuestos del hecho generador de la obligación tributaria, el legislador goza de la facultad de establecer hipótesis normativas, imponiéndose como limitante únicamente sujetarse al orden constitucional y lógico.

3) Su realización es indispensable para determinar el momento de nacimiento de la obligación tributaria. Por lo que se ha establecido la siguiente clasificación:

- **Hechos generadores simples.** Se está ante un hecho aislado. Por ejemplo la importación o exportación.

- **Hechos generadores complejos.** Hay una multiplicidad de hechos reunidos de tal manera que constituyen una unidad teológica. Por ejemplo en el caso del Impuesto sobre la Renta en las personas físicas.

- **Hechos generadores instantáneos.** Ocurren en un determinado momento o unidad de tiempo y que de inmediato generan el surgimiento de la obligación tributaria. Por ejemplo la importación, o la enajenación en el caso de un impuesto sobre ventas.

- **Los de duración prolongada o conjuntivos.** Su ciclo de formación se perfecciona en un determinado periodo. Por ejemplo en el caso del Impuesto sobre la Renta de personas físicas o jurídicas.

Finalmente, se determina que el hecho generador es la realización de esa conducta establecida en la ley, es decir, su concretización en el mundo fáctico.

2.1.2. Nacimiento y determinación de la obligación fiscal.

A) Nacimiento. Para la existencia de una obligación tributaria se requiere la previsión de una situación jurídica o de hecho en las leyes fiscales y que además dicha conducta se realice por el particular de conformidad con las leyes vigentes en el momento de su nacimiento.

En efecto, existen normas que van a regular las obligaciones que surgen entre el Estado y los contribuyentes; por lo que se habla de derechos y obligaciones que se deben respetar por ambas partes, los cuáles dan nacimiento a una relación denominada por algunos autores como "relación jurídico tributaria".

De esta relación jurídica tributaria va a surgir la obligación fiscal que es una prestación de contenido patrimonial que es esencialmente una obligación de dar, siendo que esta obligación será del sujeto pasivo de la relación a favor del sujeto activo, el cuál será siempre, el Estado o alguna dependencia autorizada por ley.

En consecuencia, la simple existencia de una norma no implica el nacimiento de la obligación tributaria, es sólo una proposición; por tanto, para que

puedan nacer las obligaciones fiscales se requiere la concurrencia de la norma jurídica y la verificación del supuesto en ella previsto.

El doctrinario Dino Jarach señala que "la obligación tributaria o simplemente el tributo, constituye en su esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre un sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imposición. Dicho de otra forma, es el vínculo jurídico por medio del cual el fisco (sujeto activo)) exige al contribuyente (sujeto pasivo) una prestación pecuniaria."¹⁵

El nacimiento de la obligación tributaria examinado desde el punto de vista de las fuentes de las obligaciones, surge por determinación de la ley una vez que se realiza el supuesto previsto en ella, por tanto, la voluntad del sujeto deudor carece de toda relevancia constitutiva de la obligación, a diferencia de otro tipo de obligaciones en donde la fuente principal es la voluntad de las partes.

Lo anterior, encuentra sustento jurídico en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación que establece "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran", situación que establece el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto en la norma.

Asimismo, Sáinz de Bujanda determina al respecto dos momentos para el nacimiento de la obligación tributaria en el primero, "el ente público establece normativamente por vía legislativa, las situaciones de hecho a las que desea asociar el nacimiento de las obligaciones tributarias, y en un segundo momento o fase el ente público se ocupa de definir y ejercitar pretensiones tributarias individualizadas, dirigidas a la obtención de las cuotas tributarias debidas por los sujetos respecto a los cuales se haya producido, de modo correcto y efectivo los

¹⁵ DINO JARACH, citado por CARRASCO, Hugo. Op. Cit. p. 188.

presupuestos legales de la imposición.”¹⁶

Como ya se ha mencionado anteriormente la facultad legislativa se encuentra limitada por el artículo 31, fracción IV, Constitucional toda vez que establece que no existe el tributo si éste no se encuentra previsto en una norma con rango formal y material de ley, expedido mediante un acto legislativo, asimismo, se prevé que se cumpla con el principio de legalidad tributaria, esto es, que se establezcan todos los elementos del tributo tales como el sujeto, objeto, base, tasa, y época de pago.

En el nacimiento de la obligación tributaria se presenta la fase impositiva que constituye el ejercicio del “Poder de Imposición” y que consiste en el conjunto de actividades que componen la Gestión Tributaria del Estado, que tiene como característica el acatar los límites establecidos por el ordenamiento jurídico y que va desde la acción del Estado orientada a la verificación del cumplimiento del supuesto normativo si se ha dado en la realidad (determinación), la cuantificación del monto del adeudo a cargo del sujeto obligado (liquidación), hasta los actos concretos destinados al cobro de la prestación debida (recaudación), mismos que mas adelante se estudiarán.

Cada vez que se actualiza el supuesto previsto por la norma nace la obligación tributaria, en virtud de la cual surge un derecho de crédito a favor de un sujeto y una deuda u obligación que tiene por contenido una prestación de dar a cargo de otro sujeto.

En el campo de las contribuciones, la obligación nace en el momento en que se realiza por el particular el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, en cuestión de derechos existen diversas opiniones pero se ha llegado a determinar que la obligación nace en el momento en que efectivamente se presta el servicio administrativo; por lo que respecta a las contribuciones de

¹⁶ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Notas de Derecho Financiero. Tomo I, Volumen 2°, Madrid 1976, p. 22.

mejoras, se ha establecido que se causarán al ponerse en servicio las obras o sus distintos tramos o etapas, tratándose de obras de beneficio local consistentes en agua potable y alcantarillado las contribuciones se causan a partir del otorgamiento de la licencia o autorización para fraccionar, construir o modificar el destino del inmueble según sea el caso.

El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria tiene además de las obligaciones establecidas en las leyes fiscales especiales una serie de obligaciones principales y secundarias que se establecen en el Código Fiscal de la Federación. Dentro de las obligaciones principales podemos señalar el pagar los tributos en la fecha o dentro de los plazos señalados en las disposiciones respectivas.

Asimismo, las obligaciones secundarias comprenden el inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar libros de contabilidad y registros, presentar declaraciones, avisos y solicitudes, el uso de estampillas, marbetes, calcomanías y demás documentos fiscales, y permitir a la autoridad el ejercicio de las facultades de comprobación.

B) Determinación de la obligación fiscal. La determinación tributaria es un acto jurídico de la administración en el cual esta manifiesta su pretensión contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva. Son diversas las fases que conforman los procedimientos de determinación y liquidación de la obligación fiscal, las que se analizan de la siguiente forma:

1) Comprobación del hecho imponible. Todo procedimiento de determinación y liquidación en materia tributaria necesariamente inicia con la verificación de la existencia de la hipótesis prevista en la norma antes de pensar en iniciar el procedimiento tendente a cuantificar el monto de la deuda a cargo del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

2) Valoración del hecho imponible. Una vez que se ha podido constatar que el hecho o la situación jurídica o de hecho, se ha dado en la realidad y la obligación tributaria ha surgido, se requiere como segundo paso dentro del procedimiento de determinación, asignar un valor al hecho imponible de acuerdo con las normas aplicables al caso. "Si la determinación se orienta a la cuantificación del monto de la deuda tributaria a cargo del obligado se requiere para lograr tal propósito, atribuir o precisar el valor de dicho hecho imponible al que aplicada la tasa, de cómo resultado el monto del impuesto a pagar."¹⁷

3) Aplicación de la tasa o alícuota. La tercera fase es la del procedimiento liquidatorio simplificado integrada por una operación de tipo mecánico, consistente en la aplicación de la tasa o alícuota fijada por la ley para cada tributo a las diferentes bases gravables o valores de los diferentes elementos objetivos de los hechos generadores de las obligaciones tributarias para de ello obtener como resultado en cada caso el monto del débito tributario.

En cuanto a los contribuyentes, éstos en el mejor de los casos formulan auténticas propuestas de determinación y liquidación que pueden tomarse o no como ciertas por la autoridad hacendaría. La determinación de la obligación tributaria puede ser por un acto del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, mediante el cual reconoce que se ha realizado el presupuesto impositivo o un acto de la autoridad fiscal la que en ejercicio de su potestad constata la realización del hecho imponible, por el que se cuantifica de forma concreta un adeudo tributario.

Relación jurídica-tributaria en materia aduanera.

2.2.1. Concepto.

Para entrar al estudio de la relación jurídica-tributaria en materia aduanera, debemos recordar la definición de relación jurídica tributaria, la cual define Carlos

¹⁷ JIMÉNEZ, Antonio. *Op. cit.* p. 294.

Giuliani Fonrouge como:

"La relación integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra."¹⁸

De esta forma cuando la vinculación se da entre el Estado, detentador del derecho y la persona que interviene en un tráfico internacional de mercancías, objeto de una operación de comercio exterior, la relación jurídica adquiere una connotación aduanera y se denomina "relación jurídica aduanera" a la cual no se le da el carácter de tributaria en virtud de que se ha considerado que en materia aduanera la existencia de un tributo, como puede ser un impuesto, no resulta necesaria para que surja la relación entre el Estado y la persona que interviene en el tráfico internacional.

Lo antepuesto es así, toda vez que en el caso de importación de mercancías en regímenes suspensivos o liberatorios de impuestos, hay una serie de derechos y obligaciones entre el Estado y el transportista que no implican el pago de tributos aduaneros, por ejemplo: en el caso de registrar una importación de carnes en la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación, lo que implica ya, una vinculación entre el Estado y el eventual importador, que no obliga aún al pago de tributos aduaneros. Por ello el profesor Idelfonso Sánchez ha afirmado que "lo que caracteriza la relación aduanera y la distingue, por tanto, de las relaciones tributarias es que, en éstas, la existencia de un tributo es condición, que no se da."¹⁹

El maestro Jorge Witker, señala en su obra "Derecho Tributario Aduanero" las características más relevantes de la relación jurídica aduanera, las que se enumeran a continuación:

¹⁸ GIULIANI, Carlos. Op. cit. p. 314.

¹⁹ SÁNCHEZ, Idelfonso. "La singularidad del derecho aduanero", Revista de Técnicas Aduaneras, Comercio Exterior y Transportes. Promotora de Publicaciones, Madrid, 1984, p. 334.

"1) Es de derecho público. La presencia del Estado como uno de los sujetos la caracteriza como tal, en su calidad de poseedor de *jus imperium*."

"2) Es una relación doblemente real. La presencia de las mercancías y el territorio aduanero originan los derechos y obligaciones recíprocas con motivo de la entrada o salida de la mercancía del territorio aduanero."

"3) Sus situaciones son inmutables y universales. Las calidades jurídicas obtenidas por las mercancías con ocasión de su paso por las fronteras aduaneras, y su respectiva nacionalización, les confieren una naturaleza inmutable en el sentido que la mercancía que se nacionaliza adquiere esta calidad permanente, y la que se envía al exterior se desnacionaliza, por así decirlo, permanentemente."

De la misma forma, Fernando Muñoz García establece otra característica de la relación aduanera que la distingue de la relación jurídica tributaria, al manifestar que: "...para que la relación aduanera exista es preciso que existan dos estados, o cuando menos, dos territorios y dos sistemas económico-jurídico distintos aplicables a estos territorios, así como la posibilidad de que las cosas pasen de un sistema a otro. En otros términos es preciso, al menos, una estructura dualista..."²⁰

Considera también que la relación jurídica tributaria resulta ser una relación doblemente real, puesto que en ella entran dos elementos reales, la mercancía y el territorio, en torno a los cuales se unen los derechos y obligaciones de los sujetos, en la que ambos tienen el carácter de sujetos pasivos y activos al mismo tiempo, y en las que el particular tiene posibilidades de acción enormes, casi tan grandes como las del propio Estado, originándose como consecuencia de sus recíprocas acciones y reacciones. Situación que no sucede en la relación

²⁰ MUÑOZ, Fernando. "Introducción al Derecho Aduanero". Revista de Aduanas. Capítulo II, Promotora de Publicaciones, Madrid, 1984, p. 252.

tributaria, que es una relación personal, en la que no requiere la intervención del territorio ni la cosa, sino solamente la conducta de la persona, en la que hay un sujeto pasivo, y en la que al particular le quedan muy pocas posibilidades de acción dentro de la misma, salvo las de pagar el impuesto o declararse insolvente.

Así se ha llegado a determinar que la relación jurídica que puede establecerse entre la Aduana y las personas que importan o exportan, no siempre tiene naturaleza tributaria, por lo que se ha señalado que la relación jurídica aduanera, constituye el género, siendo una de las especies la "Relación Jurídica Aduanera Tributaria" que se establece entre la aduana y los importadores y exportadores de una mercadería gravada con tributos.

En materia aduanera la relación jurídica representa para el Estado el establecer instituciones, la aplicación de medidas de control y operación de mecanismos de supervisión y vigilancia de sus fronteras, litorales y espacio aéreo, el exigir que ante ella se lleven a cabo los actos y formalidades establecidos por la ley para ingresar al territorio nacional o extraer del mismo bienes y transportes, el requerir la comprobación de regulaciones y restricciones exigidas por las leyes para permitir esa introducción o extracción (verificando la existencia de permisos, constancias, inspecciones), y en ejercer actos de vigilancia y fiscalización (verificando las mercancías durante su transporte; practicando visitas domiciliarias; embargando las mercancías que no demuestren su legal estancia en el país);

Por otra parte esta relación representa para el particular un conjunto de obligaciones que se deben cumplir, bajo pena de sanción, consistentes en conductas de hacer, no hacer y de tolerar que se deberán satisfacer frente al Estado y que son correlativas con las facultades de las autoridades aduaneras.

1) Dentro de las obligaciones de hacer, se encuentran las siguientes: la introducción de mercancías al territorio nacional o extraerlas del mismo sólo por lugares autorizados; realizar esos actos en días y horas declarados hábiles por la

autoridad; presentar las mercancías ante la autoridad en el momento de su ingreso o salida; cumplir con las formalidades exigidas para el despacho aduanero de dichas mercancías; obtener y exhibir los permisos requeridos por otras leyes; amparar las mercancías en todo tiempo durante su transporte, etcétera.

2) En relación a las obligaciones que regulan conductas de no hacer, algunas son consignadas por las leyes de manera expresa y otras se dan en forma de conductas constitutivas de infracciones que ameritan la imposición de sanciones, sirve de ejemplo: el artículo 63 de la Ley Aduanera que establece expresamente como una obligación de no hacer, el señalar que las mercancías importadas al amparo de alguna franquicia, exención o estímulo fiscal no podrán ser enajenadas ni destinadas a propósitos distintos de los que motivaron el beneficio, mientras que el artículo 190 de la citada ley establece una obligación de no hacer, al tipificar como infracción usar gafete de identificación del que no sea titular, lo cuál implica la obligación de no usar gafetes expedidos a terceras personas.

3) Refiriéndonos a las obligaciones de tolerar, están aquéllas que consisten en permitir a las autoridades los actos de verificación y comprobación de las obligaciones de hacer y de no hacer, tales como recibir visitas domiciliarias, permitir la verificación de mercancías durante su transporte, entre otras.

Elementos.

Internamente la relación jurídica en materia aduanera cuenta con los siguientes elementos: sujeto, objeto, causa y norma, los cuales se analizan a continuación:

1) Sujeto. Este se encuentra representado por el Estado, como titular de los derechos que ejerce, y por los particulares, que a su vez se relacionan con la mercancía cuyo cruce por las fronteras origina la relación jurídica aduanera; y dependerá de los derechos y obligaciones que surjan entre las partes, el carácter que se les otorgue de sujetos pasivos o activos.

2) Objeto. El objeto de la relación aduanera se establece por las mercancías que cruzan las fronteras aduaneras como parte de un tráfico internacional, excluyendo en su totalidad a todas aquellas mercancías que crucen la frontera por fuerza mayor o caso fortuito, en virtud de que la finalidad de la relación jurídica aduanera es la de realizar actividades de comercio exterior, y las mercancías que entran al territorio nacional por causa de fuerza mayor o caso fortuito es porque surgieron complicaciones en cuanto a su arribo al país destinatario, y por dichas circunstancias no se les va a permitir el comercio en territorio nacional.

3) Causa. La constituye el cambio de la situación jurídica de la mercancía, a raíz de su utilización en un territorio diferente al que se encontraba; ya que una mercancía procedente de un país vecino, donde tenía el estatus de nacional, que se introduce en nuestro país con el estatus de extranjera, para ser usada y consumida, debe adquirir el estatus de nacionalizada a través del pago de los gravámenes aduaneros.

4) Norma. Está constituida por todas las leyes y reglamentos que legislan sobre el tráfico internacional de mercancías, una característica de estas normas es su universalidad, ya que emanan, la gran mayoría de ellas, de organismos internacionales así como del establecimiento de Tratados Bilaterales o Multinacionales, dentro de la legislación aduanera mexicana podemos encontrar a la Ley Aduanera, la Ley del Impuesto General de Importación y Exportación, y la Ley de Comercio Exterior.

A) Hecho imponible. La Ley no basta por sí sola para crear la obligación; es necesario establecer el presupuesto que deberá darse para que la obligación nazca, por lo que en el origen de la obligación tributaria, el legislador selecciona un hecho, un presupuesto, una hipótesis, una circunstancia que originará al acontecer el nacimiento de la obligación y lo describe en la norma jurídica.

En consecuencia, en la Ley se establecen todos supuestos que resultan

necesarios para garantizar la integridad del territorio nacional en cuanto a la entrada y salida de mercancías, por lo que resulta un elemento indispensable dentro de la relación jurídica tributaria en materia aduanera.

El hecho imponible en materia aduanera se presenta mediante el señalamiento en la Ley de la base imponible o base de cálculo en combinación con la alícuota para de esta forma obtener monto del tributo, el cual se puede expresar en forma de valor o precio, tal como precio estimado, valor de transacción o de cualquier otra forma establecida en los Tratados Internacionales.

B) Hecho generador. Se le ha llamado de distintas formas atendiendo a las teorías doctrinarias de los diversos países, pero en todos los supuestos se ha coincidido en que el hecho generador originará el nacimiento de la obligación tributaria aduanera indicando "dónde y cuándo nació", "quién y cuánto adeuda" por lo que se deduce que el hecho generador es el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.

Es necesaria la existencia de un supuesto previsto por la norma como se ha indicado anteriormente para que con la conducta del particular se pueda efectuar materialización del presupuesto de hecho dando origen al nacimiento de la obligación tributaria.

En materia aduanera el hecho generador del impuesto no sólo constituye el simple paso de las mercaderías a través de las fronteras del país; el hecho jurídico causante del tributo lo constituye el acto de la vida económica representado por la introducción de mercaderías extranjeras para uso o consumo definitivo en el país, o el envío de mercaderías nacionales o nacionalizadas, para su uso o consumo en el exterior.

Los elementos que componen al hecho generador de la relación jurídica en materia aduanera son los siguientes:

1) Elemento material u objetivo. Lo constituye su fase abstracta, su descripción legal, su presupuesto de hecho, lo que en la doctrina mexicana se ha denominado hecho imponible.

Para Ataliba, "el legislador debe tener especial cuidado en la descripción del presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia, ya que el hecho generador sólo será válido y generará la obligación tributaria si el hecho concreto, a ocurrido en el mundo fenoménico, como acontecimiento fáctico, sensible, palpable, concreto, material, aprehensible y que corresponde a la imagen abstracta que de él hace la Ley."²¹

En términos de lo anterior podemos determinar que para configurar la conducta prevista por el hecho imponible de la relación jurídica aduanera, se requiere que el particular se haya colocado en el supuesto y que esa conducta esté prevista como tal en la Ley, de lo contrario no podrá surgir la obligación entre el Estado y el particular.

2) Elemento subjetivo. En lo que concierne a este elemento, la Ley Aduanera se limita a describir la materia imponible sin indicar a su sujeto pasivo, como en el caso del establecimiento de una tarifa aduanera, o arancel aduanero, en el cual no se establece que el importador, el transportista, el embarcador, el consignatario, pagará tanto por concepto de impuesto, solo se limita a describir la mercancía y señalar el impuesto, sin embargo de ninguna forma establece quién es el sujeto pasivo de dicho impuesto.

No obstante lo antepuesto, el segundo párrafo del artículo 1° de la Ley Aduanera establece los sujetos que estarán obligados a cumplir con las disposiciones de la citada Ley, por lo que podemos concluir que tanto el sujeto pasivo como el sujeto activo de la relación jurídica aduanera, se encuentran determinados en la Ley, aún cuando en el señalamiento de cada impuesto o

²¹ ATALIBA, Gerardo. "Hipótesis de incidencia tributaria", *Revista de los Tribunales*, 2a. ed., Sao Paulo, 1987, p. 48.

arancel no se establezcan los sujetos.

3) Elemento temporal. Este elemento está determinado por el factor tiempo, el cual incurre fundamentalmente en dos grandes aspectos, primero fijando el momento de ocurrencia del hecho generador y segundo determinando el nacimiento de la obligación tributaria; El hecho generador ocurre cuando se han dado en la realidad física y material las circunstancias constitutivas de la hipótesis prevista por el legislador, y como consecuencia se origina de inmediato el nacimiento de la obligación.

La importancia del elemento temporal radica en que se sabrá de manera exacta el día en que nace la obligación, en México la legislación aduanera, adopta la teoría del paso en cuanto al momento en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria, de esta forma por vía terrestre, no existe dificultad alguna para determinar el momento del nacimiento de la obligación, que evidentemente será cuando la mercadería haya cruzado la frontera aduanera a través de los puntos habilitados donde se encontrará el control aduanero, que puede certificar no sólo el día, sino la hora precisa, y el medio de transporte, refiriéndonos a las mercancías que llegan por vía aérea o marítima, el legislador reglamento y preciso el momento exacto en que debía entenderse acaecido el cruce de los límites aduaneros, determinándose dicho momento cuando la nave o aeronave tocaba el primer puerto o aeropuerto nacional y si hablamos de nacionalización, el elemento temporal no brinda dudas, ya que será el día y la hora en que se pagaron los derechos de aduanas; cuando se nacionalizó la mercancía.

4) Elemento espacial. sus efectos se producen según el o los lugares donde nace la obligación, y se regirá por la ley existente en el territorio donde ocurrió el hecho generador siguiendo sus respectivos procedimientos y formalidades para determinarla o extinguirla.

La doctrina establece las siguientes teorías para determinar el lugar donde

se da el hecho generador y nace la obligación.

- "Teoría del paso". El lugar concreto será la zona del territorio nacional tocada por el medio de transporte;
- "Teoría de la declaración". Será el lugar en donde se presentó la declaración, que en la práctica será la aduana de destino de la mercancía;
- "Teoría de la nacionalización". El lugar exacto será donde se encuentra el ente recaudador.

5) Elemento cuantitativo del hecho generador. Este nos permite cuantificar o medir el elemento objetivo o material del mismo, a fin de determinar el monto de la obligación tributaria aduanera, al respecto el doctrinario Fernando Muñoz García, nos dice que "la Ley al especificar el hecho imponible que da nacimiento a la obligación, sienta la base necesaria y suficiente para decidir en cada caso cuándo nace la obligación aduanera y a cargo de qué persona, pero no nos dice a cuánto asciende el débito."²²

Por lo que para cuantificar el elemento objetivo del hecho generador y de esta forma obtener la base imponible, es necesario adoptar ciertos parámetros, índices o unidades de medida de él, como son la "base imponible", también llamada "base de cálculo" y la "alícuota", llamada también "tipo impositivo", mientras la base imponible mide el elemento material del hecho generador, la alícuota nos indica la porción de esa base que el Estado exige en su calidad de acreedor del tributo o sujeto activo de la obligación tributaria.

2.2.2. Nacimiento y determinación de la obligación aduanal.

A) Nacimiento. La obligación aduanera nace en el momento en que se

²² MUÑOZ, Fernando. *Op. cit.* p. 263.

actualizan los supuestos previstos por la ley, y es en ese momento cuando el sujeto de la relación jurídica aduanera tiene que cumplir con sus obligaciones. Giuliani Fonrouge, dice al respecto: "...no creemos dudoso que ello ocurre al producirse la situación o presunto de hecho, adoptado por la ley como determinante de la tributación, es decir, la ley no es suficiente para generar la obligación tributaria; debe, además de crearla en abstracto, indicar qué debe suceder en la práctica para que la obligación surja válida en determinado lugar, tiempo y afecte a una persona también especialmente determinada..."²³

En materia aduanera esta relación jurídica surge al momento en que las mercancías cruzan las fronteras aduaneras, ya sea con la introducción de mercaderías extranjeras para uso o consumo definitivo en el país, o con el envío de mercaderías nacionales o nacionalizadas, para su uso o consumo en el exterior pero de esta relación pueden surgir obligaciones emergentes que generan el pago de un impuesto, lo que ocasiona su transformación, misma que es denominada por la doctrina como "relación tributaria aduanera", y es definida como aquella que conmina al importador o exportador, en su caso a entregar al Estado una suma de dinero por concepto de impuesto, por haber asumido la calidad de deudor de dicho tributo al acaecer el hecho generador previsto en la Ley para el nacimiento de esa obligación.

El maestro Rohde Ponce nos dice que actividad aduanera se manifiesta para la autoridad administrativa "como un conjunto de facultades y atribuciones legales, que ya ejercitadas adquieren la forma de actos administrativos de las más diversa índole, haciendo cumplir o estableciendo obligaciones a cargo de los administrados. Así las obligaciones aduaneras que constituyen el ámbito material del Derecho Aduanero, y se pueden encontrar de tres maneras: de forma expresa en las Leyes o reglamentos; en forma de facultades a las autoridades o bien en los actos administrativos emitidos con base en esas facultades."²⁴

²³ GIULIANI, Carlos. *Op. cit.* p. 43.

²⁴ ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano*. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000. p. 89.

B) Determinación de la obligación aduanera. La determinación en materia aduanera de los impuestos al comercio exterior se determina aplicando a la base gravable del impuesto general de importación la cuota que corresponda conforme a la clasificación arancelaria de las mercancías.

Es conveniente señalar que la base gravable, es el valor en aduana de las mercancías, debiendo entenderse como el valor de transacción de las mismas, esto es el precio pagado por ellas y que representa el valor comercial de las mercancías en el lugar de venta, y deberá consignarse en la factura o en cualquier otro documento comercial, sin incluir fletes y seguros.

La determinación de la obligación ha sido definida por Giuliani Fonrouge como "el acto o conjunto de actos emanados de la administración o de los particulares, o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible, y el alcance cuantitativo de la obligación."²⁵

Corresponderá a los Agentes Aduanales o apoderados la determinación en cantidad líquida por cuenta de los importadores y exportadores, de las contribuciones y, en su caso, las cuotas compensatorias, los cuales manifestarán en forma oficial y bajo protesta de decir verdad, la descripción de las mercancías, su origen, el método de valoración utilizado y el valor en aduana de las mismas, así como la clasificación arancelaria que les corresponda; el monto de las contribuciones causadas con motivo de su importación o exportación y, en su caso, las cuotas compensatorias.

Tratándose de pasajeros estos tienen la opción de determinar y pagar las contribuciones derivadas de la importación o exportación de mercancías distintas de su equipaje, mediante "el procedimiento simplificado", caso en el que deberán aplicar el factor que publique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sobre el

²⁵ GIULIANI, Carlos. *Op.cit.* p. 58.

valor en aduana de las mercancías o sobre el valor comercial, según corresponda, siempre y cuando dichas mercancías no estén sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias y que presenten el pedimento correspondiente por conducto de agente o apoderado aduanal, sin que sea necesaria la clasificación arancelaria de las mercancías y no se causen además de las contribuciones de referencia, otras distintas.

Para la reexpedición de mercancías de procedencia extranjera de la franja o región fronteriza al resto del país, las contribuciones se determinarán considerando el valor en aduana de las mercancías en la fecha en que se hubiera dado la importación temporal o definitiva; en términos de lo dispuesto por el artículo 56, fracción I, de la Ley Aduanera, y se actualizarán en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

Facultades del Poder Ejecutivo Federal en materia tributaria.

Para entrar al estudio de las facultades correspondientes al Ejecutivo Federal, resulta conveniente hacer una breve reseña sobre la forma en que se encuentra integrada la Administración Pública Federal, partiendo del principio de división de poderes, en el que las autoridades solo pueden hacer aquello que las leyes expresamente les permiten, de tal suerte que para ejecutar determinado acto jurídico se requiere que una Ley les confiera esa atribución o facultad de manera expresa.

Acorde con la división de poderes consignada en nuestra Constitución Federal, toca al Poder Legislativo la función básica de emitir las leyes, en tanto que al Poder Ejecutivo aplicarlas y al Poder Judicial resolver las controversias derivadas de dicha aplicación.

De acuerdo con lo dispuesto por los artículos 80 y 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Poder Ejecutivo Federal reside en

una sola persona que se denomina Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, conformando la administración pública centralizada y paraestatal, los negocios del orden administrativo de la Federación estarán a cargo de las Secretarías de Estado, quienes a su vez se auxiliarán y podrán delegar facultades, excepto cuando la Ley disponga que son indelegables, en los funcionarios que señala el Reglamento Interior de cada Secretaría, el cual establecerá las unidades administrativas y sus atribuciones que la conformaran será expedido por el Presidente de la República.

Es así que el Ejecutivo Federal tiene un papel trascendental dentro de la administración pública federal, por lo que se analizarán las facultades que le confiere la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera.

2.3.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Las facultades presidenciales conferidas directamente por nuestra Constitución Federal son:

1) Promulgar, ejecutar y reglamentar las leyes. Consignada en la fracción I del artículo 89 de nuestra Constitución Federal. En materia aduanera este es el fundamento Constitucional del Reglamento de la Ley Aduanera publicado en el Diario Oficial de la Federación de 6 de junio de 1996, en vigor. Otra de las atribuciones que contiene este precepto es la facultad presidencial de promulgar e implícitamente la de vetar una Ley del Congreso.

2) Celebrar tratados internacionales. De conformidad con el artículo 89 fracción X, de nuestra Constitución Federal corresponde al Presidente de la República dirigir las negociaciones diplomáticas y celebrar tratados con potencias extranjeras, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En materia aduanera existen tratados que regulan diversos aspectos tales como facilidades a ciertas

operaciones temporales o de turistas, de valoración aduanera, de codificación y designación de mercancías, asistencia y cooperación mutua, etc.

3) Establecer o suprimir aduanas. La fracción XIII del citado artículo Constitucional concede la facultad al Presidente de la República de habilitar toda clase de puertos, establecer aduanas marítimas y fronterizas y designar su ubicación. Lo que resulta de suma trascendencia ya que sólo el Presidente de la República puede abrir o cerrar lugares autorizados para ingresar al territorio nacional o extraer del mismo, mercancías y medios de transporte.

4) Facultades legislativas extraordinarias. De conformidad con el segundo párrafo del artículo 131 de nuestra Constitución Federal, el Ejecutivo puede ser facultado por el Congreso para aumentar, modificar o suprimir las cuotas establecidas en las tarifas de importación y exportación y para crear otras, así como para restringir y prohibir la importación, exportación y tránsito de mercancías, dando cuenta al Congreso del uso que hubiese hecho de esta facultad cuando envíe el presupuesto fiscal del año siguiente. "En virtud de que estos cambios a las tasas arancelarias implican modificaciones a las leyes expedidas por el Congreso, dicha facultad en realidad es una facultad legislativa extraordinaria, misma que se ha justificado por la velocidad de los cambios en el comercio internacional que requiere acciones rápidas y urgentes en beneficio de la estabilidad de la producción nacional o de cualquier otro propósito en beneficio del país."²⁶

Por último hay que diferenciar las facultades discrecionales que tiene el Presidente de la República, instituidas en el artículo 29, con las del artículo 131, de nuestra Constitución Federal, toda vez que la finalidad de las primeras es actuar en los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública y cualquier otro que ponga en grave peligro o conflicto a la sociedad, mientras que los motivos de los Decretos del Ejecutivo Federal en los términos del artículo 131 son regular

²⁶ ROHDE, Andrés. *Op. cit.*, p. 180.

el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país, cuando lo estime urgente y no impliquen la suspensión de garantías, sino por el contrario deben cumplirlas y respetarlas.

2.3.2. Código Fiscal de la Federación.

En relación a las atribuciones, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 39, confiere al Ejecutivo Federal facultades indelegables, que si bien se refieren a la materia fiscal también tienen aplicación en materia aduanera. Estas facultades son las que a continuación se exponen, mismas que tienen por requisito que se ejerzan a través de resoluciones de carácter general, es decir, que se apliquen a todos los sujetos que se ubiquen en esas condiciones generales y que no se dirijan a ciertas y determinadas personas.

1) Condonar contribuciones y accesorios. "El Presidente puede ejercer esta facultad cuando se haya afectado o impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos o la realización de una actividad así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias. Un ejemplo lejano del uso de esta facultad discrecional fue la condonación de impuestos que se otorgó a la Ciudad de Irapuato con motivo de la inundación que sufrió en el año de 1973."²⁷

2) Dictar medidas sobre administración, control, forma y procedimientos de pago de contribuciones. La fracción II, del precepto antedicho en relación con los artículos 5º y 6º del mismo Código, confirman los principios de que las contribuciones les son aplicables las leyes vigentes en el momento de su causación y que las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa son de aplicación estricta pero que le son aplicables las normas sobre procedimientos que se expidan con posterioridad. De esta facultad se desprende

²⁷ *Ibidem*, p. 181.

que el Ejecutivo puede mediante reglas generales dictar medidas sobre las formas de pago de las contribuciones sobre su administración y control y también sobre procedimientos para efectuar dicho pago, aún tratándose de contribuciones que ya se hubiesen causado con anterioridad.

3) Conceder subsidios o estímulos fiscales. Esta facultad esta contemplada en la fracción III, del artículo 39 del ordenamiento citado con antelación, mediante la cual se pueden establecer estímulos y subsidios, los que durante el ejercicio fiscal podrá conceder el Ejecutivo Federal a las importaciones y exportaciones de mercancías. Un ejemplo del uso de esta facultad son los Decretos Presidenciales publicados en el Diario Oficial de la Federación de fecha 24 de diciembre de 1996, por medio de los cuales se otorgaron estímulos fiscales al auto transporte federal de personas y carga y en diversas contribuciones a los contribuyentes en general.

2.3.3. Ley Aduanera.

Las facultades que el Presidente tiene en materia aduanera son de la más alta envergadura, por su parte, el artículo 143 de la Ley Aduanera establece cuales son las facultades del Poder Ejecutivo Federal en materia aduanera:

1) Establecer o suprimir aduanas fronterizas, interiores y de tráfico aéreo y marítimo así como designar su ubicación y funciones. "Esta facultad esta consignada en la Constitución, por lo que simplemente es una reiteración de la misma, con la observación de que incluye a las adunas interiores que no se preveían cuando en 1917 se redactó nuestra máxima Ley."²⁸

2) Suspender los servicios de las oficinas aduaneras por el tiempo que juzgue conveniente, cuando así lo exija el interés de la Nación. Siendo las aduanas lugares autorizados para la entrada o salida de bienes, personas y medios de transporte, estas ejercen control sobre la integridad del territorio nacional y por lo

²⁸ *Ibidem*, p. 183.

tanto, el Ejecutivo Federal tiene facultades para suspender sus servicios cuando lo considere procedente y en beneficio de la Nación.

3) Autorizar que el despacho de mercancías por las aduanas fronteras nacionales, pueda hacerse conjuntamente con las oficinas aduaneras de países vecinos. Hasta el momento, se realizan esfuerzos por las autoridades mexicanas y americanas para llevar a cabo el "despacho aduanero", que se iniciaron a partir de la entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio de América del Norte. Entre los obstáculos a superar se encuentran los procedimientos y las épocas de pago de las contribuciones, que difieren de manera considerable en las leyes de los países partes.

4) Establecer o suprimir regiones fronterizas y determinar sus límites. Las regiones fronterizas, al igual que la franja fronteriza es el territorio en donde se podrá desgravar parcial o totalmente la introducción de mercancías en beneficio de sus pobladores pero, basta aquí precisar, como lo hace la Ley, que su establecimiento o supresión constituyen facultades expresas e indelegables del Presidente de la República.

Finalmente cabe hacer mención que, todas las facultades antepuestas son de naturaleza discrecional en tanto que las leyes no establecen reglas o condiciones a las cuales se deba someter el Presidente cuando pretende ejercitar las mismas, ni existe plazo legal dentro del cual este obligado.

CAPITULO III DERECHO COMPARADO

Embargo precautorio en materia fiscal.

3.1.1. Definición de embargo.

En lo concerniente al embargo precautorio en materia fiscal, debemos entenderlo como un acto de afectación decretado por una autoridad sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada del contribuyente, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente el interés fiscal, mismo que se encuentra fundamentado en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

3.1.2. Tipos de embargo.

Las disposiciones relativas al embargo precautorio en materia fiscal se encuentran dentro del Capítulo III, del Código Fiscal de la Federación, denominado "Del Procedimiento Administrativo de Ejecución," en el que se prevé la existencia de dos clases de embargos: el precautorio y el definitivo; por lo que resulta relevante analizar la diferencia entre ambos para entender las consecuencias que pudieran surgir en el momento en que se actualicen los supuestos que les dan origen.

a) Embargo precautorio. Como su nombre lo precisa, es un embargo de carácter provisional, preparatorio, no definitivo, razón por la cual solo resulta procedente en casos excepcionales, justificándose su aplicación en la necesidad de que el Fisco asegure el interés fiscal a su cargo en forma inmediata. En este

sentido, el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, en su parte conducente, establece lo siguiente:

“Artículo 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.”

“Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando:”

“I. El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.”

“II. Después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.”

“III. El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que se está obligado.”

“IV. El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad trabará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas, incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará

el embargo.”

“V. Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el embargo trabado.”

“La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones del embargo...”

Del artículo en cita podemos manifestar que el embargo precautorio ejecutado por la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación, reviste el carácter de provisional, y su finalidad va a ser la de asegurar el interés fiscal, razón por la cual deberá de cuidarse que su traba sólo se efectúe con motivo de la actualización de las hipótesis normativas contenidas en el mismo.

b) Embargo definitivo. Este tipo de embargo se traba como consecuencia de la existencia de un crédito fiscal debidamente determinado y exigible.

Se encuentra regulado por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, en el que se establecen los supuestos bajo los cuales deja de considerarse como provisional un embargo y se convierte en definitivo, hipótesis dentro de las cuales encontramos las siguientes:

- Al momento en que no se presentan las pruebas necesarias que acrediten el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

- Al momento en que se determine el crédito fiscal por parte de las autoridades fiscales, siempre y cuando se efectuó dentro de los plazos establecidos.
- En el momento en que el crédito fiscal se hace exigible.

En efecto de las circunstancias anteriores surge el embargo definitivo que va a traer como consecuencia el inicio del procedimiento administrativo de ejecución con la finalidad de obligar al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones fiscales ante el Estado de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3.1.3. Hipótesis para que se practique.

1) Dentro de los supuestos de procedencia del embargo precautorio contenidos en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, en primer término tenemos que la autoridad puede trabarlo cuando el contribuyente se oponga u obstaculice las facultades de fiscalización o no pueda notificar su ejercicio por haber desaparecido o ignorarse su domicilio. En este caso y para que se actualice la causal en comento debe de existir un medio de convicción idóneo y contundente que lo demuestre, toda vez que el solo dicho de la autoridad, bajo ninguna premisa, no debe de considerarse como suficiente para que se trabe el embargo precautorio.

2) De conformidad con lo dispuesto por la fracción II, del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación se podrá embargar precautoriamente cuando el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes. En este aspecto, debe de existir un elemento demostrativo incuestionable del que se deduzca el riesgo que se menciona, por ejemplo, si el contribuyente al cual se exige el pago de un crédito fiscal inicia un procedimiento

de concurso mercantil, evidentemente existe posibilidad de que sus bienes se enajenen, pero si la autoridad al momento de motivar la orden de embargo precautorio únicamente señala que existe un riesgo inminente de que el contribuyente enajene sus bienes, tal afirmación no actualiza la hipótesis normativa mencionada, únicamente se repite el texto legal lo que jurídicamente es inadmisibles por tratarse de una simple afirmación dogmática, desprovista del menor soporte probatorio ya que requiere de una circunstanciación y la presentación de pruebas idóneas.

Asimismo, la fracción IV, del precepto en comento, establece que procede el embargo precautorio cuando el crédito fiscal no sea exigible pero este haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, siempre cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento

3) Por último, la fracción V, del artículo en estudio, hace mención a que también procederá el embargo precautorio cuando se efectúen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares.

En este sentido, se configura una de las hipótesis previstas por la ley para proceder al embargo precautorio, toda vez que además implica la imposición de una sanción para aquellas personas que incumplen con las obligaciones tributarias a su cargo, por lo que debido a la importancia y a la gravedad de dicha situación el embargo se levantará inmediatamente, cuando el interesado no acredite la posesión o propiedad de la mercancía y no se encuentre inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes.

Asimismo, en la fracción en comento se consigna el imperativo que obliga a la autoridad fiscal a circunstanciar la diligencia de traba de embargo precautorio, es decir, se debe pormenorizar todos los aspectos fácticos que se presentaron con motivo de la práctica de la diligencia de referencia, por lo que en todo momento se deben de cumplir con los principios de fundamentación y motivación por parte de las autoridades fiscales.

Embargo precautorio en materia aduanera.

3.2.1. Definición de embargo.

El embargo precautorio en materia aduanera, se encuentra ligado al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras mediante el cual se puede llegar a su práctica, por lo que es de suma importancia, se define como "la afectación decretada por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una pretensión de condena que se plantea o planteará en juicio, o bien satisfacer directamente un pretensión ejecutiva."²⁹

Ha sido definido el embargo por importantes tratadistas dentro de los que podemos encontrar a Eugene Petit quien proporcionó el siguiente concepto "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* o depósito en manos de un tercero, *sequester*, de una cosa sobre la que hay contienda entre dos o varias personas con cargo de conservarla y devolverla a la parte que gane la causa."

Por otra parte, Luis Humberto Delgadillo al respecto argumenta que "el embargo es el procedimiento que se origina por la falta de pago oportuno de un crédito fiscal en el momento en que el deudor es requerido por la autoridad fiscal

²⁹ OVALLE FAVELA, José. Diccionario Jurídico Mexicano. 5ª ed., Ed. Porrúa, México, 1992, p. 1249.

da lugar a que en el acto se lleve a cabo el aseguramiento de bienes del omiso, en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal y sus accesorios, e impedir que pueda disponer de ellos.³⁰

De lo anteriormente expuesto, podemos decir que el embargo precautorio es una medida cautelar utilizada por las autoridades aduaneras, cuando tratándose de mercancías estas se introduzcan por un lugar no autorizado, no se acredite el cumplimiento de permisos o regulaciones no arancelarios o sean mercancías prohibidas, asimismo cuando las mercancías no se sometan a los trámites legales, propiciando su embargo con motivo del reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento, verificación de mercancías en transporte, o durante la práctica de la visita domiciliaria.

3.2.2. Tipos de embargo.

A) Precautorio. Es definido como aquel que "Se utiliza como medida cautelar de precaución o de aseguramiento para procurar que se cumpla con una obligación."³¹ Así en materia aduanera, se establece que las autoridades procederán a embargar las mercancías en tanto se comprueba que han sido satisfechas las obligaciones y créditos fiscales.

El objeto del embargo precautorio consiste en que el afectado presente las pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país, y la aduana que levanto el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, dicte inmediatamente resolución absolutoria, la cual será remitida a la Administración Local de Auditoría Fiscal, dentro de cuya circunscripción territorial hayan sucedido los hechos, a efecto de que esta última emita la resolución definitiva en la que se ordene la devolución de las mercancías embargadas, de existir estas, sin imponer sanciones ni determinar gastos de

³⁰ DELGADILLO, Luis. *Op. Cit.* p. 163.

³¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. 4ª ed., Ed. Oxford University, México, 2000, p. 436.

ejecución a cargo del promovente.

Tratándose del embargo precautorio la autoridad aduanera únicamente está facultada para decretarlo sobre las mercancías de procedencia extranjera y de los transportes en que las conducen durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras.

Resulta importante señalar, que la Ley Aduanera establece que en todos los procedimientos administrativos en materia aduanera, en el caso de que el interesado no presente las pruebas o éstas no desvirtúen los supuestos por los cuales se embargó precautoriamente la mercancía, la resolución que se dicte tendrá el carácter de definitiva, y deberá de ser dictada en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que surtió efectos la notificación del inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera.

Asimismo, se incorpora una limitante para la autoridad en virtud de que en el caso de que no se emita la resolución definitiva en el término de referencia, quedarán sin efectos las actuaciones de la autoridad que dieron inicio al procedimiento.

B) Definitivo. El embargo se convierte en definitivo si al resolverse el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, se determinan créditos fiscales; con motivo de omisiones o de incumplimiento de sus obligaciones en materia aduanera, pudiendo rematarse las mercancías en el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos dicho créditos, salvo que conforme a la ley, hubieran pasado a ser propiedad del fisco federal; de ser así se llevaría a cabo sobre otros bienes dicha ejecución.

Si el interesado no desvirtúa mediante pruebas documentales los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento, y que tuvieron como

consecuencia el embargo precautorio de las mercancías o en el caso de que ofrezca pruebas distintas, las autoridades aduaneras dictarán la resolución que determine las contribuciones y las cuotas compensatorias omitidas, e imponga sanciones, en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se levantó el acta de inicio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

3.2.3. Hipótesis para que se practique.

En el artículo 151 de la Ley Aduanera se encuentran contemplados los supuestos en los que las autoridades aduaneras podrán realizar el embargo precautorio de mercancías de origen o procedencia extranjera, así como de los medios en que se transporten, mismos que se analizan a continuación:

1. 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.

El artículo 10 de la Ley Aduanera establece que la entrada o salida de mercancías del territorio nacional solo deberá efectuarse por lugares autorizados y en días y horarios hábiles, dichos lugares se encuentran establecidos en el artículo 7 del Reglamento de la Ley Aduanera:

- Las aduanas.

- Las secciones aduaneras.

- Los aeropuertos internacionales.

- Los cruces fronterizos que han sido "autorizados" por parte de la Secretaría

de Hacienda y Crédito Público para fungir como tales.

- Los puertos que cuenten con servicios aduanales.
- Las terminales ferroviarias que tienen servicios aduanales.

En términos de lo antepuesto podemos asumir que si los poseedores de una mercancía de procedencia extranjera no comprueban a través de documentación que acredite que la misma fue ingresada por alguno de estos lugares, ante la autoridad aduanera, se procederá al embargo precautorio de la misma y también de los medios en que sean transportadas, quedando estos últimos en garantía del interés fiscal salvo que se encuentren legalmente en el país, sus propietarios o conductores y presenten la carta porte a la autoridad en el momento en que se lleven a cabo las facultades de comprobación y se depositen las mercancías que transportan, en el recinto fiscal o fiscalizado que determine la autoridad aduanera.

Asimismo, el artículo 130 de la Ley Aduanera establece que se entenderá que un tránsito de mercancías es de tipo internacional cuando se realice conforme a alguno de los supuestos que se mencionan a continuación:

- Entren al país mercancías por una aduana, para ser enviadas bajo control fiscal de esa misma, a otra aduana donde se les tramite la salida del país.
- Mercancías que habiendo sido producidas en territorio nacional, es decir que sean nacionales, o bien que habiendo sido producidas en el extranjero ya hayan sido sometidas a un proceso de nacionalización, sean trasladadas en medios de transporte por territorio extranjero para volver a ingresarlas a territorio nacional.

Cuando una empresa solicita a un agente aduanal que le efectúe un trámite

de un tránsito de tipo internacional por territorio nacional, la mercancía tendrá que atravesar el país, de una aduana de entrada a una de salida, solo por las rutas que previamente ha diseñado la autoridad aduanera; si el transportista por algún motivo, se llega a salir de la ruta sin que la autoridad tenga conocimiento y es descubierto por esta última, en consecuencia se de una causal de infracción y por lo tanto se procederá a efectuar un embargo precautorio de las mercancías.

La Ley Aduanera, establece que el tránsito interno de mercancías se da cuando se realiza la transportación bajo alguno de los siguientes supuestos:

- Cuando una aduana por la que entre la mercancía al país, a la que se le denomina aduana de entrada, envíe las mercancías de procedencia extranjera a otra aduana que se encargara de su despacho para que se realice la importación de las mismas.
- Cuando una aduana de despacho, envíe las mercancías que bien pueden ser nacionales o nacionalizadas, a una aduana que se le denomina de salida, para que en esta última se realicen los trámites para su salida del país (exportación) y;
- Cuando una aduana de despacho envíe las mercancías que hubiesen sido importadas temporalmente por alguna empresa que goce de un programa de maquila o de exportación, hacia una aduana de salida, para su posterior retorno al extranjero.

Este último supuesto, a diferencia de los anteriores, habla de mercancías de importación temporal, es decir que ingresaron al país para una finalidad específica y autorizadas solamente por un cierto tiempo, el cual una vez transcurrido se tendría que cumplir con el compromiso de retornarlas hacia el extranjero, con lo que podemos distinguir que se trata de un retorno y no de una exportación como tal.

Para realizar operaciones de tránsito interno se tiene que cumplir con ciertos requisitos, y en este sentido la Ley Aduanera establece que una mercancía será embargada precautoriamente conjuntamente con sus medios de transporte cuando no sean transportados en los medios que para tal efecto prevé la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y que se mencionan a continuación:

- Medios de transporte que se encuentren debidamente inscritos en un registro denominado de empresas transportistas de mercancías en tránsito, el cual se tramita y obtiene ante la Administración General de Aduanas.
- Para el caso de mercancías denominadas bienes de consumo final, estas se deberán de transportar en remolques, semiremolques o contenedores transportados por ferrocarril, ya sea de estiba doble o de estiba sencilla, y el recorrido del convoy se efectuará en tren unitario, sin escalas desde los puntos de origen destino.

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

En relación a las mercancías consideradas de importación o de exportación prohibida tenemos las que por ningún motivo pueden ingresar al país, ya que han sido identificadas como nocivas para la salud o como agresivas para la población humana, tales como marihuana, el opio preparado para fumar, el sulfato de talio y algunos productos químicos orgánicos, asimismo existen otras mercancías que por su origen único o exclusivo de este país, y por sus fines de uso o alguna otra razón de preservación en territorio nacional o por la riqueza que representan no se permite su exportación, como por ejemplo: Bulbos de henequén, lechuguilla, maguey, palma, zapupe así como plantas vivas de sábila o aloe, cuando sean de

origen silvestre, incluyendo sus raíces, esquejes o injertos.

En lo concerniente a las regulaciones y restricciones no arancelarias estas se encuentran previstas en el artículo 176, fracción II, de la Ley Aduanera, y que representan los supuestos en los que se procederá el embargo precautorio hasta en tanto se verifique su cumplimiento y se paguen las sanciones correspondientes, mismos que se enuncian a continuación:

1. Cuando se realice la introducción a territorio nacional de mercancías, sin la obtención o presentación del permiso previo de importación que emita la Secretaría de Economía y que se encuentren sujetas a la presentación de tal permiso previo.

2. Cuando en el ejercicio de las facultades de comprobación el importador de mercancías sujetas a permiso previo de importación por parte de la Secretaría de Economía, no presente el pedimento de importación con la firma electrónica que demuestre el descargo total o parcial del permiso, el cual deberá imprimirse antes de que se hayan realizado los trámites del despacho aduanero de las mercancías, de esta forma que en caso de no contar con la firma electrónica se entenderá que no se efectuó el descargo por lo que se coloca en uno de los supuestos de embargo precautorio.

3. Cuando se realice la importación o exportación de mercancías sin cumplir las regulaciones o restricciones de tipo no arancelarias emitidas conforme al artículo 17 de la Ley de Comercio Exterior, el cual establece que estas medidas deberán de ser expedidas por acuerdo de la Secretaría de Economía, o en su caso por la autoridad competente. Las medidas a que se hace referencia son los permisos previos, los cupos máximos, el mercado de país de origen, las certificaciones, las cuotas compensatorias y en general los demás instrumentos que se consideren adecuados para los fines que prevé la Ley de Comercio Exterior.

4. Cuando se omita el cumplimiento de disposiciones emitidas para proteger la seguridad nacional y no se acredite tal cumplimiento, estas disposiciones son las que en un momento dado han sido o serán emitidas por la Secretaría de la Defensa Nacional.

5. Cuando se incumplan disposiciones contenidas en la Ley General de Salud destinadas a la preservación de la salud pública, que dicho sea de paso, le corresponde su vigilancia y aplicación a la Secretaría de Salud.

6. Cuando se incumplan disposiciones que tienen que ver con la preservación de la flora o la fauna se procederá al embargo precautorio.

7. Cuando se dicten medidas para la protección del medio ambiente y estas no sean respetadas en el punto de entrada de las mercancías al país.

8. Cuando no se respeten las disposiciones que tengan como fin último la sanidad fitopecuaria, a través de la importación o exportación de mercancías.

9. Cuando se incumplan disposiciones que hayan sido contratadas por parte de nuestro país a través de compromisos internacionales.

10. También cuando se infrinjan requerimientos de orden público o cualquier otra regulación que este mencionada en alguna disposición oficial.

En lo relativo al caso de que no se acredite el cumplimiento de las Normas Oficiales Mexicanas, excepto las de información comercial, la antes Secretaría de Comercio y Fomento Industrial publicó con fecha 2 de junio de 1997 un Acuerdo mediante el cual se listaban las mercancías que para su ingreso e incluso salida al territorio nacional debían de cumplir con determinada Norma Oficial Mexicana, las que se han ido modificando, asimismo se establecía que tipo de mercancías estaban exentas de su cumplimiento y para el caso de mercancías sujetas a las

Normas Oficiales Mexicanas de información comercial y no se acredite su cumplimiento, sólo procede la retención de las mercancías hasta que se cumpla con dicha disposición.

En lo concerniente a las cuotas compensatorias, cuando se omita el pago de las mismas se procederá al embargo de las mercancías en importación cuando su país de origen este identificado en los Acuerdos respectivos que haya dictado la Secretaría de Economía, o bien cuando sean mercancías de tipo idéntico o similar a aquellas, y no se compruebe fehacientemente dicho origen a través de la presentación del documento comprobatorio como puede ser el Certificado de País de Origen, en este caso se encuentra obligado a pagar cuotas compensatorias en su totalidad, y cuando no se acredite dicho pago total o parcial se procederá a efectuar el embargo precautorio de las mercancías.

3. Cuando 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.

Procede el embargo precautorio cuando no se acredite que las mercancías se sometieron a los trámites previstos para su introducción a territorio nacional, en virtud de que toda mercancía que ingrese al territorio nacional debe comprobar su legal estancia o tenencia, por lo que en términos de lo dispuesto por el artículo 146 de la Ley Aduanera se deberá de amparar la mercancía con alguno de los siguientes documentos:

- Documentación aduanera. Está se encuentra integrada por el Pedimento y su anexos en los cuales se indica si las mercancías de origen o procedencia extranjera se sometieron a los trámites previstos en la legislación aduanera así con esta documentación se esta en posibilidad de acreditar la legal estancia de la mercancía siempre y cuando el pedimento de importación haya sido validado por los medios electrónicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y asimismo ostente el sello de la institución bancaria donde se haya realizado el pago de las contribuciones y aprovechamientos que en su caso corresponda pagar.
- Nota de venta expedida por autoridad fiscal federal o institución autorizada por esta, o en su caso documentación que acredite la entrega de las mercancías por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y
- Factura expedida por empresario establecido e inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes.
- En los casos en que no se acredite que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su internación de la franja o región fronteriza al resto del territorio nacional, se procede al embargo precautorio, toda vez que deben de cumplir con determinadas disposiciones en virtud de que en esas zonas gozan de algún tipo de exención en cuanto al pago del impuesto general de importación de mercancías para uso exclusivo de esas zonas.

Si el poseedor de una mercancía de origen o procedencia extranjera ampara su tenencia, no necesariamente se puede entender que también se cubre con el mismo documento su legal estancia en territorio nacional, ya que una mercancía extranjera debe de pasar por un proceso de importación, ya sea definitiva o temporal, y en ese sentido también se tendrá que acreditar el cumplimiento de las disposiciones legales que rigen tal introducción, es decir

también se debe de acreditar la legal estancia en el país, esta se podrá acreditar con los documentos que la Ley Aduanera obliga anexar al pedimento de importación, los cuales deben de amparar que se cubrieron las formalidades para su ingreso a territorio nacional.

Asimismo, se puede efectuar el embargo precautorio de mercancías cuando se trate de mercancías no declaradas por pasajeros, ya sea el caso de pasajeros que sean residentes en territorio nacional o extranjero a excepción de ciertas mercancías que se denominan equipaje de pasajero, adicionado con las mercancías que conforman la franquicia a que tienen derecho fuera de este supuesto cuando algún pasajero no declara las mercancías que transporta consigo y que no forman parte de su equipaje, y por supuesto no paga las contribuciones que causa la entrada de las mismas a territorio nacional se procederá al embargo precautorio de las mismas.

4. 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.

Este supuesto se da en ocasiones cuando un proveedor en el extranjero coloca en el embarque mercancías para reposito de algunas que se hayan enviado a nuestro país previamente y que hubieran salido defectuosas, o mercancías adicionales a las que se le solicitaron, ya sea porque quiera agradecer al cliente haciéndole un regalo o porque quiera prevenir que algunas mercancías se deterioren durante el transporte y su manejo, por esta razón usualmente factura una cantidad menor a la que realmente embarca.

Este supuesto representa una de las formas en la que llega mercancía excedente en los embarques, que no son detectadas durante la práctica del reconocimiento previo por parte del personal autorizado del agente aduanal, ya

que no es posible en ocasiones revisar todas y cada una de las piezas en cada embarque, o en otras ocasiones no se tiene la costumbre de realizarlo lo que no permite percatarse del arribo de una cantidad mayor a la que se señala en la factura. Y para el caso de encontrarse excedentes o sobrantes, que representen más de 10% del valor total que venga expresado en la documentación aduanera que ampare a las mismas, se considerara como causa de embargo precautorio.

5. 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.

Cabe señalar que el artículo 14 de la Ley Aduanera, define como recinto fiscal a aquellos lugares en donde las autoridades aduaneras realizan indistintamente las funciones de manejo, almacenaje, custodia, carga y descarga de las mercancías de comercio exterior, fiscalización, así como el despacho aduanero de las mismas.

De esta forma podemos decir que cuando se llegue a introducir a recintos fiscales, vehículos que vayan cargados con mercancías que sean de importación, y que los conductores de los mismos no presenten durante el ejercicio de las facultades de comprobación el pedimento que corresponda para que se realice el despacho de las mercancías y puedan ingresar de manera legal al territorio nacional, las autoridades aduaneras procederán a efectuar el embargo precautorio de las mismas y de los propios medios en que se transporten.

6. 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.

En ocasiones se colocan en el pedimento razones sociales o nombres de

los importadores de manera equivocada e incompleta, estos errores pueden llevar a suponer a la autoridad aduanera que los datos son falsos o inexistentes, esta labor es generalmente realizada por el personal autorizado del agente o el apoderado aduanal.

De la misma forma las mercancías también serán embargadas si la autoridad aduanera determina que el domicilio fiscal que se encuentra manifestado en la factura o en pedimento, es falso o inexistente, por lo que para evitar dicha situación es conveniente que tanto el importador como el personal autorizado del agente o apoderado aduanal verifiquen que los datos del proveedor o el importador sean los correctos.

En el caso de que en el domicilio fiscal no se pueda localizar al proveedor porque, no exista tanto la calle o el número, e incluso la colonia o población de que se trate, se presumirá que se incurre en falsedad de declaraciones y en consecuencia no se le dará validez a dicho documento, por lo que la autoridad aduanera procederá a realizar el embargo de las mercancías mediante una orden emitida por el Administrador General de Aduanas o por el Administrador Central de Investigación Aduanera, dependiente de la Administración General de Aduanas.

7. 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 la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I, del mismo ordenamiento.

Este supuesto se actualiza en el momento en que las autoridades detectan que la factura no cumple con los requisitos que marca la legislación aduanera para ser considerada como válida y en consecuencia no se acepta como método de valoración, por lo que el método de valor de transacción de mercancías idénticas será el que dará el valor a las mercancías.

Para los casos en los que no existan datos objetivos y cuantificables que permitan realizar la valoración de mercancías conforme al método a que se refiere el párrafo anterior, se deberá utilizar el método de valor de transacción de mercancías similares.

De lo anteriormente expuesto se puede concluir que este supuesto de procedencia del embargo precautorio previsto en la Ley Aduanera establece, que si se llegara a encontrar en los pedimentos de importación, valores para ciertas mercancías, que sean inferiores en un 50% o más del valor que en su momento se determine conforme a los métodos de valoración de mercancías idénticas o al método de valoración de mercancías similares, se procederá a efectuar el embargo precautorio de las mismas mediante la orden del Administrador General de Aduanas.

3.3. Concepto de garantía.

La palabra garantía proviene del término anglosajón *warranty* o *warrantie*, que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar, por lo que tiene una connotación muy amplia. "Garantía equivale, por tanto en su sentido amplio, a aseguramiento o afianzamiento, pudiendo denotar también protección, respaldo, defensa, salvaguardia o apoyo. Jurídicamente, el vocablo y el concepto garantía, se originaron en el derecho privado, teniendo en él las acepciones apuntadas."³²

El concepto "garantía" en derecho público ha significado diversos tipos de seguridades o protecciones a favor de los gobernados dentro de un estado de derecho, es decir, dentro de una entidad política estructurada y organizada jurídicamente, en que la actividad del gobierno está sometida a normas preestablecidas que tiene como base de sustentación el orden constitucional.

³² BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Garantías Individuales*. Ed. Porrúa, México, 1999, p. 161.

3.3.1. Garantías individuales.

Las garantías individuales son aquellos derechos fundamentales a los que se enfrenta la autoridad y por virtud de los cuales se limita su actuación para evitar arbitrariedades y fomentar en todo momento el respeto de los gobernados en la esfera jurídica, en estas existe una relación de supra a subordinación, en la que hay una dualidad de sujetos en distinto plano, el Estado y sus órganos de autoridad, por un lado, y el gobernado, por el otro. En dichas relaciones, el Estado y sus autoridades desempeñan la actividad soberana o de gobierno frente al gobernado, es decir, ejecutan actos autoritarios que tienen como característica la unilateralidad, la imperatividad y la coercitividad.

Es así, que podemos definir a las Garantías Individuales como las Instituciones y condiciones establecidas en la Constitución de un Estado, a través de las cuales, el mismo, asegura a los individuos el uso pacífico y el respeto a los derechos que la propia Constitución prevé.

En efecto, la finalidad de las Garantías Individuales, es la de establecer el mínimo de derechos que debe tener una persona así como las condiciones y medidas para asegurar su cumplimiento; independientemente de que se limita a las autoridades para asegurar el respeto a los derechos fundamentales y la Constitucionalidad de los actos de autoridad, es por ello, que revisten las siguientes características: son irrenunciables, no pueden restringirse, ni suspenderse, excepto en los casos y condiciones que la propia Constitución señala, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 1 y 29 de la Constitución Federal.

3.3.2. Clasificación de las garantías.

Para la clasificación de las garantías individuales se dispone de dos criterios fundamentales: uno, partiendo de la índole formal de la obligación estatal,

y otro que toma en consideración el contenido mismo de los derechos subjetivos públicos.

Hay otra clasificación hecha por Jellinek, que realmente es una división de las garantías en general, toda vez que considera que hay tres tipos de garantías o formas de preservar el orden jurídico: las sociales, las políticas y las propiamente jurídicas.

En cuanto a la forma, la acción de la autoridad puede consistir en un no hacer o abstención, o en un hacer positivo a favor del gobernado. Las primeras serán negativas y las segundas positivas. A las negativas, también se les llama garantías materiales y a las positivas, garantías formales. Dentro de las garantías materiales encontramos: las libertades específicas del gobernado, la igualdad y la propiedad. En el segundo grupo se incluyen las de audiencia y legalidad contenidas principalmente en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Desde el punto de vista del contenido del derecho subjetivo público, las garantías individuales pueden ser de igualdad, de libertad, de propiedad y de seguridad jurídica y esta será la clasificación que tomare en cuenta para analizar cada una de ellas dentro de nuestro sistema constitucional.

3.3.2.1. Garantías de igualdad.

La igualdad sólo debe tener lugar, como relación comparativa, entre dos o más sujetos pertenecientes a una misma y determinada situación jurídica, la cual se consigna por el orden de derecho mediante diversos cuerpos legales, atendiendo a factores y circunstancias de diferente índole económicos, sociales, jurídicos, etcétera.

La igualdad jurídica consiste en evitar que las distinciones que se hagan a las personas tengan como base circunstancias o atributos tales como raza, la

situación económica, la religión, las ideas políticas; estas garantías tienen por objeto evitar los privilegios injustificados y colocar a todos los gobernados en la misma situación frente a la Ley.

La igualdad se traduce en que varias personas que se encuentran en una determinada situación, tengan la posibilidad y capacidad de ser titulares, de acuerdo a sus cualidades, de los mismos derechos y contraer las mismas obligaciones que surgen de dicho estado.

3.3.2.2. Garantías de libertad.

La libertad social se traduce en la posibilidad de actuar, real y trascendente, de la persona humana, por lo que esta es, en consecuencia, una derivación de la libertad social genérica que se ejercita bajo ciertas formas y en una esfera determinada que puede ser libertad de expresión, de pensamiento, de trabajo, de comercio, de imprenta. En otras palabras, las libertades específicas constituyen aspectos de la libertad genérica del individuo, o sea, modos o maneras especiales de actuar.

La libertad social no es absoluta, es decir, no está exenta de restricciones o limitaciones, pues realmente sería un caos si no existiera un principio de orden en la convivencia humana, las limitaciones se establecen por el Derecho, el cual se convierte en una condición, de toda sociedad humana.

Nuestra Constitución traduce ésta garantía en el respeto por parte del Estado, de ciertas libertades específicamente determinadas, indispensables para que el hombre consiga sus fines.

3.3.2.3. Garantías de seguridad jurídica.

Las garantías de seguridad jurídica implican el conjunto general de

condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por la suma de sus derechos subjetivos.

Las garantías de seguridad jurídica se refieren a la observancia de determinadas formalidades, requisitos, medios, condiciones por parte del poder público para que la actuación de éste, sea constitucionalmente válida cuando por alguna causa afecte a los particulares.

3.3.2.4. Garantía de propiedad.

La propiedad privada presenta el carácter de derecho subjetivo público, cuando pertenece al gobernado como tal y es oponible al Estado y sus autoridades, ya no bajo su índole de personas no soberanas, sino como entidades de imperio, de autoridad. El Estado y sus autoridades tienen a su cargo la obligación correlativa que estriba en su abstención, es decir, en asumir una actitud de respeto, de no vulneración, de no ejecutar acto lesivo alguno.

El fundamento constitucional de la propiedad privada inmobiliaria como garantía individual se establece en el primer párrafo del artículo 27 de la Constitución Federal, el cual dice: "La propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional, corresponde originariamente a la nación, la cual ha tenido y tiene el derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares, constituyendo la propiedad privada."

Analizando las garantías en la forma que se consagran en nuestra Ley Suprema, podemos comprobar que no sólo fueron concebidas para respetar las facultades naturales del hombre, sino también como limitación al ejercicio de ellas, fueron consignadas para no dañar intereses individuales o intereses sociales, ya que el desempeño de cualquier actividad particular del gobernado, sólo está

permitida por la Constitución Federal en tanto que no afecte una esfera individual ajena o no lesione a la sociedad o comunidad misma.

3.4. Garantías de seguridad jurídica en materia aduanera.

La garantía de seguridad jurídica se puede definir como el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por la suma de sus derechos subjetivos.

De lo anterior se deduce que existe una relación estrecha entre este principio y el de legalidad, ya que, en primera instancia, este "necesita legitimarse instaurando un orden seguro y establecido que permita a todos saber a qué atenerse y se delimiten con precisión las esferas de lo lícito y lo obligatorio en el obrar humano social."³³

La idea de certeza es una exigencia primaria del principio de seguridad jurídica pues se traduce prácticamente en la posibilidad conferida al contribuyente de conocer sus obligaciones tributarias con base directa y exclusiva en la ley.

Es así que en virtud de las características particulares de los ordenamientos aduaneros creadores de obligaciones a cargo de los sujetos que participan dentro de la actividad aduanera y pretendiendo siempre el cumplimiento de estas obligaciones mediante la aplicación de severas sanciones, resulta importante conocer la forma en la que opera ésta garantía dentro del ámbito aduanero por lo que se destacan dos tipos específicos de estas garantías de seguridad jurídica que son la garantía de audiencia y la garantía de legalidad, las cuales se exponen a continuación.

³³ PÉREZ AYALA, José. Las fuentes del Derecho Tributario y el Principio de Legalidad. Ed. RDFHP, México, 1976, p. 389.

3.4.1. Garantía de audiencia.

Contiene la principal defensa que pueden oponer los particulares frente a los actos del poder público y sus autoridades que busquen o pretendan privarlos de sus más importantes intereses, como son la vida, la libertad, posesiones, propiedades y en general, derechos.

Se encuentra contenida en el segundo párrafo del artículo 14 de nuestra Constitución Federal que dispone: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."

El maestro Burgoa observa que esta garantía está integrada por cuatro garantías específicas de seguridad jurídica y que son:

1. La de que en contra de la persona, a quien se pretenda privar de alguno de los bienes jurídicos tutelados por dicha disposición constitucional se siga un juicio;
2. Que tal juicio se substancie ante los tribunales previamente establecidos;
3. Que en el mismo se observen las formalidades esenciales del procedimiento;
4. Que el fallo respectivo se dicte conforme a las leyes existentes con anterioridad al hecho o circunstancia que hubiere dado motivo al juicio.

Asimismo la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha precisado, que al referirse a las formalidades esenciales del procedimiento, se tratan de cuatro

etapas, consistentes en:

- La seguridad de conocer oportunamente que existe un procedimiento en su contra para defenderse, que se manifiesta en una notificación.
- La oportunidad de exponer sus argumentos para oponerse al acto de privación o sea los alegatos.
- La oportunidad de probar su oposición al acto de privación, es decir, la de ofrecer y desahogar sus pruebas.
- La exigencia de que a la defensa le recaiga una resolución fundada y motivada.

Estas oportunidades o etapas se plasman en las leyes en disposiciones procesales obligatorias, como las que se refieren a la forma de las notificaciones, emplazamientos, plazos para, recepción y estudio de defensas y alegatos, a la audiencia, reglas sobre ofrecimiento, desahogo y valoración probatoria y formalidades y requisitos de fondo de las resoluciones.

La garantía prohíbe los tribunales especiales, o sea aquéllos establecidos para juzgar determinado hecho ya ocurrido, y además obliga a que el acto de privación se sustente en una ley previamente establecida al hecho que motiva el acto privativo, corroborando el principio de no aplicación retroactiva de la ley.

3.4.2. Garantía de legalidad.

La importancia de esta garantía reside en que mantiene y protege todo el sistema de Derecho objetivo mexicano además de que recoge el principio consistente en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, esta garantía se encuentra prevista en el primer párrafo del artículo 16 de nuestra

Constitución Federal, que establece lo siguiente:

“Nadie puede ser molestado en sus persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”

Como se aprecia esta garantía protege al gobernado de cualquier acto de molestia, por lo que se puede concluir que en todos los actos de molestia las autoridades deben cumplir con la formalidad de constar por escrito el citado acto, es decir, debe estar sustentado en una resolución escrita, y que también dichas autoridades deben tener competencia para esa resolución o acto.

El contenido y alcance de esta garantía se expresa con la frase “que funde y motive la causa legal del procedimiento”, que recoge los conceptos técnico-jurídicos fundamentales y motivación, esto es, de acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuado y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas. Por lo que el principio de legalidad es la base del estado de derecho, que abarca todos los aspectos de la acción de los órganos públicos.

3.4.3. Excepciones.

En lo que concierne a las excepciones de dicho principio, “se señalan los artículos 29 y 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los cuales se establece que el Ejecutivo podrá suspender las garantías

individuales en los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto; así como la facultad que le es otorgada por el Congreso de la Unión para gravar las mercancías que se importen o exporten.³⁴

Así de esta forma que como ya quedó precisado en el punto de las facultades constitucionales del Ejecutivo Federal, la finalidad de esta disposición es la de adoptar medidas que beneficien al territorio nacional, tomando en consideración los constantes cambios, por lo que es necesario dictar disposiciones para aumentar, modificar o suprimir las cuotas establecidas en las tarifas de importación y exportación y para crear otras, así como para restringir y prohibir la importación, exportación y tránsito de mercancías.

3.5. Garantías de seguridad jurídica en materia fiscal.

Las garantías de seguridad jurídica en materia fiscal, implican la misma certeza jurídica en que se debe basar toda autoridad para emitir su acto, y que se traduce en el respeto a los requisitos, condiciones, circunstancias y elementos previamente establecidos y que se deben satisfacer para emanar los actos de imperio inherentes a toda autoridad y para la afectación de la esfera jurídica de los gobernados.

Garantías individuales de seguridad jurídica, traducidas en las de audiencia y legalidad establecidas en los artículos 14 y 16 de nuestra Constitución Federal.

En efecto, la garantía de seguridad jurídica se refiere a la observancia de determinadas formalidades, requisitos, medios, y condiciones por parte del poder público y en el caso concreto por la autoridad fiscal para que la actuación de ésta,

³⁴ CARRASCO, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Op. Cit. p. 86.

sea constitucionalmente válida cuando por alguna causa afecte la esfera jurídica de los gobernados.

De esa forma las garantías de seguridad jurídica contienen un conjunto de derechos y principios de protección a favor del gobernado tanto en sus bienes, como en su persona, con la finalidad de que se protejan como particulares en contra de los actos de autoridad que se vean excedidos, limitando a la autoridad en su actuar con apego a lo previamente establecido en ley dando certeza jurídica al gobernado.

3.5.1. Garantía de audiencia.

Esta garantía en materia fiscal se consagra en el artículo 14 de la Constitución Federal, al establecer la existencia de un procedimiento justo, para conocer de forma cierta los medios a través de los cuales se puede acudir ante las autoridades a impugnar algún acto de la autoridad que el particular estima le afecta en su esfera jurídica.

Esta garantía de audiencia aplicada a las leyes se refiere a que el Poder Legislativo debe respetarla al hacer las normas que irán a regir la conducta de los particulares y de las autoridades, estableciendo los procedimientos suficientes y eficaces para que el gobernado tenga la oportunidad de ser escuchado en su defensa, antes de que se realice un acto de molestia autorizado por alguna norma.

En efecto la garantía de audiencia impide que los particulares puedan ser privados de la vida, de sus propiedades, sin un previo juicio en el que se les haya dado oportunidad de defenderse. En otras palabras, esta garantía consiste en el derecho de ser oído y vencido en juicio, es decir, a nadie puede condenársele ni sancionársele, sin haberle dado la oportunidad de defenderse. La protección de esta garantía no es solo para la persona en sí misma, sino también para sus

bienes y fija como requisitos para privarla de sus bienes, que se le siga un juicio en el que se cumplan todas las formalidades del proceso, ante tribunales establecidos, antes del acto de privación y basado en leyes también anteriores que dispongan de estas acciones.

3.5.2. Garantía de legalidad.

El Poder Ejecutivo al realizar actos o actividades que la ley le permite, solamente puede por conducto de la autoridad fiscal, recaudar las contribuciones que se encuentran establecidas expresamente en la ley, asimismo, el Ejecutivo debe ejercitar las facultades que le confiere el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, facultad reglamentaria para proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de la ley.

Atento a lo anterior, todo acto de autoridad administrativa en materia fiscal debe encontrarse fundado en la ley que establece y regula las contribuciones, así como estar debidamente motivado.

El principio de legalidad tiene una doble función; en primer lugar atañe al Fisco, y en segundo lugar a los particulares, es decir, en el primer caso la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar determinada función dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse plenamente facultada para ello por una ley aplicable al caso concreto; en el segundo caso, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y sólo pueden hacer valer ante el fisco los derechos que las leyes les confieren.

Asimismo este principio actúa como una importante limitación al ejercicio del poder público, y a su vez es la defensa de los particulares ya que previamente deben existir leyes que le permitan al particular conocer en forma

anticipada las facultades de la autoridad y sus obligaciones ante el fisco, subordinándose éste último al imperio de la ley evitando así el abuso del que pueda ser objeto el gobernado.

El particular, gracias al principio de legalidad conoce con la debida anticipación cual es la naturaleza y cuales son los alcances de sus obligaciones frente al Fisco, así como la esfera de derechos ejercitables en contra del mismo y cuando éste pretende traspasar o exceder los límites de la esfera jurídica del particular.

De lo anteriormente expuesto se debe recalcar que "En esencia el principio de legalidad opera como una balanza que busca el justo y adecuado equilibrio entre los dos sujetos que normalmente intervienen en la relación jurídico-fiscal, al sujetar la acción tanto del Fisco como de los causantes al cumplimiento de un régimen legal específico, cuyo contenido debe ser eminentemente equitativo."³⁵

El principio de legalidad, parte de la base constitucional consagrada en su artículo 16 que refiere "... nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".

Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha determinado que la motivación exigida por el numeral 16 de la Carta Magna consiste en el razonamiento contenido en el texto del acto de molestia, en donde se señala que dicho acto encuadra perfectamente en determinado precepto legal, es decir, motivar es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formuló la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal.

³⁵ KAYE, Dionisio J. Derecho Procesal Fiscal, 6ª ed., Ed. Themis, México, 2000, p. 27.

En relación a la fundamentación se deben satisfacer los siguientes requisitos:

- **Forma.** Queda cumplida cuando en el acuerdo, resolución u orden se citan las disposiciones legales que se consideran aplicables al caso concreto y se manifiestan los motivos por los cuales se emitió el acto de autoridad.
- **Fondo.** Queda satisfecho cuando los motivos invocados, son bastantes para provocar el acto autoritario.

Lo anterior, queda robustecido con la interpretación que hace la Suprema Corte de Justicia de la Nación al establecer que "para que la autoridad cumpla la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en ellas debe citar el precepto legal que le sirve de apoyo y expresar los razonamientos que la llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata encuadra en los presupuestos de la norma que invoca."³⁶

La falta de fundamentación y motivación, tiene como consecuencia la nulidad del acto de autoridad, por lo que la falta de la fundamentación excluye la presencia de la motivación, es decir, si en una resolución no se citan los preceptos que deban aplicarse al caso concreto, tal resolución es nula, ya que no llenaría los requisitos que establece el artículo 16 de nuestra Constitución Federal; es lógico pensar que si en un mandamiento escrito de autoridad no se señalan los preceptos que sirven de base para su expedición, la motivación no podría tampoco establecerse en dicho mandamiento porque la autoridad no tendría base para hacer algún razonamiento; de lo contrario, si se han citado los preceptos aplicables al caso concreto, pero lo que les hace falta son los

³⁶ Idem.

razonamientos lógico jurídicos por los que haya que aplicarse tales preceptos, el mandamiento también sería nulo.

De la misma forma, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha sostenido que todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado, es decir, se deben citar los preceptos legales aplicables y expresar las circunstancias de hecho en que la autoridad concluyó que los primeros encuadran en el caso concreto, asimismo ha determinado que la finalidad del artículo 16 de nuestra Constitución Federal, es tutelar los derechos de los particulares, sujetando la actuación de las autoridades a un régimen de derecho e impidiendo que los particulares caigan en estado de indefensión, por tanto, la multicitada obligación, debe ser vista en razón de los objetivos que persigue y no como un mero formulismo que obstaculice el desempeño de las autoridades en el cumplimiento de sus funciones de orden público y social.

En consecuencia la autoridad, al citar el precepto aplicable al caso concreto, debe en su caso, especificar qué fracción es en la que se funda, de lo contrario dejaría en estado de indefensión al particular, ya que tendría que combatir en forma global los preceptos que la autoridad considera aplicables al caso concreto.

Al respecto, Luis Humberto Delgadillo manifiesta que el impuesto "...que cada individuo está obligado a pagar deber ser cierto y no arbitrario..."³⁷ no arbitrario en el sentido de que deben especificarse el sujeto, objeto, cuota, forma de hacer el pago, valuación de la base, fecha de pago, quién paga y las penas en caso de infracción con lo que deja imposibilitada a la autoridad fiscal para realizar algún cobro excesivo. De lo anterior se puede concluir que el principio de seguridad jurídica establece una serie de restricciones para la actuación de las autoridades a través de las cuales se protegen los derechos fundamentales de los gobernados.

³⁷ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Las Contribuciones. 3ª ed., Noriega Editores, México 1983, p. 69.

CAPITULO IV PROPUESTA

4.1. Tratamiento correspondiente al embargo precautorio regulado por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, que debería darse tratándose de la materia fiscal para que no se infrinja el principio de legalidad en materia tributaria así como las garantías de los contribuyentes.

En principio resulta pertinente señalar cuales son las diferencias existentes entre el embargo precautorio regulado por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación y el regulado por el artículo 151 de la Ley Aduanera, partiendo de la base de que en materia aduanera este constituye una medida que provisionalmente garantiza la no introducción al mercado nacional, o la detención del consumo en éste de ciertas mercancías que conforme a los designios de la política comercial nacional atentan contra la economía nacional, suspendiendo esos actos mientras se sustancia un procedimiento en el que se otorga la garantía de audiencia a los importadores o exportadores, para que acrediten que la mercancía embargada ha cumplido con las restricciones arancelarias y no arancelarias que rigen su introducción al país.

Dentro de este procedimiento de no prosperar las defensas de los interesados, con independencia de que, en su caso pueda determinarse un crédito fiscal, lo que no sucede tratándose de mercancías prohibidas o de aquellas cuya internación se encuentra sujeta a determinadas restricciones arancelarias y no arancelarias, que en la especie no se cumplen, las mercancías en consecuencia pasarán a propiedad del Fisco Federal lo que teórica y legalmente, conlleva a extraerlas del mercado nacional o cuando menos permitir a la autoridad

administrativa disminuir el perjuicio económico que su introducción a este provocaría situación que no sucede en materia fiscal, sin embargo se detienen determinados bienes bajo el argumento de que se pretende asegurar el cumplimiento de obligaciones fiscales.

No esta por demás señalar que otra diferencia radical entre el embargo precautorio en materia aduanera y el previsto en el Código Fiscal de la Federación, consiste en que este último, en términos de su artículo 145, párrafo décimo, señala que una vez que se determine el crédito fiscal respectivo, se convertirá en definitivo y proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución; en cambio tal, medida cautelar, conforme a la Ley Aduanera, no modificará su carácter precautorio y en caso de no acreditarse la legal estancia en el país de las mercancías afectadas, al dictarse la resolución del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, su propiedad pasará al Fisco Federal de esta forma podemos decir que en el embargo fiscal el objeto inmediato no es afectar el dominio del contribuyente sobre determinados bienes, en tanto que la medida cautelar aduanera si busca sustraer del dominio del gobernado los bienes materia del embargo, salvo que se demuestre que su internación al país es legal.

Por lo anteriormente expuesto, es preciso señalar que el embargo precautorio previsto en el artículo 151 de la Ley Aduanera no transgrede el derecho a la seguridad jurídica garantizada en el artículo 16 de nuestra Constitución Federal, pues esa medida cautelar no tiene como fin primordial garantizar el cobro de un crédito fiscal; además que no crea un estado de incertidumbre en el gobernado, pues éste sí conoce los motivos que lo llevan al embargo, como son la no acreditación de la legal estancia de las mercancías en el país con lo que se busca tutelar la eficacia de la política comercial nacional; asimismo la potestad otorgada a la autoridad no es omnímoda ni se autoriza en abstracto, pues su ámbito de afectación patrimonial se encuentra determinado en relación directa con la conducta ilícita que se advierte, y tiene como fin garantizar la efectividad de la medida dictada y de evitar la introducción al mercado nacional

de las respectivas mercancías, en tanto se respeta la garantía de audiencia al interesado.

Resulta pertinente dejar claro que si bien se trata de equiparar por mucho tiempo al embargo precautorio regulado en materia fiscal con el regulado en materia aduanera, estos son diferentes toda vez que las situaciones que se regulan atienden a diversos supuestos, ya que en materia aduanera se protege el interés de la generalidad mediante el embargo precautorio, el cual resulta justificado toda vez que atiende a criterios de seguridad nacional, salud y principalmente a la economía del país en consecuencia las autoridades al percatarse de la existencia de alguna irregularidad que pudiera poner en peligro a la población, tienen realmente certeza del motivo que dio origen al embargo precautorio.

En cambio en materia fiscal no existe justificación para la existencia del embargo precautorio toda vez que las autoridades fiscales no pueden acreditar en primera instancia el incumplimiento de la obligación fiscal del contribuyente y sin embargo proceden al mismo, antes de que se determine un crédito fiscal a su cargo por lo que se crea un estado de incertidumbre jurídica al no encontrarse determinado el crédito fiscal y no existir motivación para su practica ya que el crédito fiscal se va a determinar con el resultado que se proporcione del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y no antes.

En principio conviene señalar que en la Ley Aduanera, aún cuando se establece como supletorio al Código Fiscal de la Federación, tiene como objetivo primordial el de velar por el adecuado control de la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, así como de los actos inherentes a tales actividades, dentro de los cuales, si bien se encuentra el pago de las contribuciones al comercio exterior que se generen por tal actividad, no es esta materia la que se constituye en su principal objeto de regulación; ésta Ley tiene principalmente como objeto el establecer el marco jurídico que garantice la efectividad de la política comercial

externa, a través del control de las mercancías que ingresan y salen del país, actividad que, en una de sus facetas, se relaciona con la materia tributaria, precisamente en cuanto a lo referente a la verificación del cumplimiento de las obligaciones en materia de comercio exterior que surgen a cargo de los agentes económicos que importan o exportan mercancías; restricciones arancelarias y no arancelarias que derivan del establecimiento de medidas para evitar la ilegal introducción de mercancías al territorio nacional independientemente de la obligación del pago de los aranceles que se generen.

Como se advierte, el embargo precautorio a que se refieren los artículos 144, fracción X, 150 y 151, fracción III, de la Ley Aduanera no tienen como objetivo fundamental, el garantizar el pago de las contribuciones que se generen, es decir su finalidad no es generalmente la de tutelar el cumplimiento de las restricciones arancelarias al comercio exterior, tan es así, que el monto del embargo no guarda relación directa con la cuantía del crédito fiscal presuntamente omitido, sino únicamente respecto de la mercancía cuya legal internación al territorio nacional no se acredite.

Por tanto, no existe incertidumbre para el gobernado en relación al monto al que ascenderá el embargo precautorio en materia aduanera pues el legislador es claro al precisar cual será el ámbito de afectación patrimonial del embargo que se determine el cual refiere el citado numeral 144 de la Ley Aduanera, a diferencia de lo que acontece en el caso del embargo, previsto por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el cual puede recaer sobre cualquier bien del contribuyente o inclusive su negociación sin que exista un vínculo directo y cierto, entre el patrimonio afectado y el interés fiscal que se pretenda garantizar, pues al no haberse determinado el respectivo crédito fiscal, se desconoce a cuanto debe ascender la garantía correspondiente.

No esta por demás, el señalar que otra diferencia radical entre el embargo precautorio en materia aduanera y el previsto en materia fiscal, consiste en que

éste último en términos del artículo 145 párrafo décimo del Código Fiscal de la Federación, refiere que una vez que se determina el crédito fiscal respectivo, se convierte en definitivo y se prosigue con el procedimiento administrativo de ejecución, en cambio, tal medida cautelar conforme a la Ley Aduanera no modificará su carácter precautorio en caso de no acreditar la legal estancia en el país de las mercancías afectadas al dictarse la resolución del procedimiento administrativo en materia aduanal pasarán como ya se indicó, a ser propiedad del Fisco Federal.

En el embargo fiscal la finalidad primordial y objeto inmediato es el de afectar el dominio del contribuyente sobre determinados bienes, bajo el argumento de garantizar el interés fiscal, en tanto, que la medida cautelar aduanera, busca sustraer del dominio del gobernado los bienes materia del embargo respecto de los cuales se encuentre alguna omisión o irregularidad en la internación al territorio nacional y solo será respecto de esos bienes.

De lo expuesto con anterioridad, se puede advertir que el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación infringe, en consecuencia, las garantías protegidas por los artículos 14 y 16 de nuestra Constitución Federal, porque autoriza un embargo precautorio sobre los bienes del causante para garantizar un crédito no determinado ni exigible, desconociéndose, por tanto, las razones del embargo.

Por otro lado, se permite el embargo precautorio en materia fiscal en contravención a la Constitución Federal al dejar a la autoridad un total arbitrio para que lo practique, sin que primero exista un adeudo a favor del fisco a través de la determinación de una cantidad líquida y en moneda nacional, es decir que no está predeterminada la causa, monto y objeto de la medida.

Sirven de apoyo a los anteriores razonamientos los diversos criterios que ha establecido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por virtud de los cuales

declara la inconstitucionalidad del embargo precautorio previsto por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, como se podrá observar a continuación:

“EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

El artículo 145, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación establece, como medida cautelar, el embargo precautorio con el fin de garantizar el interés fiscal, autorizando a las autoridades hacendarias a practicarlo respecto de contribuciones causadas pendientes de determinarse y aún no exigibles, cuando se percaten de alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 del propio ordenamiento legal, o cuando exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento a juicio de dichas autoridades, quienes cuentan con el plazo de un año para emitir resolución que finque el crédito que, en su caso, llegase a existir, lo que se traduce en una violación a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, al permitirse la traba de un aseguramiento respecto de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado, sin que sea óbice para arribar a esta conclusión el hecho de que el numeral en comento utilice los términos contribuciones causadas, toda vez que la causación de una contribución se encuentra estrechamente vinculada con su determinación, la que al liquidarse puede, incluso, resultar en cero. Por otra parte, la remisión al diverso numeral 55 del propio código, no torna constitucional el precepto, toda vez que las hipótesis previstas en este artículo sólo facultan a la autoridad a llevar a cabo el procedimiento para determinar en forma presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes o el valor de los actos por los que deban pagar contribuciones, pero de ello no puede seguirse que el embargo precautorio pueda trabarse cuando el crédito no ha sido cuantificado ni particularizado, de modo que pretender justificar la

medida en supuestos de realización incierta carece de sustento constitucional, porque no puede actualizarse la presunción de que se vaya a evadir lo que no está determinado o a lo que no se está obligado, máxime que el plazo de un año que tiene la autoridad fiscal para emitir resolución para fincar el crédito prolonga injustificadamente la paralización de los elementos financieros de la empresa, con riesgo de su quiebra.”

“Amparo en revisión 2206/96. Tabiquera Coacalco, S.A. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Olga María Sánchez Cordero; en su ausencia hizo suyo el proyecto Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Carlos Mena Adame.”

“Amparo en revisión 3023/96. Tabiquera Tláhuac, S.A. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Guillermo Campos Osorio.”

“Amparo en revisión 2565/96. Tabiquera San Lorenzo, S.A. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.”

“Amparo en revisión 2050/96. Tebi, S.A. de C.V. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.”

“Amparo en revisión 2389/96. Tabiquera San Andrés Tlalpan, S.A.

de C.V. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano; en su ausencia hizo suyo el proyecto Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: María Alejandra de León González.”

“El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el tres de noviembre en curso, aprobó, con el número 88/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a tres de noviembre de mil novecientos noventa y siete.”

De la transcripción anterior se aprecia que artículo 145, del Código Fiscal de la Federación es violatorio del artículo 16 Constitucional, toda vez que faculta a las autoridades hacendarias para practicar un embargo precautorio, con el que se crea en el particular, un estado de incertidumbre, por no conocer la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuya existencia y monto no se encuentran determinados, dicha facultad es arbitraria porque permite aplicar dicha medida cautelar aun cuando, probablemente, el contribuyente esté al corriente en sus obligaciones fiscales. Asimismo señala que las hipótesis del artículo 55 del propio Código, no toman Constitucional al artículo 145 de este ordenamiento, ya que no puede justificarse el embargo precautorio en supuestos de realización incierta lo que le hace carecer de sustento constitucional, porque no puede actualizarse la presunción de que se vaya a evadir lo que no está determinado o a lo que no se está obligado.

“EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN. En los términos en que se encuentra redactado el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se autoriza la traba del embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente, sin que se encuentre determinada la obligación de enterar tal o cual tributo ni la cuantificación del mismo,

con lo que se infringe el artículo 16 constitucional, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado. La expresión que utiliza el dispositivo citado "de proteger el interés fiscal", carece de justificación en virtud de que la determinación de una contribución constituye requisito indispensable del nacimiento del interés fiscal, lo que implica que si ello no se actualiza no existen razones objetivas para aplicar la aludida medida precautoria. Sostener lo contrario propiciaría la práctica de aseguramientos en abstracto, puesto que en esa hipótesis se ignorarían los límites del embargo ya que no se tendría la certeza jurídica de la existencia de un crédito fiscal. Por estas razones resulta inconstitucional el precepto invocado al otorgar facultades omnímodas a la autoridad fiscal que decreta el embargo en esas circunstancias al dejar a su arbitrio la determinación del monto del mismo y de los bienes afectados; además de que el plazo de un año para fincar el crédito es demasiado prolongado y no tiene justificación."

"Amparo en revisión 1088/92. Almacenes Especializados, S.A. de C.V. 15 de junio de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés."

"Amparo en revisión 1363/92. Bar Alfonso, S.A. 15 de junio de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés."

"Amparo en revisión 156/94. Flujo de Datos México, S.A. de C.V. 29 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adriana Ezcorza Carranza."

"Amparo en revisión 1505/94. Jarabes Veracruzanos, S.A. de C.V. 29 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Juventino

V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.”

“Amparo en revisión 1416/94. Automotores Cuautitlán, S.A. de C.V. 4 de julio de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.”

“El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el treinta y uno de agosto en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 17/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y cinco.”

La jurisprudencia transcrita anteriormente refiere que el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, establece, como medida cautelar, el embargo precautorio con el fin de garantizar el interés fiscal, autorizando a las autoridades hacendarias a practicarlo respecto de contribuciones causadas pendientes de determinarse y aún no exigibles, cuando exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento a juicio de dichas autoridades, quienes cuentan con el plazo de un año para emitir resolución que finque el crédito que, en su caso, llegase a existir, plazo demasiado largo y sin justificación además de que el embargo en cita se traduce en una violación a lo dispuesto en el artículo 16 de nuestra Constitución Federal, al permitirse la traba de un aseguramiento respecto de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado y por lo tanto no es exigible.

Finalmente y atendiendo a los razonamientos expresados con anterioridad podemos decir que el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación resulta

inconstitucional, aunado a que diversos autores se han pronunciado al respecto y coinciden con la necesidad de la existencia de un crédito fiscal previamente determinado dentro de los cuales tenemos a Luis Humberto Delgadillo quien argumenta “que la falta de pago oportuno de un crédito fiscal en el momento en que el deudor es requerido por la autoridad fiscal da lugar a que en el acto se lleve a cabo el aseguramiento de bienes del omiso, en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal y sus accesorios, e impedir que pueda disponer de ellos. Este aseguramiento es el embargo, y para que proceda se requiere la existencia de un crédito definitivo y exigible y que la orden para realizar esta diligencia sea notificada personalmente, con las formalidades que el Código Fiscal de la Federación contempla para este tipo de notificaciones.”³⁸

En términos de lo antes expuesto, el embargo precautorio previsto por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación no cumple con la motivación exigida por el artículo 16 de la Constitución Federal, si la resolución reclamada únicamente repite los requisitos establecidos en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación para la procedencia de la práctica del embargo precautorio, sin precisar las circunstancias especiales, razones particulares y causas inmediatas que tomó en consideración la autoridad para dictarlo en la forma en que lo hizo, a fin de cumplir con lo exigido por el mencionado precepto constitucional.

Asimismo la aplicación del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, crea un estado de incertidumbre en relación al monto por el que se ordena el embargo precautorio, ya que bajo el pretexto de asegurar el interés fiscal, que no ha nacido en virtud de que no se ha determinado algún crédito fiscal, deja en un total estado de indefensión al contribuyente, al no permitir este ordenamiento en cita, la defensa adecuada que se consagra en el artículo 14 de nuestra Constitución Federal, al no establecerse un procedimiento justo, para conocer e impugnar el monto que en su caso

³⁸ DELGADILLO, Luis. Principios del Derecho Tributario. Op. Cit. p.163

suponiendo se llegase a adeudar, para que se pudiera garantizar el interés fiscal que se pretende proteger, ya que sí bien es cierto establece un procedimiento y otorga un término para que el contribuyente pueda desvirtuar la consideración respecto al monto de lo embargado, también lo es que ese término no es suficiente para que el gobernado se prepare jurídica, contable y económicamente para ser oído en su defensa, asimismo estos procedimientos que utiliza la autoridad fiscal establecidos en el artículo 56 del Código en cita, deben establecer realmente los procedimientos técnicos a los que hace alusión, para evitar que el particular y sus asesores para su debida defensa, tengan que, en primer lugar identificar el procedimiento contable, económico, financiero, o el que en su caso se realice, para después encontrar alguna anomalía y poder realizar los motivos de su inconformidad, lo anterior nos deja ver que al no ser equiparables los lapsos de tiempo concedidos a las partes en este procedimiento administrativo, no existen las mismas oportunidades procesales y de defensa.

Finalmente y en resumen podemos afirmar que el embargo precautorio en materia fiscal y el embargo precautorio en materia aduanera deben recibir diverso tratamiento, ya que al contar con elementos distintos para su determinación no es posible que se les de el mismo trato.

De tal forma en materia aduanera, no se violentan las garantías de audiencia y legalidad jurídica, toda vez que no requiere de un acto previo de autoridad para el aseguramiento de bienes que ingresen al territorio nacional y no cumplan con las normas establecidas en la Ley Aduanera, dado que dicho aseguramiento atiende a cuestiones de interés general por encima del interés particular.

A diferencia de lo que sucede en materia fiscal en el que sí se requiere de un acto previo de la autoridad que de origen al embargo precautorio y por virtud del cual se atiende a otras cuestiones particulares que en su realización no

afectan la esfera jurídica de la generalidad, lo que significa que en materia fiscal, por el hecho de que el gobernado tenga una deuda con el fisco federal, ello no va repercutir directamente en la generalidad, a diferencia del embargo precautorio en materia aduanera, en donde el aseguramiento de mercancías que no acrediten la legal estancia en el país, se separa de los principios reguladores a la determinación, liquidación y cobro de un crédito fiscal, sujetándose exclusivamente al interés general y no al interés particular, sin que se considere, por ello, contrario a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En tanto que en materia fiscal sí se requiere de la determinación de un crédito fiscal exigible, para que se pueda efectuar el embargo precautorio, a efecto de no dejar en estado de incertidumbre al contribuyente, al desconocer la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado y evitar se recurra al juicio de amparo, con la intención de que se declare la inconstitucionalidad del embargo precautorio en materia fiscal, debido a que el artículo en cita, al otorgar facultades a la autoridad fiscal en esas circunstancias deja a su arbitrio la determinación del monto de mismo, por lo que atendiendo a dichas circunstancias el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación debe ser reformado estableciendo en primer término la determinación de un crédito fiscal exigible como requisito previo al embargo precautorio.

De lo anteriormente expuesto se puede advertir la necesidad de un reforma al artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que si bien se busca el asegurar el interés fiscal, también lo es que resulta necesario el establecimiento de criterios específicos que limiten las actuaciones de la autoridad fiscal, ya que como se ha mencionado anteriormente, a su arbitrio determinan en que casos puede actualizarse una causal del embargo precautorio y en que otros no, situación que ocasiona daños irreparables para los contribuyentes, toda vez que se les priva de sus bienes que en algunas ocasiones resultan indispensables para el desempeño de sus actividades.

Asimismo, se debe establecer la procedencia del embargo precautorio en los casos en que la autoridad tenga la certeza de que existe algún crédito a favor del fisco federal que no ha sido cubierto por el contribuyente, toda vez que de esta forma se justifica el embargo precautorio de lo contrario se transgreden sus garantías ya que al no existir la certeza de un incumplimiento se le priva ilegalmente y en consecuencia pudiera ser que no se justifique, por lo que se debería establecer una investigación previa del contribuyente en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales y así determinar un crédito fiscal provisional hasta en tanto del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales se determine que cantidad es la que realmente se debe al fisco.

Por otra parte se debería reformar el precepto que regula al embargo precautorio en cuanto a la procedencia del embargo en el caso de que el crédito fiscal ya se haya determinado pero este no sea exigible ya que aun no se cumple el plazo previsto por la misma ley para determinar que no se va a cumplir con dicha obligación del contribuyente, además de que no se debe de perder de vista que se encuentran establecidas sanciones para efectos de obligar coactivamente al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, situación por la que no se puede privar al particular de sus bienes, propiedades o posesiones por el hecho de que se estime que no se va a cumplir con sus obligaciones.

Por lo anteriormente expuesto, se deberían de establecer en forma mas acertada los casos de procedencia del embargo precautorio, atendiendo a que se afecta la esfera jurídica de los particulares al privarles de determinados bienes que resultan indispensables para el ejercicio de sus funciones, y que la figura del embargo precautorio solo opere para aquellos casos en los que se tenga la certeza del incumplimiento de sus obligaciones, y se determine el crédito fiscal, a favor del fisco. Y para el caso de que éste sea determinado y sea exigible se le de el carácter de definitivo y se inicie el procedimiento administrativo de ejecución.

4.2. Análisis de la constitucionalidad del embargo precautorio regulado por el artículo 151 de la Ley Aduanera.

En principio es importante establecer cual es el criterio jurisprudencial emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto al embargo precautorio en materia aduanera para efectos de entender las consideraciones del punto anterior en razón de que no se le puede dar el mismo tratamiento que el regulado en materia fiscal por establecerse diversos supuestos de mayor trascendencia para la procedencia del embargo precautorio, por lo que se transcribe la siguiente tesis de jurisprudencia.

“Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Diciembre del 2000 Tesis: 2ª /J. 100/2000 Página: 386.”

“EMBARGO PRECAUTORIO. LOS ARTÍCULOS 144, FRACCIÓN X, Y 151 DE LA LEY ADUANERA QUE LO PREVEN, SE APEGAN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL CUANDO RECAE SOBRE MERCANCIAS DE IMPORTACIÓN O EXPORTACIÓN PROHIBIDAS O SUJETAS A REGULACIONES O RESTRICCIONES, SI NO SE ACREDITA SU CUMPLIMIENTO O EL PAGO DE LAS CUOTAS CORRESPONDIENTES, NO VIOLAN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. Los artículos citados no violan el precepto constitucional mencionado en cuanto establecen el embargo precautorio de mercancías de importación o exportación prohibidas o sujetas a regulaciones o restricciones cuando no se demuestre su cumplimiento o el pago de las cuotas correspondientes, pues no se trata del aseguramiento cautelar de bienes de un causante para garantizar un crédito fiscal por contribuciones no determinadas ni exigibles, ni se otorgan a la autoridad facultades para fijar a su libre arbitrio el monto del embargo y los bienes objeto del mismo, circunstancias éstas por las que en las jurisprudencias del Pleno de la Suprema Corte de

Justicia de la Nación P.J. 17/95 y P.J. 88/97, de rubros: "EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN." y "EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.", se estimó inconstitucional el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, y no del embargo precautorio de las mercancías materia de una infracción a las disposiciones aduaneras para garantizar el respeto al orden público y la satisfacción del interés social que exige el acatamiento de las normas legales respectivas y, por tanto, el impedir que se continúe su trasgresión. Además, el artículo 151 de la Ley Aduanera establece con precisión los casos en que procede el embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transportan, mientras que los diversos artículos 150 y 153 de la propia ley señalan las reglas que debe acatar la autoridad al aplicar la medida cautelar, exigiéndole el levantamiento de un acta de inicio del procedimiento administrativo en el que se otorgue al afectado la posibilidad de acreditar la legal tenencia o estancia de las mercancías y de obtener su devolución en cuanto ello sea demostrado, razones por las que, se abandona el criterio establecido en la tesis 2a. CVII/98, de rubro: "EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 151, FRACCIÓN III, DE LA LEY ADUANERA QUE LO PREVÉ, ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL (EN APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA P.J. 88/97)."

"Amparo en revisión 316/99. Transportes Unidos Pérez, S.A. de C.V. 6 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Aristeo Martínez Cruz."

“Amparo en revisión 2214/97. Rubén Balderas Luna. 6 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac. Gregor Poisot.”

“Amparo en revisión 1013/99. Ángel Rojas Cruz. 6 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho.”

“Amparo en revisión 916/99. Cinram Latinoamericana, S.A. de C.V. 6 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Andrea Zambrano Castañeda.”

“Amparo en revisión 1251/99. José Francisco Cervantes Sánchez. 6 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Careño Rivas.”

“Tesis de jurisprudencia 100/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diez de noviembre del año dos mil.”

“Nota: Esta tesis abandona el criterio establecido en la tesis 2a. CVII/98, de rubro: "EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 151, FRACCIÓN III, DE LA LEY ADUANERA QUE LO PREVÉ, ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL (EN APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA P./J. 88/97).", publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VIII, agosto de 1998, página 503.”

Partiendo de este criterio las autoridades aduaneras podrán embargar precautoriamente las mercancías y los medios en que se transporten cuando se

trate de mercancías de importación o exportación prohibidas o sujetas a regulaciones y restricciones arancelarias, en los casos en que no se acredite su cumplimiento o se omita el pago de las cuotas; en este contexto las autoridades aduaneras levantarán el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera.

Mediante la regulación del control de entrada y salida de mercancías del territorio nacional, que prevé la Ley Aduanera, se buscan objetivos económicos y sociales como resguardar el mercado nacional ya sea evitando el ingreso de bienes que por sus condiciones de producción, dumping o subvención, o por las condiciones de los productores internos del mismo bien, se ha estimado no deben concurrir al mercado nacional o lo deben hacer en la forma restringida, en una cantidad determinada, por un cierto periodo o sujetas a una cuota compensatoria; o bien, verificando que los productos que se pretendan importar cumplan con las normas oficiales mexicanas respectivas.

En este sentido de ideas, la disposición precautoria obedece primordialmente a la tenencia de mercancía que se encuentra en forma ilegal dentro del territorio nacional y cuyo aseguramiento es necesario por razones de diversa índole como pueden ser de seguridad en el caso de mercancías prohibidas, de salud, en el caso de sustancias tóxicas o dañinas para la población, en donde su aseguramiento cautelar es necesario, pues de no contarse con tal atribución, dichas mercancías podrían fácilmente perderse y distribuirse por el territorio nacional. En consecuencia, la medida cautelar tiene como propósito el aseguramiento provisional de las mercancías, hasta en tanto se acredita su legal estancia o internación al país y, por lo tanto, no supone la necesaria o posible existencia de un crédito fiscal, por lo que al ser un acto de molestia basta que la autoridad administrativa funde y motive debidamente el acto de aseguramiento para dar fiel cumplimiento a la garantía de legalidad.

Si bien es cierto que se aseguran las mercancías, no es exacto que se cree

incertidumbre por autorizar un embargo para proteger el interés fiscal respecto de un crédito no determinado ni exigible, en virtud de que se autoriza el embargo de las mercancías de importación o exportación prohibidas o sujetas a regulaciones y restricciones cuando no se acredita su cumplimiento, ya que el embargo precautorio en materia aduanera no tiene como objeto fundamental garantizar el pago de contribuciones que se generen, ya que el monto del embargo no se encuentra en relación con la cuantía del crédito fiscal presuntamente omitido, sino única y exclusivamente respecto de las mercancías cuya legal internación al territorio nacional no se acredite y, el hecho de que no se determine previamente una cantidad líquida no crea un estado de indefensión o incertidumbre en el gobernado, pues si se conocen los motivos por los que dicho embargo se produce, que es la no acreditación de la legal estancia de las mercancías en el país, con lo que se busca tutelar la eficacia de la política comercial nacional; la potestad otorgada a la autoridad mediante el ámbito de afectación patrimonial se encuentra determinado en relación directa con la conducta ilícita que se advierte y tiene como fin garantizar la efectividad de la medida que se dicte y así evitar la introducción al mercado nacional de las mercancías.

A través de esta medida cautelar se embargan precautoriamente las mercancías materia de infracción a las disposiciones legales aduaneras, por lo que no se trata del embargo precautorio de bienes de un causante para garantizar el pago de posibles contribuciones al comercio exterior, sino del embargo precautorio de las mercancías materia de una infracción a las disposiciones aduaneras para garantizar el respeto al orden público y la satisfacción del interés social que exige el acatamiento a las normas legales respectivas y, por tanto, el impedir que se continúe su trasgresión.

De esta forma podemos deducir que el embargo precautorio de las mercancías, si bien protege el interés del fisco derivado de los créditos fiscales generados con motivo de la entrada y salida del territorio nacional de esas mercancías, primordialmente protege el interés social respecto al cumplimiento de

las obligaciones que en la materia aduanera establecen las disposiciones legales aplicables y que el objeto de la medida cautelar no lo es, por tanto, el asegurar el pago de las contribuciones al comercio exterior, sin que éstas estén determinadas o sean exigibles, sino asegurar las mercancías prohibidas o aquellas no amparadas con la documentación que acredite el cumplimiento de las regulaciones y restricciones que para su tenencia, transporte o manejo exigen las normas legales.

De lo antepuesto podemos advertir que, la tenencia, transporte o manejo de mercancías de procedencia extranjera sin acreditar su legal estancia en el país, o de mercancías de importación prohibidas constituye una infracción. Por tanto, el embargo que de ellas se autoriza en la Ley Aduanera no persigue garantizar el interés del fisco respecto del pago de contribuciones al comercio exterior, sin que el crédito respectivo esté determinado mediante cantidad líquida y sea exigible a través del requerimiento previo de pago, sino el impedir que se posean, transporten o manejen mercancías prohibidas o aquellas en relación a las cuales no se acredite su legal estancia, por constituir la conducta anterior una infracción a las normas legales aplicables.

Es así que, adecuadamente podemos adherirnos a la citada Jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que, los preceptos reclamados no infringen, en consecuencia, las garantías protegidas por el artículo 16 constitucional, porque no autorizan un embargo precautorio sobre los bienes del causante para garantizar un crédito no determinado ni exigible, desconociéndose, por tanto, las razones del embargo, sino que lo que se autoriza es el embargo precautorio de las mercancías materia de una infracción para evitar que se continúen transgrediendo las disposiciones legales, en la medida que el interés social exige el debido respeto al orden público y jurídico establecidos.

Al mismo tiempo, la Ley Aduanera en su artículo 151, establece con precisión los casos en que procede el embargo precautorio de las mercancías y de

los medios en que se transporten, mientras que sus artículos 150 y 153, regulan la actuación de la autoridad al aplicar la medida cautelar, exigiéndole el levantamiento de un acta de inicio del procedimiento administrativo en el que se otorgue al afectado la posibilidad de acreditar la legal tenencia o estancia de las mercancías y de obtener su devolución en cuanto ello sea demostrado.

De lo antepuesto, se puede advertir que el ámbito patrimonial de aplicación del embargo precautorio en materia aduanera se encuentra limitado, a las mercancías y medios de transporte que se encuentran relacionados con las diversas hipótesis de actualización, señaladas en el artículo 151 de la Ley Aduanera, en consecuencia, no existe incertidumbre para el gobernado sobre el monto a que ascenderá el embargo precautorio en materia aduanera, dado que el legislador es claro al precisar cual será el ámbito de afectación patrimonial del embargo que se determine.

Por lo que resulta acertado señalar que el artículo 151, de la Ley Aduanera, cumple con los principios constitucionales de seguridad jurídica en virtud de que, si bien se otorga la facultad de embargar precautoriamente las mercancías que no acrediten su legal estancia en el país, también se establecen límites para su actuación, al establecerse requisitos para el desempeño de sus funciones, asimismo, se señala la oportunidad que tienen los particulares para poder defenderse, presentando pruebas que acrediten que ha cumplido con las disposiciones establecidas en materia aduanera para el caso concreto de conformidad con lo dispuesto por los artículos 150 y 153, de la Ley Aduanera.

De los artículos en cita se puede apreciar que, se establece la posibilidad de que la autoridad embargue las mercancías que no han cumplido con las disposiciones en materia aduanera, pero también establece la posibilidad de que durante el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, el particular acredite que se han cumplido con dichas disposiciones, situación que se confirma que el embargo precautorio previsto en el artículo 151 de la Ley Aduanera cumple

en todo momento con los principios constitucionales de seguridad jurídica, otorgándole al particular pleno respeto a su garantía de audiencia, y legalidad, al tomarse en consideración por parte de la autoridad aduanera, los argumentos y medios de prueba a través de los cuales este pretenda justificar plenamente la legalidad de sus actos.

Cabe hacer mención que el acto de privación regido por lo dispuesto en el artículo 14 constitucional, lo es aquel que constituye un fin por sí mismo con existencia independiente y no el que únicamente es un medio para la consecución de otro acto. En el primero de ellos, el fin perseguido por el acto radica en privar al sujeto de sus bienes, propiedades, posesiones o derechos, con carácter definitivo; en cambio, en el segundo, la privación no constituye la intención teleológica del acto, sino una medida de tipo provisional y accesoria para el logro de un fin diverso, de esta forma aunque en ambos casos el acto produce o puede generar una privación, sólo aquel cuyo sentido es definitivo, se encuentra regido por la norma constitucional de referencia, pues atendiendo a su naturaleza, se garantiza al gobernado que no debe llevarse a cabo sin que se le brinde la oportunidad de ser oído en defensa de sus intereses, con la debida amplitud, por la evidente gravedad que el acto reviste, por lo contrario cuando el acto privativo es provisional, ósea, cuando la privación no es la razón de ser del acto, resulta innecesario otorgar previamente al afectado la oportunidad de defensa en virtud de la accesoria de la medida.

Es así que el embargo precautorio regulado por el artículo 151 de la Ley Aduanera cumple con los principios constitucionales de seguridad jurídica, esto es legalidad y garantía de audiencia, en virtud de que si bien se le priva de las mercancías que no acreditaron su legal estancia en el país después de practicados el reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento, verificación de mercancías en transporte o durante la práctica de una visita domiciliaria, el carácter que reviste dicho embargo es provisional, toda vez que se le otorga al particular la posibilidad de que durante un término de 10 días presente las pruebas

correspondientes que acredite que efectivamente se cumplieron las disposiciones en materia aduanera, y será hasta entonces cuando la autoridad podrá dictar una resolución que pueda causar una afectación al particular, pero se debe tomar en cuenta que al momento de dictar la resolución definitiva ya se otorgó la garantía de audiencia.

El embargo en estudio, tiene como fin principal, la afectación de un bien, con su consecuente indisponibilidad temporal mientras se resuelve en definitiva la procedencia de la infracción a las disposiciones aduaneras, por lo que no se puede considerar que se trate de una privación en los derechos que se señalan en el artículo 14 constitucional, dado que la constitucionalidad de su regulación no depende de que aisladamente se cumpla, en el acto mismo, con la exigencia de la garantía de previa audiencia al afectado, ya que dicho acto forma parte de un procedimiento administrativo, que es el que debe cumplir los requisitos que antes quedaron precisados, en tanto que la resolución que se dicte en éste será la que constituya el acto privativo y no el embargo que, en forma precautoria y como medida de aseguramiento se decreta.

Resulta conveniente señalar, que en el artículo 203, de la Ley Aduanera se le otorga al particular la opción de recurrir la resolución dictada dentro de un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, es decir una resolución definitiva que dicte la autoridad aduanera ya sea mediante el Recurso de Revocación que establece el Código Fiscal de la Federación o acudiendo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mediante el Juicio de Nulidad.

En virtud de lo anterior, se puede Concluir que el embargo precautorio regulado por el artículo 151 de la Ley Aduanera, no contraviene lo dispuesto por el artículo 14 de nuestra Constitución Federal, dado que no constituye un acto privativo aunque represente un acto de molestia al afectado, ya que es una medida de carácter provisional y sólo dura hasta la conclusión del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, además de ser flexible, en la medida en que

puede ser modificado o revocado cuando cambien las circunstancias sobre las que se apoyo.

Finalmente y tomando en cuenta en análisis del artículo en cita podemos decir que, en el embargo precautorio en materia aduanera, es una de las excepciones a las garantías de seguridad jurídica debido a que se busca interponer el interés general por encima del interés particular y que el aseguramiento de mercancías que no acrediten la legal estancia en el país, se separa de los principios reguladores a la determinación, liquidación y cobro de un crédito fiscal, sujetándose exclusivamente al interés general y no al interés particular, sin que se considere, por ello, contrario a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- En primer lugar la fracción I, del artículo 145, del **Código Fiscal de la Federación**, viola el artículo 16 de la Constitución Federal, toda vez que permite la traba de embargo precautorio cuando no se encuentra todavía determinado el crédito fiscal, creando con ello un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce la justificación del **embargo precautorio** con el fin de garantizar un supuesto crédito fiscal, cuyo monto no se encuentra determinado, aunado a que no ha nacido el interés fiscal de parte de la autoridad fiscalizadora, ya que es requisito indispensable para su nacimiento, que se encuentre debidamente determinado un crédito fiscal.

SEGUNDA.- La práctica de **embargos precautorios** en materia fiscal en donde se ignoren los límites del mismo y se deje al arbitrio de la autoridad fiscal su justificación y monto, significaría realizar aseguramientos en abstracto, por lo que se puede concluir que no hay justificación legal para la ejecución del acto de molestia de referencia y por lo tanto el artículo 145 del **Código Fiscal de la Federación** es inconstitucional.

TERCERA.- El artículo 145 del **Código Fiscal de la Federación** viola los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, en el sentido de que no hay la certeza jurídica necesaria para la emisión de los actos de autoridad, en virtud de que no define el concepto "peligro inminente", ni en qué consisten las maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de la obligación fiscal, provocando con ello que el gobernado quede en un estado de indefensión al no concederle plenamente la garantía de audiencia, ya que la autoridad al momento de realizar su mandamiento escrito, tiene la posibilidad de fundarlo en el citado artículo sin embargo es cierto también que no podrá motivarlo, debido a que no puede tipificar la actuación del contribuyente, como una conducta donde haya un peligro inminente o que sean maniobras tendientes a evadir una obligación fiscal, al no haberlos definido en la legislación fiscal.

CUARTA.- La fracción IV, del artículo 145, del **Código Fiscal de la Federación**, viola los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, toda vez que permite la traba del **embargo precautorio** cuando el crédito fiscal no es exigible llegándose a su práctica por simple presunción de la autoridad, en consecuencia al no existir interés fiscal para que se pueda trabar embargo ni mucho menos la posible determinación cierta por parte del Fisco de alguna cantidad a pagar, se violan los artículos constitucionales mencionados, transgrediéndose por ende las garantías de seguridad jurídica, consistentes en la de audiencia y legalidad, por la inseguridad en que se sitúa el contribuyente respecto de la facultad de la autoridad, para realizar tal acto jurisdiccional y más todavía para tener la certeza de la misma existencia de un crédito fiscal y de su cuantía.

QUINTA.- Asimismo el artículo 145 del **Código Fiscal de la Federación**, es inconstitucional, toda vez que viola la garantía de audiencia, en lo relativo a que la autoridad fiscal requiere al contribuyente en los supuestos establecidos en las fracciones I, II y IV, para que en el breve término de tres días desvirtúe el monto por el que se realizó el **embargo precautorio** término no es suficiente para que el gobernado se prepare jurídica, financiera, contable y económicamente para ser oído en su defensa; y respecto de la definitividad del mismo, se le concede a la autoridad el plazo de un año para que determine el crédito fiscal en los casos en que no esté determinado, en consecuencia no existe la igualdad jurídica procesal que debe existir entre las partes en todo procedimiento, ni las mismas oportunidades procesales y de defensa, toda vez que no son equiparables los lapsos de tiempo concedidos a las partes.

SEXTA.- El **embargo precautorio** en materia aduanera es una medida cautelar utilizada por las autoridades aduaneras cuando tratándose de mercancías estas se introduzcan por un lugar no autorizado, cuando no se acredite el cumplimiento de permisos o regulaciones no arancelarios o sean mercancías

prohibidas, así como cuando las mercancías no se sometan a los trámites legales, propiciando su embargo con motivo de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras, tales como el reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento, verificación de mercancías en transporte, o durante la práctica de la visita domiciliaria.

SÉPTIMA.- En comparación a lo expuesto en conclusiones anteriores, la **Ley Aduanera** establece en su artículo 151 siete supuestos para que se efectúe el **embargo precautorio** de las mercancías de procedencia extranjera que no acrediten su legal estancia en el territorio nacional o que no hayan cumplido con sus obligaciones en materia aduanera para la introducción de dichas mercancías al país sin que se pueda causar alguna afectación a la salud, seguridad nacional e integridad económica, con lo que se demuestra que si bien se le otorgan facultades a la autoridad para embargar las mercancías, será solo en cualquiera de los supuestos previamente señalados en los que podrá ejercer esa facultad sin ir mas allá de lo establecido.

OCTAVA.- El **embargo precautorio** regulado por el artículo 151 de la **Ley Aduanera** no transgrede lo dispuesto por el artículo 14 de la Constitución Federal toda vez que sí se respeta la garantía de audiencia, solo que esta es posterior al **embargo precautorio**, en donde se da al afectado la posibilidad de acreditar que las mercancías se introdujeron legalmente al territorio nacional, toda vez que en todo momento el interés general esta por encima del interés particular.

NOVENA.- El **embargo precautorio** en materia aduanera no transgrede lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución Federal, toda vez que su finalidad no es la de garantizar un crédito fiscal sino por el contrario evitar que se continúen transgrediendo las disposiciones establecidas en materia aduanera, en la medida que el interés social exige el debido respeto al orden público y jurídico establecidos.

DÉCIMA.- Considero que el **embargo precautorio** en materia fiscal previsto por el artículo 145 del **Código Fiscal de la Federación**, es inconstitucional, toda vez que transgrede lo dispuesto por los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, ya que en su fracción I, permite la traba del **embargo precautorio** cuando no se encuentra todavía determinado el crédito fiscal, creando con ello un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce la justificación del **embargo precautorio** con el fin de garantizar un supuesto crédito fiscal, cuyo monto no se encuentra determinado; en cambio en materia aduanera desde el momento en que se efectúa el **embargo precautorio** se conoce con certeza la razón de porque se le está embargando la mercancía y el monto de la misma.

DÉCIMA PRIMERA.- En materia fiscal se infringen las garantías de los particulares al momento en que no ha nacido el interés fiscal de parte de la autoridad fiscalizadora, ya que es requisito indispensable para su nacimiento, que se encuentre debidamente determinado el crédito fiscal, lo que deja ver que la práctica **embargos precautorios** donde se ignoren los límites del mismo y se deje al arbitrio de la autoridad fiscal su justificación y monto, significaría realizar aseguramientos en abstracto, por lo que no hay justificación legal para la ejecución del acto de molestia, en cambio en el **embargo precautorio** en materia aduanera si se ve justificada esta situación toda vez que de conformidad con lo declarado en el pedimento de importación que se acompaña a la mercancía se puede identificar fácilmente el monto de los impuestos al comercio exterior que no se han cubierto o inclusive si se trata de mercancías prohibidas.

DÉCIMA SEGUNDA.- Considero que se viola la garantía de audiencia, en materia fiscal, en lo relativo a que la autoridad fiscal requiere al contribuyente en los supuestos establecidos en las fracciones I, II y IV, del artículo 145 del **Código Fiscal de la Federación**, para que en el breve término de tres días desvirtúe el monto por el que se realizó el **embargo precautorio**,

término que no es suficiente para que el gobernado se prepare jurídica, financiera, contable y económicamente para ser oído en su defensa; y por el contrario refiriéndonos a la definitividad del mismo, se le concede a la autoridad el plazo de un año para que determine el crédito fiscal en los casos en que no esté determinado, por lo que en consecuencia no existe la igualdad jurídica procesal que debe existir entre las partes en todo procedimiento, ni las mismas oportunidades procesales y de defensa, toda vez que no son equiparables los lapsos de tiempo concedidos a las partes, en cambio en el **embargo precautorio** en materia aduanera se establece un plazo de 10 días para efectos de acreditar la legal estancia de las mercancía y en su caso cubrir los impuestos al comercio exterior que no se hayan cubierto, y la autoridad cuenta con un plazo de 4 meses para emitir una resolución.

DÉCIMA TERCERA.- De igual forma en materia fiscal, la fracción IV, del artículo 145 del **Código Fiscal de la Federación**, permite la traba del **embargo precautorio** cuando el crédito fiscal no es exigible llegándose a su práctica por simple presunción de la autoridad, en consecuencia al no existir interés fiscal para que se pueda trabar embargo ni mucho menos la posible determinación cierta por parte del Fisco de alguna cantidad a pagar, se violan las garantías de seguridad jurídica, consistentes en la de audiencia y legalidad; en cambio en materia aduanera se tiene la certeza en ese momento de que existe alguna irregularidad ya que en el momento en que se están introduciendo las mercancías al territorio nacional es cuando la autoridad puede verificar en primera instancia dicha situación aún cuando después se utilicen otro tipo de mecanismos para determinar con certeza cuál es la cantidad que se adeuda o la situación específica que guarda la mercancía en el territorio nacional.

DÉCIMA CUARTA.- En materia fiscal existe inseguridad para el contribuyente respecto de la facultad de la autoridad, para realizar tal acto jurisdiccional, asimismo no hay la certeza jurídica necesaria para la emisión de

los actos de autoridad, en virtud de que el artículo en estudio no define el concepto "peligro inminente", ni en qué consisten las maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de la obligación fiscal, provocando con ello que el gobernado quede en un estado de indefensión al no concederle plenamente la garantía de audiencia, ya que la autoridad al momento de realizar su mandamiento escrito, tiene la posibilidad de fundarlo en el citado artículo sin embargo no podrá motivarlo, debido a que no puede tipificar la actuación del contribuyente, como una conducta donde haya un peligro inminente o que sean maniobras tendientes a evadir una obligación fiscal, al no haberlos definido en la legislación fiscal.

DÉCIMA QUINTA.- En cambio el **embargo precautorio** previsto por el artículo 151 de la **Ley Aduanera**, no transgrede lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución Federal, toda vez que su finalidad no es la de garantizar un crédito fiscal sino por el contrario evitar que se continúen transgrediendo las disposiciones establecidas en materia aduanera en la medida que el interés social exige el debido respeto al orden público y jurídico establecidos.

DÉCIMA SEXTA.- La garantía de audiencia en materia aduanera da al afectado la posibilidad de acreditar la legal introducción de mercancías al territorio nacional, ya que en todo momento el interés general esta por encima del interés particular, por lo que la **Ley Aduanera** en su artículo 151, señala siete supuestos para que se efectúe el **embargo precautorio** de las mercancías de procedencia extranjera que no acrediten su legal estancia en el territorio nacional o que no hayan cumplido con sus obligaciones en materia aduanera para su introducción al país, con lo que se demuestra que si bien se le otorgan facultades a la autoridad para embargar las mercancías, será solo en cualquiera de los supuestos previamente señalados en los que podrá ejercer esa facultad sin ir mas allá de lo establecido a diferencia de lo que sucede en el **embargo precautorio** en materia fiscal, en el que los supuestos establecidos dejan margen a la autoridad para que a su arbitrio determinen en que casos resulta procedente.

DÉCIMA SÉPTIMA.- Considero que el **embargo precautorio** en materia aduanera es una medida cautelar utilizada por las autoridades, cuando tratándose de mercancías estas se introduzcan por un lugar no autorizado, cuando no se acredite el cumplimiento de permisos o regulaciones arancelarias y no arancelarias o sean mercancías prohibidas, así como cuando las mercancías no se sometan a los trámites legales, propiciando su embargo, con motivo de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras, tales como el reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento, verificación de mercancías en transporte, o durante la práctica de la visita domiciliaria, en donde el interés protegido es de la generalidad, situación que lo diferencia de la materia fiscal en donde el interés particular es lo primordial.

DÉCIMA OCTAVA.- Propongo que, por las razones expuestas con antelación, el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación debe ser reformado, estableciendo en primer término la determinación de un crédito fiscal exigible, como requisito previo al embargo precautorio, y que se elimine la causal que establece que aún cuando el crédito fiscal ya este determinado este no sea exigible toda vez que no existe la facultad de la autoridad para exigir que se cubra si todavía no se vence el plazo para su cumplimiento y en su lugar se establezca que se podrán embargar los bienes del particular pero solo en aquellos casos en los que transcurrido el plazo previsto para ello no se haya cubierto el crédito fiscal, asimismo, por lo que se refiere a los términos otorgados a los particulares que estos se homologuen a los de las autoridades fiscales para el efecto de que exista la igualdad jurídica procesal que debe existir entre las partes en todo procedimiento.

BIBLIOGRAFÍA

1. ACOSTA ROCA, Felipe. Trámites y Documentos en Materia Aduanera. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2001, 227 pp.
2. ALMAJANO GARCÉS, Luis. Derecho Aduanero Exposición Sistematizada de los Temas que lo Integran. Ediciones Internacionales Universitarias, España, 1992, 389 pp.
3. ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. 15ª ed., Ed. Themis, México, 2000, 558 pp.
4. BOETA VEGA, Alejandro. Derecho Fiscal Primer Curso, Ediciones Contables y Administrativas, México, 1999, 171 pp.
5. BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Garantías Individuales. Ed. Porrúa, México, 1999, 500 pp.
6. CACHÓN CADENAS, Manuel. El Embargo. Ed. Librería Bosch, España, 1991, 686 pp.
7. CANDELARIO MIRANDA, Amador. Análisis Práctico de los Impuestos 2000. 4ª ed., Ed. Themis, México, 2000, 348 pp.
8. CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. 4ª ed., Ed. Oxford University, México, 2000, 694 pp.
9. CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal I. Iure Editores, 2001, México, 413 pp.
10. CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Derecho Aduanero. 7ª ed., Ed. Porrúa,

México, 1998, 495 pp.

11. CASTELO SERRANO, Jesús. El Fundamento y Defensa Legal de la Exención Aduanal de Mercancías Extranjeras. Dofiscal Editores, México, 1997, 302 pp.
12. CORTINA VELARDE, Francisco José. Ley Aduanera Análisis y Comentarios. 3ª ed., Ed. Themis, México, 2000, 203 pp.
13. DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, México, 1990, 1025 pp.
14. DE LA GARZA, Sergio Francisco. Instituciones de Derecho Tributario. Ed. Porrúa, México, 1993, 673 pp.
15. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Las Contribuciones, Noriega Editores, México 1983, 189 pp.
16. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios del Derecho Tributario. 3ª ed., Ed. Limusa, México, 1995, 163 pp.
17. FÉNECH, Miguel. Principios de Derecho Procesal Tributario. Barcelona, 1949, 65 pp.
18. FERNÁNDEZ Y CUEVAS, José Mauricio. Visitas Domiciliarias para Efectos Fiscales, Aspectos Constitucionales. Dofiscal Editores, México, 1992, 171 pp.
19. FERNÁNDEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Ed. Mc Graw Hill, México, 2000, 271 pp.

20. GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. Volumen I, 2ª ed., Ed. De Palma, Argentina, 1982, 611 pp.
21. GUERRERO LARA, Ezequiel. La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos 1917-1985. Ediciones UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1997, 370 pp.
22. HERNÁNDEZ DE LA CRUZ, Arturo. Estudio Práctico de los Pamas. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002, 142 pp.
23. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 4ª ed., Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, México, 1996, 432 pp.
24. KAYE, Dionisio J. Derecho Procesal Fiscal. 6ª ed., Ed. Themis, México, 2000, 464 pp.
25. LOMELÍ CEREZO, Margarita. Derecho Fiscal. 3ª ed., Ed. Porrúa, México, 1998, 249 pp.
26. LÓPEZ VILLA, Juan Raúl. Fundamentos y Práctica del Comercio Exterior y Derecho Aduanero. Ed. Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, 1997, 315 pp.
27. MABARAK CERECEDEO, Doricela. Derecho Financiero Público. 2ª ed., Ed. Mac Graw-Hill, México, 2000, 314 pp.
28. OVILLA MANDUJANO, Manuel. Derecho Aduanero. 2ª ed., Ed. Escuela Nacional de Capacitación Aduanera, México, 1978, 503 pp.
29. PÉREZ AYALA, José Luis. Las fuentes del Derecho Tributario y el Principio

de Legalidad, Ed. RDFHP, México, 1976, 456 pp.

30. REYES ALTAMIRANO, Rigoberto. Manual Aduanero, Consultas Básicas y sus Respectivas Jurisprudencias y Tesis Relevantes. 2ª ed., Ed. PAC, México, 1995, 321 pp.
31. ROHDE PONCE, Andrés. Derecho Aduanero Mexicano. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000, 543 pp.
32. ROHDE PONCE, Andrés. Regímenes, Contribuciones y Procedimientos Aduaneros. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000, 447 pp.
33. SÁNCHEZ LEÓN, Gregory. Derecho Fiscal Mexicano, Incluye Recursos Administrativos, Derecho Procesal Fiscal y Amparo en Materia Fiscal. 8ª ed., México, 1991, 668 pp.
34. VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5ª ed., Ed. De Palma, Argentina, 1994, 857 pp.
35. WITKER VELÁSQUEZ, Jorge. Derecho Tributario Aduanero. Ed. UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1995, 452 pp.

ENCICLOPEDIAS Y DICCIONARIOS

1. CARRASCO IRIARTE, Hugo. Diccionarios Jurídicos Temáticos Derecho Fiscal. Volumen 2, Ed. Oxford, México, 2002.
2. DE PINA VARA, Rafael. Diccionario de Derecho. 22ª ed., Ed. Porrúa, México, 1996.

3. DICCIONARIO ESCRICHE. Enciclopedia Jurídica OMEBA. TOMO XXI, Argentina, 1990.
4. DICCIONARIO JURÍDICO ESPASA. Ed. Espasa Siglo XXI, México, 2000.
5. DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. 9ª Edición, Ed. Porrúa, México, 1994.
6. OVALLE FAVELA, José. Diccionario Jurídico Mexicano. 5ª. ed., Ed. Porrúa, México, 1992.
7. TOSI, Jorge Luis. Diccionario de Derecho Aduanero. Ed. De Palma, Argentina, 1994.

REVISTAS

1. ATALIBA, Gerardo, "Hipótesis de incidencia tributaria", Revista de los Tribunales, 2a. ed., Brasil, 1987, p 48.
2. MUÑOZ, Fernando, "Introducción al Derecho Aduanero", Revista de Aduanas, Cáp. II, Promotora de Publicaciones, España, 1984, pp. 252-263,
3. SÁNCHEZ, Idelfonso, "La singularidad del derecho aduanero", Revista de Técnicas Aduaneras, Comercio Exterior y Transportes, Promotora de Publicaciones, España, 1984, 334-335 pp.

OTRAS FUENTES

1. <http://www.aduanas.sat.gob.mx/aga.asp?Q=r504>, Glosario en Materia Aduanera.

LEGISLACIÓN

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Ley Aduanera.
3. Ley de Comercio Exterior.
4. Código Fiscal de la Federación.
5. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.
6. Ley Aduanera de 1930
7. Ley Aduanal de 1935
8. Código Aduanero de 1951.
9. Ley Aduanera de 1981.
10. Ley Aduanera de 1995.
11. Código Fiscal de la Federación 1982.
12. Código Fiscal de la Federación 1995.
13. Código Fiscal de la Federación 1997.