

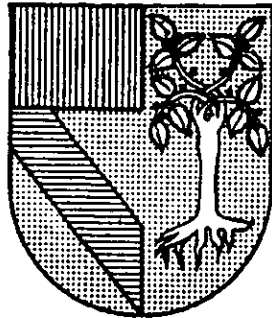
308909.

5

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

FACULTAD DE DERECHO

Con estudios incorporados a la Universidad Nacional Autónoma de México



DISCREPANCIAS ENTRE LA LEY ADUANERA Y EL CODIGO DE VALORACION ADUANERA ADOPTADO POR LA ORGANIZACION MUNDIAL DE COMERCIO (OMC) Y SUSCRITO POR MEXICO, RESPECTO AL SISTEMA ADUANERO MEXICANO

TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADA EN DERECHO
P R E S E N T A
TERESA CLARK MAAUAD
DIRECTOR: LIC. CARLOS ESPINOSA Berecochea

MEXICO, D. F.

2000

242186-281282



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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 mis papás y hermanas

Y a Abuelita Rosita

ÍNDICE

Índice.	2
Prólogo	4
Capítulo I. Introducción.	
1. Valoración Aduanera	6
2. Acuerdos y Tratados Internacionales	11
Capítulo II. Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (Código de Valoración Aduanera del GATT).	
1. Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT)/Organización Mundial de Comercio (OMC)	29
1. Aprobación, suscripción y entrada en vigor en México	29
2. Principios del Código de Valoración Aduanera	31
3. Estructura del Código de Valoración Aduanera	34
4. Normas de Valoración en la Aduana	34
5. Administración del Acuerdo, consultas y resolución de controversias	51
6. Trato especial y diferenciado	53
7. Comité Técnico de Valoración en Aduanas	54
8. Ronda Uruguay	55
Capítulo III. Ley Aduanera.	
1. Valor en Aduana de las mercancías	
1.1. Valor de Transacción	59
a) Ajustes Positivos al Valor de Transacción, o Incrementables	65
b) Ajustes Negativos al Valor de Transacción, o Deducibles	77
c) Vinculación	81
2. Métodos Alternativos de Valoración Aduanera	89
a) Valor de transacción de mercancías idénticas	90
b) Valor de transacción de mercancías similares	98
c) Valor de precio unitario de venta o método deductivo	100

- d) Valor reconstruido.....107
- e) Valor determinado conforme al artículo 78 de la Ley Aduanera (“último recurso”).111

Capítulo IV. Comentarios sobre algunas reformas a la Ley Aduanera, en materia de valoración en aduana de las mercancías, vigentes a partir del 1 de enero de 1999.

1. Supuestos en que procede el rechazo por parte de las autoridades aduaneras del valor declarado en aduanas respecto a mercancía de importación.....114
2. Embargo precautorio de la mercancía importada por rechazo del valor de la mercancía declarado por el importador por parte de la autoridad aduanera.....129
3. Responsabilidad solidaria del agente aduanal o apoderado aduanal por el valor en aduanas declarado respecto de mercancía de importación.....133

Capítulo V. Conclusiones.....136

Bibliografía.....139

PROLOGO

La valoración aduanera es un tema de particular importancia para el Derecho Aduanero, toda vez que la misma constituye un elemento esencial para determinar la base gravable del Impuesto General de Importación.

Asimismo, la determinación del valor en aduana de las mercancías resulta trascendente para el comercio internacional, en virtud de que el trato arancelario preferencial derivado de diversos tratados internacionales se aplica sobre la misma base gravable de los impuestos de importación.

Por otra parte, considerando la tendencia mundial a la globalización especialmente en materia comercial, resulta evidente la necesidad de uniformar criterios en diversas materias como lo son la clasificación arancelaria y la valoración aduanera, entre otras.

Es respecto de esta última materia que las partes contratantes del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT) aprobaron el "Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General de Aranceles y Comercio", conocido como el Código de Valoración Aduanera del GATT, adoptado por la Organización Mundial de Comercio (OMC).

México suscribió y ratificó este Código en 1988, comenzando formalmente su aplicación en 1992 con las reformas a la Ley Aduanera, incluyendo en su articulado los principios y métodos de valoración contenidos en el Código de Valoración Aduanera, en contraposición al Sistema de Valoración de Bruselas, vigente en nuestro país de conformidad con la Ley de Valoración Aduanera publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1978.

Sin embargo, algunas disposiciones contenidas en la Ley Aduanera, en específico las referentes a la valoración en aduana de las mercancías, resultan contrarias a las normas y principios contenidos tanto en nuestro sistema jurídico tributario, como a los contenidos en el Código de Valoración Aduanera, en perjuicio de los particulares sujetos al cumplimiento de las disposiciones aduaneras mexicanas.

El presente trabajo tiene como objeto realizar un análisis a las disposiciones incluidas en la Ley Aduanera en materia de valoración aduanera de las mercancías, con el fin de denunciar las violaciones que las mismas contienen tanto a la legislación mexicana como al citado Código, así como determinar las consecuencias jurídicas derivadas de dichas violaciones.

Capítulo I. Introducción.

1. Valoración Aduanera.

La valoración aduanera es un concepto de Derecho Aduanero que consiste en la aplicación de alguno de los métodos establecidos en la Ley Aduanera, con el fin de determinar el valor en aduana de la mercancía a importar.

“¿Porqué valorar? La razón de darle un valor a la mercancía, es decir, a los bienes que proporcionan una utilidad al ser humano, adquieren un valor circunstanciado por el lugar y momento en el que pueden satisfacer una necesidad, igualmente la composición o naturaleza del material, su calidad, durabilidad y otros conceptos, son los componentes innumerables que influyen en su valor o precio que hay que tomar en cuenta por necesidad para valorar, pero nosotros, bajo el punto de vista aduanal, justifiquemos la necesidad de valorar la mercancía en tanto que, de acuerdo a dicho valor se establece la tasa gravable que deberá aplicarse para poder ser introducidos o extraídos de nuestro país.....”

Actualmente, utilizamos el valor de la mercancía para establecer la tasa impositiva y como hemos analizado anteriormente evolucionó del concepto teórico del valor normal al concepto positivo y práctico de la reina de las transacciones, que es la compra-venta; para tomarla como una base o principio general, sin dejar de reconocer que existen otras transacciones, que no son otra cosa que figuras jurídicas que presentan modalidades, y que todas ellas contienen en esencia la transmisión definitiva o temporal para el uso, goce, disfrute o aprovechamiento de dichas mercaderías.”¹

La trascendencia de las disposiciones en materia de valoración aduanera radica en que el valor en aduana de la mercancía constituye la base para el pago del Impuesto General de Importación (IGI), así como para el cálculo del Derecho de Trámite Aduanero (DTA) y junto con estas contribuciones determina la base gravable para la determinación y pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios (IEPS).

¹ Cfr. Ugarte Romano, Luis- Pavón Roque, Valoración de mercancías en aduana y su relación con los impuestos interiores, México, Ed. AAADAM, 1997, págs. 31 y 32.

El Impuesto General de Importación constituye, como lo señala Jorge Witker refiriéndose a los impuestos a la importación:

“...factores estratégicos en toda política de comercio exterior, pues ellos inciden definitivamente en dos grandes vertientes: a) regulan los intercambios de mercancías y productos de origen extranjero, protegiendo o no a la producción interna, de artículos idénticos o similares, y b) conforman ingresos presupuestarios en la columna del ingreso público captado anualmente por los Estados.”²

Ahora bien, la importancia de la valoración aduanera radica en la necesidad de determinar el valor de la mercancía a importar o exportar, toda vez que éste constituye la base gravable del Impuesto General de Importación.

En efecto, dada la dificultad para determinar el valor de las mercancías, y la necesidad de definir este concepto para aplicar la tasa o tarifa de los impuestos antes citados, se ha establecido el concepto de “valor en aduana de las mercancías”.

Como señala López Villa, existen básicamente dos formas de determinar los impuestos al comercio exterior:

- a) En forma específica (alicuota fija) consiste en que se fijan y determinan los impuestos al comercio exterior con base en una cantidad pagadera por unidad de precio o de medida.
- b) Ad valorem (alicuota proporcional), consiste en que se establece como base impositiva un porcentaje en función del valor de la mercancía.³

² Cfr. Witker, Jorge, La Nueva Valoración Aduanera v el TLC, México, Ed. Jorge Witker Velázquez, 1992, pág.13.

³ Cfr. López Villa, Juan Raúl. Fundamentos y Práctica del Comercio Exterior v Derecho Aduanero, México, Ed. Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, 1997, pág.164.

Jorge Witker⁴ señala además que la base del cálculo puede presentarse a su vez en dos formas:

1. En cantidades físicas, representada por determinada unidad de medida (kilo, litro, metro cúbico, libra, etc.).
2. Bajo la forma de valor o precio de la mercancía.

En general, los impuestos al comercio exterior son calculados sobre el valor de la mercancía, constituyendo la base gravable, mediante la aplicación de una tasa, mismo que se encuentra establecido en la Ley del Impuesto General de Importación y la Ley del Impuesto General de Exportación.

La Ley de Comercio Exterior, en su artículo 12, define los aranceles como las cuotas de las tarifas de los impuestos generales de exportación e importación, los cuales podrán ser específicos, ad valorem o mixtos.⁵

- a) Los aranceles específicos son los que gravan las mercancías de acuerdo a su peso, cuenta medida, expresándose en una suma en moneda nacional, es decir, una determinada mercancía tendrá una cuota fija dependiendo de que su precio se encuentre en determinado rango.
- b) Los tributos ad valorem son aquéllos en los cuales la tasa se expresa bajo la forma de porcentaje y la base imponible está representada por el precio o valor de la mercancía.
- c) El tributo mixto opera cuando un mismo producto está sujeto simultáneamente a un impuesto específico y a otro ad valorem.

⁴ Witker, Jorge op. Cit. Supra, pág. 14.

⁵ Ley de Comercio Exterior, pág. 5. Compendio de disposiciones sobre Comercio Exterior 2000.

Ahora bien, actualmente se han asumido los aranceles ad valorem como los más adecuados para impulsar los flujos comerciales. Sin embargo, Witker opina lo contrario, citando a Michael Porter en su libro “La ventaja competitiva de las naciones”:

“La consolidación de los impuestos ad valorem impulsados por el GATT a partir del artículo VII de su carta constitutiva, encontró a largo plazo un obstáculo determinante, pues la libre concurrencia y la independencia entre proveedores e importadores fue alterada por los comercios cautivos y transnacionalizados que vienen a alterar las bases mismas de los esquemas de valoración aduanera.”⁶

Actualmente, existen dos métodos internacionales relativos a la valoración en aduana de mercancías: el Convenio sobre Valoración en Aduanas de las Mercancías, más comúnmente denominado Definición del Valor de Bruselas, y el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), mejor conocido como Código de Valoración, el cual ha sido reconocido por la Organización Mundial de Comercio (OMC).

Ambos sistemas tienen como fin establecer las normas legales aceptadas internacionalmente, con objeto de determinar uniformemente el valor en aduana o base imponible, de acuerdo al artículo 7 del GATT.

El Convenio que estableció la Definición del Valor de Bruselas entró en vigor el 28 de julio de 1953, siendo aplicado principalmente por diversos países de Europa, Japón y América Latina. La definición de Bruselas se basaba en el “Valor Normal de Mercado”, misma que ha sido definida como una noción teórica:

“La noción teórica implica una norma de valoración única, meramente conceptual, hipotética: el precio normal de las mercancías, es decir, el precio que se estima pudiera fijarse entre un vendedor y un comprador, que no tuvieran vinculación alguna, no aceptando las relaciones

⁶ Witker, Jorge. Op.cit. supra, pág.18.

comerciales en la hipótesis y dando importancia al tiempo de realización de la compra con el de la presentación de las mercancías en la aduana.”⁷

La definición de Bruselas ha sido considerada como “perfecta”, toda vez que busca determinar el valor real de la mercancía, siempre basada en la libre competencia entre comprador y vendedor independientes al momento en que los derechos eran exigibles. Sin embargo, en la práctica al momento de realizar la presentación de las mercancías en la aduana, se dejaba la estimación de dicho valor al criterio del personal de la aduana, basado en los valores de mercancía importada previamente. Finalmente, cada aduana tenía su propio criterio, estimando sobre lo declarado por importadores anteriores.⁸

Los Estados Unidos de América y Canadá negaron la aplicación de los principios de la definición de valor de Bruselas, aplicando el esquema conocido como el American Selling Price.

Posteriormente, en 1979 los países suscriptores del GATT aprueban en la Ronda Tokio el Código de Valoración Aduanera del GATT, mismo que entró en vigor el 1 de enero de 1981. Se ha considerado la definición de dicho Código como una definición “positiva”, en contraposición a la definición “teórica” de Bruselas.

El Código de Valoración del GATT, adoptado actualmente por la OMC y al cual nos referiremos en adelante como “Código de Valoración”, considera como valor en aduana de las mercancías el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de

⁷ Ugarte Romano, Op. Cit. págs. 23 y 24.

⁸ Cfr. Avila Caballero, Agustín. “Breve análisis de las definiciones del valor de la segunda mitad del siglo (Bruselas y Gatt), frente a la legislación mexicana vigente”, conferencia dentro del Seminario Internacional “Valor de la Mercancía en la Aduana”, realizado en la Ciudad de México, D.F. el 14 de mayo de 1999.

importación, siempre que se cumpla con determinadas condiciones, sin importar el tiempo en el que se realiza la compraventa y la fecha de su presentación en la aduana.

“Es decir que acepta la especulación y cualquier otra práctica libre y real del comercio, a las que trata de fomentar con sus prácticas generalmente aceptadas. Se establece en consecuencia un método primario y básico de valoración, sobre el concepto de valor de transacción, al que define como aquel precio pagado o por pagar en una operación de compraventa, celebrada entre un vendedor que la realiza con intención de exportar y un comprador, que la adquiere con ánimo de importar.”⁹

Bajo este sistema, ya no compete a la Aduana en primer término la determinación del valor de la mercancía en la aduana, sino que es el importador mismo quien debe realizar dicha determinación, con base en el precio pagado o por pagar. Lo anterior va de conformidad con el principio fiscal de autodeterminación de las contribuciones, vigente en el Derecho Fiscal y por ende el Derecho Aduanero en México.

Cabe señalar que, si bien la intención del Código de Valoración es que el valor de la mercancía se determine con base al precio pagado o por pagar, esto no debe restringirse estrictamente al momento de la compraventa. Lo anterior, toda vez que el mismo ordenamiento establece una serie de supuestos independientes al precio, los cuales deberán añadirse al mismo. Dichos supuestos serán analizados más adelante, en los apartados correspondientes al Código de Valoración y las disposiciones aplicables de la Ley Aduanera.

2. Acuerdos y Tratados Internacionales.

En virtud de que los acuerdos y tratados internacionales son materia de estudio del Derecho Internacional Público, resulta conveniente definir éste último, con el fin de

⁹ Ugarte Romano, Op. Cit., pág. 24.

determinar su relación con el Derecho Interno de los Estados, en este caso, el Sistema Jurídico Mexicano.

Al respecto, Loretta Ortiz plantea tres tipos de definiciones que se han propuesto con relación al concepto de Derecho Internacional Público:

“a) Definiciones según sus **destinatarios**. Conforme a las cuales el Derecho Internacional Público es el conjunto de normas que regulan las relaciones entre los Estados y demás sujetos internacionales; por ejemplo,

“Derecho Internacional Público es el conjunto normativo destinado a reglamentar las relaciones entre sujetos internacionales” (Serra Vázquez)

b) Definiciones según la **materia**. Las cuales parten del carácter internacional de las relaciones reguladas; por ejemplo,

“El derecho internacional público es el conjunto de normas jurídicas que rigen las relaciones internacionales.” (Guggenheim)

c) Definiciones según la **técnica de creación de las normas**. Las cuales consideran el procedimiento de su positivización; por ejemplo,

“Conjunto de normas para un momento dado y que sin tener en cuenta el objeto ordenado y el sujeto obligado, se han convertido como consecuencia de un procedimiento, en internacionales.” (Suy)

De los criterios mencionados en los incisos anteriores, el subjetivo y el formal, son útiles en la definición del Derecho Internacional Público. Por el contrario, el criterio material, como bien señala **Miaja de la Muela**, implica el riesgo de que si bien puede reflejar con exactitud el contenido del Derecho Internacional Público en un determinado momento, al cambiar las circunstancias caería en disconformidad con las nuevas realidades.

De acuerdo con estas consideraciones, el Derecho Internacional Público puede definirse como

“aquella rama del derecho que regula el comportamiento de los Estados y demás sujetos atípicos, mediante un conjunto de normas positivizadas por los poderes normativos peculiares de la comunidad internacional.”¹⁰

¹⁰ Cfr. Ortiz Ahlf, Loretta, Derecho Internacional Público, México, Edit. Harla 1993, pág. 5.

Una vez definido el concepto de Derecho Internacional Público, entraremos al estudio de la relación entre el Derecho Internacional Público y el Derecho Interno de los Estados, toda vez que cuando hay coincidencia entre lo ordenado en unas y otras no existe problema alguno pero, cuando hay una discrepancia entre lo dispuesto en la norma internacional y lo prescrito en la norma interna, es indispensable considerar cuál de ellas debe prevalecer.

En torno de este problema se han configurado tres vertientes básicas con sus variantes: las tesis dualistas, las monistas y las coordinadoras.

a) El dualismo.

Loretta Ortiz¹¹ señala que la teoría del dualismo jurídico en su forma pura, representada principalmente por Triepel y Anzilotti, establece que el Derecho Internacional Público y el derecho interno de los Estados son dos órdenes jurídicos completamente distintos e independientes. Se diferencian tanto por sus fuentes como por sus ámbitos de validez no coincidentes, dando como resultado que entre ambos ordenamientos no puede llegar a existir conflicto alguno.

A este respecto, Arellano García¹² resume las diferencias entre los órdenes jurídicos internacional e interno:

- *Diferentes fuentes.* En el Derecho interno la principal fuente es la ley, la cual es producto de la voluntad unilateral de un legislador. En el Derecho Internacional, hoy

¹¹ Ibidem, pág. 5.

por hoy, no hay un legislador internacional capaz de crear normas jurídicas de manera unilateral, para someter a esa Ley a los Estados que conforman la comunidad internacional. En el Derecho Internacional la principal fuente está constituida por los tratados internacionales, que son producto de la voluntad conjunta de los Estados que los celebran y que dan su consentimiento con las normas que esos tratados contienen.

- *Diferentes sujetos.* En el Derecho interno las normas jurídicas tienen como sujetos destinatarios de ellas a los gobernados y también a los gobernantes pero, no a todo el Estado nacional. En el Derecho Internacional las normas jurídicas tienen como sujetos de ellas principalmente a los Estados, considerados éstos en su integridad, aunque es frecuente que también haya normas internacionales que tienen aplicabilidad para gobernantes y gobernados de los Estados partes en el tratado internacional.
- *Diferente poder de coacción.* En el Derecho Interno existen tribunales ante los cuales pueden ser llevados obligatoriamente los sujetos que incurren en incumplimiento de los deberes a su cargo, derivados de las normas jurídicas internas. En el Derecho Internacional existe la Corte Internacional de Justicia que es un tribunal que puede dirimir las controversias entre los Estados pero, carece de fuerza compulsiva para llevar a juicio a un Estado que fuera demandado, se requiere que los Estados partes en el juicio internacional acepten la jurisdicción de la Corte. Igualmente no existen en el Derecho Internacional y sí existen en el Derecho interno los órganos ejecutivos con facultades para impeler al cumplimiento forzado de la conducta debida.
- *Diferentes ámbitos territoriales de aplicación.* La norma jurídica interna está destinada, en principio, a tener una aplicación limitada al territorio del Estado para el cual fue hecha. Es verdad que puede tener una aplicación extraterritorial en el territorio de Estado diferente pero requerirá la norma conflictual internacional o

¹² Cfr. Arellano García Carlos, Primer Curso de Derecho Internacional Público, México, Ed. Porrúa, 1997, pág. 85 y sigs.

interna que le dé esa aplicabilidad extraterritorial. En cambio, la norma jurídica internacional ha sido hecha para regir en la comunidad internacional sin limitarse al territorio de un solo Estado.

De acuerdo con la teoría dualista, cada norma, la interna y la internacional, rige en su correspondiente ámbito. La interna en el ámbito interno y la internacional en el ámbito internacional. El legislador interno no tendrá la pretensión de emitir leyes que tengan validez como normas jurídicas internacionales. A su vez, los tratados internacionales están hechos para regir las relaciones internacionales y no las relaciones internas. Para que tengan validez en lo interno los tratados internacionales requerirán de normas internas que le den aplicabilidad interna.

A partir de estas consideraciones, de acuerdo con Loretta Ortiz¹³, el derecho internacional requeriría de un acto especial que lo incorporara al derecho interno.

b) El monismo.

Por su parte, los monistas proclaman la unidad de ambas ramas jurídicas en un solo sistema jurídico. De acuerdo con Loretta Ortiz¹⁴, estas tesis parten de la concepción normativista de Kelsen, según la cual, dentro de la unidad de todas las ramas del derecho en un mismo sistema jurídico, el derecho de gentes es jerárquicamente superior al derecho interno en razón de una norma hipotética fundamental (*pacta sum servanda*), por lo que el conflicto surgido entre una norma internacional y otra estatal es simplemente un conflicto entre una norma jerárquicamente superior y otra de jerarquía inferior.

¹³ Ortiz Ahlf, Op. Cit., pág. 6.

¹⁴ Ibidem.

Arellano García señala que

“En el monismo se asevera la existencia de un solo orden jurídico en el cual las normas jurídicas que lo integran pueden ser internas o internacionales. Si hay oposición entre lo dispuesto por la norma jurídica internacional y lo establecido por la norma jurídica interna ha de prevalecer una u otra. En el monismo internacionalista tiene primicia (sic) la norma jurídica internacional, en caso de oposición entre la norma jurídica interna y la norma jurídica internacional. En el monismo nacionalista tiene preeminencia la norma jurídica interna frente a la norma jurídica internacional”.¹⁵

Actualmente, predomina entre los monistas la posición de dar prioridad al derecho internacional sobre el interno, sin que ello obste para que algunos autores sostengan lo contrario.

e) Tesis coordinadoras o conciliadoras.

De acuerdo con Loretta Ortiz¹⁶, dichas tesis parten, al igual que las monistas, de la unificación de las distintas ramas jurídicas en un solo sistema, pero se diferencian en que las relaciones entre ambas son de coordinación y no de subordinación. Entre los autores que siguen esta corriente destacan Miaja de la Muela, Truyol, Luna y Verdross.

Después de exponer de forma muy general las tres corrientes básicas, resta preguntarnos si el derecho internacional vigente se ha adherido a alguna de ellas. Loretta Ortiz¹⁷ parece concordar con Pastor Ridruejo, el cual sostiene que el derecho internacional positivo no ha tomado partido por los postulados del dualismo o del monismo, pero que a pesar de ello se ha establecido la primacía indiscutible del derecho internacional sobre el interno.

¹⁵ Arellano García, Op. Cit., pág. 85 y sigs.

¹⁶ Ortiz Ahlf, Op. Cit., págs. 7 y 8.

¹⁷ Ibidem.

A efecto, el artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados establece que un Estado no puede invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de los Tratados, salvo lo dispuesto en el artículo 46, el cual determina que sólo procede declarar la nulidad de un tratado opuesto al derecho interno cuando la violación a una norma fundamental de éste sea manifiesta y evidente.

Por lo que se refiere a la posición de la jurisprudencia internacional a este respecto, Loretta Ortiz señala que ésta ha rechazado reiteradamente las tesis según la cual el Estado no está sujeto al derecho internacional. Por el contrario, ha sostenido frecuentemente su subordinación a él.

Ahora bien, de acuerdo con los citados artículos de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, la consecuencia de declarar la superioridad del derecho internacional sobre el interno no produce el efecto de declarar nulas automáticamente las resoluciones judiciales o decisiones contrarias del derecho interno. Lo anterior, en virtud de que la eficacia interna del Derecho Internacional dependerá de la relación jerárquica establecida por el derecho interno.

Por otra parte, en el supuesto de que internamente se le dé prioridad al Derecho Interno sobre el Internacional, violando lo dispuesto por el artículo 27 de la citada Convención de Viena, se originaría responsabilidad internacional en el caso de incumplimiento de las normas de éste último.

Finalmente, por lo que se refiere al sistema de incorporación del derecho internacional al interno, son los propios derechos internos los que establecen en última instancia si se requiere o no un acto especial de incorporación.

De esta forma, hay Estados que incorporan automáticamente el derecho internacional al derecho interno, y otorgan una jerarquía superior al primero. Por el

contrario, otros Estados incorporan las normas del derecho internacional, previo acto especial de incorporación, como es el caso de nuestro sistema jurídico. Lo anterior se deriva del texto del artículo 133 constitucional, que a la letra dice:

“Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con la aprobación del Senado, serán Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y Tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones de los Estados”.¹⁸

De acuerdo con Loretta Ortiz, puede afirmarse que la posición adoptada por nuestro artículo 133 constitucional es en realidad la del dualismo, ya que el derecho internacional requiere, conforme a nuestro sistema, de un acto de incorporación; de seguirse la tesis monista no se requeriría acto de incorporación alguno, por formar ambas normas parte de un mismo sistema jurídico.

Ortiz aclara que, a pesar de que nuestro sistema jurídico se inclina por la doctrina dualista, ello no impide que en caso de violarse una norma internacional por dar prioridad a la norma constitucional sobre la internacional, se origine responsabilidad internacional; ésta sería exigible a través de los medios pacíficos de solución de conflictos.¹⁹

Por otra parte, Arellano García²⁰ sostiene una opinión contraria, pues considera que el sistema jurídico mexicano sostiene en realidad la tesis monista nacionalista, realizando un breve análisis del artículo 133 constitucional:

A) Establece la jerarquía que corresponde a las diversas normas del sistema jurídico mexicano.

¹⁸ Cfr. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Edit. Sista, pág. 84-D.

¹⁹ Ortiz AHlf. Op. Cit., pág. 9.

²⁰ Arellano García, Op. Cit., págs. 94 y 95.

- B) Fija una subordinación de las leyes ordinarias federales a la Constitución.
- C) Determina un mayor valor jerárquico de las normas federales constitucionales, de las normas internacionales contenidas en los tratados internacionales y de las normas federales ordinarias frente a las normas jurídicas constitucionales o normas jurídicas ordinarias de los Estados de la República.
- D) Indica una supremacía de la norma jurídica interna constitucional respecto de la norma jurídica internacional contenida en algún tratado internacional. Es decir, sustenta la tesis monista nacionalista.
- E) Señala una mayor jerarquía de la norma jurídica internacional frente a las normas jurídicas constitucionales o secundarias de los Estados de la República.

No obstante la postura de Arellano García, coincidimos con Loretta Ortiz en que el sistema jurídico mexicano sigue efectivamente la tesis dualista, toda vez que la aplicación del Derecho Internacional Público requiere un acto de incorporación a nuestro sistema jurídico.

Asimismo, para efectos del presente estudio, tiene particular relevancia la incorporación de los tratados internacionales, a los cuales se refiere el citado artículo 133, a nuestro sistema jurídico y su ubicación jerárquica dentro del mismo. Lo anterior, toda vez que resulta necesario aclarar si a dichos tratados les corresponde el carácter de ley federal o local, o bien si dichos tratados tienen el rango de ley nacional una vez incorporados.

Arellano García define a los tratados internacionales de la siguiente manera:

“El tratado internacional es el acto jurídico regido por el Derecho Internacional que entraña el acuerdo de voluntades entre dos o más sujetos de la comunidad internacional, principalmente Estados, con la intención lícita de crear, transmitir, modificar, extinguir, conservar, aclarar, certificar, detallar, etcétera, derechos y obligaciones.”²¹

Por otra parte, Loretta Ortiz recurre a la definición de la Convención de Viena, contenida en su artículo 2, párrafo 1, que dice:

“Se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional Público, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualesquiera que sea su denominación particular.”²²

Ambos autores coinciden en que los tratados internacionales son actos jurídicos fruto de un acuerdo entre sujetos de derecho internacional, aunque Loretta Ortiz restringe el concepto aún más, especificando que únicamente los Estados podrán celebrar tratados internacionales, los cuales deberán ser por escrito.

En cuanto al Sistema Jurídico Mexicano, dicha autora adopta la posición de Vázquez Pando²³, quien señala que los tratados celebrados por el Presidente de la República con la aprobación del Senado tienen el rango de leyes nacionales.

Lo anterior, considerando que, al celebrar un tratado internacional el Presidente de la República realiza funciones legislativas, las cuales se encuentran materialmente limitadas sólo por los artículos 15 y 18 constitucionales, y en estos casos corresponde al Senado vetar o no el tratado. Dichos tratados son de aplicación general en todo el territorio de la Nación, de manera que les corresponde el mismo rango que a las leyes nacionales.

²¹ *Ibidem*, pág. 632.

²² Ortiz Ahlf, *Op. Cit.*, pág. 17.

²³ *Ibidem.*, pág. 9 y 10.

Debe precisarse que una vez incorporados, al no haber un acto de transformación especial, no cabe confundirlos con las leyes del Congreso de la Unión o leyes de carácter nacional, a pesar de que su ámbito de aplicación se extienda a todo el territorio nacional.

La Constitución claramente diferencia entre leyes del Congreso y tratados, por lo que no cabe pretender que éstos sean confundibles con aquéllas. La naturaleza de los tratados internacionales está definida por el propio derecho internacional, lo cual significa que, entre otras cosas, en su interpretación y aplicación el Estado mexicano se sujeta a la normativa internacional, so pena de que, de no hacerlo así, incurriría en responsabilidad internacional.

Por otra parte, Arrijoa Vizcaíno claramente adopta la postura dualista, al señalar que para que los Tratados Internacionales puedan alcanzar efectos obligatorios, es necesario que cada Estado signatario los incorpore a su legislación interna y los aplique como si fueran leyes de rango constitucional, ya que de otra forma, ante la falta de coercibilidad que caracteriza a las normas internacionales, correrían el riesgo de convertirse en letra muerta. Asimismo, y analizando el artículo 133 de nuestra Constitución Política, señala lo siguiente:

“De modo que, en términos generales, nuestra Carta Magna atribuye a los Tratados Internacionales la calidad de Ley Suprema del País, a condición de que reúnan tres requisitos: (1) que no contengan estipulaciones contrarias a cualquier norma constitucional; (2) que sean celebrados directamente por el Presidente de la República, en su capacidad de Jefe del Estado Mexicano; y (3) que sean aprobados o ratificados por el Senado...”²⁴

²⁴ Cfr. Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. “Derecho Fiscal”, Edit. Themis, pág. 70.

Cabe señalar que esta parece ser la postura tomada por el Poder Judicial Federal, pues así lo ha señalado en diversas tesis, aun cuando no se ha formado jurisprudencia clara al respecto.

Al respecto, podemos citar la siguiente tesis de jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA.

De conformidad con el artículo 133 de la Constitución, tanto las leyes que emanen de ella, como los tratados internacionales, celebrados por el ejecutivo (sic) Federal, aprobados por el Senado de la República y que estén de acuerdo con la misma, ocupan, ambos, el rango inmediatamente inferior a la Constitución en la jerarquía de las normas en el orden jurídico mexicano. Ahora bien, teniendo la misma jerarquía, el tratado internacional no puede ser criterio para determinar la constitucionalidad de una ley ni viceversa. Por ello, la Ley de las Cámaras de Comercio y de la de Industria no puede ser considerada inconstitucional por contrariar lo dispuesto en un tratado internacional.

Amparo en revisión 2069/91. Manuel García Martínez. 30 de junio de 1992. Mayoría de quince votos. Ponente: Victoria Adato Green. Secretario: Sergio Pallares y Lara. El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el martes diecisiete de noviembre en cursó, por unanimidad de dieciocho votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, José Trinidad Lanz Cárdenas, Miguel Montes García, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, Victoria Adato Green, Samuel Alba Leyva, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordo Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó, con el número C/92, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. Ausentes: Ignacio Magaña Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte. México, Distrito Federal, a dieciocho de noviembre de mil novecientos noventa y dos.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Octava Época. Instancia: Pleno. Parte: 60, Diciembre de 1992. Tesis: P.C./92. Pág. 27.²⁵

De la tesis anteriormente transcrita se desprende que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio consistente en considerar a los Tratados Internacionales y a las Leyes Federales dentro del mismo rango en la jerarquía normativa de nuestro sistema jurídico mexicano. Asimismo, dicho órgano jurisdiccional considera que los tratados internacionales no pueden declararse inconstitucionales por contrariar lo dispuesto en Leyes Federales y viceversa, no sería posible considerar inconstitucional una Ley Federal por contravenir lo dispuesto en un Tratado Internacional.

Por otra parte, los Tribunales Colegiados de Circuito han emitido las siguientes tesis al respecto:

“TRATADOS INTERNACIONALES Y LEYES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN EMANADAS DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. SU RANGO CONSTITUCIONAL ES DE IGUAL JERARQUÍA.

El artículo 133 constitucional no establece preferencia alguna entre las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, puesto que el apuntado dispositivo legal no propugna la tesis de la supremacía del derecho internacional sobre el derecho interno, sino que adopta la regla de que el derecho internacional es parte del nacional, ya que si bien reconoce la fuerza obligatoria de los tratados, no da a éstos un rango superior a las leyes del Congreso de la Unión emanadas de esa Constitución, sino que el rango que les confiere a unos y otras es el mismo. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 256/81. C.H. Boehring Sohn. 9 de julio de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.

²⁵ Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, parte 60, tesis P.C/92, pág. 27.

Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación. Parte: 151-156 Sexta Parte. Pág. 196.”²⁶

“TRATADOS INTERNACIONALES. EL ARTICULO 133 CONSTITUCIONAL, ULTIMA PARTE, NO ESTABLECE SU OBSERVANCIA PREFERENTE SOBRE LAS LEYES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN EMANADAS DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

La última parte del artículo 133 constitucional establece el principio de la supremacía de la Constitución Federal, de las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y de los tratados celebrados y que se celebren por el Presidente de la República con aprobación del Senado, respecto de las constituciones y leyes de los Estados que forman la Unión, y no la aplicación preferente de las disposiciones contenidas en los tratados respecto de lo dispuesto por las leyes del Congreso de la Unión que emanen de la Constitución Federal. Es pues, una regla de conflicto a que deben sujetarse las autoridades mexicanas, pero conforme a la misma no puede establecerse que los tratados sean de mayor obligación legal que las leyes del Congreso. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 256/81. C.H. Boehringer Sohn. 9 de julio de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Amparo en revisión 269/81. José Ernesto Matsumoto Matsuy. 14 de julio de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Samuel Hernández Viazcán. Amparo en revisión 160/81. National Research Development Corporation. 16 de julio de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. NOTA: Se elimina la leyenda “Sostienen la misma tesis”.²⁷

De las tesis anteriormente transcritas, se aprecia que los Tribunales Colegiados de Circuito han respetado y promovido el criterio que sostiene la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al confirmar la igual jerarquía de las Leyes Federales y los Tratados Internacionales a los que se refiere el artículo 133 constitucional.

²⁶ Cfr. Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, parte 151-156, pág. 196.

²⁷ Ibidem, pág. 195.

Sin embargo, cabe señalar que actualmente existe una tesis jurisprudencial del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual sostiene un criterio contrario al tradicional, como se puede apreciar de la siguiente transcripción:

“TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "...serán la Ley Suprema de toda la Unión..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de las dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al Presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el Presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia. Independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a

considerar en un tercer lugar el derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados". No se pierde de vista que en su anterior conformación este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Seminario Judicial de la Federación, número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA", sin embargo este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal. Amparo en revisión 1475/98.- Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo.- 11 de mayo de 1999.- Unanimidad de diez votos (Ausente José Vicente Aguinaco Alemán).- Ponente: Humberto Román Palacios.- Secretario: Antonio Espinoza Rangel. LICENCIADO JOSÉ JAVIER AGUILAR DOMÍNGUEZ, SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CERTIFICA: Que el Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número LXXVII/99, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial.- México, Distrito Federal, veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve."²⁸

TESIS Núm. LXXVII/99 (PLENO)

Considero que nuestro sistema jurídico mexicano tradicionalmente ha sostenido la postura dualista, debido a que para la aplicación del Derecho Internacional en territorio mexicano, se requiere de una incorporación de dicho Derecho a nuestro Derecho Interno.

Ahora bien, respecto a cuál de los dos tiene primacía en nuestro sistema jurídico, me adhiero al principio establecido por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, respecto a que un Estado debe cumplir el Derecho Internacional, no pudiendo invocar las disposiciones de su Derecho Interno como justificación del incumplimiento

²⁸ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Gaceta del Seminario del Poder Judicial de la Federación, Amparo en Revisión 1475/98.

de los Tratados, salvo cuando la violación a una norma fundamental del Derecho Interno sea manifiesta y evidente.

Cabe señalar, sin embargo, la dificultad para precisar exactamente en qué casos el Derecho Internacional violenta una norma fundamental del Derecho Interno, así como la autoridad competente para determinar dicha violación.

Por otra parte, resulta particularmente importante para nuestro estudio definir la jerarquía de los Tratados Internacionales respecto a las Leyes Federales, en concreto respecto a la Ley Aduanera. Lo anterior, con el fin de determinar las consecuencias jurídicas que tendrán las discrepancias entre el Código de Valoración adoptado por la OMC y la Ley Aduanera Mexicana.

A este respecto, y como ya se ha señalado anteriormente, existen distintas posturas tanto en nuestra doctrina como en las diversas jurisprudencias y tesis jurisprudenciales que ha emitido el Poder Judicial de la Federación.

Con relación a la jerarquía entre Tratados Internacionales y Leyes Federales, me adhiero a la opinión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su última tesis publicada en octubre de 1999.

Lo anterior, toda vez que considero que los Tratados Internacionales son fuentes del Derecho Internacional Público que obligan a los Estados como Partes que los suscriben. En este caso, el Estado Mexicano se compromete como sujeto de Derecho Internacional Público, frente a la comunidad internacional, a cumplir con las normas establecidas en los Tratados Internacionales. Asimismo, debemos recordar que dichos Tratados son parte integrante de nuestro sistema jurídico interno, al encontrarse jerárquicamente bajo la Constitución, de conformidad al artículo 133 de nuestra Carta Magna.

Por ello, y dado que el Estado Mexicano mediante sus autoridades se encuentra obligado al cumplimiento de los Tratados Internacionales frente a los demás Estados suscritos a los mismos, así como también se encuentra obligado en virtud del artículo 133 constitucional, considero que en el caso concreto de discrepancias entre una Ley Federal y un Tratado Internacional, dicho conflicto deberá resolverse a favor de lo dispuesto en el Tratado Internacional.

Ahora bien, cabe realizar mención específica a los Tratados Internacionales en materia tributaria, toda vez que aquéllas disposiciones relativas a alguno de los elementos fundamentales de los impuestos, con el fin de respetar el principio de legalidad tributaria establecido por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, deberían estar sujetas a un acto de incorporación a las leyes mexicanas al momento de ser aplicadas a los particulares. Lo anterior, especialmente si se considera la necesidad de que exista coercibilidad directamente hacia los particulares obligados, a la vez de una legislación interna que soporte constitucionalmente la imposición de contribuciones.

Más adelante se analizarán las consecuencias jurídicas concretas, en caso de que una Ley Federal contenga disposición alguna que se oponga a lo dispuesto por un Tratado Internacional, en específico, las discrepancias de nuestra Ley Aduanera con el Código de Valoración.

Capítulo II. Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (Código de Valoración Aduanera del GATT).

1. Aprobación, suscripción y entrada en vigor en México.

El 17 de julio de 1986 se celebró el Protocolo de Adhesión de México al Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT). Los gobiernos que participaron como las partes contratantes de dicho Acuerdo fueron la Comunidad Económica Europea y México.

Asimismo, en dicho Protocolo se consideró a México como país en desarrollo, gozando de trato preferencial y más favorable que el GATT y otras disposiciones derivadas del mismo establecen para los países en desarrollo. Lo anterior, considerando en los artículos 3, 4 y 5 del capítulo de Disposiciones Generales, lo siguiente:

“3. Las PARTES CONTRATANTES reconocen el carácter prioritario que México otorga al sector agrícola en sus políticas económicas y sociales. Sobre el particular, y con objeto de mejorar su producción agrícola, mantener su régimen de tenencia de la tierra, y proteger el ingreso y las oportunidades de empleo de los productores de estos productos, México continuará aplicando su programa de sustitución gradual de los permisos previos de importación por una protección arancelaria, en la medida en que sea compatible con sus objetivos en este sector y de conformidad con las disposiciones del párrafo 29 del documento L/6010.

4. Las PARTES CONTRATANTES están conscientes de la intención de México de aplicar su Plan Nacional de Desarrollo y sus programas sectoriales y regionales, así como de establecer los instrumentos necesarios para su ejecución, incluidos los de carácter fiscal y financiero, de conformidad con las disposiciones del Acuerdo General y del párrafo 35 del documento L/6010.

5. México ejercerá su soberanía sobre los recursos naturales, de conformidad con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. México podrá mantener ciertas restricciones a la exportación

relacionadas con la conservación de los recursos naturales, en particular en el sector energético, sobre la base de sus necesidades sociales y de desarrollo y siempre y cuando tales medidas se apliquen conjuntamente con restricciones a la producción o el consumo nacionales.”²⁹

Ahora bien, la Lista XLXXVII-MEXICO de dicho Acuerdo contiene la Cláusula del arancel de la nación más favorecida, en la cual se listan determinados productos con sus correspondientes fracciones arancelarias, así como las tasas que México podrá aplicar de acuerdo a dicha Lista, la cual señala lo siguiente:

- “1. El impuesto general o tasa ad valorem que grava las fracciones arancelarias comprendidas en la Tarifa del Impuesto General de Importación se consolida a la tasa uniforme de 50 por ciento.
5. El Gobierno de México se reserva la facultad de aplicar, en casos excepcionales una sobretasa sobre el arancel mencionado de 50 por ciento, hasta por un monto equivalente a la mitad del impuesto general que corresponda. Los montos de dichas sobretasas se reducirán paulatinamente, y después del 31 de diciembre de 1994, no se impondrán de manera que aunadas al arancel base, impliquen un gravamen total mayor a 50 por ciento.
6. Lo anterior se entiende sin perjuicio de las consideraciones específicas que se detallan a continuación....”³⁰

México suscribió y ratificó el Código de Valoración el 25 de abril de 1988, siendo publicada dicha suscripción en el Diario Oficial de la Federación. Sin embargo, solicitó un plazo de cinco años para comenzar su aplicación en territorio nacional³¹.

Por otra parte, el 20 de julio de 1992 fue publicada la reforma correspondiente a la Ley Aduanera, mediante la cual fueron adoptados los principios del Código de Valoración por la legislación interna, entrando en vigor el 1 de octubre de 1992.

²⁹ Cfr. Organización Mundial de Comercio GATT 1947-GATT 1994. AAADAM, pág. 700.

³⁰ Ibidem, pág. 703.

³¹ Witker, Jorge. Op. Cit., pág. 27.

No obstante la entrada en vigor del Código referido, a través de la legislación mexicana, cinco años después de haber sido suscrito y ratificado, el Decreto del Senado de la República, publicado el 25 de abril de 1988, contiene una reserva expresa respecto a la aplicación del artículo 6, referido al método de valor reconstruido. De acuerdo a Witker, dicho método

“...obliga a valorar las mercancías en el país de exportación, a través de investigar los costos primos, beneficios y gastos generales, tarea ésta de enorme dificultad y costos tanto para los importadores, como para las administraciones aduaneras. Ello explica, que la actual Ley Aduanera (1992) omite expresamente el valor reconstruido, habiendo un plazo de tres años para incorporarlo al derecho tributario aduanero interno.”³²

2. Principios del Código de Valoración.

El preámbulo del Código de Valoración señala lo siguiente:

“Los miembros,
 Habida cuenta de las Negociaciones Comerciales Multilaterales;
 Deseando **fomentar la consecución de los objetivos del GATT de 1994 y lograr beneficios adicionales para el comercio internacional de los países en desarrollo;**
 Reconociendo la importancia de lo dispuesto en el artículo VII del GATT de 1994 y deseando **elaborar normas para su aplicación con objeto de conseguir a este respecto una mayor uniformidad y certidumbre;**
 Reconociendo **la necesidad de un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios;**
 Reconociendo que **la base para la valoración en aduana de las mercancías debe ser en la mayor medida posible su valor de transacción;**
 Reconociendo que **la determinación de valor en aduana debe basarse en criterios sencillos y equitativos que sean conformes con los usos comerciales y que los procedimientos de valoración deben ser de aplicación general, sin distinciones por razón de la fuente de suministro;**
 Reconociendo que **los procedimientos de valoración no deben utilizarse para combatir el *dumping*;**

³² Ibidem, pág. 28.

Conviene lo siguiente...³³

De lo anterior se desprenden los principios de valoración del GATT, mismos que según Witker³⁴ eran ya muy conocidos, o estaban en el ánimo de todas las partes contratantes:

- Dar una mayor uniformidad a la aplicación del artículo VII del GATT.
- La necesidad de un sistema equitativo uniforme y neutro de valoración en aduana, que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios.
- Que siempre que sea posible, se debe utilizar como base de valoración el valor de transacción de las mercancías que se importan.
- Que la determinación del valor en aduana se debe basar en criterios sencillos y equitativos, que estén de acuerdo con los usos comerciales y que los procedimientos de valoración tienen que ser de aplicación general, sin discriminaciones, según las procedencias y orígenes de las mercancías.
- Que los sistemas de valoración no deben utilizarse para combatir el *dumping*, puesto que éste tiene su legislación especial, con arreglo a acuerdos de carácter internacional.

Ahora bien, la Organización Mundial de Comercio (OMC) sustituye, a partir del 1 de enero de 1995, al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), como organismo rector del comercio mundial³⁵.

Los principales objetivos de la OMC son administrar y aplicar los acuerdos internacionales –multilaterales y plurilaterales; ser foro de negociaciones comerciales multilaterales y servir de marco para la aplicación de sus resultados; administrar los procedimientos de solución de diferencias comerciales; supervisar las políticas comerciales y cooperar con el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial para

³³ Op. Cit., págs. 341 y 342.

³⁴ Witker, Jorge. Op. Cit., pág. 30.

³⁵ Cfr. SECOFI "Organización Mundial de Comercio", www.secofi.gob.mx.

lograr una mayor coherencia en la formulación de la política económica a escala mundial.

Como resultado de la Ronda Uruguay, por la que se establece la OMC, se adopta un sistema integrado de solución de diferencias que unifica los distintos procedimientos existentes hasta entonces, lo cual permite que la solución de las disputas comerciales sea más ágil y eficaz.

El logro más significativo es que las decisiones de los paneles arbitrales sólo podrán ser rechazadas si existe consenso de los países miembros. Esta medida contrasta con las prácticas seguidas dentro del GATT, en la cual un país podía bloquear los resultados de los paneles³⁶.

También se incluyó en la OMC el avance registrado en la elaboración de reglas en sectores como la agricultura y los textiles (que habían quedado fuera de los principios generales del GATT), así como en la elaboración de disciplinas más estrictas en materia de subvenciones, normas técnicas y procedimientos de obtención de licencias de importación, entre otras. La OMC contiene, además, disposiciones sobre el comercio de servicios y sobre la protección de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio.

Los principios de la OMC son:

- Implementar un sistema basado en normas justas, equitativo y más abierto.
- Liberalizar y suprimir progresivamente los obstáculos arancelarios y no arancelarios.
- Rechazar el proteccionismo.
- Suprimir el trato discriminatorio en las relaciones comerciales internacionales.
- Buscar la integración de los países en desarrollo, los países menos adelantados y las economías en transición en el sistema multilateral.

- Obtener el nivel de transparencia máximo posible.

3. Estructura del Código de Valoración.

El Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT, adoptado por la OMC, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 30 de diciembre de 1994, presenta la siguiente estructura:

- Introducción general.
- Preámbulo.
- Parte I: Normas de Valoración en Aduana (artículos 1-17).
- Parte II: Administración del Acuerdo, consultas y resolución de controversias (artículos 18-19).
- Parte III: Trato especial y diferenciado (artículo 20).
- Parte IV: Disposiciones finales (artículos 21-24).
- Anexo I: Notas interpretativas (11 notas).
- Anexo II: Comité Técnico de Valoración en Aduanas (23 apartados).
- Anexo III: Grupos especiales (7 apartados).
- Protocolo: (8 apartados).

A lo largo del presente capítulo, analizaremos los apartados más importantes del Código, con el fin de esclarecer los lineamientos internacionales en materia de valoración aduanera, mismos que México ha suscrito y ratificado.

4. Normas de Valoración en la Aduana

El artículo 1º del Código de Valoración señala, en su primer párrafo, lo siguiente:

¹⁶ SECOFI. Op. Cit.

“El valor en aduana de las mercancías importadas será el **valor de transacción**, es decir, el **precio realmente pagado o por pagar** por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8º, siempre que concurren las siguientes circunstancias...”³⁷

De lo anterior se desprende que la primera norma de valoración establecida por el Código, es que el valor en aduanas debe ser el valor de transacción, es decir, el precio pagado o por pagar, siempre que la mercancía a valorar haya sido objeto de una compraventa para su exportación al país en que será importada.

El párrafo I de la Nota Interpretativa al artículo 1o., contenida en el Anexo I del Código de Valoración señala respecto al precio pagado o por pagar, lo siguiente:

“El precio realmente pagado o por pagar es el **pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste**. Dicho pago no tiene que tomar necesariamente la forma de una transferencia de dinero. El pago puede efectuarse por medio de cartas de crédito o instrumentos negociables. El pago puede hacerse de manera directa o indirecta. Un ejemplo de pago indirecto sería la cancelación por el comprador, ya sea en su totalidad o en parte, de una deuda a cargo del vendedor.”³⁸

Cabe señalar que el artículo 1o. antes citado establece una serie de condiciones, las cuales deben reunirse para poder aplicar el valor de transacción, así como ciertos ajustes que deberán realizarse a dicho precio, los cuales se indican en el artículo 8 del Código, mismos que estudiaremos más adelante.

Las referidas condiciones que deben reunirse para la aplicación del valor de transacción se encuentran reguladas por el inciso a) del citado primer párrafo del artículo 1o., el cual señala lo siguiente:

³⁷ Op Cit., pág. 342.

- a) que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que:
- i) impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación;
 - ii) limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías; o
 - iii) no afecten substancialmente al valor de las mercancías;
- b) que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar;
- c) que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización posteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8º; y
- d) que no exista vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2.

Más adelante estudiaremos el caso consistente en la vinculación entre el comprador y el vendedor, y en qué casos se considera que el valor de transacción es aceptable, a pesar de existir dicha circunstancia, el cual está previsto por el mismo artículo 1º, párrafo 2.

Los ajustes a los que se refiere el artículo 1º. se encuentran regulados en el artículo 8 del Código de Valoración, el cual señala lo siguiente:

²⁸ Ibidem, pág. 354.

“1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1º, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

a) los siguientes elementos, en la medida en que corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías:

- i) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;
- ii) el costo de los envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con las mercancías de que se trate;
- iii) los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales;

b) el valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el comprador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para que se utilicen en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar:

- i) los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas;
- ii) las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas;
- iii) los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas;
- iv) ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercancías importadas;

c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar;

d) el valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor.

2. En la elaboración de su legislación cada miembro dispondrá que se incluya en el valor en aduana, o se excluya del mismo, la totalidad o una parte de los elementos siguientes:

- a) los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación;
- b) los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; y
- c) el costo del seguro.

3. Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables.

4. Para la determinación del valor en aduana, el precio realmente pagado o por pagar únicamente podrá incrementarse de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo.³⁹

El artículo anteriormente transcrito se refiere a determinados conceptos, mismos que son comúnmente conocidos como incrementables, mismos que deberán añadirse al precio pagado o por pagar de la mercancía a valorar, al cabo de lo cual el valor de transacción podrá considerarse como valor en aduanas de dicha mercancía, salvo las consideraciones que sobre vinculación se realizarán más adelante.

A este respecto, resulta conveniente atender a la Nota Interpretativa correspondiente al párrafo 1.a):

1. “Se considerará que las actividades que por cuenta propia emprenda el comprador, salvo aquellas respecto de las cuales deba efectuarse un ajuste conforme a lo dispuesto en el artículo 8, no constituyen un pago indirecto al vendedor, aunque se pueda estimar que benefician a éste. Por lo tanto, los costos de tales actividades no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar a los efectos de la determinación del valor en la aduana.

2. El valor en aduana no comprenderá los siguientes gastos o costos, siempre que se distingan del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

³⁹ Organización Mundial de Comercio GATT 1947-GATT 1994. AAADAM, págs. 346 y 347.

- a) los gastos de construcción, armado, montaje, entretenimiento o asistencia técnica realizados después de la importación, en relación con mercancías importadas tales como una instalación, maquinaria o equipo industrial;
- b) el costo del transporte ulterior a la importación;
- c) los derechos e impuestos aplicables en el país de la importación.

3. El precio realmente pagado o por pagar es el precio de las mercancías importadas. Así pues, los pagos por dividendos u otros conceptos del comprador al vendedor que no guarden relación con las mercancías importadas no forman parte del valor en aduana.⁴⁰

Por otra parte, el párrafo 2 del artículo 1o. del Código de Valoración señala los supuestos en que se considera “aceptable” el valor de transacción en el caso de existir vinculación:

a) Al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15 no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. En tal caso se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio. Si, por la información obtenida del importador o de otra fuente, la Administración de Aduanas tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, comunicará esas razones al importador y le dará oportunidad razonable para contestar. Si el importador lo pide, las razones se le comunicarán por escrito.

b) En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción y se valorarán las mercancías de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1 cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los precios o valores que se señalan a continuación, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado:

- i) el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador;
- ii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5°;
- iii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6°;

⁴⁰ Organización Mundial de Comercio. Op. Cit., pág. 354.

Al aplicar los criterios precedentes, deberán tenerse debidamente en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad, los elementos enumerados en el artículo 8º y los costos que soporte el vendedor en las ventas a compradores con los que no esté vinculado, y que no soporte en las ventas a compradores con los que tiene vinculación.

c) Los criterios enunciados en el apartado b) del párrafo 2 habrán de utilizarse por iniciativa del importador y sólo con fines de comparación. No podrán establecerse valores de sustitución al amparo de lo dispuesto en dicho apartado.”⁴¹

Por otra parte, si el valor en aduana de las mercancías importadas **no puede determinarse conforme al valor de transacción** dispuesto en el artículo 1º, el valor en aduana se deberá determinar de acuerdo a otros métodos de valoración establecidos por los artículos 2, 3, 5 y 6 del mismo Código de Valoración. A este respecto, cabe señalar la forma de aplicación de dichos métodos, de acuerdo con la Nota General contenida en el Anexo I del Código, el cual contiene las Normas Interpretativas del mismo:

“Aplicación sucesiva de los métodos de valoración.

1. En los artículos 1º a 7º se establece la manera en que el valor en aduana de las mercancías importadas se determinará de conformidad con las disposiciones del presente Acuerdo. Los métodos de valoración se enuncian según su orden de aplicación. El primer método de valoración en aduana se define en el artículo 1º y las mercancías importadas se tendrán que valorar según las disposiciones de dicho artículo siempre que concurren las condiciones en él prescritas.

2. Cuando el valor en aduana no se pueda determinar según las disposiciones del artículo 1º, se **determinará recurriendo sucesivamente a cada uno de los artículos siguientes hasta hallar al primero que permita determinarlo. Salvo lo dispuesto en el artículo 4º, solamente cuando el valor en aduana no se pueda determinar según las disposiciones de un artículo dado se podrá recurrir a las del artículo siguiente.**

3. Si el importador no pide que se invierta el orden de los artículos 5º y 6º, se seguirá el orden normal. Si el importador solicita esa inversión, pero resulta imposible determinar el valor en aduana según las disposiciones del artículo 6º,

⁴¹ Ibidem, págs. 342 y 343.

dicho valor se deberá determinar de conformidad con las disposiciones del artículo 5º, si ello es posible.

4. Cuando el valor en aduana no se pueda determinar según las disposiciones de los artículos 1º a 6º, se aplicará a ese efecto el artículo 7º.⁴²

Una vez aclarada la aplicación sucesiva de los llamados “métodos alternativos” de valoración, entraremos al estudio de cada uno de dichos métodos, en el orden en que se encuentran regulados en el Código, siendo éstos los siguientes:

- Valor de transacción de mercancías idénticas (artículo 2º).
- Valor de transacción de mercancías similares (artículo 3º).
- Precio unitario de venta (artículo 5º).
- Valor Reconstruido (artículo 6º).
- Procedimiento llamado el “último recurso” (artículo 7º).

El artículo 2º señala que cuando sea imposible la aplicación del valor de transacción contemplado en el artículo 1º, el valor en aduanas de la mercancía será el **valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.**

Dicho artículo establece que el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y substancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de valoración. Cuando no exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren

⁴² Ibidem, pág. 353.

claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor.

Asimismo, cuando al aplicar este método, los costos y gastos enunciados en el párrafo 2 del artículo 8º estén incluidos en el valor de transacción, se efectuará un ajuste de dicho valor para tener en cuenta las diferencias apreciables de esos costos y gastos entre las mercancías importadas y las mercancías idénticas consideradas que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte.

El artículo antes citado señala que si al aplicar el presente artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo.

Por otra parte, el artículo 3º del Código de Valoración establece que, si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo al valor de transacción o al valor de transacción de mercancías idénticas, dispuestos en los artículos 1º y 2º respectivamente, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

El artículo 3º establece las mismas reglas para la aplicación de este método, que las reglas para aplicar el método de valor de transacción de mercancías idénticas.

Ahora bien, cuando el valor en aduanas no pueda determinarse conforme a los métodos señalados en el párrafo anterior, los artículos 5º y 6º contienen dos procedimientos más para la determinación del valor en aduana: Precio Unitario de Venta y Valor Reconstruido, respectivamente.

El artículo 5º del Código de Valoración señala que si las mercancías importadas, y otras idénticas o similares importadas, se venden en el país de importación en el

mismo estado en que son importadas, el valor en aduana se determinará basándose en el **precio unitario a que se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado, a personas que no estén vinculadas con aquellas a las que comprenden dichas mercancías, con las siguientes deducciones:**

- i) las comisiones pagadas o convenidas usualmente, o los suplementos por beneficios y gastos generales cargados habitualmente, en relación con las ventas en dicho país de mercancías importadas de la misma especie o clase;
- ii) los gastos habituales de transporte y de seguros, así como los gastos conexos en los que se incurra en el país importador;
- iii) cuando proceda, los costos y gastos a que se refiere el párrafo 2º del artículo 8º; y
- iv) los derechos de aduana y otros gravámenes nacionales pagaderos en el país importador por la importación o venta de las mercancías.

El mismo artículo indica que, si en el momento de la importación de las mercancías a valorar o en un momento aproximado no se venden las mercancías importadas, ni mercancías idénticas o similares importadas, el valor se determinará, con sujeción por lo demás a lo dispuesto en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 5º, sobre la base del precio unitario a que se vendan en el país de importación las mercancías importadas, o mercancías idénticas o similares importadas, en el mismo estado en que son importadas, en la fecha más próxima después de la importación de las mercancías objeto de valoración pero antes de pasados 90 días desde dicha importación.

El artículo 5º, en su párrafo 2, señala que si ni las mercancías importadas, ni otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, se venden en el país de importación en el mismo estado en que son importadas, y si el importador lo pide, el valor en aduana se determinará sobre la base del precio unitario a que se venda la mayor

cantidad total de las mercancías importadas, después de su transformación, a personas del país de importación que no tengan vinculación con aquellas de quienes compren las mercancías, teniendo debidamente en cuenta el valor añadido en esa transformación y las deducciones previstas en el apartado a) del párrafo 1.

Por otra parte, el artículo 6º del Código de Valoración establece que el valor en aduana de las mercancías importadas **se basará en un valor reconstruido**. El valor reconstruido será igual a la suma de los siguientes elementos:

- a) el costo o valor de los materiales y de la fabricación y otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas;
- b) una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la que suele añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de valoración efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación;
- c) el costo o valor de todos los demás gastos que deban tenerse en cuenta para aplicar la opción de valoración elegida por el miembro en virtud del párrafo e del artículo 8º.

El artículo de referencia establece que ningún miembro podrá solicitar o exigir a una persona no residente en su propio territorio que exhiba, para su examen, un documento de contabilidad o de otro tipo, o que permita el acceso a ellos, con el fin de determinar un valor reconstruido. Sin embargo, la información proporcionada por el productor de las mercancías al objeto de determinar el valor en aduana con arreglo a las disposiciones de este artículo podrá ser verificada en otro país por las autoridades del país de importación, con la conformidad del productor y siempre que se notifique con suficiente antelación al gobierno del país de que se trate y que éste no tenga nada que objetar contra la investigación.

Tanto éste como el procedimiento anterior presentan ciertas dificultades, dado que ambos requieren que el importador cuente con suficiente información, tanto por

parte del exportador como de otros importadores al territorio de la Parte a la cual se pretenda importar la mercancía sujeta a valoración.

Por lo anterior, el artículo 4º del Código de Valoración señala que, si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1º, 2º y 3º, se determinará según el artículo 5º, y cuando no pueda determinarse con arreglo a él, según el artículo 6º, si bien **a petición del importador podrá invertirse el orden de aplicación de los artículos 5º y 6º.**

Ahora bien, el Código prevé la posibilidad de que el valor en aduana de las mercancías importadas no pueda determinarse con arreglo al valor de transacción o según los métodos alternativos dispuestos en los artículos 2º a 6º.

En este caso, de acuerdo con el artículo 7º, dicho valor se determinará **según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación.** Esta disposición se refiere al método conocido como “método de valoración del último recurso”.

Cabe señalar que dicho artículo no define el concepto de “criterios razonables”, sino que se limita a que dichos criterios deben ser de conformidad con los principios y disposiciones generales del Código y del propio GATT.

Asimismo, el párrafo 2 del citado artículo 7º indica ciertos criterios que deberán necesariamente excluirse, al aplicarse el método del último recurso:

“ El valor en aduana determinado según el presente artículo no se basará en:

- i el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país;
- ii un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles;

- iii el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador;
- iv un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6°;
- v el precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto de país de importación;
- vi valores en aduana mínimos;
- vii valores arbitrarios o ficticios.

Si así lo solicita, el importador será informado por escrito del valor en aduana determinado de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y del método utilizado a este efecto.”⁴³

Es importante considerar que el último párrafo de este artículo, claramente hace referencia a la valoración de las mercancías a importar, por parte de la autoridad aduanera, pues expresamente se aclara que el importador solicite ser informado por escrito del resultado de la aplicación del método del último recurso.

En resumen, y como señala Witker, en su apartado relativo a los procedimientos para determinar el valor en aduana:

“El Código ordena que el valor en aduana se debe basar, en la medida de lo posible, en el precio efectivamente pagado o a pagar –generalmente indicado en la factura comercial- por las mercancías que se valoran. Este precio, que se denomina valor de transacción, si no existiese, o si el precio pagado o por pagar no pudiera aceptarse como la base de valoración, el Acuerdo prevé otros cinco procedimientos, que se mencionan en el artículo 4°, relativo a la facultad del importador para solicitar la inversión del orden de aplicación de los métodos amparados por los artículos 5° y 6°.”⁴⁴

Independientemente del método de valoración utilizado, el artículo 9° del Código señala las disposiciones relativas a las conversiones monetarias para determinar el valor en aduana. Dicho artículo indica que, en los casos en que sea necesaria la conversión de una moneda para determinar el valor en aduana, el tipo de cambio que se utilizará será el

⁴³ Ibidem, pág. 345 y 346.

que hayan publicado debidamente las autoridades competentes del país de importación de que se trate, y deberá reflejar con la mayor exactitud posible, para cada periodo que cubra tal publicación, el valor corriente de dicha moneda en las transacciones comerciales expresado en la moneda del país de importación.

En cuanto al momento en que debe considerarse el tipo de cambio que se utilizará en términos del artículo 9º, el tipo de cambio aplicable será el vigente en el momento de la exportación o de la importación, según lo estipule cada uno de los miembros.

A este respecto, Witker señala lo siguiente:

“En cuanto a las conversiones monetarias para determinar el valor en aduana en la moneda del país de importación, el tipo de cambio aplicable será el que esté en vigor oficialmente en dicho país y deberá reflejar, con la mayor exactitud posible, el valor corriente de aquella moneda en las transacciones comerciales. Se deja en libertad a las partes para que escojan entre el cambio vigente en el momento de la exportación o de la importación. En el segundo supuesto, la nota interpretativa del artículo 9º del Acuerdo dice que el “momento de la importación” puede ser el de la declaración en aduana. La verdad es que esta expresión no aclara del todo cuál es ese “momento”, puesto que puede interpretarse como el de la presentación de la declaración de importación, el del registro de tal documento en la aduana o el del despacho efectivo de las mercancías. Según la legislación de la Unión Europea -coincidente con lo que ha sido siempre la práctica usual, por que no se presta a equívoco-, dicho “momento” es el del registro de la declaración de importación en la aduana, que es cuando el importador ha manifestado su deseo de despachar las mercancías.”⁴⁵

Ahora bien, en la Parte I del Código, respecto a las Normas de Valoración en Aduana, se incluyen también diversas disposiciones de carácter general, las cuales ocupan del artículo 10 al 17 del Código de Valoración. A continuación realizaremos una breve descripción de su contenido.

⁴⁵ Cfr. Witker, Jorge. Introducción a la Valoración Aduanera de las Mercancías, pág. 13.

El artículo 10° del Código de Valoración dispone el Código que ninguna información que se haya suministrado con carácter confidencial podrá ser divulgada sin autorización expresa de la persona o del gobierno que haya facilitado dicha información, salvo en la medida en que sea necesario se revelará en el ámbito de procedimientos judiciales.

Por otra parte, el artículo 11° del Código contiene las disposiciones relativas a los recursos a los que tendrán derecho los importadores:

- “1. En relación con la determinación del valor en aduana, la legislación de cada miembro deberá reconocer un derecho de recurso, sin penalización, al importador o a cualquier otra persona sujeta al pago de los derechos.
2. Aunque en primera instancia el derecho de recurso sin penalización se ejercite ante un órgano de la Administración de Aduanas o ante un órgano independiente, en la legislación de cada miembro se preverá un derecho de recurso sin penalización ante una autoridad judicial.
3. Se notificará al apelante el fallo del recurso y se le comunicarán por escrito las razones en que se funde aquél. También se le informará de los derechos que puedan corresponderle a interponer otro recurso.”⁴⁶

Al respecto, Jorge Witker señala que:

“Todas las partes contratantes tienen la obligación de admitir un derecho de recurso, sin penalización, al importador o a cualquier otra persona sujeta al pago de los derechos. El término “sin penalización” debe entenderse en el sentido de que el importador no estará obligado al pago de una multa, o a la amenaza de su imposición, por el solo hecho de que haya decidido ejercer su derecho de recurso. No se considerará como multa el pago de las costas judiciales normales ni los honorarios de los abogados. No obstante lo anterior, cualquier parte podrá exigir el pago íntegro de los derechos de aduana antes de la interposición de un recurso.

Aunque, en primera instancia, el derecho de recurso sin penalización se ejerza ante un órgano de la administración de aduanas o ante un órgano

⁴⁵ Ibidem, págs. 13 y 14.

⁴⁶ Organización Mundial de Comercio, Op. Cit., pág. 348.

independiente, en la legislación de cada parte se deberá prever la posibilidad de recurrir posteriormente ante una autoridad judicial.

Se notificará al apelante el fallo del recurso, así como las razones en que se funde. Asimismo, se le informará si tiene derecho a interponer cualquier otro recurso.⁴⁷

Por otra parte, el artículo 12° del Código señala que las leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas de aplicación general destinados a dar efecto al Código de Valoración deben ser publicados por el país de importación de que se trate, con arreglo al artículo X del GATT de 1994.

Asimismo, el artículo 13° establece que, si en el curso de la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas resultase necesario demorar la determinación definitiva de ese valor, el importador de mercancías podrá no obstante retirarlas de la Aduana si, cuando así se le exija, presta una garantía suficiente en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado que cubra el pago de los derechos de aduana a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías. Esta posibilidad deberá preverse en la legislación de cada miembro.

El artículo 14° del Código en comento indica que las notas interpretativas que figuran en el Anexo I del Código forman parte integrante de éste, y los artículos del Acuerdo deben interpretarse y aplicarse conjuntamente con sus respectivas notas. Los Anexos II y III forman asimismo parte integrante de dicho Código.⁴⁸

Resulta de especial trascendencia el artículo 15°, el cual define los términos utilizados en el Código de Valoración, por lo cual se transcribe a continuación:

1. "En el presente Acuerdo:

⁴⁷ Witker, Jorge. Introducción..., pág. 14.

⁴⁸ Organización Mundial de Comercio, Op. Cit., págs. 348 y 349.

- a) por “valor en aduana de las mercancías importadas” se entenderá el valor de las mercancías a los efectos de percepción de derechos de aduana *ad valorem* sobre las mercancías importadas;
- b) por “país de importación” se entenderá el país o el territorio aduanero en que se efectúe la importación;
- c) por “producidas” se entenderá asimismo cultivadas, manufacturadas o extraídas.

2. En el presente Acuerdo:

- a) se entenderá por “mercancías idénticas” las que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición;
- b) se entenderá por “mercancías similares” las que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial;
- c) las expresiones “mercancías idénticas” y “mercancías similares” no comprenden las mercancías que lleven incorporados o contengan, según el caso, elementos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis por los cuales no se hayan hecho ajustes en virtud del párrafo 1 b) iv) del artículo 8º por haber sido realizados tales elementos en el país de importación;
- d) sólo se considerarán “mercancías idénticas” o “mercancías similares” las producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración;
- e) sólo se tendrán en cuenta las mercancías producidas por una persona diferente cuando no existan mercancías idénticas o mercancías similares, según el caso, producidas por la misma persona que las mercancías objeto de valoración.

3. En el presente Acuerdo, la expresión “mercancías de la misma especie o clase” designa mercancías pertenecientes al grupo o gama de mercancías producidas por una rama de producción determinada, o por un sector de la misma, y comprende mercancías idénticas o similares.

4. A los efectos del presente Acuerdo se considerará que existe vinculación entre las personas solamente en los casos siguientes:

- a) si una de ellas ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra;
- b) si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios;

- c) si están en relación de empleador y empleado;
- d) si una persona tiene, directa o indirectamente, la propiedad, el control o la posesión del 5 por ciento o más de las acciones o títulos en circulación y con derecho a voto de ambas;
- e) si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra;
- f) si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera;
- g) si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona; o
- h) si son de la misma familia.

5. Las personas que están asociadas en negocios porque una es el agente, distribuidor o concesionario exclusivo de la otra, cualquiera que sea la designación utilizada, se considerarán como vinculadas, a los efectos del presente Acuerdo, si se les puede aplicar alguno de los criterios enunciados en el párrafo 4.⁴⁹

Por otra parte, el artículo 16° establece que, previa solicitud por escrito, el importador tendrá derecho a recibir de la Administración de Aduanas del país de importación una explicación escrita del método según el cual se haya determinado el valor en aduana de sus mercancías.

Nuevamente nos encontramos ante otro supuesto de que sea la autoridad aduanera quien efectúa la valoración de las mercancías a importar.

Finalmente, el artículo 17° señala que ninguna de las disposiciones del Código en comento podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana.

5. Administración del Acuerdo, consultas y resolución de controversias

La Parte II del Código de Valoración se encuentra dividida en dos temas: Instituciones, regulado en el artículo 18°, y consultas y solución de diferencias, cuyas disposiciones se encuentran en el artículo 19° del Código en comento.

⁴⁹ Organización Mundial de Comercio. Op. Cit., págs. 348 y 349.

El artículo 18, relativo a las instituciones establece un Comité de Valoración en Aduana (denominado en el presente Acuerdo el “Comité”) compuesto de representantes de cada uno de los miembros. El comité elegirá a su presidente y se reunirá normalmente una vez al año, o cuando lo prevean las disposiciones pertinentes del presente Acuerdo (Código), para dar a los miembros la oportunidad de consultarse sobre cuestiones relacionadas con la administración del sistema de valoración en aduana por cualesquiera de los miembros en la medida en que esa administración pudiera afectar al funcionamiento del presente Acuerdo o a la consecución de sus objetivos y con el fin de desempeñar las demás funciones que le encomienden los miembros. Los servicios de secretaría del Comité serán prestados por la Secretaría de la OMC.⁵⁰

Por otra parte, se establecerá un Comité Técnico de Valoración en Aduana (denominado en el presente Acuerdo el “Comité Técnico”), bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera (denominado en el presente Acuerdo “CCA”), que desempeñará las funciones enunciadas en el Anexo II del presente Acuerdo y actuará de conformidad con las normas de procedimiento contenidas en dicho Anexo.

Ahora bien el artículo 19, relativo a la consulta y solución de diferencias, señala que, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código en comento, el Entendimiento sobre Solución de Diferencias será aplicable a las consultas y a la solución de diferencias al amparo del presente Acuerdo (Código de Valoración).

Dicho artículo señala que, si un miembro considera que una ventaja resultante para él directa o indirectamente del Código queda anulada o menoscabada, o que la consecución de uno de los objetivos del mismo se ve comprometida, por la acción de otro u otros miembros, podrá, con objeto de llegar a una solución mutuamente satisfactoria de la cuestión, pedir la celebración de consultas con el miembro o miembros

⁵⁰ Organización Mundial de Comercio. Op. Cit., pág. 349.

de que se trate. Cada miembro examinará con comprensión toda petición de consultas que le dirija otro miembro.⁵¹

Asimismo, el mismo Código de Valoración dispone que, cuando así se le solicite, el Comité Técnico prestará asesoramiento y asistencia a los miembros que hayan entablado consultas.

Ahora bien, a petición de cualesquiera de las partes en la diferencia, o por propia iniciativa, el grupo especial establecido para examinar una diferencia relacionada con las disposiciones del presente Acuerdo podrá pedir al Comité Técnico que haga un examen de cualquier cuestión que deba ser objeto de un estudio técnico. El grupo especial determinará el mandato del Comité Técnico para la diferencia de que se trate y fijará un plazo para la recepción del informe del Comité Técnico. En caso de que el Comité Técnico no pueda llegar a un consenso sobre la cuestión que se le ha sometido en conformidad con el presente párrafo, el grupo especial dará a las partes en la diferencia la oportunidad de exponerle sus puntos de vista sobre la cuestión.

La información confidencial que se proporcione al grupo especial no será revelada sin la autorización formal de la persona, entidad o autoridad que la haya facilitado. Cuando se solicite dicha información del grupo especial y éste no sea autorizado a comunicarla, se suministrará un resumen no confidencial de la información, autorizado por la persona, entidad o autoridad que la haya facilitado.

6. Trato especial y diferenciado

La Parte III, compuesta únicamente por el artículo 20 del Código de Valoración se refiere al trato especial y diferenciado⁵², estableciendo que los países en desarrollo miembros que no sean partes en el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del

⁵¹ *Ibidem*, págs. 350 y 351.

⁵² *Ibidem*, pág. 352

Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio hecho el 12 de abril de 1979, podrán retrasar la aplicación de las disposiciones del presente Acuerdo por un periodo que no exceda de cinco años contados desde la fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre la OMC para dichos miembros. Los países en desarrollo miembros que decidan retrasar la aplicación del presente Acuerdo lo notificarán al director general de la OMC.

Cabe señalar que esta fue la posición de México, al retrasar la aplicación de las disposiciones del Código de Valoración suscrito por nuestro país en 1988, hasta el año de 1992.

7. Comité Técnico de Valoración en Aduana

El Comité Técnico de Valoración en Aduana se encuentra regulado por el Anexo II⁵³ del Código de Valoración, el cual, como ya se mencionó anteriormente, se considera parte del propio Código.

Asimismo, dicho Comité tiene su fundamento en el artículo 18º del Código de Valoración, el cual señala que se establecerá el Comité Técnico bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera (CCA), con objeto de asegurar, a nivel técnico, la uniformidad de la interpretación y aplicación de dicho Código.

Así pues, el párrafo 2 del Anexo II antes mencionado señala que serán funciones del Comité Técnico:

- a) examinar los problemas técnicos concretos que surjan en la administración cotidiana de los sistemas de valoración en aduana de los miembros y emitir opiniones consultivas acerca de las soluciones pertinentes sobre la base de los hechos expuestos.

⁵³ Ibidem, págs 365 a 367.

- b) estudiar, si así se le solicita, las leyes, procedimientos y prácticas en materia de valoración en la medida que guarden relación con el presente Acuerdo, y preparar informes sobre los resultados de dichos estudios;
- c) elaborar y distribuir informes anuales sobre los aspectos técnicos del funcionamiento y estatus del presente Acuerdo;
- d) suministrar la información y asesoramiento sobre toda cuestión relativa a la valoración en aduana de mercancías importadas que solicite cualquier miembro o el Comité. Dicha información y asesoramiento podrá revestir la forma de opiniones consultivas, comentarios o notas explicativas;
- e) facilitar, si así se le solicita, asistencia técnica a los miembros con el fin de promover la aceptación internacional del presente Acuerdo;
- f) hacer el examen de la cuestión que le someta un grupo especial en conformidad con el artículo 19 del presente Acuerdo; y
- g) desempeñar las demás funciones que le asigne el Comité.

Por otro lado, el Anexo II dispone que el Comité Técnico elaborará un informe de cada una de sus reuniones y, si el presidente lo considera necesario, se redactarán minutas o actas resumidas de sus reuniones. El presidente o la persona que él designe presentará un informe sobre las actividades del Comité Técnico en cada reunión del Comité y en cada reunión del CCA.

8. Ronda Uruguay

Como señala Witker⁵⁴, la Ronda Uruguay del GATT-OMC se pronunció, entre otros temas, expresamente sobre el Código de Valoración antes descrito.

Destaca la decisión del Comité Técnico respecto a los casos en que las administraciones de aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado. Esta decisión interesa en particular al presente estudio, toda vez que

⁵⁴ Witker, Jorge. Introducción..., págs. 15.

contempla la posibilidad de que la administración de aduanas intervenga en materia de valoración aduanera.

“El Comité de Valoración en Aduana,

Reafirmando que el valor de transacción es la base principal de valoración de conformidad con el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 (denominado en adelante el “Acuerdo”);

Reconociendo que la administración de aduanas **puede tener que enfrentarse a casos en que existan motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos** presentados por los comerciantes como prueba de un valor declarado;

Insistiendo en que al obrar así la administración de aduanas no debe causar perjuicio a los intereses comerciales legítimos de los comerciantes;

Teniendo en cuenta el artículo 17 del Acuerdo, el párrafo 6 del Anexo III del Acuerdo y las decisiones pertinentes del Comité Técnico de Valoración en Aduana;

Decide lo siguiente:

1. Cuando le haya sido presentada una declaración y la administración de aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la administración de aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8°. Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la administración de aduanas tiene aún **dudas razonables** acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, **podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1°. Antes de adoptar una decisión definitiva, la administración de aduanas comunicará al importador, por escrito si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de la veracidad o de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la**

⁵⁴ Witker, Jorge. *Introducción...*, págs. 15.

administración de aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran.

2. Al aplicar el Acuerdo es perfectamente legítimo que un miembro asista a otro miembro en condiciones mutuamente convenidas.⁵⁵

Más adelante estudiaremos concretamente la aplicación de la decisión antes transcrita al estudio que nos ocupa; basta aclarar por el momento los siguientes puntos, derivados de la Decisión derivada de la Ronda Uruguay:

- Puede darse el caso de que la administración de aduanas tenga dudas sobre la veracidad o exactitud de los datos o documentos declarados por el importador, respecto al valor de transacción de la mercancía a importar.
- En este caso, la administración de aduanas podrá requerir al importador, para que proporcione una explicación complementaria, así como los datos o documentos requeridos para aclarar dichas dudas y demostrar que el valor de transacción declarado es correcto.
- Si a partir de dicha información adicional, o a falta de contestación por el importador, la administración de aduanas continúa teniendo dudas respecto a si es correcto aplicar el valor de transacción para valorar la mercancía a importar, podrá decidir que no es válida la aplicación del método de valor de transacción para ese caso concreto.
- Sin embargo, antes de adoptar una decisión definitiva, la administración de aduanas **comunicará esta decisión al importador, por escrito si le fuere solicitado, sus motivos (debidamente motivada) para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados, otorgándosele una “oportunidad razonable para responder”.**

⁵⁵ WITKER, Jorge. Introducción... págs. 15 y 16.

- Si a pesar de la respuesta del importador, la autoridad aduanera continúa dudando respecto a la aplicación del valor de transacción a la mercancía a valorar, emitirá su decisión definitiva y la comunicará por escrito al importador, nuevamente expresando los motivos en que se esté basada.

Capítulo III. Ley Aduanera.

Antes de entrar al estudio de las disposiciones de la Ley Aduanera respecto a la valoración aduanera, es importante resaltar que, como se podrá apreciar de la lectura del articulado de dicha Ley, el legislador adoptó casi íntegramente las disposiciones correspondientes del Código de Valoración. Lo anterior resulta fundamental para comprender las discrepancias que existen entre estas disposiciones y los principios que existen en materia tributaria dentro del sistema jurídico tributario.

Asimismo, cabe recordar que el 1 de enero de 1999 entró en vigor una reforma a la Ley Aduanera, misma que introdujo algunas disposiciones adicionales a las correspondientes del Código de Valoración, que contienen discrepancias con éstas últimas y como se explicará más adelante, resultan igualmente contrarias a nuestro sistema jurídico en materia tributaria.

1. Valor en Aduana de las mercancías.

1.1 Valor de Transacción.

El artículo 64 de la Ley Aduanera señala que la base gravable del Impuesto General de Importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable.

Ahora bien, el mismo artículo señala que el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, entendido como el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de éste.

De lo anterior se desprende que el valor de transacción será el valor en aduana de las mercancías, siempre que exista un precio pagado o por pagar, producto de una compraventa de mercancías para ser exportadas a México, que además reúna ciertas condiciones enumeradas en el artículo 67 de la misma Ley. Además, el mismo artículo indica que el precio antes mencionado se ajustará, en su caso, en los términos de lo dispuesto en el artículo 65 de la Ley.

Ahora bien, las condiciones enumeradas en el artículo 67 de la Ley Aduanera son las mismas señaladas por el primer párrafo del artículo 1 del Código de Valoración, así como el artículo 65 de la Ley incorpora los conceptos denominados “incrementables”, contenidos en el artículo 8 del Código de referencia. De lo anterior se puede apreciar que la base gravable del Impuesto General de Importación se encuentra establecida de conformidad con lo dispuesto por el Código de Valoración.

Asimismo, el citado artículo 64 de la Ley Aduanera, en su párrafo final, señala que se entiende por precio pagado el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya efectuar el importador, de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de éste.

Al respecto, la regla 3.11.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000 especifica las formas de pago que podrán considerarse para efectos de este artículo, incluyendo el pago indirecto:

“Regla 3.11.1 Para efectos del artículo 64, último párrafo de la Ley, el precio pagado puede efectuarse mediante transferencia de dinero, cartas de crédito, instrumentos negociables o por cualquier otro medio.

Se considera como pago indirecto el cumplimiento total o parcial, por parte del comprador, de una deuda a cargo del vendedor.”⁵⁶

⁵⁶ Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 2000, Edit. EDICAF, pág. 3.11

Por otra parte, el artículo 108 del Reglamento de la Ley Aduanera señala que, cuando el valor de la condición o contraprestación se conozca y esté relacionado con las mercancías importadas, deberá formar parte del precio realmente pagado o por pagar.

De acuerdo con Ugarte⁵⁷, el artículo 64 establece un método primario y básico de valoración, sobre el concepto de valor de transacción, al que define como aquel precio pagado o por pagar en una operación de compraventa, celebrada entre un vendedor que la realiza con intención de exportar y un comprador, que la adquiere con ánimo de importar.

En relación a la compraventa con el fin de exportación, resulta conveniente considerar lo dispuesto por el artículo 98 del Reglamento de la Ley Aduanera, el cual señala lo siguiente:

“Artículo. 98. Se considerará que no existe venta de mercancías para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, tratándose de la importación de mercancías objeto de un contrato de arrendamiento, incluso cuando se trate de arrendamiento con opción de compra.”⁵⁸

Asimismo, es importante considerar que la Ley Aduanera limita la aplicación de dicho método primario –el valor de transacción– a la existencia de una compraventa con destino a la exportación, así como a los requisitos señalados por el artículo 67, en concordancia con el primer párrafo del artículo 1 del Código de Valoración:

“Artículo 67. Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 64 de esta Ley, se considerará como valor en aduana el de transacción, siempre que concurren las siguientes circunstancias:”

I. Que no existan restricciones a la enajenación o utilización de las mercancías por el importador, con excepción de las siguientes:

⁵⁷ Ugarte, Luis. Op. Cit., pág. 24.

⁵⁸ Cfr. Reglamento de la Ley Aduanera, Sumario Fiscal Themis 2000, pág. 95-99.

- a) Las que impongan o exijan las disposiciones legales vigentes en territorio nacional.
- b) Las que limiten el territorio geográfico en donde puedan venderse posteriormente las mercancías.
- c) Las que no afecten el valor de las mercancías.

II. Que la venta para la exportación con destino al territorio nacional o el precio de las mercancías no dependan de alguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar.

III. Que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la enajenación posterior o de cualquier cesión o utilización ulterior de las mercancías efectuada por el importador, salvo en el monto en que se haya realizado el ajuste señalado en la fracción IV del artículo 65 de esta Ley.

IV. Que no exista vinculación entre el importador y el vendedor, o que en caso de que exista, la misma no haya influido en el valor de transacción.

En caso de que no se reúna alguna de las circunstancias enunciadas en las fracciones anteriores, para determinar la base gravable del Impuesto General de Importación, deberá estarse a lo previsto en el artículo 71 de esta Ley.”⁴⁹

De la lectura de la fracción I del artículo transcrito anteriormente, se desprende que no debe condicionarse la venta en cuanto a prohibir o limitar la posterior enajenación o incluso la utilización del propio producto, excepto en los casos que la propia disposición señala:

- a) En cuanto a las restricciones que impongan o exijan las disposiciones legales vigentes en territorio nacional, la importación de ciertos productos puede encontrarse regulada por limitaciones tales como permisos de importación, prohibiciones o restricciones a la enajenación o su utilización, como por ejemplo la importación de explosivos.

⁴⁹ Cfr. Ley Aduanera, Sumario Fiscal Themis 2000, pág. 66-68.

- b) Por lo que se refiere a restricciones que limiten el territorio geográfico en donde puedan venderse posteriormente las mercancías, se acepta también como excepción, por ejemplo en el caso en que se acuerda entre comprador y vendedor que el primero estará autorizado para distribuir o utilizar el producto sólo dentro de ciertas áreas del país.
- c) Respecto a las restricciones que no afecten el valor de las mercancías, parecería que el legislador deja abierta la posibilidad de que se impongan restricciones que no estén previstas en las excepciones aquí citadas, siempre que no afecten el valor. Cabe mencionar la discrepancia de este inciso con el inciso correspondiente del Código de Valoración, mismo que señala en el primer párrafo, inciso a), iii), establece como excepción que “no afecten substancialmente el valor de las mercancías”, con lo cual queda la duda de qué es lo que se consideraría como una afectación sustancial al valor de las mercancías.

Respecto a esta última excepción a lo dispuesto por la fracción I del artículo 67, cabe señalar que este es sólo uno de los múltiples casos en que las adaptaciones del Código de Valoración a nuestra legislación interna rompen con los principios de legalidad y aplicación estricta de las leyes fiscales, establecidos por los artículos 31, fracción IV de nuestra Constitución y el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, respectivamente.

En efecto, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:
IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”⁶⁰

⁶⁰ Cfr. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Edit. Sista, pág.

Por otra parte, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.”⁶¹

Cabe recordar que el valor en aduana de las mercancías constituye la base del Impuesto General de Importación. Por ello, dicho concepto está sujeto tanto al principio de legalidad como al de interpretación estricta de las normas fiscales, no sujeto a otro tipo de interpretación, por lo que no deberían existir conceptos ambiguos contenidos en las disposiciones fiscales relativas al cálculo de un elemento esencial de un impuesto, como lo es la base del Impuesto General de Importación. Más adelante entraremos al análisis de estas discrepancias entre las disposiciones tomadas del Código de Valoración y adoptadas en la Ley Aduanera, frente al sistema fiscal mexicano, así como de sus consecuencias jurídicas.

Por otra parte, la fracción II del artículo 67 añade al texto de la disposición correspondiente del artículo 1 del Código de Valoración, la aclaración de que el precio pagado por las mercancías, además de ser cierto y determinable y no depender de condición o contraprestación alguna, debe derivar de una venta para la exportación de las mercancías con destino a territorio nacional.

Asimismo, la fracción III del artículo 67 señala que el valor de transacción podrá utilizarse en el caso en que el comprador revierta una parte de la enajenación o utilización posterior del producto importado al vendedor, siempre y cuando éste efectúe

⁶¹ Cfr. Código Fiscal de la Federación, Sumario Fiscal Themis 2000, pág. 3-6.

el ajuste necesario para considerar como incrementable dicho pago, de conformidad con el artículo 65 de la Ley.

En cuanto a la fracción IV del artículo 67 de la Ley, ésta hace referencia a la vinculación, señalando que ésta no debe existir entre el importador y el vendedor para la utilización del valor de transacción como valor en aduana de las mercancías. Sin embargo, la misma disposición permite la existencia de la vinculación entre las partes, siempre que ésta no influya en el precio. Los artículos 68 y 69 de la Ley contienen los casos concretos en que se considera que existe vinculación, y que ésta no influyó en el precio, respectivamente. Cabe señalar que en caso de que la vinculación influya en el precio, la Ley Aduanera prevé diversos casos en que se puede considerar el valor de transacción. Lo anterior será analizado más adelante, en el apartado correspondiente a la vinculación.

Por su parte, la disposición correlativa del Código de Valoración, es decir el artículo 1, primer párrafo inciso d), es muy similar a la disposición de la Ley Aduanera, aunque no señala claramente que la vinculación no influya en el precio, sino que señala que “el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2”, refiriéndose al párrafo que señala diversas consideraciones y casos al respecto, mismos que analizaremos a su vez más adelante.

Ahora bien, si por alguna causa, de conformidad al artículo 67 de la Ley Aduanera no es posible la aplicación del valor de transacción para el cálculo del valor en aduana de las mercancías, será necesario efectuar el citado cálculo con base a los métodos alternativos establecidos por el artículo 71 de dicho ordenamiento.

a) Ajustes Positivos al Valor de Transacción, o Incrementables

El artículo 65 contiene ciertos conceptos que deberán añadirse al precio pagado por pagar (incrementables). Según Witker, este artículo y de los artículos 99 a 107 del

Reglamento de la misma Ley, señalan taxativamente los ajustes positivos obligatorios que corresponde efectuar al precio pagado o por pagar:

“Artículo 65. El valor de transacción de las mercancías importadas comprenderá, además del precio pagado, el importe de los siguientes cargos:

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

- a) Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.
- b) El costo de los envases o embalajes que, para efectos aduaneros, se considere que forman un todo con las mercancías de que se trate.
- c) Los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales.
- d) Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos, tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías hasta que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de esta Ley.

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

- a) Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas.
- b) Las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas.
- c) Los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.
- d) Los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.

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

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

Para la determinación del valor de transacción de las mercancías, el precio pagado únicamente se incrementará de conformidad con lo dispuesto en este artículo, sobre la base de datos objetivos y cuantificables.⁶²

Este artículo trata de los llamados incrementables y constituye una introducción casi literal del artículo 8 del Código de Valoración. Cabe señalar que el párrafo 2 del citado artículo del Código deja a la discreción de los países suscritos la inclusión de los gastos de transporte, carga y descarga, así como de seguros, en la legislación interna.⁶³

De conformidad con el citado párrafo, México incluyó dichos conceptos en el artículo 65 de la Ley Aduanera, y constituyen en la práctica los incrementables que más comúnmente se consideran para el cálculo del valor de transacción de las mercancías de importación.

Por lo que se refiere a los conceptos incluidos en la fracción I del artículo 65 de la Ley, es importante recordar que para que dichos conceptos se consideren incrementables, no deben estar incluidos en el precio pagado o por pagar, ya que de lo contrario se adicionaría doblemente. Asimismo, estos conceptos deben correr a cargo del importador.

El inciso a) de la fracción I se refiere a las comisiones, señalando que éstas deben considerarse entre los incrementables, a excepción de las comisiones de compra. El Reglamento de la Ley Aduanera señala ciertas definiciones muy útiles para determinar si ciertos conceptos deben o no ser considerados como comisiones o gastos de corretaje:

⁶² Ley Aduanera, Op. cit., p. 65-66.

⁶³ Organización Mundial de Comercio, Op. Cit., pág. 347.

“**Art. 100.** Se entiende por:

- I.** Comisión, la comisión de venta pagada directa o indirectamente a un agente que actúa por cuenta del vendedor, por los servicios que le presta en la venta de las mercancías objeto de valoración;
- II.** Gastos de corretaje, las retribuciones pagadas a un tercero por los servicios prestados como intermediario en la operación de compraventa de las mercancías objeto de valoración, y
- III.** Comisión de compra, la retribución pagada por el importador a su agente por los servicios que le presta al representarlo en el extranjero en la compra de las mercancías objeto de valoración.”⁶⁴

Con relación a estos tres conceptos, Witker señala que:

“En síntesis, los corretajes y las comisiones de venta, siempre forman parte del valor de transacción, a menos que se incluyan y desglosen en el precio pagado. En cambio, las comisiones de compra, sean generadas en México o en el extranjero, no incrementan el precio pagado y podríamos afirmar que expresamente deben minorarse del valor en aduana y asimilarse a los ajustes negativos (deducciones) del artículo 66 de la Ley Aduanera.”⁶⁵

Por lo que respecta a los envases o embalajes, regulados por el inciso b) de la fracción I del artículo 65, éstos generalmente se encuentran incluidos en el valor de transacción, por lo que rara vez se adicionan al valor factura. Para determinar si forman un todo, nuevamente el Reglamento establece los parámetros correspondientes:

Witker⁶⁶ define los envases como elementos de presentación de las mercancías que llegan al consumidor final, y a los embalajes como los elementos de protección que evitan el deterioro de las mercancías.

“**Artículo 101.** Se considerará que los envases o embalajes forman un todo con las mercancías, cuando se importen y se clasifiquen junto con las

⁶⁴ Reglamento de la Ley Aduanera. Op. Cit., pág. 100-102.

⁶⁵ Witker, Introducción..., pág. 34.

⁶⁶ *Ibidem*.

mismas, sean del tipo de los normalmente vendidos con ellas y no sean susceptibles de utilizarse en dos o más ocasiones.”⁶⁷

En cuanto a los gastos de embalaje mencionados por el inciso c) de la fracción I en comento, tanto por concepto de mano de obra como de materiales, cabe señalar que, si el inciso anterior se refería al costo de los envases y embalajes que se clasificaban como un todo con las mercancías, este inciso se refiere a los gastos de embalaje tanto en su costo (materiales), como en el manejo de éstos (mano de obra), siempre y cuando no estén incluidos en el precio pagado.

Por otra parte, el inciso d) de la fracción I del artículo en comento se refiere a los ya mencionados gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías hasta que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de la propia Ley.

Cabe recordar que el artículo 56 de la Ley Aduanera establece los supuestos en los que se considera que se lleva a cabo la importación, como lo son: el fondeo del barco en puerto en caso de tráfico marítimo, el aterrizaje de la aeronave en el primer aeropuerto nacional en caso de ingreso por vía aérea, el cruce de la línea divisoria en tráfico terrestre, los registros del medidor en cuanto a la fecha, la lectura de éste en caso del ingreso de la mercancía a través de tubería, cables o ductos.

A este respecto, el artículo 102 del Reglamento de la Ley Aduanera, establece lo siguiente:

Artículo 102. El importador podrá determinar un valor en aduana provisional cuando haya contratado una póliza de seguro global de transporte anual y no pueda determinar las cantidades que por concepto de seguro debe incrementar en cada operación al precio pagado por las mercancías, siempre que cumpla lo siguiente:

⁶⁷ Ibidem.

I. Deberá incrementar al precio pagado por las mercancías, por concepto de seguro, la cantidad que resulte de aplicar a dicho precio el factor que se obtenga de dividir el costo del seguro global del año inmediato anterior entre el valor de las importaciones de mercancías aseguradas que hubiere efectuado en el mismo año.

Cuando el contribuyente inicie actividades de importación o en el año inmediato anterior no haya contratado una póliza de seguros global, y por tal motivo no cuente con la información correspondiente al año anterior, deberá incrementar al precio pagado por las mercancías, por concepto de seguro, la cantidad que resulte de aplicar a dicho precio el factor que se obtenga de dividir el costo del seguro global vigente al momento de la importación entre el valor de las importaciones que estime realizar dentro del periodo de cobertura del citado seguro.”

II. Deberá presentar la rectificación al pedimento corrigiendo el valor en aduana de las mercancías, determinado en forma provisional, mediante declaraciones complementarias, en las que se señalen las cantidades que por concepto de seguro efectivamente les correspondan, pagando las contribuciones actualizadas y los recargos causados que resulten de la determinación definitiva del valor en aduana, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley y en el Código Fiscal de la Federación, y

III. Deberá presentar las declaraciones complementarias dentro del mes siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de cobertura del seguro global de transporte.

En caso de no presentar las declaraciones complementarias dentro del plazo señalado en esta fracción, los valores en aduana declarados en forma provisional, tendrán el carácter de definitivos para todos los efectos legales.”⁶⁸

Asimismo, el artículo 103 del Reglamento de la Ley Aduanera señala lo siguiente:

“**Artículo 103.** Quienes ejerzan la opción establecida en el artículo 102 de este Reglamento, deberán presentar un aviso ante la autoridad aduanera, en la forma oficial aprobada por la Secretaría.

⁶⁸ Reglamento de la Ley Aduanera, Op. Cit., págs. 102-106.

En este caso, además de los documentos señalados en el artículo 36, fracción I de la Ley, deberán acompañar al pedimento correspondiente una copia simple de la póliza a que se refiere el artículo anterior.⁶⁹

Cabe señalar que el articulado del Reglamento de la Ley Aduanera dedicado a esclarecer los supuestos establecidos por el artículo 65, constituye un intento de un acto de incorporación por parte del legislador de las disposiciones del Código de Valoración a nuestro sistema jurídico. Lo anterior en virtud de que éste último es un sistema cerrado, al estar sujeto al principio de legalidad tributaria, por lo que técnicamente toda disposición que regule alguno de los elementos esenciales de un impuesto debe estar contenida en una ley.

Por ello consideramos que la inclusión de disposiciones aclaratorias de conceptos abiertos establecidos por el Código de Valoración en un Reglamento constituye meramente un intento de adaptación de las disposiciones de dicho Código a nuestra legislación aduanera, toda vez que dichos conceptos tendrían que quedar claros a partir de la propia Ley Aduanera, con el objeto de cumplir con el principio de legalidad tributaria establecido en los artículos 31, fracción IV de nuestra Carta Magna y 5 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, volviendo al artículo 65 de la Ley Aduanera, su fracción II señala que debe considerarse como incrementable el valor, debidamente repartido, de determinados bienes y servicios, siempre que el importador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos, para su utilización en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio pagado.

Los servicios y materiales contemplados en esta fracción como incrementables son:

⁶⁹ Ibidem.

- Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas. Es decir, aquellos materiales, cualesquiera que sean, que se incorporen al producto que se exportará hacia México.

- Las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas. Es lo que se conoce como materiales indirectos, esto es, no se le incorporan directamente en el producto, pero participan del proceso de producción que los conforma. Cabe señalar que el artículo 104 del Reglamento de la Ley Aduanera, en su segundo párrafo, establece las opciones con que cuenta el importador para incrementar el valor de transacción con los materiales indirectos proporcionados al proveedor para la fabricación del producto a importar. Esto es, una vez determinado el valor de los bienes, el importador podrá repartirlo entre las mercancías importadas de conformidad con alguna de las siguientes formas de reparto:
 - i. Incrementando la totalidad del valor del bien en la primera importación;
 - ii. Repartiendo el valor entre el número de unidades producidas hasta el momento del primer envío,
 - iii. Repartiendo el valor entre el total de la producción prevista, cuando existan contratos o compromisos en firme respecto de esa producción, haciendo del conocimiento de la autoridad aduanera el ejercicio de dicha opción, mediante promoción por escrito.

De acuerdo con el artículo citado, la opción que se ejerza de conformidad con el mismo se hará constar en el pedimento correspondiente, presentando copia del escrito que en su caso, se hubiera presentado a la autoridad competente.

- Los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas. En cierta medida, los consumibles también son materiales indirectos, ya que participan del proceso de producción pero no se incorporan al producto final.
- Los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.

Por otra parte, la fracción III del artículo 65 de la Ley Aduanera señala que se considerarán incrementables las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que dichas regalías y derechos no estén incluidos en el precio pagado.

Witker nos proporciona una definición del concepto de cánones y licencias:

“Concepto. Pagos que se efectúan a una persona por el uso de derechos de licencia, tales como derechos de una patente, de un diseño, de un procedimiento, de una marca registrada, de autor o de tecnología o *know-how* (derechos de licenciamiento)...Cuando en las mercancías de importación no están incluidas tales intangibles, procede incrementar el valor al precio pagado a fin de obtener un valor de transacción correcto y aceptado por la aduana.”⁷⁰

Por otra parte, la Ley Aduanera no contiene una definición de regalías para efectos aduaneros, por lo que de conformidad con el artículo I de dicha Ley, resulta aplicable por supletoriedad el Código Fiscal de la Federación, el cual define el concepto de regalías en el primer párrafo de su artículo 15-B, mismo que señala lo siguiente:

Artículo 15-B. Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre

⁷⁰ Witker, Introducción..., pág. 39.

obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.”⁷¹

Por otra parte, el último párrafo del citado artículo señala lo siguiente:

“Los pagos por concepto de asistencia técnica no se considerarán como regalías. Se entenderá por asistencia técnica la prestación de servicios personales independientes por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.”⁷²

Los requisitos para que el pago de cánones o regalías constituya un incrementable, son los siguientes:

- Que estén relacionadas con las mercancías que se valoran;
- Que el pago del canon constituya una condición de venta de las mercancías, y
- Que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar por las mercancías.

Por lo que respecta al segundo requisito, ni la Ley Aduanera ni su Reglamento definen el concepto de condición de venta, dificultando en la práctica la aplicación de esta disposición. Generalmente se entiende como tal, que sin esa condición no existiría la propia operación de compraventa, ya que si el importador no cubre el pago de la regalía al vendedor, éste no volverá a venderle el producto en el futuro. Sin embargo, nuevamente contamos en nuestra legislación con un elemento tomado directamente del artículo 8 del Código de Valoración, sin la correcta incorporación a nuestro sistema jurídico, por lo que resulta difícil la aplicación de esta disposición sin contravenir el

⁷¹ Código Fiscal de la Federación, Op. Cit., págs. 14^a-15B y 15B-16.

concepto de aplicación estricta de las leyes fiscales, prevista por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, respecto a las regalías o derechos por concepto de reproducción de mercancías en momento posterior a la importación, esto es, en territorio nacional, no se deberán considerar como incrementables, de conformidad a lo establecido en el Reglamento de la Ley Aduanera, que en su artículo 106 señala que no se adicionarán al precio pagado por las mercancías importadas, los derechos de reproducción de las mercancías en territorio nacional.

Por otra parte, la fracción IV del artículo 65 señala que será incrementable el valor de cualquier parte del producto de la enajenación posterior, cesión o utilización ulterior de las mercancías importadas que se revierta directa o indirectamente al vendedor. Asimismo, indica que, para la determinación del valor de transacción de las mercancías, el precio pagado únicamente se incrementará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 65, sobre la base de datos objetivos y cuantificables.

Esto significa que el pago que efectúe el importador al vendedor, referido a una parte del precio que éste obtenga por la enajenación, arrendamiento, uso, etc. sobre las mercancías una vez importadas, se considerará incrementable para el cálculo del valor en aduana de las mercancías.

El Reglamento prevé la posibilidad de utilizar el valor de transacción en caso de que a pesar de existir un pago referido al destino posterior a la importación de la mercancía, el monto de dichos cargos no pueda determinarse, pudiendo el importador determinar provisionalmente su base gravable rectificando posteriormente las diferencias que pudieran surgir:

⁷² Ibidem.

“**Art. 107.** Cuando deba adicionarse el precio pagado, con el importe de los cargos a que se refieren las fracciones II y IV del artículo 65 de la Ley y al momento de la importación, el monto de dichos cargos no pueda determinarse, el importador podrá aplicar el método de valor de transacción, siempre que estime el monto aproximado de los mismos cargos y determine provisionalmente la base gravable.

Cuando los cargos a que se refiere el párrafo anterior puedan determinarse y resulten en cantidades distintas a las estimadas, el importador deberá presentar una rectificación al pedimento corrigiendo la base gravable y pagando las contribuciones adeudadas actualizadas, así como los recargos causados a partir de la fecha en que se cubrieron las contribuciones de conformidad con el artículo 89 de la Ley y con el Código Fiscal de la Federación.”⁷³

A este respecto, cabe recordar que la rectificación de pedimentos se encuentra regulada en el artículo 89 de la Ley Aduanera, la cual permite la rectificación del valor de la mercancía, sin mayor limitación que el número de veces que se pueda modificar cuando el cambio arroje un saldo a favor (2 veces) o en el caso de que la autoridad haya iniciado facultades de comprobación (hasta que concluya la revisión que efectúe la autoridad fiscal).

En cuanto al segundo párrafo de la fracción IV del artículo en comento, relativo a que para la determinación del valor de transacción de las mercancías, el precio pagado únicamente se incrementará de conformidad con lo dispuesto en este artículo, sobre la base de datos objetivos y cuantificables, cabe hacer mención del artículo 99 del Reglamento:

“**Art. 99.** En los casos en que no haya datos objetivos y cuantificables respecto de los cargos que deban sumarse al precio pagado, el valor en aduana no podrá determinarse conforme al método establecido en el artículo 64 de la Ley, debiendo aplicarse el artículo 71 de la Ley.”⁷⁴

⁷³ Reglamento de la Ley Aduanera. Op. Cit., pág. 107-111.

⁷⁴ Ibidem., pág. 95-99.

De lo anterior se desprende que, cuando no existan datos objetivos y cuantificables, no se estará en condiciones de calcular el valor en aduana de las mercancías a partir del valor de transacción, siendo procedente utilizar alguno de los métodos alternativos a éste para el cálculo del valor en aduana de las mercancías.

b) Ajustes Negativos al Valor de Transacción, o Deducibles

Witker define estos ajustes como sigue:

“Estos elementos, regulados en el artículo 66 de la Ley Aduanera, así como en la regla 3.11.3 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 1997, son valores añadidos con posterioridad a la importación de las mercancías a México y deben excluirse del valor en aduana, siguiendo el principio universal de la materia.”⁷⁵

Al respecto, Francisco Cortina⁷⁶ señala que dichos ajustes representan exactamente el concepto contrario de los incrementables, es por eso, que también se les conoce como deducibles. Asimismo, estos conceptos no deben incluirse en el valor de transacción siempre que se desglosen por separado, en caso de que estén contemplados dentro del precio de la factura, pero no se desglosen no podrán ser deducidos del precio de ésta.

Artículo 66. El valor de transacción de las mercancías importadas no comprenderá los siguientes conceptos, siempre que se desglosen o especifiquen en forma separada del precio pagado:

I. Los gastos que por cuenta propia realice el importador, aun cuando se pueda estimar que benefician al vendedor, salvo aquellos respecto de los cuales deba efectuarse un ajuste conforme a lo dispuesto por el artículo 65 de esta Ley.

II. Los siguientes gastos, siempre que se distingan del precio pagado por las mercancías importadas:

⁷⁵ Witker, *Introducción...*, pág. 44.

⁷⁶ Cortina Velarde, *Op. Cit.*, pág. 66.

a) Los gastos de construcción, instalación, armado, montaje, mantenimiento o asistencia técnica realizados después de la importación en relación con las mercancías importadas.

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

c) Las contribuciones y las cuotas compensatorias aplicables en territorio nacional, como consecuencia de la importación o enajenación de las mercancías.

III. Los pagos del importador al vendedor por dividendos y aquellos otros conceptos que no guarden relación directa con las mercancías importadas.

Para efectos de lo señalado en este artículo, se considera que se distinguen del precio pagado las cantidades que se mencionan, se detallan o especifican separadamente del precio pagado en la factura comercial o en otros documentos comerciales.⁷⁷

Cabe señalar que, mediante este artículo, el legislador incorpora a la Ley Aduanera la Nota al artículo 1 de las Notas Interpretativas del Código de Valoración, especificando los conceptos que no comprenderá el valor en aduana de las mercancías, prácticamente de manera literal.

La fracción I de este artículo es importante, ya que establece que cualquier gasto que efectúe el importador, aunque beneficie de manera directa o indirecta al vendedor, si dicho gasto no se encuentra entre los supuestos incrementables, no debe añadirse al precio pagado o por pagar como base para el cálculo del valor en aduana de las mercancías.

En cuanto a la fracción II, se refiere a ciertos gastos, los cuales deberán distinguirse del precio pagado por las mercancías importadas, con independencia de quién los erogue:

⁷⁷ Sumario Fiscal, Op. Cit., págs. 65-66.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA⁷⁹**

- La construcción, instalación, armado, montaje y conservación, los cuales no pueden ser considerados como parte del valor de transacción, porque se trata de la prestación de servicios en territorio nacional por un lado y por el otro son gastos sobre trabajos que serán efectuados después de que las mercancías cumplieron los supuestos establecidos en el artículo 56, que se refiere al momento del ingreso de las mercancías a territorio nacional.
- Asistencia técnica, nuevamente se refiere a la asistencia técnica prestada después de la importación, como por ejemplo para la misma construcción o montaje, mantenimiento, o lo que es más común, para la operación de un proceso de producción o incluso comercial.

Respecto a este último punto, la Regla 3.11.3 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 2000, indica que el licenciamiento para permitir el uso de marcas y la explotación de patentes no se considerará como asistencia técnica.⁷⁹

Por su parte, Witker realiza una consideración respecto a la asistencia técnica:

“Respecto a la asistencia técnica plantea una interrogante que deriva del propio Código de la OMC y que la legislación aduanera tampoco resuelve. El pago de un canon (regalía según el artículo 65 fracción III de la Ley Aduanera) comprende siempre en la práctica comercial tres intangibles o servicios: *a)* utilización de un procedimiento patentado para fabricar mercancías; *b)* el uso de una marca, y *c)* de asistencia técnica. De ello se desprende que los cánones son incrementables al valor en aduana, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en la fracción III del artículo 65 de la Ley Aduanera y en los artículos 106 y 107 del Reglamento de la Ley Aduanera.

Sin embargo, cuando la asistencia técnica se separa de un canon y se distingue en una factura, dicho rubro, que muchas veces puede ser

⁷⁹ Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 2000, p. 3.11.3.

significativo, se debe excluir del valor en aduana, según el inciso a) de la fracción II del artículo 66 de la propia Ley Aduanera.

Es decir, la asistencia técnica puede, según la operación específica, ser un rubro incrementable al valor en aduana o ser excluible si se separa de las regalías y se distingue en factura respectiva.¹⁷⁹

Con relación a lo anterior, consideramos que la interrogante planteada por Witker encuentra respuesta no en la legislación aduanera, pero sí en la disposición correspondiente para efectos fiscales. Se trata del artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, citado en el apartado anterior del presente trabajo, y que distingue perfectamente entre el concepto de regalías y el de asistencia técnica.

Ahora bien, no obstante lo anterior, la disposición contenida en la Regla 3.11.3 de la Resolución Miscelánea antes citada tiene como fin definir en qué casos se considera un pago realizado por concepto de asistencia técnica, aclarando expresamente que el licenciamiento para permitir el uso de marcas y la explotación de patentes no se considerará como asistencia técnica, en concordancia con el último párrafo del artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, reduciendo así las posibilidades de que los importadores pretendan no añadir dichos pagos al valor de transacción.

- Por otra parte, el inciso b) de la fracción II del artículo 66 de la Ley Aduanera menciona los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías, que se realicen con posterioridad a que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de esta Ley. Es decir, los gastos erogados una vez que el producto llegó a territorio nacional no se considerarán como incrementables.
- Las contribuciones y las cuotas compensatorias aplicables en territorio nacional, como consecuencia de la importación o enajenación de las mercancías. Es decir,

evidentemente no serán incrementables los impuestos, derechos y cuotas compensatorias que hubieran tenido que pagar con motivo de la importación del producto, por obvias razones.

Asimismo, la fracción III del multicitado artículo 66 incluye como no incrementables los pagos del importador al vendedor por dividendos y aquellos otros conceptos que no guarden relación directa con las mercancías importadas.

Vale la pena recordar que el mismo artículo señala que estos conceptos no se considerarán como incrementables, siempre que se desglosen o especifiquen en forma separada del precio pagado o por pagar, es decir, con datos objetivos y cuantificables, según lo dispone el artículo 66 de la Ley Aduanera y el 8º del Código de Valoración antes referido. El mismo artículo señala que para estos efectos se considera que se distinguen del precio pagado las cantidades que se mencionan, se detallan o especifican separadamente del precio pagado en la factura comercial o en otros documentos comerciales.

a) Vinculación

Cabe recordar que el valor en aduana de la mercancía será el valor de transacción de la misma, el cual será el precio pagado o por pagar por las mismas, siempre que concurran las circunstancias señaladas por el artículo 67 de la propia Ley.

Entre dichas circunstancias se encuentra que el vendedor y el comprador de la mercancía no estén vinculados o que la vinculación entre ellos no afecte el precio pagado por las mercancías.

Witker define el concepto de vinculación para efectos aduaneros, de la siguiente forma:

⁷⁹ Witker, Introducción..., pág. 45.

“*Concepto.* Existe vinculación cuando una persona (natural o jurídica) puede imponer limitaciones o dictar directivas a otras personas.

(...) La noción de vinculación es precisa y taxativa y se concreta su extensión. El artículo 68 de la Ley Aduanera y los artículos 109 y 110 del Reglamento de la misma, señalan los casos exclusivos de vinculación y su existencia *per se* no implica que haya que rechazar el valor de transacción. A dicha vinculación debe agregarse que la misma haya influido en el precio, hipótesis que debe declarar el contribuyente o que la aduana la demuestre. Es decir, se requieren dos condiciones que actúan en favor del importador: 1) que exista alguna de las hipótesis del artículo 68 de la Ley, y 2) que la vinculación haya influido en el precio y que tal situación sea comprobada por la aduana.”⁸⁰

De acuerdo con el artículo 68 de la Ley Aduanera, se considera que existe vinculación entre personas, en los siguientes casos:

- Si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra.
- Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios.
- Si tienen una relación de patrón y trabajador.
- Si una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas.
- Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra.
- Si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera persona.
- Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona.
- Si son de la misma familia.

Por lo que respecta a este último punto, el artículo 110 del Reglamento de la Ley Aduanera señala lo siguiente:

⁸⁰ Witker, Introducción..., pág. 28.

“Artículo 110. Para efectos de la fracción VIII del artículo 68 de la Ley, se considera que existe vinculación entre personas de la misma familia, si existe parentesco civil; por consanguinidad legítima o natural sin limitación de grado en línea recta, en la colateral o transversal dentro del cuarto grado; por afinidad en línea recta o transversal hasta el segundo grado; así como entre cónyuges”.⁸¹

Nuevamente encontramos un intento por parte del Ejecutivo, de aclarar términos o disposiciones tomadas de disposiciones distintas a nuestro sistema jurídico, como lo es el Código de Valoración, mediante disposiciones incluidas en el Reglamento de la Ley Aduanera. Por otra parte, en este caso en particular, destacan las discrepancias de dichas disposiciones con los preceptos establecidos por la legislación civil respecto a la familia,.

Un ejemplo de lo anterior sería el concepto de parentesco entre cónyuges, toda vez que el artículo 110 señala que existe parentesco entre cónyuges, en contraposición a lo dispuesto por el artículo 294 del Código Civil para el Distrito Federal en materia del fuero común y para toda la República en materia del fuero federal. Lo anterior, considerando que el artículo 294 antes referido describe el concepto de parentesco por afinidad, estableciendo que éste existe entre el varón con los parientes consanguíneos de su mujer, y entre ésta y los parientes consanguíneos del varón, más no así entre cónyuges.

Por lo anterior, es claro que el Ejecutivo, no sólo intenta dar soporte jurídico a disposiciones que deben estar reguladas en una Ley, sino que además emite disposiciones ajenas a la materia de que se trata, invadiendo el ámbito de la legislación civil.

⁸¹ Reglamento de la Ley Aduanera, pág. 107-111.

Ahora bien, volviendo al artículo 67 de la Ley Aduanera, dicho precepto establece que para aplicar el valor de transacción para determinar el valor en aduana de las mercancías, se requiere que no exista vinculación entre vendedor y comprador, a menos que ésta no haya influido en el valor de transacción.

El artículo 1, primer párrafo, inciso d) del Código de Valoración es muy similar a la disposición de la Ley Aduanera, aunque no señala claramente que la vinculación no influya en el precio, sino que textualmente dispone que “el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2”.

El párrafo 2.a) del artículo antes citado señala lo siguiente:

“Al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15 no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. En tal caso se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio.”⁸²

Al respecto, el artículo 69 de la Ley Aduanera adopta la disposición antes citada, además de señalar los supuestos en los que se considerará que la vinculación no ha influido en el precio, siendo dichos supuestos sujetos a demostración por parte del importador:

Artículo 69. En una venta entre personas vinculadas, se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción cuando la vinculación no haya influido en el precio.

Para los efectos de este artículo, se considerará que la vinculación no ha influido en el precio, cuando se demuestre que:

⁸² Organización Mundial de Comercio GATT 1947 GATT 1994, pág. 342.

I. El precio se ajustó conforme a las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción de que se trate o con la manera en que el vendedor ajusta los precios de venta a compradores no vinculados con él.

II. Con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio congruente con los beneficios globales obtenidos por la empresa en un periodo representativo en las ventas de mercancías de la misma especie o clase.”⁸³

Del artículo anteriormente transcrito se desprende que la Ley Aduanera establece dos caminos para determinar que la vinculación no influyó en el valor de transacción:

- El precio se ajuste conforme a las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de la producción de que se trate.
- El precio se ajuste conforme a la manera en que el vendedor ajusta los precios de venta a compradores no vinculados con él.

En ambos casos, el precio debe alcanzar para recuperar todos los costos y lograrse una utilidad congruente con los beneficios globales obtenidos por la empresa en un periodo representativo en las ventas de mercancía de la misma especie.

Con el fin de probar lo anterior, los importadores podrían elaborar un estudio relativo a dichas operaciones. Cabe señalar que el estudio referido tendría que ser realizado respecto a cada tipo de bien a importar, es decir, deberá analizarse si la vinculación afecta al precio en el caso de cada producto, a diferencia de un análisis de precios de transferencia que regularmente se basa en operaciones y utilidad globales.

Por otra parte, de acuerdo a la Regla 3.11.4 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 2000, el importador podrá probar que el precio alcanza para recuperar todos los costos y lograrse una utilidad congruente, mediante la presentación a la autoridad un dictamen contable, emitido de conformidad con los principios de

⁸³ Ley Aduanera, Op. Cit., pág. 68-71.

contabilidad generalmente aceptados en el país de producción de las mercancías, así como los anexos que en su caso se deban acompañar. Lo anterior, siempre que quien emita el dictamen cuente con autorización de la autoridad competente de dicho país.

Por otra parte, el artículo 70 de la Ley Aduanera incorpora lo dispuesto por el artículo 1, párrafo 2, inciso b) del Código de Valoración, al señalar lo siguiente:

“Artículo 70. En una venta entre personas vinculadas se aceptará el valor de transacción cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los valores criterio de los que a continuación se señalan, vigentes en el mismo momento o en un momento aproximado y se haya manifestado en la declaración a que se refiere el artículo 81 de esta Ley, que existe vinculación con el vendedor de las mercancías y que ésta no influyó en su precio:

- I. El valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a importadores no vinculados con el vendedor, para ser exportadas con destino a territorio nacional.
- II. El valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado en los términos del artículo 74 de esta Ley.
- III. El valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 77 de esta Ley.

En la aplicación de los criterios anteriores, deberán tenerse en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y cantidad, los elementos enumerados en el artículo 65 de esta Ley y los costos que soporte el vendedor en las ventas a importadores no vinculados con él, y que no soporte en las ventas a importadores con los que tiene vinculación.

La Secretaría establecerá mediante reglas, los criterios conforme a los cuales se determinará que un valor se aproxima mucho a otro.”⁸⁴

Este artículo establece la alternativa de utilizar el valor de transacción aun cuando no se pueda probar que la vinculación no influyó en el precio, siempre que se demuestre que el valor de transacción se aproxima mucho a alguno de los valores criterio siguientes:

⁸⁴ Ley Aduanera, Op. cit. pág. 68-71.

- Valor de transacción de mercancías idénticas efectuadas a importadores no vinculados con el vendedor, para ser exportadas con destino a territorio nacional.
- Valor de transacción de mercancías similares efectuadas a importadores no vinculados con el vendedor, para ser exportadas con destino a territorio nacional.
- Valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado conforme al método de precio unitario de venta.
- Valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado conforme al método de valor reconstruido.

Estos comparables están limitados al momento de la importación o un momento aproximado. Esto es, podemos utilizar importaciones de terceras personas que se hubieran efectuado 90 días antes o 90 días después de nuestra importación.

Sin embargo, en la práctica, aplicar los supuestos del artículo 70 resultaría extremadamente difícil, por las siguientes razones:

- Generalmente, los importadores no cuentan con información fiable sobre comparables de importaciones aplicables, por la dificultad de obtener información respecto de pedimentos de importación de otros importadores. Asimismo, en caso de obtenerse información insuficiente e intentar aplicar el valor de transacción, se incurriría en el riesgo de incurrir en alguno de los supuestos en que la autoridad puede rechazar el valor declarado, así como proceder al embargo de la mercancía a importar, supuestos que se analizarán más adelante.
- Por otra parte, de contar con dicha información, ésta sólo tendría validez 90 días antes o 90 días después de la importación, por lo que se requeriría contar con esta información por lo menos cuatro veces por año. Lo anterior resulta además contrario al principio de causación del Impuesto General de Importación, toda vez que el impuesto se causa al momento de llevarse a cabo alguno de los hechos descritos en el artículo 56 de la misma Ley Aduanera.

En resumen, para utilizar el método de valor de transacción en el caso de venta entre personas vinculadas, la vinculación no debe afectar al precio y esta circunstancia debe ser demostrada de acuerdo a las reglas contenidas en el artículo 69 de la Ley, o seguir la vía del artículo 70 para que el valor de transacción pueda ser utilizado.

De no poder probar que la vinculación no afectó al precio, o no poder demostrar que el valor de transacción se aproxima mucho a alguno de los valores criterio señalados por el artículo 70, el importador no podría utilizar el método de valor de transacción para determinar el valor en aduanas de las mercancías, pues el artículo 67 de la Ley Aduanera señala que de no cumplirse las circunstancias previstas por él, deberá aplicarse el artículo 71 de la Ley Aduanera.

Cabe señalar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a la fecha no cuenta con suficiente información y experiencia en relación a esta materia, por lo que a la fecha no ha ejercido las facultades de comprobación respecto al método de valoración, ni se ha dado el caso que la autoridad aduanera proponga un método distinto al utilizado por el importador. Lo anterior en virtud de que en ese caso tendría que determinar el valor en aduanas correcto de la mercancía importada, lo cual resultaría de difícil realización dada la propia dificultad de aplicar los métodos alternativos de valoración. Por ello, la mayoría de los contribuyentes en México ha continuado realizando sus operaciones de importación como hasta ahora, utilizando generalmente el valor de transacción.

Asimismo, nuevamente nos encontramos ante una disposición tomada textualmente del Código de Valoración, disposición que por seguir un sistema jurídico distinto al nuestro, se contrapone con nuestro sistema jurídico tributario, en particular con el principio de legalidad establecido por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, lo que nos lleva a considerar el artículo en comento como inaplicable, material y jurídicamente.

En la segunda parte del presente capítulo, se efectúa una explicación detallada respecto a los métodos alternativos de valoración antes mencionados.

2. Métodos Alternativos de Valoración Aduanera

Luis Ugarte señala que:

“Se establece en consecuencia un método primario y básico de valoración, sobre el concepto de valor de transacción, al que define como aquel precio pagado o por pagar en una operación de compraventa, celebrada entre un vendedor que la realiza con intención de exportar y un comprador, que la adquiere con ánimo de importar.

Cuando no se ha efectuado una venta, o no concurren las circunstancias prescritas, hay que recurrir a métodos secundarios, definidos cada uno con precisión y establecidos en un orden de prioridad, progresivo, de manera que si no se satisfacen todas las condiciones del valor de transacción, hay que pasar a los otros métodos, respetando el orden de prioridad prescrito para su aplicación.”⁸⁵

El artículo 71 de la Ley Aduanera establece dichos métodos llamados alternativos o secundarios, de conformidad con lo siguiente:

“**Artículo 71.** Cuando la base gravable del impuesto general de importación no pueda determinarse conforme al valor de transacción de las mercancías importadas en los términos del artículo 64 de esta Ley, o no derive de una compraventa para la exportación con destino a territorio nacional, se determinará conforme a los siguientes métodos, los cuales se aplicarán en orden sucesivo y por exclusión:

- I. Valor de transacción de mercancías idénticas, determinado en los términos señalados en el artículo 72 de esta Ley.
- II. Valor de transacción de mercancías similares, determinado conforme a lo establecido en el artículo 73 de esta Ley.
- III. Valor de precio unitario de venta determinado conforme a lo establecido en el artículo 74 de esta Ley.
- IV. Valor reconstruido de las mercancías importadas, determinado conforme a lo establecido en el artículo 77.

⁸⁵ Ugarte, Luis, Op. Cit., pág. 24.

V. Valor determinado conforme a lo establecido en el artículo 78 de esta Ley.

Como excepción a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo el orden de aplicación de los métodos para la determinación del valor en aduana de las mercancías, previstos en las fracciones III y IV de este artículo, se podrá invertir a elección del importador.¹⁸⁶

De acuerdo con este artículo, los métodos secundarios para establecer el valor en aduana, son:

- Valor de transacción de mercancías idénticas
- Valor de transacción de mercancías similares
- Valor de precio unitario de venta
- Valor reconstruido
- Valor determinado conforme al artículo 78 de la Ley Aduanera (“último recurso”)

Cabe recordar que dichos métodos deberán aplicarse en orden sucesivo y por exclusión. Sin embargo, este artículo ofrece la facilidad en caso de no poder asignar un valor conforme al valor de transacción de mercancías idénticas o similares, de que no sea necesario agotar el método del precio unitario de venta para poder aplicar el del valor reconstruido, sino que a elección del importador podrá continuar con éste y luego proseguir con el método del valor precio unitario de venta.

a) Valor de transacción de mercancías idénticas.

El artículo 72 de la Ley Aduanera establece específicamente en qué consiste este método de valoración:

“Artículo 72. El valor a que se refiere la fracción I del artículo 71 de esta Ley, será el valor de transacción de mercancías idénticas a las que son

⁸⁶ Ley Aduanera, Op. Cit., págs. 68-71 y 71-72.

objeto de valoración, siempre que dichas mercancías hayan sido vendidas para la exportación con destino a territorio nacional e importadas en el mismo momento que estas últimas o en un momento aproximado, vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración.

Cuando no exista una venta en tales condiciones, se utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferente o en cantidades diferentes, ajustado, para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial o a la cantidad, siempre que estos ajustes, se realicen sobre la base de datos comprobados que demuestren que son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento, como una disminución del valor.

Si al aplicar lo dispuesto en este artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas, se utilizará el valor de transacción más bajo.

Al aplicar el valor de transacción de mercancías idénticas a las que son objeto de valoración, deberá efectuarse un ajuste a dicho valor, para tener en cuenta las diferencias apreciables de los costos y gastos a que hace referencia el inciso d) de la fracción I del artículo 65 de esta Ley, entre las mercancías importadas y las mercancías idénticas consideradas, que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte.

Se entiende por mercancías idénticas, aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad, marca y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a lo establecido en este párrafo.

No se considerarán mercancías idénticas, las que lleven incorporados o contengan, según sea el caso, alguno de los elementos mencionados en el inciso d) de la fracción II del artículo 65 de esta Ley, por los cuales no se hayan efectuado los ajustes que señalan, por haber sido realizados tales elementos en territorio nacional.

No se considerarán los valores de mercancías idénticas de importaciones respecto de las cuales se hayan realizado modificaciones de valor por el importador o por las autoridades aduaneras, salvo que se incluyan también dichas modificaciones.¹⁸⁷

⁸⁷ Ley Aduanera, Op. Cit., págs. 71-72 y 72-73.

Nuevamente, el legislador incorpora a nuestra Ley Aduanera un precepto del Código de Valoración, en este caso el artículo 2 de dicho Código, sin realizar una adaptación adecuada de dicha disposición a nuestro sistema aduanero. Lo anterior se evidencia, si se analizan los conceptos “mercancías idénticas”, “momento aproximado”, “en cantidades semejantes”, “datos razonables”, etc., los cuales son tomadas de un sistema jurídico abierto que no concuerda con el nuestro, violentando el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, e incluso el principio de legalidad contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A continuación se presenta un análisis del artículo 72 de la Ley Aduanera, del cual se podrán apreciar las discrepancias existentes entre dicha disposición y nuestro sistema tributario, derivadas de la incorporación del Código de Valoración a nuestra legislación aduanera.

De conformidad con dicho artículo, los requisitos que se encuentran en primer lugar para determinar la procedencia de aplicar el método de valor de transacción de mercancías idénticas, son:

- Que para la importación de las mercancías idénticas (comparable), se haya utilizado el valor de transacción y por ende cumplido los requisitos para que se utilice este método.
- Que las mercancías idénticas hayan sido vendidas para la exportación a territorio nacional.

Además se requiere respecto a las mercancías objeto de la valoración:

- Que hayan sido importadas en el mismo momento o en momento aproximado.
- Que hayan sido vendidas al mismo nivel comercial.
- Que hayan sido vendidas en cantidades semejantes.

Es importante considerar que el artículo 76 de la Ley Aduanera define el concepto de “momento aproximado”, como un periodo no mayor de noventa días anteriores o posteriores a la importación de las mercancías sujetas a valoración.

Los requisitos establecidos en segundo lugar son para el caso de que por alguna razón no se reúnan las condiciones primeramente establecidas, siempre que se efectúen los ajustes correspondientes. Cabe señalar que dichos requisitos fueron tomados de la Nota Interpretativa al artículo 2 del Código de Valoración:

- Se podrán utilizar como comparables las mercancías vendidas a un nivel comercial diferente.
- También procederá en caso de que hayan sido importadas en cantidades diferentes.

En ambos casos, para la procedencia de este método, se exige que se demuestre con base a datos comprobados, razonables y exactos el ajuste correspondiente, tanto si es para aumentar como para disminuir dicho valor comparable.

La regla 3.11.5 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 2000, establece que se podrá utilizar el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferente y en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta los factores de cantidad únicamente, factores de nivel comercial únicamente o factores de nivel comercial y de cantidad.

No necesariamente se debe utilizar un solo valor comparable, sino que es posible utilizar todos los que estén disponibles y cumplan con los requisitos primarios o secundarios establecidos en la presente disposición, en caso de contar con distintos valores aplicables se podrá utilizar válidamente el más bajo de ellos.

Este método acepta efectuar ajustes basados en las diferencias de costos sobre comisiones y gastos de corretaje, costo de envases y embalajes que se clasifican

arancelariamente como un producto, los gastos de empaque y embalaje tanto de materiales como de mano de obra, así como los gastos por concepto de carga, descarga, transporte y seguros que se efectúen hasta el ingreso de las mercancías a territorio nacional (incrementables) entre el producto a valorar y el comparable.

Este mismo artículo nos define qué debemos entender por mercancías idénticas, como mercancías producidas en el mismo país, iguales en todo (características físicas, calidad, marca y prestigio comercial).

Las pequeñas diferencias de aspecto como pueden ser los colores, etc., no impiden la utilización de este método.

Cabe señalar que el inciso d) de la fracción II del artículo 65 de la Ley, se refiere a los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos, croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.

Al amparo de este supuesto se hubiera requerido un ajuste para poder utilizar el valor de transacción, pero para los casos en que dichos trabajos hayan sido realizados en territorio nacional, no se requerirá el ajuste correspondiente, por lo que en cumplimiento a lo establecido en esta disposición, en esos casos no se utilizará ese valor como comparable bajo este método.

Ahora bien, si las autoridades aduaneras realizaran modificaciones al valor declarado (determinación de la base por parte de la autoridad) o el propio importador efectúe rectificaciones al valor, sólo se podrá utilizar esa importación como método comparable, si también se incluyen las modificaciones posteriores.

Por ejemplo, se utilizó como comparable el valor declarado por otro importador dentro del llamado momento aproximado, mercancías idénticas a las que se está

importando, pero resulta que posterior a la importación de dichas mercancías, ese importador realizó una rectificación al pedimento aumentando dicho valor, por lo que no se podrá utilizar como comparable el valor declarado en la importación original, a menos que se considere (añada) la parte que fue aumentada posteriormente por medio de la rectificación al pedimento; ya que si se toma el valor inicial sin dicha rectificación, el valor será erróneo, ya que como tal, fue posteriormente corregido.

El Reglamento de la Ley Aduanera señala para un caso en específico, una facilidad a la hora de utilizar el valor de transacción de mercancías idénticas en un embarque:

“Artículo 111. Cuando en un embarque existan mercancías que deban ser valoradas conforme al método de valor de transacción y otras mercancías idénticas o similares, respecto de las que no exista venta y, en consecuencia no se encuentren comprendidas en la factura, éstas últimas podrán valorarse utilizando el método de valor de transacción de mercancías idénticas o con el método de valor de transacción de mercancías similares, según corresponda, referido al valor en aduana de las primeras.”⁸⁸

Por otra parte, el artículo 112 del Reglamento de la Ley Aduanera establece una limitante para la aplicación del método de valoración en comento, consistiendo principalmente en la falta de información suficiente:

“Artículo 112. Cuando no exista información suficiente para determinar los ajustes correspondientes y tomar en cuenta las diferencias a nivel comercial o a la cantidad, así como para determinar los ajustes respectivos por concepto de gastos de transporte, seguros y gastos conexos a que se refieren los párrafos segundo y cuarto de dichos artículos, el valor en aduana de las mercancías no podrá determinarse con base en el valor de transacción de mercancías idénticas o similares.”⁸⁹

Asimismo, el artículo 113 del citado Reglamento establece que:

⁸⁸ Reglamento de la Ley Aduanera, Op. Cit., pág. 107-111.

⁸⁹ Ibidem, pág. 111-116.

“Artículo 113. Podrá utilizarse el valor de transacción de mercancías idénticas o similares producidas en el mismo país, por una persona diferente de la que produjo las mercancías objeto de valoración, únicamente cuando no existan mercancías idénticas o similares producidas por la misma persona.”⁹⁰

Del artículo 112 antes citado, se desprende que no podrá aplicarse el método de valor de transacción de mercancías idénticas, al no tener información suficiente para probar todos los requisitos anteriormente señalados. Ahora bien, el mismo artículo 112 limita la aplicación del supuesto previsto en el artículo 113, toda vez que es prácticamente imposible que los importadores cuenten con información suficiente para utilizar el valor de transacción de mercancías idénticas o similares producidas por una persona diferente de la que produjo las mercancías objeto de valoración. Nuevamente nos encontramos ante un supuesto de inaplicabilidad de las disposiciones de la Ley Aduanera en materia de valoración aduanera, debido a la incorporación de disposiciones ajenas a nuestro sistema jurídico sin una previa adaptación al mismo.

Por otra parte, las empresas que cuenten con un Programa de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación (PITEX) o Maquiladoras de Exportación podrán declarar un valor en aduana de las mercancías de manera provisional, sobre aquellos efectos que importen al amparo de sus respectivos programas para permanecer en el país de manera temporal mientras se someten a un proceso de transformación, de acuerdo con la Regla 3.12.1 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 2000, la cual se transcribe a continuación:

“Regla 3.12.1. Para efectos del Título Tercero, Capítulo III, Sección Primera de la Ley, las maquiladoras o las PITEX, podrán determinar provisionalmente el valor en aduana de las mercancías que importen temporalmente, con base en la cantidad que hayan declarado para efectos del contrato de seguro de transporte de las mercancías importadas o bien, con cualquier otro elemento objetivo en el que se refleje dicho valor.

⁹⁰ Ibidem, pág. 111-116.

Cuando las personas a que se refiere esta regla opten por cambiar el régimen de importación temporal a definitiva, deberán determinar el nuevo valor en aduana de las mercancías en el pedimento de importación definitiva, conforme a las disposiciones legales señaladas en el párrafo anterior. El agente o apoderado aduanal que formule el nuevo pedimento deberá conservar la manifestación de valor, firmada por el importador o su representante legal.

La opción establecida en el primer párrafo de esta regla, podrá ser ejercida por quienes importen mercancías para exposiciones internacionales, en los términos del artículo 121, fracción III de la Ley, en cuyo caso deberán presentar la rectificación del pedimento antes de la extracción de las mercancías.⁹¹

Esta disposición es atinada en cuanto a ofrecer a este tipo de empresas la facilidad de contar con un valor provisional siempre que la mercancía vaya a retornar al extranjero, ya que bajo ese supuesto, no se pagarán nunca los impuestos al comercio exterior por la importación del insumo que se va a retornar ya transformado, por lo que, mientras no se convierta esa importación temporal en definitiva, el valor declarado en la importación sólo tendrá un efecto estadístico.

Al respecto, es importante considerar que, de conformidad con el artículo 303 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, así como las reformas a los Decretos que regulan a las empresas PITEX y Maquila, mismas que entrarán en vigor a partir del 1 de Noviembre del 2000, dichas empresas deberán pagar el Impuesto General de Importación correspondiente a todas sus importaciones, incluso las temporales. Por ello, el valor declarado provisionalmente tendrá efectos directos en la valoración de la mercancía, dejando de ser éstos únicamente estadísticos.

Cabe señalar que dicho valor provisional sólo será aceptado mientras las mercancías estén importadas bajo el régimen temporal. En caso de cambio de régimen, estas empresas deberán declarar un valor en aduana definitivo, de conformidad a lo establecido en la Ley Aduanera en su capítulo correspondiente a la base gravable.

⁹¹ Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 2000, Op. Cit., págs. 80 y 81.

b) Valor de transacción de mercancías similares

Luis Ugarte señala que este método consiste en:

“El comparar el precio (el valor de transacción) de mercancías que se presentan en la aduana con otras similares que se hubiesen despachado, en las mismas condiciones, del mismo país, proveedor, cantidad, calidad, en un tiempo determinado (90 días), nivel comercial y haciendo los ajustes pertinentes.”⁹²

El artículo 73 de la Ley Aduanera establece este método alternativo de valoración, nuevamente tomando lo dispuesto por el Código de Valoración, en su artículo 3, al señalar lo siguiente:

“Artículo 73. El valor a que se refiere la fracción II del artículo 71 de esta Ley, será el valor de transacción de mercancías similares a las que son objeto de valoración, siempre que dichas mercancías hayan sido vendidas para la exportación con destino al territorio nacional e importadas en el mismo momento que éstas últimas o en un momento aproximado, vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración.

Cuando no exista una venta en tales condiciones, se utilizará el valor de transacción de mercancías similares vendidas a un nivel comercial diferente o en cantidades diferentes, ajustado, para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial o a la cantidad, siempre que estos ajustes se realicen sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento, como una disminución de valor.

Si al aplicar lo dispuesto en este artículo, se dispone de más de un valor de transacción de mercancías similares, se utilizará el valor de transacción más bajo.

Al aplicar el valor de transacción de mercancías similares a las que son objeto de valoración, deberá efectuarse un ajuste a dicho valor, para tener en cuenta las diferencias apreciables de los costos y gastos a que hace

⁹² Ugarte, Luis. Op. Cit., pág. 24.

referencia el inciso d), fracción I del artículo 65 de esta Ley, entre las mercancías importadas y las mercancías similares consideradas, que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte.

Se entiende por mercancías similares, aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que aun cuando no sean iguales en todo, tengan características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares, habrá de considerarse entre otros factores, su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial.

No se considerarán mercancías similares, las que lleven incorporados o contengan, según sea el caso, alguno de los elementos mencionados en el inciso d), fracción II del artículo 65 de esta Ley, por los cuales no se hayan efectuado los ajustes que se señalan, por haber sido realizado tales elementos en territorio nacional.

No se considerarán los valores de mercancías similares de importaciones respecto de las cuales se hayan realizado modificaciones de valor por el importador o por las autoridades aduaneras, salvo que se incluyan también dichas modificaciones."⁹³

Es importante señalar lo dispuesto por la Regla 3.11.6 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 2000, misma que señala que se podrá utilizar el valor de transacción de mercancías similares vendidas a un nivel comercial diferente y en cantidades diferentes, ajustado, para tener en cuenta los factores de cantidad únicamente, factores de nivel comercial únicamente o factores de nivel comercial y de cantidad.

Como se puede observar, es posible aplicar casi los mismos comentarios vertidos en el análisis del método de valor de transacción de mercancías idénticas, ya que esta norma dispone exactamente lo mismo que la anterior, sólo que referido al método del valor de transacción de mercancías similares.

⁹³ Ley Aduanera, Op. Cit., págs. 72-73 y 73-74.

Seguidamente se define el concepto de mercancías similares, cuya única diferencia en la definición respecto a la de mercancías idénticas, es precisamente que se trata de mercancías parecidas, pero no idénticas.

Por otra parte, debe tomarse en cuenta los factores que se deben de considerar para determinar si se trata de mercancías similares:

- Calidad
- Prestigio comercial
- La existencia de una marca comercial

Al igual que en el método de valor de transacción de mercancías idénticas, el importador podrá aplicar el método de valor de transacción de mercancías similares si cuenta con la información correspondiente a importaciones que cumplan con tales requisitos. Nuevamente resulta evidente la dificultad de aplicación de las disposiciones en materia de valoración aduanera de las mercancías, en concreto al intentar aplicar el método de valor de transacción de mercancías similares, toda vez que la calidad es un concepto muy variable, así como la existencia de una marca comercial insuficiente para comparar bienes que, si bien pueden contar con prestigio comercial, éste es un concepto sumamente subjetivo e incierto. Por lo anterior, es claro que esta disposición se contrapone con el principio de aplicación estricta de las leyes fiscales establecido en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

c) Valor de precio unitario de venta, o método deductivo.

De acuerdo con Witker⁹⁴, el artículo 74 de la Ley Aduanera y el artículo 114 del Reglamento de la misma, contemplan este método secundario que supone la inexistencia de una venta apta para aplicar el valor de transacción, aunque exige una reventa posterior de lo importado o de mercancías idénticas-similares. Es decir, hay un precio efectivo o

probable que se configura en el interior de México y en momentos posteriores a la importación misma:

“Artículo 74. Se entiende por valor de precio unitario de venta, el que se determine en los siguientes términos:

I. Si las mercancías importadas sujetas a valoración, u otras mercancías importadas, idénticas o similares a ellas, se venden en territorio nacional en el mismo estado en que son importadas, el valor determinado según este artículo se basará en el precio unitario a que se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercancías importadas, o de otras mercancías importadas idénticas o similares a ellas, en el momento de la importación de las mercancías sujetas a valoración, o en un momento aproximado, a personas que no estén vinculadas con los vendedores de las mercancías, con las deducciones señaladas en el artículo 75 de esta Ley.

II. Si no se venden las mercancías importadas, ni otras mercancías importadas idénticas o similares a ellas, en el país, en el mismo estado en que son importadas, a elección del importador, el valor se podrá determinar sobre la base del precio unitario a que se venda la mayor cantidad total de las mercancías importadas, después de su transformación, a personas del territorio nacional, que no tengan vinculación con los vendedores de las mercancías, teniendo en cuenta el valor añadido en la transformación y las deducciones previstas en el artículo 75 de esta Ley, siempre que la venta se efectúe antes de transcurridos noventa días desde la fecha de la importación.

Para los efectos de este artículo, se entiende por precio unitario de venta, el precio a que se venda el mayor número de unidades en las ventas a personas que no estén vinculadas con los vendedores de las mercancías, al primer nivel comercial, después de la importación, a que se efectúen dichas ventas.

No deberá tomarse en consideración ninguna venta en territorio nacional, en la que el comprador hubiera suministrado directa o indirectamente, a título gratuito o a precio reducido, cualquier elemento de los mencionados en la fracción II del artículo 65 de esta Ley, que se hubiera utilizado en la producción de las mercancías importadas o estuviera relacionado con su venta para la exportación.”⁹⁴

El artículo antes citado contiene las disposiciones vertidas en el artículo 5 del Código de Valoración.

⁹⁴ Witker, *Introducción...*, pág. 65.

De acuerdo con Francisco Cortina⁹⁶, este método comparable a utilizar, se encuentra soportado en los siguientes principios:

- Se pueden utilizar las propias mercancías a valorar y otras idénticas o similares que se vendan en territorio nacional.
- En el mismo estado en que son importadas.
- Se deberá tomar el valor de venta por cada unidad de ese producto.
- El precio en el caso del párrafo anterior, se tomará sobre la venta que ampare la mayor cantidad del total de las mercancías importadas. Se analizará el precio unitario de venta sobre la operación más grande, que se efectúe sobre la mercancía importada en ese embarque de las que se van a valorar o de otras idénticas o similares.
- Las mercancías idénticas o similares que se vayan a utilizar como comparables deben haber sido importadas en un plazo que puede variar desde 90 días antes hasta 90 días después de la importación.
- Las ventas deben ser hechas a personas con quienes no mantengan relación o vinculación alguna.
- Al precio señalado (el unitario de la operación más grande) se le restará entre otros:
 - Las comisiones.
 - Los gastos de flete, seguros, carga, descarga y embalaje que se efectúen desde el ingreso de las mercancías al país.
 - Las contribuciones y cuotas compensatorias pagadas en México por la importación y venta dentro del territorio nacional.

Este método, así como el del valor reconstruido que analizaremos más adelante, permite utilizar los datos del propio producto a valorar, por ejemplo el precio al que se venderá el producto que se pretende importar, sirve para efectuar los cálculos inherentes

⁹⁵ Ley Aduanera. Op. Cit., pág. 73-74.

⁹⁶ Cortina Velarde. Op. Cit., págs. 73-74.

a este método o se puede optar por utilizar los datos de otras importaciones idénticas o similares.

En caso de que, la importación a valorar se trate de mercancías idénticas que sufrirán un proceso de transformación antes de ser enajenadas en territorio nacional y no existan importaciones de ese producto o de un producto similar, para ser enajenadas en el mismo estado en que se importaron, durante el plazo previsto 90 días antes y después de la importación se podrá efectuar lo siguiente:

Se utilizará el precio unitario, al que se venderá en territorio nacional la mayor cantidad del producto importado (la operación más grande), ya transformado, dentro de los 90 días siguientes a su importación, siempre que no exista vinculación con los vendedores de las mercancías.

En este caso no se acepta el uso de mercancías idénticas o similares, sino que deben ser las propias a valorar.

Aparte de las deducciones que prevé el artículo 75 de la misma Ley, se le aplicarán en este caso la del costo del valor agregado por la transformación del producto, con el objeto de contar con el valor del producto antes de que se sometiera al proceso de transformación.

Cabe señalar que de acuerdo con el artículo 114 del Reglamento de la Ley Aduanera, el valor en aduana de las mercancías importadas no podrá determinarse de conformidad con lo dispuesto en la fracción II de dicho artículo, cuando el valor añadido por la transformación no se pueda determinar con base en datos objetivos y cuantificables que reflejen el costo de dicha operación. Asimismo, el cálculo se deberá hacer sobre la primera venta (venta al distribuidor, en la mayoría de los casos) no en operaciones posteriores.

Por otra parte, no deben tomarse en cuenta las operaciones que se realicen cuando el importador hubiera suministrado al vendedor planos, croquis, diseños industriales, materiales, piezas, herramientas, moldes, consumibles, etcétera.

Ahora bien, el artículo 75 de la Ley Aduanera establece ciertos conceptos que se pueden deducir del precio unitario de venta, mismos que nos permitirán llegar al valor que tenía la mercancía en el momento de ingresar al país (valor en aduana de las mercancías):

“Artículo 75. Para los efectos del artículo 74 de esta Ley, se restarán los siguientes conceptos:

I. Las comisiones pagadas o convenidas usualmente, o los **suplementos por beneficios** y gastos generales directos o indirectos cobrados habitualmente, en relación con las ventas en territorio nacional, de mercancías importadas de la misma especie o clase.

II. Los gastos habituales de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías, que se realicen con posterioridad a que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de esta Ley, no incluidos en el concepto de gastos generales de la fracción anterior.

III. Las contribuciones y cuotas compensatorias pagadas en territorio nacional, por la importación o venta de las mercancías.”⁹⁷

Sobresale en este artículo el concepto de “suplementos por beneficios”, toda vez que no existe definición alguna de este concepto en la legislación aduanera mexicana, por lo que podría considerarse que el mismo fue incluido en esta fracción, al tomar su texto del Código de Valoración, sin una debida adaptación a nuestra legislación, al no incluirse en la misma una definición de tal concepto.

La Regla 3.11.7 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 2000, señala que se considerarán mercancías de la misma especie o clase aquellas

⁹⁷ Ley Aduanera. Op. Cit., pág. 75-77.

pertenecientes a un grupo o gama de mercancías producidas por una rama de producción determinada, o por un sector de la misma y que comprenda mercancías idénticas o similares.

La misma regla indica que para determinar si ciertas mercancías son de la misma especie o clase que las mercancías objeto de valoración, se examinarán las ventas que se hagan en el territorio nacional del grupo o gama más restringido de mercancías importadas de la misma especie o clase, que incluya las mercancías objeto de valoración y a cuyo respecto pueda suministrarse la información necesaria.

Las mercancías de la misma especie o clase podrán ser mercancías importadas del mismo país que las mercancías objeto de valoración o mercancías importadas de otros países.

Respecto a los gastos generales y los “beneficios”, el artículo 115 del Reglamento de la Ley Aduanera establece lo siguiente:

“Artículo. 115. Los gastos generales comprenderán los gastos directos e indirectos de comercialización de las mercancías y deberán considerarse como un todo con los beneficios.

Cuando el importe aplicado por el importador por concepto de beneficios y gastos generales, no concuerde con el correspondiente a las ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de valoración, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones a territorio nacional, el importe por concepto de beneficios y gastos generales podrá determinarse con base en información distinta de la que hubiera sido utilizada por el importador.”⁹⁸

En cuanto a los beneficios a que se refiere el artículo antes citado, ni la Ley Aduanera ni su Reglamento definen en qué consisten dichos beneficios, por lo que una

⁹⁸ Reglamento de la Ley Aduanera, Op. Cit., pág. 111-116.

vez más se puede apreciar la inclusión sin una correcta adaptación de las disposiciones del Código de Valoración a nuestra legislación aduanera.

Cabe señalar que este artículo fue tomado de la Nota Interpretativa al artículo 5 del Código de Valoración. Sin embargo, a diferencia de las demás inclusiones a nuestra legislación de Notas Interpretativas del Código de referencia, en este caso el Ejecutivo incluyó únicamente parcialmente la Nota correspondiente, siendo que en el caso particular de la Nota al artículo 5, ésta contiene diversos ejemplos para la aplicación del método de valor unitario de venta, lo cual hubiera sido de gran utilidad para la implementación de dicho método en nuestro sistema aduanero.

Por otra parte, la fracción II del artículo 75 antes transcrito se refiere a los gastos habituales de transporte, seguros, y gastos conexos (carga y descarga) que se realicen con posterioridad al ingreso de la mercancía al país, siempre y cuando no estén incluidos en el reembolso de los gastos generales erogados, de conformidad a la fracción I.

La fracción III del referido artículo 75 señala que se deberán restar del precio unitario de venta, las contribuciones y cuotas compensatorias pagadas en territorio nacional, por la importación o venta de las mercancías.

En esta fracción incluimos lo siguiente:

- Impuesto General de Importación, Derecho de Trámite Aduanero, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Productos y Servicios e Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, pagados con motivo de la importación.
- Cuotas compensatorias pagadas en el momento de la importación.
- Impuesto al Valor Agregado cobrado con motivo de la venta del producto.

Nuevamente, nos encontramos con una gran dificultad de aplicación del presente método de valoración aduanera de las mercancías, toda vez que para emplear este

método se requiere contar con la información necesaria para desarrollar debidamente el método del precio unitario de venta.

d) Valor reconstruido.

Resulta interesante la anotación que realiza Witker⁹⁹ respecto a este método, respecto a que se adicionó a la Ley Aduanera el método de valor reconstruido, de conformidad con el compromiso contraído por México el 25 de abril de 1988, cuando ratificó el Código de Valoración, en el cual se reservó la aplicación del método de valor reconstruido por tres años a partir de la ejecución de los otros métodos, que fue el 20 de julio de 1992.

De conformidad con Luis Ugarte, este método alternativo de valoración:

“...es para mercancías sin terminar o semiterminadas, y se obtiene adicionando los diversos costos o valores que se incorporan a la mercancía en su proceso de elaboración o terminación desde su introducción al país hasta su fin, cuando se pone a la venta al consumidor final... es de interés para los fabricantes de productos a base de materia prima de importación, o de productos semiterminados, en especial los maquiladores.”¹⁰⁰

Este método de valoración se encuentra contemplado en el artículo 77 de la Ley Aduanera, el cual incluye a su vez lo dispuesto por el artículo 6 del Código de Valoración, y que se transcribe a continuación:

“**Artículo 77.** Se entiende por valor reconstruido, el valor que resulte de la suma de los siguientes elementos:

I. El costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas, determinado con base en la contabilidad comercial del productor, siempre que dicha contabilidad se mantenga conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicables en el país de producción.

⁹⁹ Witker, Introducción a la Valoración..., pág. 66.

¹⁰⁰ Ugarte, Luis, Op. Cit., pág. 24.

El costo o valor a que se hace referencia en esta fracción, comprenderá lo siguiente:

a) El costo y gastos a que se refieren los incisos b) y c) de la fracción I del artículo 65 de esta Ley.

b) El valor debidamente repartido, de los bienes y servicios a que se refieren los incisos a) a c) de la fracción II, del artículo 65 de esta Ley, siempre que el importador de manera directa o indirecta los haya suministrado para su utilización en la producción de las mercancías importadas.

c) El valor debidamente repartido, de los trabajos a los que se refiere el inciso d), fracción II del artículo 65 de esta Ley, en la medida que corran a cargo del productor.

II. Una cantidad global por concepto de beneficios y gastos generales, igual a la que normalmente se adiciona tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías sujetas a valoración, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación a territorio nacional.

Los gastos generales a que se refiere esta fracción deberán comprender los costos directos e indirectos de producción y venta de las mercancías para la exportación, que sean distintos de los señalados en la fracción anterior.

III. Los gastos a que se hace referencia en el inciso d), fracción I del artículo 65 de esta Ley.

Para los efectos de este artículo, se entiende por mercancías de la misma especie o clase, las mercancías pertenecientes a un grupo o gama de mercancías producidas por una rama de producción determinada o por un sector de las mismas.¹⁰¹

De acuerdo con Francisco Cortina¹⁰², este método está basado bajo el mismo esquema del método del precio unitario de venta, sólo que para conocer el valor de las mercancías en el momento de cruzar la aduana, se realiza una reconstrucción de costos a la que se le añade la utilidad correspondiente, más los gastos de transporte, seguro y conexos hasta que el producto ingrese a territorio nacional.

¹⁰¹ Ley Aduanera, Op. Cit., págs. 75-77 y 77-78A.

¹⁰² Cortina Velarde, Op. Cit., pág. 76-77.

Es por ello que el valor se determina con la suma (a diferencia de la resta como en el método anterior) de los siguientes conceptos:

- El costo de los materiales.
- El costo de fabricación. Estos costos se determinarán a partir de la contabilidad del productor, el requisito para utilizar la contabilidad del productor es de que éste la lleve de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país donde se producen los bienes a valorar.
- El costo de los envases o embalajes que para efectos aduaneros, se considere que forman un todo con las mercancías de que se trate.
- Los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales.
- Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas.
- Las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas.
- Los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.
- Los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.

Por su parte, la fracción II, relativa a una cantidad global por concepto de beneficios y gastos generales, podría referirse a la utilidad promedio en operaciones comparables (productos semejantes para exportación a México), así como a los gastos generales que se incurran, mismos que se adicionan al producto para recuperar el costo de los mismos. Sin embargo, aun cuando la Ley define en qué consisten los gastos generales, no aclara en qué consisten los beneficios, por lo que esta cantidad global en realidad no podría integrarse de acuerdo con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Este último concepto debe contemplar los costos indirectos de producción (v.g. mano de obra) y de venta, que podrían ser las comisiones que se le pagan a los vendedores por colocar el producto en el mercado.

En cuanto a la fracción III del artículo 77 de la Ley, nos refiere a los gastos contemplados en el inciso d) de la fracción I del artículo 65 de la misma Ley, consistente en los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías hasta que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 (ingreso de mercancías al país).

En este caso, la propia disposición de la Ley Aduanera, nos redefine el concepto de especie o clase respecto al que se había vertido en el Reglamento para propósitos de interpretación de artículos anteriores a éste.

Respecto a la aplicación del método de valor reconstruido, resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 116 del Reglamento de la Ley Aduanera, el cual señala lo siguiente:

“Artículo 116. Si para determinar un valor reconstruido la autoridad aduanera utiliza información distinta de la proporcionada por el productor, deberá informar al importador, cuando éste lo solicite, la fuente de dicha información, los datos utilizados y los cálculos efectuados sobre la base de dichos datos, salvo que se trate de información de carácter estrictamente confidencial.”¹⁰³

Cabe señalar que este método tampoco resultaría aplicable si el importador no cuenta con la información necesaria respecto de los costos, utilidad y gastos efectuados por el fabricante, hasta el punto de entrada a México, para determinar el valor reconstruido de las mercancías que importa. Por lo anterior, nuevamente es evidente la

¹⁰³ Reglamento de la Ley Aduanera, Op. Cit., pág. 111-116.

dificultad de aplicación del método de valor reconstruido, previsto por el Código de Valoración, bajo el esquema de la legislación aduanera mexicana.

e) Valor determinado conforme al artículo 78 de la Ley Aduanera (“último recurso”)

Como señala Máximo Carvajal:

“Cuando no se puedan aplicar los métodos secundarios anteriormente señalados, el valor se determinará en orden sucesivo y por exclusión de estos mismos métodos secundarios pero aplicados con mayor flexibilidad conforme a criterios razonables y compatibles con los principios de la definición y con las disposiciones legales, de conformidad a la base de datos disponibles en territorio nacional.”¹⁰⁴

El método alternativo de valoración, también conocido como “Último Recurso” o “Método Flexible”, consiste en utilizar por segunda vez el método primario, sea el valor de transacción con criterios más amplios pero bajo los mismos principios o sin tratar de desvirtuarlos, y si no es posible valorar conforme al método de valoración de transacción, continuar con la aplicación por segunda vez de los métodos alternativos de valoración, nuevamente en orden consecutivo y con ampliación de criterios, aplicados a los ajustes que deban hacerse.

Con relación a este método, Witker señala lo siguiente:

“Toda mercancía importada debe ser valorada para efectos tributario-aduaneros. Si con toda prelación y cuidado, el importador y la aduana no han logrado una base imponible concertada, deben recurrir a este último método que no es otra cosa que la revisión de los métodos anteriores en orden sucesivo y por exclusión, con mayor flexibilidad conforme a criterios razonables y compatibles ajustados a la ley sobre datos disponibles en territorio nacional.”¹⁰⁵

¹⁰⁴ Carvajal Contreras, Máximo. “Derecho Aduanero”, México, Edit. Porrúa, 1999, pág. 331.

Este método de valoración se encuentra contemplado por el artículo 78 de la Ley Aduanera, incorporando a nuestra legislación el artículo 7 del Código de Valoración, señalando lo siguiente:

“Artículo 78. Cuando el valor de las mercancías importadas no pueda determinarse con arreglo a los métodos a que se refieren los artículos 64 y 71, fracciones I, II, III y IV de esta Ley, dicho valor se determinará aplicando los métodos señalados en dichos artículos en orden sucesivo y por exclusión, con mayor flexibilidad, conforme a criterios razonables y compatibles con los principios y disposiciones legales, sobre la base de los datos disponibles en territorio nacional.”¹⁰⁶

Cabe la aclaración de que aún al aplicar el método del último recurso, el antepenúltimo y el penúltimo método pueden utilizarse indistintamente uno antes del otro, esto es, no es necesario agotar el método del precio unitario de venta para acudir al del valor reconstruido.

De la lectura del artículo antes transcrito, se puede apreciar nuevamente las discrepancias entre el sistema jurídico del cual derivan las disposiciones del Código de Valoración, y nuestro sistema tributario limitado por el principio de legalidad. Basta considerar como ejemplo los criterios señalados en el artículo 78, como “mayor flexibilidad”, “criterios razonables”, “compatibles con los principios y disposiciones legales”, o bien “sobre la base de los datos disponibles en territorio nacional”.

Lo anterior, dado que los criterios citados no se encuentran definidos en ley alguna, con lo que su utilización para determinar el valor en aduana de las mercancías, como base del Impuesto General de Importación, es del todo violatoria del artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política, así como del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

¹⁰⁵ Witker, *Introducción...*, pág. 68.

¹⁰⁶ Ley Aduanera. Op. Cit., pág. 77-78A.

Ello, en virtud de que para interpretar las disposiciones aplicables a la base gravable, se deberá utilizar la hermenéutica legal, esto es. interpretar en conjunto y armónicamente considerando las demás disposiciones y ordenamientos fiscales, olvidando del todo el principio de aplicación estricta de las leyes fiscales.

Capítulo IV. Comentarios sobre algunas reformas a Ley Aduanera, en materia de valoración en aduanas de las mercancías, vigentes a partir del 1 de enero de 1999.

No obstante la dificultad de aplicación de las disposiciones adoptadas directamente del Código de Valoración a nuestra legislación aduanera, por resultar contrarias al principio de aplicación estricta de las leyes fiscales, el 1 de enero de 1999 entraron en vigor algunas adiciones y reformas a la Ley Aduanera en materia de valoración en aduana de las mercancías, mismas que no sólo violan el principio anteriormente citado, sino que además resultan contrarias a lo dispuesto propiamente por el Código de Valoración.

Dichas reformas y adiciones serán analizadas en el presente capítulo, pues consideramos que las mismas fueron aprobadas en perjuicio de los importadores y sus representantes, además de exceder lo dispuesto en el Código de Valoración.

1. Supuestos en que procede el rechazo por parte de las autoridades aduaneras del valor declarado en aduanas respecto a mercancía de importación.

El artículo 78-A de la Ley Aduanera, en vigor a partir del 1 de enero de 1999, señala lo siguiente:

“Artículo 78-A. La autoridad aduanera en la resolución definitiva que se emita en los términos de los procedimientos previstos en los artículos 150 a 153 de esta Ley, podrá rechazar el valor declarado y determinar el valor en aduana de las mercancías importadas con base en los métodos de valoración a que se refiere esta Sección, en los siguientes casos:

I. Cuando detecte que el importador ha incurrido en alguna de las siguientes irregularidades:

a) No lleve contabilidad, no conserve o no ponga a disposición de la autoridad la contabilidad o parte de ella, o la documentación que ampare las operaciones de comercio exterior.

b) Se oponga al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras.

c) Omita o altere los registros de las operaciones de comercio exterior.

d) Omita presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate.

e) Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones de comercio exterior.

f) No cumpla con los requerimientos de las autoridades aduaneras para presentar la documentación e información, que acredite que el valor declarado fue determinado conforme a las disposiciones legales en el plazo otorgado en el requerimiento.

II. Cuando la información o documentación presentada sea falsa o contenga datos falsos o inexactos o cuando se determine que el valor declarado no fue determinado de conformidad con lo dispuesto en esta Sección.

III. En importaciones entre personas vinculadas, cuando se requiera al importador para que demuestre que la vinculación no afectó el precio y éste no demuestre dicha circunstancia.¹⁰⁷

La disposición en comento establece la posibilidad por parte de la autoridad aduanera de rechazar el valor en aduana de las mercancías declarado por el contribuyente, mediante una resolución definitiva que se emita siguiendo uno de los procedimientos establecidos en los artículos 150 a 153 (Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera o PAMA, y No PAMA).

Asimismo, estatuye la facultad de la autoridad de una vez rechazado el valor presentado por el contribuyente, determinar un valor distinto. Sobre decir que para que la autoridad determine un valor sobre una importación, deberá seguir el procedimiento y métodos aplicables para tal efecto, esto es, Valor de Transacción de Mercancías

¹⁰⁷ Ley Aduanera, Op. Cit., pág. 77-78A.

Idénticas, Similares, Precio Unitario de Venta, Valor Reconstruido y Método Flexible o Ultimo Recurso.

Es de resaltar que las medidas establecidas en este artículo exceden las disposiciones correspondientes del Código de Valoración, como a continuación se demuestra:

El artículo 17 del Código de Valoración establece lo siguiente:

“Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana.”¹⁰⁸

(Énfasis añadido)

A este respecto, cabe señalar que el Código de Valoración en comento expresamente prevé las facultades de la Administración de Aduanas, de comprobar la veracidad o exactitud de la información y documentación presentados a efectos de valoración en aduana.

Es decir, la Administración de Aduanas puede comprobar la veracidad o exactitud de la información y documentación presentados por los importadores, siempre que dicha información esté relacionada con la valoración de la mercancía a importar.

Lo anterior es violentado expresamente por la fracción I del artículo 78-A antes transcrito, ya que ante supuestos vagos y sin relación alguna con las mercancías objeto de valoración, permite a la autoridad aduanera ignorar el valor declarado por el contribuyente para establecer un valor distinto determinado por dicha autoridad, como lo señalamos más adelante.

¹⁰⁸ Organización Mundial de Comercio...., pág. 350.

Por otro lado consideramos que la presente disposición es violatoria del principio de legalidad tributaria, en cuanto a que los elementos para el cálculo de los impuestos al comercio exterior, en este caso la base gravable, pueden ser rechazados además de que la autoridad pueda determinar una base gravable distinta, por circunstancias totalmente ajenas a las mercancías objeto de la valoración.

A continuación se citan algunas jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación la respecto:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que **los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley**, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que **el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado**, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual **ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general**

anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

(Énfasis añadido)

Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Ángeles Prendes de Vera. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles.

NOTA (1):

*En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega.

**En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega.

NOTA (2):

Esta tesis también aparece en:

Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 54, pág. 105.

Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 86, pág. 158.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Época:

Séptima Época. Volumen 91-96 Primera Parte. Tesis: Página: 173. Tesis de Jurisprudencia.¹⁰⁹

IMPUESTOS, BASES PARA DETERMINAR EL MONTO DE LOS. LA LEY DEBE SEÑALARLAS.

La determinación del monto de los impuestos debe ser hecha en la misma ley que los establece o, cuando menos, ésta debe fijar las bases generales necesarias para que las autoridades encargadas de su aplicación puedan hacer la fijación del monto del impuesto. De no ser así, se infringe el principio de proporcionalidad y equidad en materia impositiva que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. *31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. *31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. *31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. *31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. *31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles.

NOTA (1):

*En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega.

**En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega.

¹⁰⁹ Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Vol. 91-96. Primera Parte, pág. 173.

NOTA (2):

Esta tesis también aparece en:

Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 49, pág. 94.

Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 79, pág. 144.

Instancia: Pleno. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*. Época: Séptima Época. Volumen 91-96 Primera Parte. Tesis: Página: 172. Tesis de Jurisprudencia.¹¹⁰

Asimismo, Arrijo Vizcaíno comenta este precepto constitucional, señalando lo siguiente:

“En realidad no podía ser de otra manera. La consagración legal de todas las situaciones que se presenten en el ámbito hacendario ha sido desde tiempos inmemoriales una garantía elemental de seguridad para los ciudadanos... sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y qué derechos puede hacer valer ante posibles abusos pro parte del Fisco. Por eso la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mayor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.”¹¹¹

Ahora bien, con relación a este principio, reviste particular importancia la posibilidad prevista en la Ley Aduanera de que la autoridad aduanera rechace el valor declarado por el importador y determine otro distinto, toda vez que dicha autoridad deberá fundar y motivar debidamente la resolución por la cual se determine un valor distinto del declarado.

¹¹⁰ Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Vol. 91-96. Primera Parte, pág. 172.

¹¹¹ Arrijo Vizcaíno, Op. cit. pág. 259.

Lo anterior es así, considerando la dificultad legal y práctica de la aplicación de los métodos alternativos de valoración en nuestro sistema fiscal. Es decir, para cumplir con el principio de legalidad, la autoridad aduanera deberá incluir en su resolución todo el razonamiento correspondiente al método de valoración aplicado para determinar el valor en aduana de las mercancías.

Sin embargo, debe considerarse que las disposiciones en materia de valoración aduanera cuentan con infinidad de conceptos amplios e indeterminados que violan a su vez el principio de aplicación estricta de las leyes fiscales establecido por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, por lo que resultaría de particular dificultad para la autoridad que rechace el valor declarado, expresar debidamente los razonamientos por los cuales considera qué método de valoración debió ser aplicado, así como su correcta aplicación y resultado.

Lo anterior es apoyado por las siguientes tesis del Tribunal Fiscal de la Federación:

VALOR DE TRANSACCIÓN O PRECIO PAGADO EN LAS MERCANCÍAS.- PARA MODIFICARLO SE DEBE FUNDAR Y MOTIVAR EL VALOR EN ADUANA.- De acuerdo con los artículos 48 y 54 de la Ley Aduanera vigente en 1995, por regla general, las autoridades establecerán la base gravable del impuesto general de importación, conforme al valor en aduana de la mercancía, debiéndose entender por éste el valor de transacción; o bien, cuando no fuera posible determinar dicho valor, deberán utilizarse los valores previstos en el artículo 54, en el orden señalado en el mismo y por exclusión; por consiguiente, para justificar legalmente la utilización del valor de transacción o precio pagado, la autoridad debe precisar los datos o elementos que tomó en cuenta para determinarlo, ya que en caso contrario se dejaría al particular en estado de indefensión. (13)

Juicio No. 100(20)35/98/(2)231/9841.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 1o de octubre de 1998, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Miguel Ángel Luna Martínez. (Tesis aprobada en sesión de 1º de Octubre de 1998)

R.T.F.F., Año II, Cuarta Época, No. 7, Febrero de 1999, p. 124, Precedente.¹¹²

CLASIFICACIÓN ARANCELARIA COTIZACIÓN Y AVALUO. PARA CONSIDERAR QUE LA BASE GRAVABLE DETERMINADA EN LA MISMA SE ENCUENTRA DEBIDAMENTE FUNDADA Y MOTIVADA, DEBE CONTENER EL RAZONAMIENTO Y NOMBRE DEL MÉTODO DE EVALUACIÓN APLICABLE Y EL DISPOSITIVO LEGAL QUE LO REGULE.- Del contenido de los artículos 48 y 54 de la Ley Aduanera vigente hasta el 30 de marzo de 1996, se desprende que por regla general la base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, debiéndose entender por éste al valor de transacción de las mismas, empero cuando no pueda determinarse conforme al referido valor, se habrán de utilizar los métodos de valuación contenidos en el artículo 54 de la referida ley, en orden sucesivo y por exclusión, de ahí que para que la referida clasificación arancelaria, cotización y avalúo, se encuentre debidamente fundada y motivada se debe hacer constar si para determinar la base gravable del impuesto general de importación se utilizó el valor de transacción o en su caso alguno de los métodos alternativos de valuación; en caso de utilizar alguno de éstos se habrá de razonar el porqué se llegó a la conclusión que el que se utiliza es el aplicable, debiendo citar su nombre, así como el dispositivo legal que lo regula y su respectiva fracción.

Juicio No. 1051/96.- Sentencia de 28 de febrero de 1997, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Lucelia M. Villanueva Olvera.- Secretario: Lic. Ricardo Moreno Millanes.

R.T.F.F., Año X, Tercera Época, No. 115, Julio de 1997, p. 60, Criterio Aislado.¹¹³

De lo anterior se desprende la inaplicabilidad del artículo que se analiza, toda vez que si bien la autoridad aduanera tiene facultad prevista en la Ley Aduanera para rechazar el valor en aduanas de la mercancía declarado por el importador, también es cierto que dicha autoridad se encuentra limitada por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación y por el mismo principio de legalidad antes referido, pues deberá fundar y motivar debidamente su resolución, justificando que método de valoración utilizó, así

¹¹² Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año II, Cuarta Época, No. 7, Febrero de 1999, p. 124.

¹¹³ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año X, Tercera Época, No. 115, Julio de 1997, p. 60.

como el procedimiento que le llevó al resultado consistente en el valor en aduana de la mercancía.

Ahora bien, una vez señalado lo anterior, entraremos al análisis detallado del artículo 78-A de la Ley Aduanera.

La fracción I de este artículo inicia con el listado de conductas o situaciones que pueden permitir a la autoridad rechazar el valor declarado y determinar otro distinto. Los supuestos previstos aquí suponen una conducta anómala del contribuyente en cuanto al cumplimiento de las obligaciones respecto a conservar la documentación y registros de comercio exterior, e incluso contempla la posibilidad de una actitud fraudulenta del contribuyente en cuanto a la alteración de sus registros.

El inciso d) de la fracción I en comento, relativo a la omisión de presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate, es un ejemplo de la vaguedad y ambigüedad en que pueden caer los supuestos para que la autoridad pueda rechazar el valor declarado y determine uno distinto.

Es decir, el no presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución, sin establecer específicamente el tipo de contribución de que se trate, puede llevar al extremo de que si una empresa no presentó en tiempo su declaración y pago del impuesto federal o local sobre la tenencia de un vehículo de la empresa o si no presentó en tiempo la declaración y pago del impuesto predial, se encontrará dentro de las causales previstas en este inciso, con lo cual la autoridad aduanera podrá rechazar el valor declarado en cualquier importación de mercancías por parte de dicha empresa.

Resulta del todo incongruente e ilegal que situaciones tan aisladas de las mercancías objeto de valoración, sirvan para rechazar el valor declarado y determinar

uno distinto. Lo anterior, de conformidad con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, así como las que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta, refiriéndose en concreto a las normas relativas al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Recordemos que el valor en aduana de las mercancías, resulta a la postre la base gravable de los impuestos al comercio exterior, es por ello que al referirnos al valor en aduana de las mercancías nos estamos refiriendo a uno de los elementos esenciales del impuesto, mismos que se rigen por el principio de aplicación estricta de la ley fiscal.

Por ello, y toda vez que la disposición en comento no establece qué tipo de irregularidades, ni tampoco establece parámetro alguno en cuanto a la gravedad de éstas podrán justificar el rechazo por parte de la autoridad, del valor en aduana declarado por el importador, podemos concluir que el artículo 78-A de la Ley Aduanera, además de exceder lo dispuesto por el Código de Valoración, incurre en violación del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, en virtud de que la fracción I de la Ley Aduanera amplía las facultades de la autoridad para comprobar la veracidad y exactitud de la información y documentación presentadas para efectos de la valoración en aduana de la mercancía, a una serie de supuestos ambiguos no relacionados con la mercancía a valorar, pudiendo prestarse esta situación a arbitrariedades por parte de la autoridad aduanera.

La fracción segunda establece como causales de rechazo del valor:

- El que la información o documentación presentada sea falsa.
- El que dicha información contenga datos inexactos o falsos.
- El que se haya determinado el valor sin seguir el procedimiento y reglas establecidos en esta sección.

En principio, esta fracción II parece respetar la disposición conducente del Código de Valoración, pues se refiere a la veracidad y exactitud de los documentos presentados por el importador.

Sin embargo, si la información presentada por el contribuyente contiene datos inexactos, que no afecten la determinación del valor, no debería ser causal para que la autoridad rechace el valor declarado. Aun así, la disposición no establece límite alguno en cuanto a qué tipo de error puede ser aceptable, nuevamente violando lo dispuesto por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, la fracción III del citado artículo 78-A, señala como causal para el rechazo del valor en aduana por parte de la autoridad aduanera, cuando en importaciones entre personas vinculadas, se requiera al importador para que demuestre que la vinculación no afectó el precio y éste no demuestre dicha circunstancia.

A este respecto, el párrafo 2 del artículo 1º del Código de Valoración señala lo siguiente:

“a) Al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1, **el hecho de que exista una vinculación** entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15 **no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción.** En tal caso se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio. Si, por la información obtenida del importador o de otra fuente, **la Administración de Aduanas tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, comunicará sus razones al importador** y le dará oportunidad razonable para contestar. Si el importador lo pide, las razones se le comunicarán por escrito.”¹¹⁴

(Énfasis añadido)

¹¹⁴ Organización Mundial de Comercio, Op. Cit., pág. 342.

Del párrafo transcrito anteriormente se puede apreciar que el Código de Valoración prevé la posibilidad de que la Administración de Aduanas tenga razones para creer que la vinculación ha influido en el precio.

Sin embargo, dicho Código señala expresamente que la Administración de Aduanas debe comunicar al importador las razones por las cuales considera que la vinculación ha influido en el precio, incluso por escrito, a solicitud del importador. Así, se le requerirá al importador que conteste dichas razones, con el fin de defenderse o aclarar las dudas sostenidas por la autoridad aduanera.

En cambio, la Ley Aduanera no requiere de petición razonada por parte de la autoridad, sino un simple requerimiento al importador, el cual debe además probar un hecho negativo, es decir, que la vinculación no afectó al precio, lo cual sería violatorio del principio procesal que señala que es quien afirma quien debe probar, siendo que quien niega únicamente está obligado a probar en el caso de que su negativa constituya una afirmación. Dicho principio se encuentra consagrado en el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, en sus artículos 281 y 282.

De conformidad con dicho principio, es la autoridad quien debe de probar que el particular efectuó importaciones entre partes relacionadas y el precio pactado para dichas operaciones se vio influenciado por la vinculación entre las partes. Así lo dispone el Código de Valoración, al señalar que la autoridad deberá manifestar las razones por las cuales duda que la vinculación no haya afectado al precio, mientras que el importador únicamente debe **responder** a dichas razones, aclarando las dudas de la autoridad.

Por otra parte, el artículo 78-C, adicionado a la Ley Aduanera a partir del 1 de enero de 1999, señala lo siguiente:

“Artículo 78-C. Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras, que consten en los expedientes o documentos que lleven o tengan en su poder dichas autoridades, la información disponible en territorio nacional del valor en aduana de mercancías idénticas, similares o de la misma especie o clase, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades, por terceros o por autoridades extranjeras, podrán servir para motivar las resoluciones en las que se determine el valor en aduana de las mercancías importadas, así como para proceder al embargo precautorio de las mercancías en los términos del artículo 151 fracción VII de esta Ley.

La información relativa a la identidad de terceros que importen o hayan importado mercancías idénticas, similares o de la misma especie o clase, cuyo valor en aduana se utilice para determinar el valor de las mercancías objeto de resolución, así como la información confidencial de dichas importaciones que se utilice para motivar la resolución, sólo podrá ser revelada a los tribunales ante los que, en su caso, se impugne el acto de autoridad.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el interesado podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros respecto del valor en aduana en importaciones de mercancías idénticas, similares o de la misma especie o clase, en los términos de lo dispuesto en los artículos 46 y 48 del Código Fiscal de la Federación.”¹¹⁵

El primer párrafo de esta disposición se refiere a las fuentes de donde la autoridad podrá obtener información para motivar las resoluciones por las que se establezca el valor en aduana determinado por la autoridad, así como para proceder al embargo precautorio de las mercancías:

- Hechos que se conozcan con motivo de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras.
- Hechos que consten en los expedientes o documentos que tengan en su poder dichas autoridades.
- La información disponible en territorio nacional del valor en aduana de mercancías idénticas o similares.

¹¹⁵ Ley Aduanera, Op. Cit. pág. 78B-78C.

- Informaciones proporcionadas por otras autoridades, como lo sería la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (SECOFI), por ejemplo, en el caso de empresas PÍTEX o Maquiladoras de Exportación.
- Informaciones proveídas por terceros.
- Informaciones proporcionadas por autoridades extranjeras. Consideramos que esto será aplicable en el caso de Estados que cuenten con Acuerdos que contemplen el intercambio de información con México.

De lo anterior podemos observar que la autoridad aduanera está facultada para motivar su resolución con más información de la que se encuentra disponible para los particulares, de conformidad con lo siguiente:

Consideramos que, si bien los importadores pueden basarse para la determinación de la base gravable del Impuesto General de Importación, en información disponible en territorio nacional, éstos no tienen acceso alguno a la información que pudieran proporcionar las autoridades extranjeras, a diferencia de la autoridad aduanera mexicana, que puede tomar en consideración la información que le sea proporcionada por autoridades en otros países con los que México tenga acuerdos o tratados internacionales de intercambio de información.

Asimismo, el artículo 78-C pretende regular el acceso por parte de los particulares a información proporcionada por terceros para efectos de determinar el valor en aduana de la mercancía.

Sin embargo, consideramos que dicho artículo resulta inaplicable, toda vez que remite a los términos de lo dispuesto por los artículos 46 y 48 del Código Fiscal de la Federación, mismos que contemplan el caso de designación de representantes por un

particular sujeto a una visita domiciliaria o al cual se le ha requerido determinada información.¹¹⁶

Lo anterior se acentúa si se considera la confidencialidad de dicha información y las consecuencias que pudiera tener su difusión en el ámbito comercial. No obstante lo anterior, la autoridad fiscal y aduanera tiene acceso directo a dicha información, justamente en sus facultades como autoridad competente en la materia.

Cabe señalar que la información sobre importaciones que efectuaron terceros que será utilizada como base para determinar el valor de mercancías idénticas o similares deberá ser utilizada de manera confidencial.

Sin embargo, si bien se establece el procedimiento para que el interesado pueda acceder a dicha información que será utilizada para motivar la resolución respectiva, también es cierto que dicho procedimiento existe únicamente para el caso en que la autoridad aduanera haya rechazado el valor declarado por el importador, no existiendo procedimiento alguno que permita al importador acceder a dicha información al momento de calcular la base del Impuesto General de Importación al momento del hecho generador de dicho impuesto.

Por lo anterior, podemos afirmar que la adición del artículo 78-C a la Ley Aduanera es un desafortunado esfuerzo del legislador por proporcionar a la autoridad aduanera un fundamento jurídico para emitir las resoluciones en que se rechace el valor en aduana declarado por los importadores, incurriendo nuevamente en una violación a lo establecido por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

2. Embargo precautorio de la mercancía importada por rechazo del valor de la mercancía declarado por el importador por parte de la autoridad aduanera.

¹¹⁶ Código Fiscal de la Federación, Op. Cit., págs. 45-46, 46 y 46A-48.

El artículo 151 de la Ley Aduanera fue reformado como parte del paquete de reformas fiscales para 1999, entrando en vigor el 1 de enero del mismo año y en vigor a la fecha. Dicho artículo contiene los supuestos de embargo precautorio de mercancías en virtud de un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, y a partir de 1999 incluye algunos supuestos relacionados con la valoración aduanera, por lo que consideramos pertinente incluirlo en el presente análisis, y establece lo siguiente:

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

...

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

En los casos a que se refieren las fracciones V y VII se requerirá una orden emitida por el administrador general o los administradores regionales de aduanas, para que proceda el embargo precautorio durante el reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o verificación de mercancías en transporte.

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

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

Se embargarán precautoriamente los medios de transporte, sin incluir las mercancías que los mismos transporten, cuando con ellos se ocasionen daños en los recintos fiscales, con el objeto de garantizar el pago de la multa que corresponda.”¹¹⁷

¹¹⁷ Ley Aduanera, Op. Cit., pág. 151.

Resalta como adición al artículo 151, la fracción VII, misma que establece como supuesto para trabar embargo precautorio de las mercancías una diferencia en porcentaje (50%) entre el valor declarado por el contribuyente y el valor obtenido a través del uso de los métodos conocidos como Valor en Aduana de Mercancías Idénticas o Valor en Aduana de Mercancías Similares.

El supuesto establecido en esta fracción nos parece en extremo grave, ya que su redacción no contribuye a proteger la seguridad jurídica de los contribuyentes. El hecho de que por ejemplo, el Valor de Transacción declarado en una operación, no coincida con el valor que se obtendría de haber utilizado métodos alternativos como son el de mercancías idénticas o similares no implica que se esté violentando la ley.

En efecto, como ya se mencionó en el apartado correspondiente del presente estudio, el sistema de valor en aduana de las mercancías basado en el valor de transacción es la base del Código de Valoración adoptado por nuestro país al ingresar como miembro de la OMC.

Si la operación de compraventa entre el exportador y el importador se efectuó realmente y se reúnen los requisitos establecidos en el Título III de la Ley para el Cálculo del Valor de Transacción, no entendemos porqué debe ser una causal de embargo el que no coincidan con el valor que se hubiera obtenido de haberse utilizado uno de los métodos alternativos, como lo es el de mercancías idénticas o similares.

En conclusión podría darse el caso que, cumpliendo perfectamente con los extremos legales establecidos en el Título III de esta Ley en cuanto a la determinación del valor de las mercancías, así como al Código de Valoración, los bienes importados fueran sujetos de un embargo precautorio y por ende del inicio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

La fracción en comento nos ofrece una alternativa para evitar el embargo. En caso de que se produjera el embargo, el contribuyente hubiera otorgado la garantía del artículo 86-A de la ley, que se refiere a la nueva modalidad de garantizar importaciones de mercancías sujetas a precios estimados y para el caso de tránsitos, tanto internos como internacionales.

Cabe recordar que el embargo precautorio únicamente se podrá evitar si dicha garantía fue ofrecida con anterioridad a la importación de la mercancía. Por ello, dudamos que esta garantía constituya una facilidad para los importadores, toda vez que sería absurdo ofrecer una garantía por la importación de mercancía, más aún en el caso de importaciones definitivas en las que se está realizando el pago total de las contribuciones, únicamente por el caso de una posible verificación y embargo por parte de la autoridad aduanera, mismo que podría suceder incluso después de efectuada la importación.

Esta fracción debió entrar en vigor a partir del 1 de mayo de 1999, de conformidad con lo establecido en la fracción VIII del artículo único de los transitorios para la reforma 1999. Sin embargo, la entrada en vigor de dicha disposición ha sido prorrogada en diversas ocasiones, de conformidad con la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior de 2000.

La confusión aumenta en la medida en que nos adentramos en el análisis de esta desafortunada adición. Significa que se importa la mercancía siguiendo las reglas establecidas al efecto en la ley, podemos suponer que la autoridad podría no aceptar el valor declarado por diferir con el que hubiera obtenido de realizar el cálculo siguiendo otros métodos? En ese caso, el importador deberá depositar el total de las contribuciones calculadas por parte de la autoridad, mediante la aplicación de algún método alternativo que por naturaleza debiera aplicarse únicamente de no ser posible el uso del valor de transacción.

Cabe recordar que para el caso de querer trabar el embargo precautorio, éste podría llevarse a cabo indistintamente en alguno de los siguientes momentos:

- Reconocimiento Aduanero.
- Segundo Reconocimiento Aduanero.
- Verificación de mercancías en transporte.

A pesar de lo anterior, a la fecha no tenemos conocimiento de que la autoridad aduanera haya ejercitado sus facultades de comprobación respecto a la aplicabilidad del método de valoración aduanera declarado en el pedimento de importación. Consideramos que dicha situación se debe a la dificultad que tendría la autoridad para efectuar un nuevo cálculo del valor en aduana de la mercancía, con base en alguno de los métodos alternativos de valoración establecidos por la Ley Aduanera, derivada justamente de lo inconsistentes que resultan las disposiciones relativas a dichos métodos en nuestra legislación aduanera. Asimismo, su aplicación sería equivalente a violar lo establecido por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

3. Responsabilidad solidaria del agente aduanal por el valor en aduanas declarado respecto de mercancía de importación.

Es importante considerar que las adiciones a la Ley Aduanera no perjudican únicamente la seguridad jurídica de los importadores, sino que constituyen un riesgo para los representantes de éstos, en concreto para los agentes aduanales que se encargan del despacho aduanero de las mercancías, de conformidad con el artículo 54 de la Ley Aduanera, que establece lo siguiente:

“Artículo 54. El agente aduanal será responsable de la veracidad y exactitud de los datos e información suministrados, de la determinación del régimen aduanero de las mercancías y de su correcta clasificación arancelaria, así como del cumplimiento de las demás obligaciones que en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias rijan para dichas mercancías, de conformidad con lo previsto por esta Ley y por las demás leyes y disposiciones aplicables.

El agente aduanal no será responsable en los siguientes casos:

I. ...

I. En vigor a partir del 1 de agosto de 1999. De las contribuciones y, en su caso, cuotas compensatorias omitidas por la diferencia entre el valor agregado y el valor en aduana determinado por la autoridad, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

a) Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de esta Ley, en menos de 40%...¹¹⁸

De lo anterior se desprende que, si bien existe una excluyente de responsabilidad para los agentes aduanales respecto al caso en que el valor declarado en el pedimento sea inferior en menos de 40%, al valor de transacción de mercancías idénticas o similares, también es cierto que el agente aduanal será responsable por dicho dato, en caso de que la diferencia entre ambos valores sea de más de 41%.

El artículo 54, fracción I, inciso a) deja en estado de indefensión a los agentes aduanales, pues les impone la obligación injustificada de responder por la veracidad y exactitud del valor declarado, contenido en las facturas de las mercancías con base en las cuales el agente aduanal elabora el pedimento de importación por cuenta de sus clientes.

Cabe señalar que la obligación contenida en este artículo, conlleva la imposición de diversas sanciones económicas en perjuicio del agente aduanal, las cuales pueden ir desde la suspensión de su patente aduanal (artículo 164 fracción VI de la Ley Aduanera) e incluso la cancelación de su patente (artículo 165 fracción V), lo cual resulta inconstitucional pues constituye la imposición de una pena trascendental, ya que se impone una sanción a persona distinta de quien realizó la conducta generadora, es decir el importador.

¹¹⁸ Ley Aduanera, Op. Cit, pág. 53-54.

Por lo anterior, el artículo 54 fracción II de la Ley Aduanera resulta inconstitucional por violar las garantías individuales de los agentes aduanales, concretamente las contempladas por los artículos 14, 16, y 22 de la Constitución.

Por otra parte, el primer párrafo del artículo en comento se encuentra redactado en términos muy generales, sin hacer una precisión respecto de cuál es la información sobre cuya veracidad y exactitud debe responder el agente aduanal. Sin embargo, el alcance que se le pretende dar a este artículo por medio de su fracción II, impone una obligación que se encuentra fuera de la esfera jurídica y del control de los agentes aduanales, incurriendo en inconstitucionalidad, por lo que sería procedente el juicio de amparo en contra de la aplicación del artículo 54, fracción II de la Ley Aduanera.

Asimismo, si se considera las sanciones establecidas por incumplir la obligación establecida en el artículo 54, fracción II en comento, éstas son violatorias del artículo 22 de la Constitución, puesto que dicho artículo prohíbe la imposición de penas trascendentales, y las sanciones y penas que se prevén a consecuencia de la responsabilidad que impone el multicitado artículo 54 de la Ley Aduanera revisten esa naturaleza (penas trascendentales, son aquellas que se imponen a persona distinta de quien realmente cometió el ilícito o el acto generador del mismo).

Capítulo V. Conclusiones

A lo largo del presente estudio hemos señalado reiteradamente las discrepancias que existen entre las disposiciones de nuestra legislación aduanera en materia de la valoración en aduana de las mercancías, y las disposiciones tanto fiscales como constitucionales contenidas en nuestro sistema jurídico. Asimismo, hemos analizado las discrepancias que existen entre la propia legislación aduanera y el Código de Valoración Aduanera. Sin embargo, el presente trabajo no se encontraría completo si no se incluyeran las consecuencias jurídicas de dichas discrepancias dentro de nuestro sistema jurídico.

En cuanto a las violaciones de nuestras disposiciones en materia de valoración, al resto de nuestras disposiciones fiscales, resalta la violación reiterada del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece la interpretación estricta de las leyes fiscales. La violación de dicho artículo constituye fundamento suficiente para la interposición tanto de recurso de revocación, como de juicio de nulidad en contra de la aplicación de las disposiciones relativas a valoración correspondientes.

Por otra parte, hemos visto que algunas disposiciones de la Ley Aduanera y su Reglamento incluso constituyen violaciones a diversos artículos de nuestra Constitución, como lo son los artículos 14, 16, 22 y 31, fracción IV. Esto supone que, sin perjuicio de la interposición de los medios de defensa mencionados en el párrafo anterior, los particulares podrían interponer el juicio de amparo en contra de la aplicación de las disposiciones que considere inconstitucionales.

Todo lo anterior nos lleva a pensar que las disposiciones contenidas en nuestra legislación relativas a la valoración aduanera de las mercancías, son del todo inaplicables jurídica y materialmente dentro de nuestro sistema jurídico.

Lo anterior es así, si se considera que las disposiciones del Código de Valoración, que han dado origen a las disposiciones en materia de valoración aduanera en México, son fruto de un sistema jurídico abierto, vigente en gran parte de los países integrantes de la OMC. Por ello, el Código de Valoración resulta vigente y aplicable a nivel internacional.

Sin embargo, cabe recordar que en nuestro país contamos con un sistema jurídico cerrado, especialmente en las materias fiscal y aduanera. Lo anterior queda claro al analizarse los multicitados artículos 31, fracción IV de nuestra Constitución Política y 5 del Código Fiscal de la Federación, relativos al principio de legalidad tributaria, así como a la interpretación estricta de las normas fiscales.

Por ello, para que las disposiciones contenidas en el Código de Valoración pudieran ser aplicables dentro de nuestro sistema jurídico, se requeriría implementar alguna de las siguientes acciones:

- Llevar a cabo un acto de incorporación adecuado de las disposiciones del Código de Valoración, que respetara los principios de legalidad y aplicación estricta de las disposiciones fiscales. Sin embargo, consideramos que dicha incorporación resultaría imposible, dado que los sistemas jurídicos que dan origen tanto al Código de Valoración como a nuestra legislación fiscal se contraponen, siendo imposible la adaptación de uno al otro sin cambiar la naturaleza de alguno de los dos.
- Exceptuar expresamente en el Código Fiscal de la Federación, de la aplicación del artículo 5 de dicho Código, a las disposiciones en materia de valoración aduanera. Esta podría ser una salida jurídica parcial para que la autoridad intentara aplicar dichas disposiciones. Sin embargo, sin una adaptación adecuada de las disposiciones en comento a nuestro sistema, resultan del todo inaplicables en la práctica por la ambigüedad de los conceptos en ellas vertidos, así como en los métodos para

determinar el valor en aduana de las mercancías y las posibles violaciones constitucionales que éstos suponen.

Por lo anterior, consideramos del todo inaplicables jurídica y materialmente, a la mayoría de las disposiciones en materia de valoración contenidas en nuestra legislación aduanera. Esto se evidencia aun más si se considera que las autoridades fiscales no han ejercido aún sus facultades de comprobación en materia de los métodos aplicados para la valoración aduanera de la mercancía importada, aun cuando a partir de 1999 cuentan con disposiciones que más que valorar la mercancía buscan fiscalizar a los importadores.

Lo anterior tiene su razón de ser justamente en la inaplicabilidad práctica y jurídica de dichas normas, toda vez que la misma autoridad no tendría los elementos suficientes para llevar a cabo el cálculo del valor en aduana de la mercancía de conformidad con alguno de los métodos alternativos de valoración, así como tampoco podría fundar y motivar correctamente su resolución sin violar lo dispuesto por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, lo cual tendría como consecuencia la interposición de los medios de defensa aplicables por parte de los particulares afectados.

Bibliografía

1. ARELLANO GRACIA, Carlos. Primer Curso de Derecho Internacional Público, Edit. Porrúa, México 1997, p.p. 837.
2. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal, Edit Themis, México 1997, p.p. 538.
3. CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Derecho Aduanero, Edit. Porrúa, México 1998, p.p. 501.
4. CORTINA VELARDE, Francisco José. Ley Aduanera Comentada, 2a. ed., Edit. Themis, México 1999.
5. LÓPEZ VILLA, Juan Raúl. Fundamentos y Práctica del Comercio Exterior y Derecho Aduanero, Edit. Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México 1997.
6. ORTIZ AHLF, Loretta. Derecho Internacional Público, Edit. Harla, México, 1993, p.p. 530.
7. UGARTE ROMANO, Luis/ROQUE PAVÓN, Roque. Valoración de mercancías en aduana y su relación con los impuestos interiores. Edit. Asociación de Agentes Aduanales del Aeropuerto de México, A.C., México 1997.
8. WITKER, Jorge. La Nueva Valoración Aduanera y el TLC, Edit. Jorge Witker Velázquez. México, 1992, p.p. 446.
9. WITKER, Jorge. Introducción a la Valoración Aduanera de las Mercancías, Edit. Mc. Graw Hill, México, 1998.

Legislación y otras publicaciones

1. Ávila Caballero, Agustín. "Breve análisis de las definiciones del valor de la segunda mitad del siglo (Bruselas y Gatt), frente a la legislación mexicana vigente", Seminario Internacional "El Valor de la Mercancía en la Aduana", Centro de Investigación Aduanera y de Comercio Internacional, A.C., World Trade Center, México, 14 de mayo de 1999.
2. Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, Leyes y Códigos de México, Edit. Porrúa, México 2000.

3. Código Fiscal de la Federación, Sumario Fiscal (Con Correlaciones), Edit. Themis, México, 2000.
4. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Edit. Sista, México 2000.
5. Ley Aduanera, Sumario Fiscal (Con Correlaciones), Edit. Themis, México, 2000.
6. Ley de Comercio Exterior, Compendio de disposiciones sobre Comercio Exterior, Edit. ISEF, México 2000.
7. Organización Mundial de Comercio GATT 1947-GATT 1994, Edit. AAADAM, p.p. 734.
8. Reglamento de la Ley Aduanera, Sumario Fiscal (Con Correlaciones), Edit. Themis, México, 2000.
9. Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 2000, México, Edit. EDICAF, p.p. 266.
10. Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, "Organización Mundial de Comercio", www.secofi.gob.mx; 1999.
11. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Gaceta del Seminario Judicial de la Federación, parte 60, tesis P.C./92, pág. 27.
12. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Vol. 91-96. Primera Parte, pág. 173.
13. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Vol. 91-96. Primera Parte, pág. 172.
14. Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, parte 151-156, pág. 196.
15. Tribunal Fiscal de la Federación, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año II, Cuarta Época, No. 7, Febrero de 1999, p. 124.
16. Tribunal Fiscal de la Federación, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año X, Tercera Época, No. 115, Julio de 1997, p. 60.