



28
65

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

**LA VALORACION ADUANERA DE LAS
MERCANCIAS DE IMPORTACION**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

P R E S E N T A :

JOSE GUADALUPE CARREÑO MONTOYA

Mexico, D. F.

1983



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

LA VALORACION ADUANERA DE LAS MERCANCIAS DE IMPORTACION

PAGINA

INTRODUCCION.

CAPITULO PRIMERO

EL VALOR EN ADUANA

1.1. INTRODUCCION.....	1
1.2.-NOCION DEL VALOR.....	3
1.3. DISPOSICIONES DEL GATT Y DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA.....	6
1.4. DEFINICION DE BRUSELAS Y EL CONVENIO DE 15 DE - DICIEMBRE DE 1950.....	20
1.5. CONSEJO DE COOPERACION ADUANERA.....	35
1.6. COMITE DE VALORACION.....	40
1.7. EL CODIGO DE VALOR.....	42

CAPITULO SEGUNDO

LA DEFINICION DE VALOR NORMAL Y SUS ELEMENTOS

2.1. INTRODUCCION.....	54
2.2. LOS ELEMENTOS EN LA DEFINICION DE VALOR.....	57
2.3. PRECIO O VALOR.....	60
2.4. TIEMPO.....	66
2.5. LUGAR.....	74
2.6. CANTIDAD.....	96
2.7. NIVEL COMERCIAL.....	105

CAPITULO TERCERO

FORMAS DE DETERMINAR LA BASE GRAVABLE

3.1. INTRODUCCION.....	110
3.2. DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE A PARTIR DEL PRECIO FACTURA PAGADO O POR PAGAR.....	113
3.3. DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE SOBRE EL PRECIO USUAL DE COMPETENCIA.....	210
3.4. OTRAS FORMAS DE DETERMINAR LA BASE GRAVABLE....	316
3.5. EL VALOR OFICIAL. SU PROBLEMATICA.....	340

CAPITULO CUARTO

LA INSTITUCION DE LA BUENA FE EN LA LEY ADUANERA

4.1. INTRODUCCION.....	353
4.2. INTERVENCION DEL IMPORTADOR EN LA DETERMINACION DEL VALOR NORMAL DE LAS MERCANCIAS.....	359
4.3. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS AUXILIARES DEL IMPORTADOR.....	363
4.4. EXCEPCIONES A LA AUTODETERMINACION DEL IMPUESTO DE IMPORTACION.....	368
4.5. DECLARACION DE VALOR NORMAL.....	373

CAPITULO QUINTO

FACULTADES LEGALES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA EFECTUAR EL CONTROL AL VALOR ADUANERO.

5.1. INTRODUCCION.....	377
5.2. REVISION DE LA DECLARACION DE VALOR NORMAL....	380
5.3. MODIFICACION DEL VALOR DECLARADO.....	399
5.4. LAS INFRACCIONES AL VALOR Y LAS SANCIONES.....	402

CAPITULO SEXTO

RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN LA LEY ADUANERA

6.1. INTRODUCCION.....	407
6.2. RECURSO DE REVOCACION.....	416
ANEXOS	439
CONCLUSIONES	478
BIBLIOGRAFIA	483

I N T R O D U C C I O N

Las relaciones comerciales entre los países del mundo, son una de las bases fundamentales de su existencia, ya que de ellas, en gran parte, depende la estabilidad económica y social de los mismos, razón por la que han tenido que reglamentarse dichas relaciones, siendo la materia aduanera uno de los puntos en los que más se ha profundizado y de los que, por su complejidad, siguen atrayendo más la atención de aquellos organismos internacionales tales como el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas y la Asociación Latinoamericana de Integración, que se ocupan de reglamentar el mencionado comercio.

Junto al problema de ordenar en forma simplificada el gran número de mercancías que actualmente existen, los estudiosos de la materia aduanera se encontraron con que tenían que buscar una forma de valorar las mercancías, de manera que resultara conveniente para la mayoría de los países, y así éstos pudieran armonizar sus sistemas aduaneros, pues éstos constituirían, y en cierta medida aún siguen siendo, algunos de los principales obstáculos para que se de un eficiente comercio internacional.

La importancia de la valoración aduanera bien amerita su estudio, considerando que México ha adoptado uno de los principales sistemas internacionales para valorar sus mercancías de importación; es por esto que se consideró conveniente la realización del presente trabajo, que en principio, esta--

blece de una manera resumida cuales son las características más importantes de las principales corrientes que se siguen en materia de valoración, refiriéndose en forma concreta a los sistemas de valoración aduanera que entre los países tienen una mayor aplicación; seguidamente se establece cual es el sistema de valoración que adopta la actual Ley Aduanera de México, y con apego a lo establecido en dicha ley, se comentan los elementos que forman la definición del valor aduanero, realizando además en un capítulo aparte una amplia exposición de la manera en que debe determinarse el valor aduanero de las mercancías de importación, apegándose siempre a lo establecido en la mencionada ley, en su Reglamento y en sus disposiciones complementarias; igualmente se tratan por separado aquellos puntos que van estrechamente relacionados con la valoración aduanera, ya que es de suma importancia para que realmente se apliquen las disposiciones legales en materia de valoración, que el legislador haya depositado su confianza en el causante para que este pueda actuar de buena fe al autodeterminar el valor aduanero de sus mercancías, pues de lo contrario en el ánimo del particular, siempre existirá la idea de que la administración es su enemigo y tratará de cooperarlo menos posible con ella; también es importante tener en cuenta las posibilidades que la ley concede a la administración para fiscalizar la actuación del particular al determinar el valor de sus mercancías, pues siempre existirán los deshonestos que quieran defraudar al fisco y ésta es la manera más eficaz de combatirlos, siempre y cuando se lleve a cabo dentro del marco legal y con apego a la justicia; para finali

zar, se establecen los recursos administrativos que la legislación mexicana concede a los particulares, para que los hagan valer en materia de valoración aduanera, en contra de los actos ilegales que la administración quiera realizar en perjuicio de algún particular.

Durante el análisis de las distintas cuestiones que sobre el valor se analizan, se van estableciendo las posibles soluciones de aquellos puntos que se consideran no están bien expuestos en la Ley Aduanera, de los que resultan contrarios al Derecho Constitucional Mexicano y de aquellos que se considera, pueden ampliarse para lograr que la mencionada Ley sea más eficiente, pues con ello se lograría que el cobro del impuesto aduanero se haga en forma más justa y equitativa.

CAPITULO PRIMERO

EL VALOR EN ADUANA

CAPITULO PRIMERO
"EL VALOR EN ADUANA"

I. I. INTRODUCCION.

El Derecho Aduanero, definitivamente ha dejado de lado su antigua función de simple proveedor de fondos para el erario y actualmente tiene una función eminentemente económica, ya que a través del arancel aduanero lleva a cabo la regulación del intercambio comercial de un país para con los demás, por medio de contribuciones de carácter protector, esto con el fin de impulsar el desarrollo de ciertas industrias o actividades económicas o con el de preservar las que se consideran necesarias para la economía del país. Para que esta función se realice más fácilmente, es necesario que se eliminen de los aranceles aduaneros los impuestos específicos, que consisten en el pago de una cantidad fija de dinero por cada medida determinada de mercancía, y que el cobro de los tributos aduaneros se haga exclusivamente sobre gravámenes ad-valorem, que consisten en el pago de un tanto por ciento del valor de las mercancías; pues aún cuando los impuestos específicos, desde el punto de vista administrativo, al estar expresados en una cantidad fija de dinero por unidad de mercancía, facilitan el cobro y control del tributo, desde el punto de vista de la función económica y de desarrollo que deben cumplir, tienen serios inconvenientes, como son su rigidez ante las fluctuaciones de los precios de las mercancías, el gran número de especificaciones que deben establecerse en el aran-

1.2. NOCION DEL VALOR.

Mencionamos anteriormente que es en el plano administrativo donde los impuestos ad-valorem presentan serios inconvenientes, principalmente porque son difíciles de aplicar, - pues si la determinación de la base gravable no se hace de manera uniforme, si puede ser variada unilateralmente por las partes, la aplicación de dichos gravámenes se puede convertir en un serio obstáculo para el desarrollo del comercio internacional.

Para sortear tal dificultad, es necesario regular la valoración de las mercancías con fines aduaneros, de manera - que se pueda contar con una norma de valoración que sea de aplicación uniforme a nivel internacional, para lo cual es necesario considerar la noción del valor que se va a adoptar.

La noción del valor puede ser positiva o teórica, según el precio que se considere; "en la noción positiva el precio es aquel al que realmente se venden las mercancías; y en la noción teórica el precio es aquel al que se venderían las mercancías en determinadas condiciones". (1)

La noción positiva ha sido la más utilizada en el -

(1) WILLS, HENRIQUE, EL PROBLEMA DEL VALOR ADUANERO, ORGANIZACION DE LOS ESTADOS AMERICANOS, PROGRAMA DE FINANZAS PUBLICAS, 7 DE MAYO DE 1972, Pág. 2

nes hipotéticas y el empleo de métodos para la valoración.

La noción teórica es la más adecuada para ser utilizada por los países que cuentan con tarifas aduaneras compuestas de impuesto ad-valorem, ya que esta noción, al establecer como base de valoración el precio probable de venta de la mercancía, supera los problemas que se puedan presentar en la valoración, al tener la posibilidad de ignorar el valor de la operación de hecho, y con ello tener una mayor libertad en la investigación del precio que tendría la mercancía en determinadas condiciones.

"Lo anterior no quiere decir que se elaboren precios apartados de la realidad comercial, pues la aplicación del precio presumible de venta, se hace mediante ajustes al precio efectivo para encuadrarlo en las condiciones exigidas por la definición, mediante reglas pre-establecidas que buscan precios coherentes con la realidad comercial". (4)

Además esta noción, al comprender todas las posibilidades de valoración que se puedan presentar en el plano comercial, facilita la definición del valor aduanero de una manera más uniforme.

la Comisión Preparatoria de la Organización Internacional de Comercio decidieron tomar la iniciativa y llevaron a cabo negociaciones para reducir los aranceles aduaneros y otras restricciones comerciales sin esperar a crear la mencionada organización". (5)

En Ginebra en el año de 1947, dentro de la Confederación de las Naciones Unidas sobre el Comercio y el Empleo, se llegó al primer Acuerdo Internacional sobre Aranceles Aduaneros, que se firmó el 30 de octubre de 1947 por veintitres países y entró en vigor el 1.º de enero de 1948. Este constituye dentro de las Naciones Unidas, el único organismo especializado en la materia.

El Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, o GATT como se le conoce, es un acuerdo multilateral e intergubernamental, que como señala Fernández Lalane, "tiene como objetivos obtener niveles de vida más altos, el pleno empleo, nivel de ingreso real cada vez mayor así como de la demanda efectiva; la utilización completa de los recursos mundiales y el acrecentamiento de la producción y de los intercambios de productos.

Los medios que utiliza para lograr estos fines, son los acuerdos encaminados a reducir los aranceles aduaneros y las baratas comerciales, así como tratos discriminatorios en

(5) CURSO DE POLITICA Y ADMINISTRACION ADUANERA, ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES Y COMERCIO (GATT), ESCUELA INTERAMERICANA DE ADMINISTRACION PUBLICA, FUNDACION GETULIO VARGAS, - Pag. 6.

en el texto del artículo VII, en su párrafo 2o., - inciso a), b) y en su párrafo 3o.

B. Los criterios para determinar estos valores deberán; ser constantes y recibir la adecuada publicidad. Este principio se encuentra en el texto del artículo VII, en su párrafo 5o.

C. Los métodos utilizados deberán ser constantes y - recibir la adecuada publicidad. Este principio - se encuentra en el texto del artículo VII, en su párrafo 5o.

D. La aplicación de las reglas de valoración en aduna debe ser uniforme, imparcial, equitativa y sus ceptible de arbitraje. Este principio se encuentra en el texto del artículo X, en su párrafo 3o.

En el texto de los artículos también se comprenden - los criterios para determinar el valor; de la manera siguiente:

- E. El valor en aduana debe basarse, en el valor real;
- 1). De la mercancía importada a la que se aplica el derecho; o
 - 2) De una mercancía similar.

Se establece además que estos criterios se pueden - combinar, siempre que la forma elegida permanezca constante.

Estos criterios se encuentran en el texto del artícuo

G. El momento que permite determinar el precio será fijado por la legislación del país de importación.

H. El lugar que permite determinar el precio será fijado por la legislación del país de importación.

J. En la medida en que el precio dependa de la cantidad, el precio que se tome en consideración deberá referirse a:

1). Cantidades comparables, o

2). Cantidades fijadas de una manera, por lo menos, tan favorable para el importador como si se tomara el mayor volumen de estas mercancías que, efectivamente, haya dado lugar a transacciones entre el país de exportación y el país de importación.

3). Y a condición de que la elección se haga entre los dos anteriores de una vez para siempre.

K. El valor será:

1). El precio al que la mercancía importada o una similar, se vende o se ofrece a la venta en las condiciones indicadas en los anteriores párrafos F, G, H, J.

2). Si no es posible determinar el valor conforme al anterior inciso, el equivalente comprobable más próximo a dicho valor.

do al final de esta tesis en el anexo I, el texto completo del artículo VII del GATT y su nota interpretativa.

En el texto del Acuerdo existen otros artículos que aún cuando no se refieren al valor en aduana en forma expresa, tratan temas relacionados con éste, como el artículo VI que nos habla sobre el dumping, y el artículo VIII, que reconoce con carácter general la necesidad de reducir y simplificar las formalidades y los requisitos relativos, a los documentos que se exigen para la importación.

DISPOSICIONES SOBRE VALORACION ADUANERA EN LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA.

Las disposiciones sobre valoración en los Estados Unidos de América tienen su base en la noción positiva y vienen a constituir uno de los más expresivos ejemplos de sistemas de valoración basados en esta noción, además, con las diferentes alternativas de evaluación que incorpora, ofrece una visión práctica de los diversos métodos correctivos, para este tipo de sistemas.

El régimen está formado por los dispositivos de la Ley de los Aranceles de 1930, y por las modificaciones que introduce la Ley de Simplificación de las Formalidades Aduaneras de 1956; así tenemos que el artículo 402, contiene el régimen general y el artículo 402-A, es un remanente de la legislación anterior que consiste en un régimen especial, aplicable a productos constantes en una lista llamada "lista-

final".

Para aplicar el sistema de valoración norteamericano se debe considerar primera y principalmente, si el producto - se encuentra incluido o no en la lista final, lo que nos indicará si la norma que se ha de aplicar es la del artículo 402- o la del artículo 402-A; el siguiente paso a considerar en una operación de evaluación en este sistema es constatar si el producto está comprendido en una segunda lista de mercancías a las que se les aplica el patrón "Precio de Venta Norteamericano".

"Los productos sujetos al Precio de Venta Norteamericano, son principalmente productos químicos derivados del alquitrán de hulla; y para que les pueda ser aplicado dicho precio a estos productos, debe efectivamente existir producción de esta mercancía o una similar en los Estados Unidos de Norteamérica". (8)

Una vez determinada la norma de valoración aplicable y si el producto está sujeto o no al Precio de Venta Norteamericano, se está en posibilidad de saber si se aplican o no los patrones primarios y alternativos de evaluación, lo que se hará según determinadas órdenes de preferencia, de acuerdo al tipo de mercancía y circunstancias de comercialización.

Tomando en consideración lo anterior, las alternativas de evaluación obedecen a la siguiente sistemática:

(8) LOS DERECHOS DE ADUANA. Op. Cit. Pág. 58.

- a) Valor en los Estados Unidos de Norteamérica.
- b) Valor de exportación y
- c) Valor construído.

Los productos que se encuentran comprendidos dentro de la "lista final", están sujetos al régimen del artículo 402-A, "el que tuvo su origen en una disposición de la Ley de Simplificación de las Formalidades Aduaneras, en la que se determinó que la Secretaría del Tesoro, elaborase una lista de los productos para los cuales la aplicación de los nuevos patrones de evaluación, adoptados en el artículo 402, pudiese determinar una reducción del 5%, o más del valor aduanero; además a las mercancías de esta lista se continuarían aplicando los antiguos patrones de evaluación ahora incluidos en el artículo 402-A de la Ley de Aranceles". (9)

Para los productos de la "lista final", también se plantea la alternativa de estar o no sujetos al precio de venta norteamericano

Para los productos de la "lista final", que no se encuentran sujetos al precio de venta norteamericano, los patrones primarios de evaluación son:

El valor externo o valor de exportación, de acuerdo con el que resulte tener el precio más alto.

Si no es posible determinar el valor externo o el de exportación, se aplican los siguientes patrones, en el orden de preferencia que enseguida se indica.

(9) LOS DERECHOS DE ADUANA. Op. Cit. Pág. 62.

la nueva norma de evaluación. En el caso del valor de exportación y del precio de venta norteamericano la diferencia reside en que en la nueva ley (artículo 402), la mercancía tiene como condición que sea "libremente vendida o, en la ausencia de ventas, ofrecida a la venta", mientras que la antigua ley sólo se refería a la mercancía "libremente ofrecida a la venta".

El valor de los Estados Unidos de Norteamérica presenta modificaciones más importantes, ya que, además de la mencionada en el párrafo anterior, la redacción de la nueva ley suprimió los porcentajes arbitrarios, que en el artículo 402-A limitan las deducciones debidas a comisiones, lucros y gastos generales. El valor construido del artículo 402 y el costo de producción del artículo 402-A son semejantes, pero en el nuevo concepto se excluyen del costo, los impuestos y las tasas incidentes sobre los materiales utilizados en la producción de la mercancía en evaluación, pero exentados o restituidos con la exportación de la mercadería, y también se suprimen los porcentajes arbitrarios mínimos a ser considerados en las partidas, gastos y lucros.

El valor externo es singular y solo se aplica en el caso de las mercancías comprendidas en el artículo 402-A.

El contenido de las diferentes normas es afectado, también, por los nuevos conceptos legales de "es libremente vendido u ofrecido a la venta", "curso normal del comercio", "comprador mayorista", "cantidades usuales al por mayor", --

CAPITULO PRIMERO

"EL VALOR EN ADUANA"

1.1. INTRODUCCION.

El Derecho Aduanero, definitivamente ha dejado de lado su antigua función de simple proveedor de fondos para el erario y actualmente tiene una función eminentemente económica, ya que a través del arancel aduanero lleva a cabo la regulación del intercambio comercial de un país para con los demás, por medio de contribuciones de carácter protector, esto con el fin de impulsar el desarrollo de ciertas industrias o actividades económicas o con el de preservar las que se consideran necesarias para la economía del país. Para que esta función se realice más fácilmente, es necesario que se eliminen de los aranceles aduaneros los impuestos específicos, que consisten en el pago de una cantidad fija de dinero por cada medida determinada de mercancía, y que el cobro de los tributos aduaneros se haga exclusivamente sobre gravámenes ad-valorem, que consisten en el pago de un tanto por ciento del valor de las mercancías; pues aún cuando los impuestos específicos, desde el punto de vista administrativo, al estar expresados en una cantidad fija de dinero por unidad de mercancía, facilitan el cobro y control del tributo, desde el punto de vista de la función económica y de desarrollo que deben cumplir, tienen serios inconvenientes, como son su rigidez ante las fluctuaciones de los precios de las mercancías, el gran número de especificaciones que deben establecerse en el aran-

cel y que al no hacer distinción en la calidad de las mercancías, las de mayor calidad y precio quedan desgravadas, mientras que las de menor calidad y precio soportan gravámenes más fuertes, alentándose así la producción nacional de estos últimos. Por su parte, los impuestos ad-valores, en el plano administrativo es donde presentan sus inconvenientes, pues son difíciles de aplicar, se prestan a toda clase de fraudes, por lo que requieren de un completo y eficaz sistema administrativo de información y estudio a fin de poder confirmar y verificar en cada operación aduanera la veracidad y realidad del valor de la mercancía, pero es en la función económica y de desarrollo que deben cumplir, donde cuentan con grandes ventajas sobre los específicos, al ofrecer mayores recursos como instrumento de protección económica, pues mantienen su eficacia con independencia de las fluctuaciones de los precios, son más equitativos en el aspecto tributario y además, al mantener automáticamente la relación mercancía-gravamen en función de la calidad de la mercancía facilitan la comparación de los niveles arancelarios, requisito básico para la negociación tarifaria en el proceso de unificación de los aranceles aduaneros entre los países, principalmente para aquellos que integran una zona comercial o aduanera, o simplemente en los acuerdos bilaterales.

Estas consideraciones nos hacen ver por que la tendencia actual en los aranceles aduaneros es el cobro de impuestos ad-valorem, cuyas ventajas sobre los específicos son innegables para que el Derecho Aduanero realice las funciones que el orden económico contemporáneo le exige.

1.2. NOCIÓN DEL VALOR.

Mencionamos anteriormente que es en el plano administrativo donde los impuestos ad-valorem presentan serios inconvenientes, principalmente porque son difíciles de aplicar, - pues si la determinación de la base gravable no se hace de manera uniforme, si puede ser variada unilateralmente por las partes, la aplicación de dichos gravámenes se puede convertir en un serio obstáculo para el desarrollo del comercio internacional.

Para sortear tal dificultad, es necesario regular la valoración de las mercancías con fines aduaneros, de manera - que se pueda contar con una norma de valoración que sea de aplicación uniforme a nivel internacional, para lo cual es necesario considerar la noción del valor que se va a adoptar.

La noción del valor puede ser positiva o teórica, según el precio que se considere; "en la noción positiva el precio es aquel al que realmente se venden las mercancías: y en la noción teórica el precio es aquel al que se venderían las mercancías en determinadas condiciones". (1)

La noción positiva ha sido la más utilizada en el -

(1) WILLS, HENRIQUE, EL PROBLEMA DEL VALOR ADUANERO, ORGANIZACIÓN DE LOS ESTADOS AMERICANOS, PROGRAMA DE FINANZAS PÚBLICAS, 7 DE MAYO DE 1972, Pág. 2

pasado, ya que resulta muy sencillo para las administraciones tomar como valor imponible el precio al que las mercancías se venden, pero "actualmente esta noción del valor sólo se puede aplicar en países que cuentan con tarifas arancelarias en las que los derechos ad-valorem son poco representativos o en los que las mercancías sujetas a estos gravámenes no representan ninguna importancia en el plano fiscal o en el económico". -
(2)

La aceptación simple y llana del precio contractual resulta inaplicable en un sistema ad-valorem, por tener serios inconvenientes desde el punto de vista fiscal y económico.

"Desde el punto de vista fiscal, por estimular el fraude en la declaración del valor imponible, con el propósito de evadir el pago de los derechos aduaneros.

Desde el punto de vista económico, por ser cada vez más frecuentes las transacciones comerciales que no representan únicamente una compraventa y en las cuales el precio de factura no es representativo del valor real de las mercancías"
(3)

Los inconvenientes anteriores crean la necesidad de aplicar ciertas normas y procedimientos que corrijan los desvíos de los precios, mediante el establecimiento de condicio-

(2) WILLS, HENRIQUE, Op. Cit., Pág. 3

(3) LOS DERECHOS DE ADUANA, ESCUELA DE TRAFICO Y TRAMITACION-ADUANAL, (ETTA), MEXICO, Pág. 30-31

nes hipotéticas y el empleo de métodos para la valoración.

La noción teórica es la más adecuada para ser utilizada por los países que cuentan con tarifas aduaneras compuestas de impuesto ad-valorem, ya que esta noción, al establecer como base de valoración el precio probable de venta de la mercancía, supera los problemas que se puedan presentar en la valoración, al tener la posibilidad de ignorar el valor de la operación de hecho, y con ello tener una mayor libertad en la investigación del precio que tendría la mercancía en determinadas condiciones.

"Lo anterior no quiere decir que se elaboren precios apartados de la realidad comercial, pues la aplicación del precio presumible de venta, se hace mediante ajustes al precio efectivo para encuadrarlo en las condiciones exigidas por la definición, mediante reglas pre-establecidas que buscan precios coherentes con la realidad comercial". (4)

Además esta noción, al comprender todas las posibilidades de valoración que se puedan presentar en el plano comercial, facilita la definición del valor aduanero de una manera más uniforme.

I.3. DISPOSICIONES SOBRE VALORACION ADUANERA DEL GATT Y DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA.

Debido a la creciente complejidad del comercio internacional, desde principios de este siglo se observó por distintos países la necesidad de reglamentar dicho comercio lo que se acentuó durante el gran desajuste económico que sufrió el mundo en la década de los años treinta y la segunda guerra mundial, período en el que los países tomaron medidas proteccionistas de su comercio, las que alcanzaron tanto auge, que amenazaron convertirse en permanentes durante la segunda guerra mundial, por lo que el comercio internacional se vió muy afectado. En respuesta a lo anterior, los países buscaron soluciones a nivel internacional, para lo cual se llevaron a cabo una serie de conferencias que tenían por objetivo reglamentar el comercio internacional y eliminar los obstáculos a éste.

En la búsqueda de la solución a los problemas de la guerra y la post-guerra, se formaron organismos internacionales, como el Fondo Monetario Internacional y el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, que fueron creados en la Conferencia de Bretton Woods antes de finalizar la guerra; un tercer organismo que por su gran complejidad y alcance se terminó hasta marzo de 1948, fue la Carta de la Organización Internacional de Comercio (OIC), que reglamentaría el comercio internacional y cuya idea fue abandonada al no recibir el apoyo de Estados Unidos de Norteamérica.

"Pero con anterioridad, los gobiernos que constituían

la Comisión Preparatoria de la Organización Internacional de Comercio decidieron tomar la iniciativa y llevaron a cabo negociaciones para reducir los aranceles aduaneros y otras restricciones comerciales sin esperar a crear la mencionada organización". (5)

En Ginebra en el año de 1947, dentro de la Confederación de las Naciones Unidas sobre el Comercio y el Empleo, se llegó al primer Acuerdo Internacional sobre Aranceles Aduaneros, que se firmó el 30 de octubre de 1947 por veintitres países y entró en vigor el 1.º de enero de 1948. Este constituye dentro de las Naciones Unidas, el único organismo especializado en la materia.

El Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, o GATT como se le conoce, es un acuerdo multilateral e intergubernamental, que como señala Fernández Lalane, "tiene como objetivos obtener niveles de vida más altos, el pleno empleo, nivel de ingreso real cada vez mayor así como de la demanda efectiva; la utilización completa de los recursos mundiales y el acrecentamiento de la producción y de los intercambios de productos.

Los medios que utiliza para lograr estos fines, son los acuerdos encaminados a reducir los aranceles aduaneros y las baratas comerciales, así como tratos discriminatorios en

(5) CURSO DE POLITICA Y ADMINISTRACION ADUANERA, ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES Y COMERCIO (GATT), ESCUELA INTERAMERICANA DE ADMINISTRACION PUBLICA, FUNDACION GETULIO VARGAS,

materia de comercio internacional". (6)

Una de las medidas más importantes que contemplaba el Acuerdo era la creación de una norma única de valoración, pero que debido a la falta de uniformidad entre los países, -- en cuanto a la noción de valor adoptada, fue imposible que -- dentro del GATT se elaborara; motivo por el cual, sólo se -- adoptaron disposiciones de alcance general, que son acepta -- das, tanto por la noción positiva como por la teórica. Estas disposiciones se encuentran comprendidas en los artículos VII y X del Acuerdo así como en las notas adicionales al artículo VII.

En estos artículos se comprenden los principios generales de la valoración y los elementos de una definición del valor, con el fin de que los distintos países armonizaran, -- dentro de lo posible, sus sistemas de valoración y unifica -- rán las definiciones sobre el valor.

Un análisis del texto de dichos artículos nos lleva a establecer los siguientes cuatro principios generales, que pueden considerarse como más importantes:

- A. Los valores en aduana de las mercancías deberán -- ser valores efectivos y no arbitrarios o ficti -- cios, ni basados en el valor de mercancías de -- origen nacional: Este principio se encuentra --

(6) FERNANDEZ LALANE, DERECHO ADUANERO, TOMO I, BUENOS AIRES, ARGENTINA, EDICIONES DE PALMA, 1966, Pág. 97.

en el texto del artículo VII, en su párrafo 2o., - inciso a), b) y en su párrafo 3o.

- B. Los criterios para determinar estos valores deberán; ser constantes y recibir la adecuada publicidad. Este principio se encuentra en el texto del artículo VII, en su párrafo 5o.
- C. Los métodos utilizados deberán ser constantes y recibir la adecuada publicidad. Este principio se encuentra en el texto del artículo VII, en su párrafo 5o.
- D. La aplicación de las reglas de valoración en aduana debe ser uniforme, imparcial, equitativa y susceptible de arbitraje. Este principio se encuentra en el texto del artículo X, en su párrafo 3o.

En el texto de los artículos también se comprenden - los criterios para determinar el valor; de la manera siguiente:

- E. El valor en aduana debe basarse, en el valor real;
 - 1). De la mercancía importada a la que se aplica el derecho; o
 - 2) De una mercancía similar.

Se establece además que estos criterios se pueden - combinar, siempre que la forma elegida permanezca constante.

Estos criterios se encuentran en el texto del artículo

lo VII, párrafo 2o., inciso a).

Los términos que se utilizan en los anteriores criterios y en particular el referente al "valor real de una mercancía similar", son precisados por la exigencia de que el valor aduanero:

- a). No se base en el valor de productos de origen nacional, de acuerdo al texto del artículo VII, párrafo 2o., inciso a);
- b). No comprenda ningún gravamen interior, exigible en el país de origen o de procedencia del que la mercancía haya sido exonerada, o cuyo importe haya sido o deba de ser devuelto, de acuerdo al texto del artículo VII, en su párrafo 3o.

De conformidad a los criterios que hemos expuesto en el inciso anterior, los elementos para formular una norma o definición del valor, serán los siguientes:

F. El precio que sirve para la determinación del valor real será:

El precio de la mercancía importada, sobre la que se aplica el impuesto o el de una mercancía similar.

Si este precio resulta de una venta o de una oferta de venta en el curso de, "operaciones comerciales normales" y "efectuadas en condiciones de libre competencia".

G. El momento que permite determinar el precio será fijado por la legislación del país de importación.

H. El lugar que permite determinar el precio será fijado por la legislación del país de importación.

J. En la medida en que el precio dependa de la cantidad, el precio que se tome en consideración deberá referirse a:

1). Cantidades comparables, o

2). Cantidades fijadas de una manera, por lo menos, tan favorable para el importador como si se tomara el mayor volumen de estas mercancías que, efectivamente, haya dado lugar a transacciones entre el país de exportación y el país de importación.

3). Y a condición de que la elección se haga entre los dos anteriores de una vez para siempre.

K. El valor será:

1). El precio al que la mercancía importada o una similar, se vende o se ofrece a la venta en las condiciones indicadas en los anteriores párrafos F, G, H, J.

2). Si no es posible determinar el valor conforme al anterior inciso, el equivalente comprobable más próximo a dicho valor.

Estos son los elementos necesarios para una norma o definición del valor, expresados de acuerdo al texto del artículo VII, párrafo 2o., inciso b).

L. En lo referente a la conversión de precios expresados en la moneda de otro país, se prevé la utilización:

- 1). De las paridades del fondo monetario internacional, y
- 2). En su defecto, del valor corriente de la moneda extranjera en las transacciones comerciales. La disposición respectiva se encuentra en el texto del artículo VII, en su párrafo 4o.

"Siguiendo este análisis las disposiciones del GATT, se pueden clasificar en cuatro categorías:

- I.- Principios generales de valuación (A a D)
- II.- Criterios para determinar el valor. (E)
- III.- Elementos necesarios para la determinación del valor según el criterio adoptado. (F a K).
- IV.- Disposiciones especiales sobre la conversión de monedas. (L)". (7)

Para una mayor concreción de este tema, hemos incluido

(7) LOS DERECHOS DE ADUANA, Op. Cit., Pág. 20.

do al final de esta tesis en el anexo I, el texto completo del artículo VII del GATT y su nota interpretativa.

En el texto del Acuerdo existen otros artículos que aún cuando no se refieren al valor en aduana en forma expresa, tratan temas relacionados con éste, como el artículo VI que nos habla sobre el dumping, y el artículo VIII, que reconoce con carácter general la necesidad de reducir y simplificar las formalidades y los requisitos relativos, a los documentos que se exigen para la importación.

DISPOSICIONES SOBRE VALORACION ADUANERA EN LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA.

Las disposiciones sobre valoración en los Estados Unidos de América tienen su base en la noción positiva y vienen a constituir uno de los más expresivos ejemplos de sistemas de valoración basados en esta noción, además, con las diferentes alternativas de evaluación que incorpora, ofrece una visión práctica de los diversos métodos correctivos, para este tipo de sistemas.

El régimen está formado por los dispositivos de la Ley de los Aranceles de 1930, y por las modificaciones que introduce la Ley de Simplificación de las Formalidades Aduaneras de 1956; así tenemos que el artículo 402, contiene el régimen general y el artículo 402-A, es un remanente de la legislación anterior que consiste en un régimen especial, aplicable a productos constantes en una lista llamada "lista-

final".

Para aplicar el sistema de valoración norteamericano se debe considerar primera y principalmente, si el producto - se encuentra incluido o no en la lista final, lo que nos indicará si la norma que se ha de aplicar es la del artículo 402- o la del artículo 402-A; el siguiente paso a considerar en una operación de evaluación en este sistema es constatar si el producto está comprendido en una segunda lista de mercancías a las que se les aplica el patrón "Precio de Venta Norteamericano".

"Los productos sujetos al Precio de Venta Norteamericano, son principalmente productos químicos derivados del alquitrán de hulla; y para que les pueda ser aplicado dicho precio a estos productos, debe efectivamente existir producción de esta mercancía o una similar en los Estados Unidos de Norteamérica". (8)

Una vez determinada la norma de valoración aplicable y si el producto está sujeto o no al Precio de Venta Norteamericano, se está en posibilidad de saber si se aplican o no los patrones primarios y alternativos de evaluación, lo que se hará según determinadas órdenes de preferencia, de acuerdo al tipo de mercancía y circunstancias de comercialización.

Tomando en consideración lo anterior, las alternativas de evaluación obedecen a la siguiente sistemática:

(8) LOS DERECHOS DE ADUANA. Op. Cit. Pág. 58.

Si el producto no se encuentra incluido en la "lista final", sigue por consiguiente el régimen general del artículo 402.

Debe además contemplar la circunstancia de estar o no sujeto al precio de venta norteamericano.

Cuando el producto no está sujeto a este precio, -- se aplica como patrón primario el valor de exportación de las mercancías o de mercancías similares.

En el caso de que no fuera posible determinar el valor de exportación se aplican los patrones alternativos siguientes, en el orden de preferencia que a continuación se indica.

- a) Valor en los Estados Unidos de Norteamérica, y
- b) Valor construido.

Cuando el producto no se encuentra incluido en la "lista final", pero si en las listas de mercancías sujetas al precio de venta norteamericano, se aplica este precio, siempre y cuando exista producción del bien o de uno similar en los Estados Unidos.

No existiendo producción nacional, se excluye la posibilidad de aplicar el precio de venta norteamericano y se recurre a diversas alternativas, en el siguiente orden de preferencia.

- a) Valor en los Estados Unidos de Norteamérica.
- b) Valor de exportación y
- c) Valor construído.

Los productos que se encuentran comprendidos dentro de la "lista final", están sujetos al régimen del artículo 402-A, "el que tuvo su origen en una disposición de la Ley de Simplificación de las Formalidades Aduaneras, en la que se determinó que la Secretaría del Tesoro, elaborase una lista de los productos para los cuales la aplicación de los nuevos patrones de evaluación, adoptados en el artículo 402, pudiese determinar una reducción del 5%, o más del valor aduanero; -- además a las mercancías de esta lista se continuarían aplicando los antiguos patrones de evaluación ahora incluidos en el artículo 402-A de la Ley de Aranceles". (9)

Para los productos de la "lista final", también se plantea la alternativa de estar o no sujetos al precio de venta norteamericano

Para los productos de la "lista final", que no se encuentran sujetos al precio de venta norteamericano, los patrones primarios de evaluación son:

El valor externo o valor de exportación, de acuerdo con el que resulte tener el precio más alto.

Si no es posible determinar el valor externo o el de exportación, se aplican los siguientes patrones, en el orden de preferencia que enseguida se indica.

(9) LOS DERECHOS DE ADUANA. Op. Cit. Pág. 62.

- a) Valor en los Estados Unidos de Norteamérica y
- b) Costo de producción.

Quando los productos de la "lista final", se encuentran sujetos al precio de venta de norteamericano, se debe considerar si existe o no producción del bien o uno similar en los Estados Unidos.

Para los bienes que no exista producción nacional, se aplican los patrones de evaluación en el orden que sigue:

- a) Valor en los Estados Unidos de Norteamérica,
- b) Valor de exportación o valor externo, según el que resulte más alto, y
- c) Costo de producción.

Si el producto de la lista final se encuentra sujeto al precio del valor norteamericano, y efectivamente se produce en los Estados Unidos de Norteamérica, entonces se aplica el patrón precio de venta norteamericano, conforme a lo definido por el artículo 402-A.

"Las semejanzas y diferencias básicas entre los artículos 402-A y 402 son las siguientes:

Los patrones de evaluación que son comunes a los dos artículos son valor de exportación, valor en los Estados Unidos de Norteamérica y el precio de venta norteamericano, los cuales sólo presentan algunas diferencias en la antigua y en-

la nueva norma de evaluación. En el caso del valor de exportación y del precio de venta norteamericano la diferencia reside en que en la nueva ley (artículo 402), la mercancía tiene como condición que sea "libremente vendida o, en la ausencia de ventas, ofrecida a la venta", mientras que la antigua ley sólo se refería a la mercancía "libremente ofrecida a la venta".

El valor de los Estados Unidos de Norteamérica presenta modificaciones más importantes, ya que, además de la mencionada en el párrafo anterior, la redacción de la nueva ley suprimió los porcentajes arbitrarios, que en el artículo 402-A limitan las deducciones debidas a comisiones, lucros y gastos generales. El valor construido del artículo 402 y el costo de producción del artículo 402-A son semejantes, pero en el nuevo concepto se excluyen del costo, los impuestos y las tasas incidentes sobre los materiales utilizados en la producción de la mercancía en evaluación, pero exentados o restituidos con la exportación de la mercancía, y también se suprimen los porcentajes arbitrarios mínimos a ser considerados en las partidas, gastos y lucros.

El valor externo es singular y solo se aplica en el caso de las mercancías comprendidas en el artículo 402-A.

El contenido de las diferentes normas es afectado, también, por los nuevos conceptos legales de "es libremente vendido u ofrecido a la venta", "curso normal del comercio", "comprador mayorista", "cantidades usuales al por mayor", --

"mercadería idéntica o al por mayor". (10)

1.4. DEFINICION DE BRUSELAS Y EL CONVENIO DE 15 DE DICIEMBRE DE 1950.

Debido al creciente número de aranceles Aduaneros - que cobran gravámenes ad-valorem, se hizo necesario definir - el valor en aduana; además con la formación de mercados comunes y zonas de libre comercio fue indispensable que dicha definición pudiere aplicarse de manera uniforme en los distintos países, ya que si por la simple variación del sistema de evaluación o de los criterios utilizados, se puede cambiar la protección de una mercancía, resultaba imposible la integración económica.

"Las personas que se encuentran en contacto más o menos directo con las cuestiones arancelarias están convencidas de la necesidad de una definición o sistema de valoración uniforme, para evitar la posibilidad de variar unilateralmente la incidencia real del derecho". (11)

Lo anterior se debe a que resultan frecuentes los sistemas que fijan valores arbitrarios y hasta abusivos, lo -

(10) LOS DERECHOS DE ADUANA, Op. Cit., Pág. 65

(11) EL VALOR ADUANERO, Curso de Política y Administración - Aduanera, ESCUELA INTERAMERICANA DE ADMINISTRACION PUBLICA, Fundación Getulio Vargas, BRASIL, Pág. 1

cual afecta seriamente el desarrollo del comercio internacional, que ha sido la víctima principal de estas prácticas injustas.

Los primeros intentos para poner fin a esta falta de equidad se hicieron en las Conferencias Económicas de Ginebra de 1927 y 1930, celebradas bajo el patrocinio de la Sociedad de Naciones, aunque sólo eran manifestaciones de buena voluntad, que no demostraron otra cosa que el interés para solucionar las dificultades prevaletientes.

El primer acuerdo internacional logrado en esta materia fue en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y el Empleo, las conclusiones fueron adoptadas por el Acuerdo General sobre Aranceles de Aduana y Comercio, en su artículo VII, que se refiere a la evaluación de mercancías.

El Grupo de Estudios para la Unión Aduanera Europea creado en Bruselas en 1947, con miras a estructurar una definición de valor que fuera de aplicación uniforme dentro de una unión aduanera, después de adoptar el artículo VII del GATT; confió los estudios técnicos de una definición a un Comité Aduanero, el que a su vez formó un Subcomité de Valoración, al que le fue encomendada la elaboración de una definición de valor sobre la base CIF.

"Para formular la definición, se comenzó por enunciar los principios generales del artículo VII del GATT, los que sirvieron de base para crear los "Principios de Bruselas",

con los que se continuó la elaboración de una definición de valor en aduana que sería la aplicable en una Unión Aduanera-Europea". (12)

Los trabajos de la llamada "Definición de Bruselas", que adopta la noción teórica del valor, se terminaron a mediados de 1949; el Grupo de Estudios estimó que lo más conveniente sería consagrar los resultados conseguidos con la conclusión de un convenio internacional, el que se firmó en Bruselas el 15 de diciembre de 1950.

"Los Principios de Valoración de Bruselas, los podemos dividir en tres grupos:

A. Los principios generales.

I. El valor aduanero debe ser establecido según los principios simples y equitativos, que no se opongan a la práctica comercial.

II. La noción del valor debe ser de fácil comprensión, tanto para el importador, como para la administración aduanera.

B. Principios que se refieren al sistema de evaluación.

III. No debe constituir obstáculo, para el rápido despacho de las mercancías en las aduanas.

(12) II VALOR ADUANERO, Op. Cit. Pág. 3

IV. Debe permitir al importador la determinación del valor para fines aduaneros, con anticipación razonable y grado de exactitud.

V. Debe asegurar al importador suficiente protección contra la competencia desleal que pueda ser practicada en la materia.

VI. Debe permitir que en caso de que la administración aduanera considera que el valor declarado pueda ser inexacto, la comprobación de los hechos indispensables para su determinación se realicen de forma más rápida y más precisa.

VII. Debe reducir al mínimo las formalidades necesarias.

C. Principios que se refieren a la aplicación.

VIII. La evaluación aduanera debe basarse, en la medida de lo posible en los documentos comerciales.

IX. Las controversias que se originen, entre el declarante del valor y la administración aduanera, deben ser procesadas mediante procedimientos simples, rápidos, equitativos e imparciales.

Estos principios fueron los que guiaron la elabora-

ción del texto de la definición y sus notas interpretativas".
(13)

La Definición de Bruselas se compone de 3 artículos y 3 addendum: los artículos comprenden la definición en sí, y los addendum o notas interpretativas señalan la forma en que se debe aplicar la definición.

En el artículo primero se contiene el concepto básico de la definición, que es el elemento precio, que tiene como base la noción teórica expresada a través del "precio normal" al que enuncia y define como, "el precio que se estima pudiera fijarse para estas mercancías"; seguidamente nos señala el elemento tiempo, que es el momento que se considera para determinar el valor aduanero de las mercancías y es "el momento en que los derechos de aduana son exigibles"; el mismo inciso nos fija bajo que condiciones, debe de tomarse el elemento precio para la valoración, y nos dice que debe ser "como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro".

El segundo inciso de este artículo, dentro de los tres supuestos que comprende, se refiere al elemento lugar.

En el primer supuesto señala que la mercancía se supone entregada al comprador en el puerto o lugar de introducción en el país de importación.

(13) WILLS, HENRIQUE, Op. Cit., Pág. 12-13.

El segundo supuesto dice que el vendedor soporta y debe incluir en el precio, los gastos de venta y entrega de las mercancías, hasta el puerto o lugar de introducción en el país importador.

El tercer supuesto, indica que el comprador soporta - los derechos y gravámenes exigibles en el país de importación, por lo que se excluyen del precio normal.

"De estos supuestos se desprende que aparte de la noción teórica, la definición adopta el valor CIF para el cálculo de la base imponible; igualmente de dichos supuestos, se deduce que el precio factura se puede ajustar para buscar que coincida con el dado en la definición". (14)

El artículo segundo de la definición señala cuando se debe entender que una venta se efectúa en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro al indicar:

- a).- Que el pago del precio debe constituir la única prestación efectiva del comprador;
- b).- Que el precio convenido no debe estar influido - por relaciones comerciales, financieras u otras, contractuales o no, que puedan existir fuera de las surgidas de la venta misma, entre el vendedor o cualquier persona asociada a él en negocios, o entre el comprador y persona asociada en negocios con él.
- c).- Que ninguna parte del producto proveniente de --

la reventa o utilización posterior de la mercancía vuelva directa o indirectamente, al vendedor o a cualquier persona asociada a él en negocios.

En su segunda parte el artículo nos dice que se considera que dos personas están asociadas en negocios, si alguna de ellas tiene algún interés en los negocios o bienes de la otra, o si ambas poseen un interés común en cualquier negocio o bienes, o si una tercera persona posee un interés en los negocios o bienes de cada una de ellas, aunque estos intereses sean directos o indirectos.

"De las condiciones expresadas en este artículo se desprende, que no es considerado un precio normal el que:

- a).- Es inferior a los precios por los que mercancías idénticas puedan ser obtenidas del mismo vendedor, en la misma ocasión y en iguales cantidades por un comprador cualquiera que opere en el país de importación en el mismo nivel comercial del importador considerado.
- b).- Es sensiblemente inferior a los precios por los cuales:
 1. Mercancías idénticas son libremente vendidas.
 2. Mercancías similares son libremente vendi-

das por otros vendedores del mismo país exportador.

- 3). Mercancías idénticas o en su ausencia mercancías similares son libremente vendidas por vendedores de otros países.

Al realizar la comparación de los anteriores precios se debe considerar estén siempre en el mismo momento, en iguales cantidades y en el mismo nivel comercial; además se debe observar el orden de preferencia expresado". (15)

Es conveniente aclarar que "las condiciones de libre-competencia aludidas en este artículo, no tienen el significado económico de "competencia perfecta", pues sólo se refieren a una situación de no discriminación, es decir, de libre acceso a las mercancías, en las mismas condiciones, para todos los compradores en situación semejante". (16)

El artículo tercero nos dice que para la valoración de las mercancías se debe tener en cuenta, si estas han sido fabricadas de acuerdo a una patente de invención o, conforme a un dibujo o a un modelo protegidos, o también, si las mercancías se importan con una marca extranjera de fábrica o de comercio, o aún cuando se importen sin marca pero son objeto, bien de una venta o de otro acto de disposición con una marca extranjera de fábrica o de comercio, o bien de una utilización con tal marca, ya-

(15) PRIMER CURSO SOBRE VALOR ADUANERO "MEXICO 73", ESCUELA NACIONAL DE CAPACITACION ADUANERA (ENCA), MEXICO, 1974, PAG.14

(16) LOS DERECHOS DE ADUANA, Op. Cit., Pág. 48.

que el valor material de la mercancía no es el único componente del valor contractual, pues el valor de la utilización de estas marcas, modelos, patentes o procedimientos patentados viene a formar parte del valor de la mercancía.

Este artículo busca evitar que en estos casos exista una doble facturación, teniendo por un lado un valor declarado para efectos de aduana, que sería el valor material del producto, y otro adicional que no tendría carga tributaria y que sería el correspondiente al pago por la utilización del privilegio, casi siempre estipulado en función del resultado de las ventas.

El primer addendum se compone de cinco notas interpretativas al artículo primero de la Definición y vienen a constituir la interpretación oficial a esta, evitando con ello, las interpretaciones erróneas o arbitrarias.

NOTA INTERPRETATIVA PRIMERA.

Esta nota se refiere al párrafo primero del artículo primero de la definición y señala los posibles momentos que deben considerarse para la exigibilidad de los impuestos y explica que este momento lo debe precisar la legislación de cada país.

"Tomando en consideración que la legislación sobre valoración no debe desconocer la realidad comercial, tiene

que conceder límites de tolerancia en cuanto al elemento tiempo, buscando siempre que dicha tolerancia coincida con el tiempo que normalmente dura el trámite de importación, intervalo que va del momento de presentación de los documentos por el importador para el despacho y el momento real de levante de las mercancías". (17)

NOTA INTERPRETATIVA SEGUNDA.

Se refiere al inciso b), del párrafo segundo, del artículo primero de la definición y hace una enumeración a manera de ejemplo, de los diferentes gastos de venta y entrega de las mercancías que comprende el concepto de valor CIF.

NOTA INTERPRETATIVA TERCERA.

En esta nota se encuentra el elemento cantidad y señala que al determinar el precio normal, los descuentos por cantidad se consideran teniendo en cuenta la cantidad de mercancías presentadas a valorar.

NOTA INTERPRETATIVA CUARTA.

Indica que para los precios expresados en moneda extranjera, el tipo de cambio para la conversión, será el oficial en vigor en el país de importación.

(17) PRIMER CURSO SOBRE VALOR ADUANERO "MEXICO- 73", Op. Cit.

NOTA INTERPRETATIVA QUINTA.

Esta nota señala como debe aplicarse la definición - sobre los elementos comerciales, pero reservando a la administración la facultad de efectuar los ajustes necesarios, para hacerlos coincidir con los de la Definición.

EL ADDENDUM SEGUNDO. Se compone de dos notas interpretativas al artículo tercero de la Definición.

NOTA INTERPRETATIVA PRIMERA.

Esta nota viene a completar la disposición comprendida en el apartado b), del artículo III, al indicarnos que dicha disposición puede ser aplicada a las mercancías que se importan para ser vendidas bajo una marca de fábrica o de comercio extranjera, después de sufrir un trabajo complementario.

NOTA INTERPRETATIVA SEGUNDA.

Esta nota regula la valoración de las mercancías cuyas marcas de venta están registradas en el país de importación.

AL TERCER ADDENDUM se le llama también addendum general; y en el se recomienda que la definición se aplique a todas las mercancías que se sujeten a declaración aduanera, aún aquellas que estén libres de impuestos o sujetos a impuestos específicos.

Para mayor abundamiento en el tema, en el anexo II de esta tesis, transcribimos el texto completo de la Definición y de sus addendum.

EL CONVENIO DE 15 DE DICIEMBRE DE 1950.

El Convenio sobre el Valor en Aduana de las Mercancías de 15 de diciembre de 1950, surge como consecuencia de la Definición de Bruselas pues una vez terminados los trabajos de esta, a mediados de 1947, el Grupo de Estudios para la Unión Aduanera Europea consideró que lo más conveniente, era consagrar el logro obtenido con la conclusión de un convenio, el cual fue puesto a la firma de los países interesados, junto con el de la nomenclatura aduanera y el de la creación del Consejo de Cooperación Aduanera.

El Convenio sobre el Valor fue suscrito inicialmente por nueve países, en su mayoría europeos y ha tenido constantes adhesiones. Actualmente son muchos los países que asisten a las reuniones del Comité del Valor en calidad de observadores.

El texto íntegro del Convenio consta de la parte dispositiva formada por 18 artículos y 5 anexos, los cuales forman parte integrante del Convenio según el artículo 8o. del mismo.

El anexo 1o., contiene la Definición del Valor en Aduana de las Mercancías; el anexo 2o., las notas interpreta-

tivas de la Definición; el anexo 3o., contiene un protocolo relativo a métodos especiales de imposición, de un reducido número de mercancías, (procedimientos farmacéuticos, de perfumería, de tocador y cosméticos); el anexo 4o., señala los elementos que de hecho deben declararse, para valorar las mercancías importadas; y el anexo 5o., contiene la recomendación concerniente al tratamiento de los errores de buena fe cometidos en la declaración aduanera del valor de las mercancías.

"Los artículos que tienen más relevancia en el texto del convenio son:

Artículo 2o. Las partes contratantes insertarán en su legislación nacional y aplicarán la definición del valor desde que el convenio entre en vigor para ellos de acuerdo como lo indica el artículo IV.

Artículo 3o. Para aplicar la definición, las partes contratantes, tomarán en cuenta las notas interpretativas.

Artículo 4o. Las partes contratantes podrán adaptar el texto de la definición, insertando en él las disposiciones de las notas interpretativas que juzguen convenientes, o dando al texto la forma jurídica indispensable para que pueda surtir efectos en su legislación nacional.

Artículo 5-6-7. Tratan de la creación, funciones y organización del Comité del Valor.

Artículo 10a. Se refiere a obligaciones que en materia de valoración pudieran tener las partes contratantes entre sí o con un tercer gobierno, en virtud de acuerdos anteriores.

Artículo 11a. Las controversias que en lo referente a la interpretación o aplicación del convenio que puedan surgir entre dos o más partes contratantes se tratarán de resolver:

- a). Por negociaciones directas entre las partes;
- b). Por el comité del Valor, que hará recomendaciones para su resolución;
- c). El Consejo de Cooperación Aduanera que de la misma forma hará las debidas recomendaciones;
- d). Las partes en litigio podrán convenir previamente la aceptación de las recomendaciones del Comité o del Consejo.

Artículo 12a. Señalan en que forma se harán las ratificaciones y adhesiones al convenio y explican que es obligatorio antes haber ratificado el convenio por el que se crea el Consejo de Cooperación Aduanera, y dispone que el convenio del valor entre en vigor para cada país, tres meses después de haber depositado los instrumentos de ratificación o adhesión en el Ministerio de Asuntos Exteriores de Bélgica.

vas a los aranceles y la comparación de las estadísticas del comercio exterior, estableciendo una base uniforme para la evaluación de las mercancías; y facilitar el comercio internacional en general". (19)

1.5. EL CONSEJO DE COOPERACION ADUANERA.

Desde principios de siglo se vienen realizando esfuerzos para simplificar y armonizar los trámites aduaneros, ya que por su gran diversidad, representan serios inconvenientes al comercio internacional.

Esta cuestión empieza a plantearse ante congresos internacionales de comerciantes europeos y después le fue planteada a la Cámara de Comercio Internacional, la que a su vez lo planteó a la Sociedad de Naciones.

Posteriormente por iniciativa de la Sociedad de Naciones, en algunas reuniones intergubernamentales, se trató de que se aliviarán ciertos trámites.

Otras conferencias internacionales también se ocuparon del caso, sin concretar nada.

Fue al finalizar la segunda guerra mundial, en la --

(19) CONSEJO DE COOPERACION ADUANERA, LA DISTRIBUCION ECONOMICA EN EUROPA, K-111-1, FASC. 84, Pág. 4.

Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y el Empleo, cuando se examinaron estos problemas a nivel internacional, - logrando que unas cuantas disposiciones sobre la materia se - incluyeron en el proyecto para la creación de una Organiza - ción Internacional de Comercio (Carta de la Habana), las que - son mantenidas en forma provisional en el Acuerdo General so - bre los aranceles y el comercio.

Aún cuando ya se tenían algunos logros sobre la mate - ria, no existía ninguna organización internacional especiali - zada en el estudio de la técnica aduanera, que no era conside - rada sino un aspecto más de la política económica y la que só - lo se había estudiado a nivel nacional, y en muy pocos países.

En 1947, en una declaración común hecha en París por 13 gobiernos, representados en el Comité de Cooperación Econó - mica Europea, consideran las posibilidades de crear una o va - rias uniones aduaneras.

Con este fin decidieron crear en Bruselas, un gru - po de estudios, para examinar los problemas del proyecto y - las medidas necesarias para su realización.

El Grupo de Estudios, después de establecer en 1948 - un Comité Económico y un Comité Aduanero, suspende los estu - dios del primero por existir dualidad con algunos de los es - tudios emprendidos por la O.E.C.E. El Comité Aduanero, cuya - tarea consiste en comparar las distintas técnicas aduaneras -

de los países con miras a uniformizarlas, continuaría con su actividad; este Comité dedica principalmente su atención al establecimiento de una nomenclatura arancelaria unificada y a la adopción de una definición común del valor en aduana, al igual que a distintos aspectos de la reglamentación aduanera.

El grupo de estudio consideró en 1949, que independientemente del curso que tomará la idea de una Unión Aduanera, se deberían asegurar los resultados obtenidos en materia de nomenclatura y valor, al igual que tratar de obtener los mismos resultados en otros aspectos de la técnica aduanera.

Este es el origen de las tres Convenciones firmadas en Bruselas el 15 de diciembre de 1950. Dos de ellas se refieren respectivamente a la nomenclatura y al valor en aduana y la tercera crea el Consejo de Cooperación Aduanera, en el que no sólo tratan de reunir en una sola organización internacional los mecanismos de ejecución de estos dos acuerdos particulares, sino además tratan tareas más importantes como son las de asegurar a sus regímenes aduaneros el más alto grado de armonización y uniformidad y estudiar los problemas inherentes al desarrollo y los progresos de la técnica aduanera y la legislación correspondiente.

La convención, que crea el Consejo de Cooperación Aduanera, entra en vigor el 4 de noviembre de 1952, reuniéndose el Consejo por primera vez, el 26 de enero de 1953.

Las funciones del Consejo según las disposiciones -

de la convención son:

- Formular recomendaciones a los estados miembros, para asegurar la interpretación y aplicación uniforme de las otras dos convenciones.
- Desempeñar las funciones que le asignen expresamente estas convenciones.
- Desempeñar el papel de un organismo de conciliación en lo que se refiere a los litigios que pudieran producirse a este respecto.

Además de estas funciones particulares, el Consejo tiene la misión más generalizada:

- De estudiar todas las cuestiones relativas a la cooperación aduanera, que han convenido, promover las partes contratantes; de examinar los aspectos técnicos de los regímenes aduaneros con vistas a proponer los medios prácticos de conseguir el más alto grado de armonización; y uniformidad; de elaborar para ello, proyectos de convenciones y de recomendaciones; de difundir la información referente a la técnica aduanera; de facilitar a los estados miembros, información y dictámenes y de cooperar con las otras organizaciones internacionales".(20)

Para llevar a cabo estas tareas, los artículos V y VI de la convención que crea el consejo, disponen que este constituya dos comités especializados, previstos por las convenciones sobre la nomenclatura y sobre el valor.

Además se dispone que sea asistido por un Comité Técnico Permanente, encargado de las demás cuestiones aduaneras, así como por una Secretaría General.

El Consejo es un organismo técnico internacional, que sólo estudia y trata de resolver los problemas aduaneros desde el punto de vista técnico. Su acción sólo se encamina a mejorar y armonizar el funcionamiento de las aduanas para facilitar el comercio internacional, pero sin que los estados miembros se vean comprometidos a adoptar disposiciones que sean contrarias a su política económica, pues cada nuevo convenio debe ser ratificado por los estados en forma individual.

La adhesión de un estado a la Convención del Consejo, no significa para él la obligación de adherirse a las otras dos convenciones. En cambio, ningún estado podrá adherirse a las convenciones de la nomenclatura y del valor, si no es parte de la convención sobre el consejo.

El consejo se reúne dos veces por año, generalmente los meses de junio y noviembre. Los idiomas oficiales que utiliza son el inglés y el francés.

"El Consejo, como se ve al enumerar sus funciones, - no tiene como única tarea la de asegurar la interpretación y aplicación uniforme de las otras dos convenciones de Bruselas que tratan sobre el valor y la nomenclatura, su misión es más extensa y comprende el estudio de las técnicas aduaneras en - todos sus aspectos, encaminada a encontrar los medios prácticos de lograr el más alto grado de armonización y uniformidad" (21) Tarea en la cual se encuentra asistido, por el Comité -- Técnico Permanente creado en 1953, y por una Secretaría General que se encarga fundamentalmente de las cuestiones administrativas del Consejo.

1.6. EL COMITE DE VALORACION.

El Comité fue creado por disposición del Consejo de Cooperación Aduanera el 28 de julio de 1953, fecha en que entra en vigor el Convenio sobre el Valor, en cuyo artículo 5o. se dispuso que, con el fin de asegurar la interpretación y -- aplicación uniforme de los términos del convenio, el Consejo establecería un "Comité del Valor", en el que todo miembro - del Consejo al que sea aplicado el convenio, tendrá derecho de estar representado.

Las funciones del Comité se regulan en el artículo - 6o. del Convenio y son ejercidas bajo la autoridad del consejo, pero constituyen, no obstante, una misión que el Comité - recibió directamente del Convenio.

(21) HERRERA YDAÑEZ, Op. Cit., Pág. 46.

Estas funciones son las siguientes:

- A). Reunir y difundir entre las partes contratantes todas las informaciones relativas a los métodos de valoración de las mercancías aplicados por éstos;
- B). Proceder al estudio de las leyes nacionales, reglamentarias y prácticas de las partes contratantes relativas a la definición y a las notas interpretativas y, en consecuencia, hacer recomendaciones al consejo o a las partes contratantes a fin de asegurar la interpretación y aplicación uniforme de la definición y de las notas, así como la adopción de reglamentos y prácticas tipo.
- C). Redactar las notas explicativas para la explicación de la definición.
- D). Facilitar a las partes contratantes, de oficio o a su petición, informes o asesoramientos en todas las cuestiones relativas al valor en aduana de las mercancías.
- E). Proponer al consejo los proyectos de enmienda al presente convenio que estime necesarias;
- F). Ejercer, en lo que se refiere al valor en aduana de las mercancías, todos los demás poderes o

funciones que el consejo pueda delegarla". (22)

El principal cometido del Comité del Valor es vigilar la interpretación y aplicación uniforme de la Definición de Bruselas. Por ello la tarea más importante y a la que ha dedicado gran parte de su tiempo ha sido la redacción de las notas explicativas para la aplicación de la Definición.

Aún cuando las notas no forman parte integrante de la convención sobre el valor, su texto constituye el comentario oficial de la Definición de Bruselas.

El Comité del Valor para el cumplimiento de las misiones encomendadas, se reúne tres veces al año en Bruselas, con la asistencia de delegaciones de las administraciones aduaneras de los países interesados y a través de sus trabajos, vela por el buen cumplimiento del convenio, así como por la aplicación uniforme del texto de la Definición y puede elegir a su presidente, así como a uno o más vicepresidentes.

1.7. EL CODIGO DE VALOR.

Cuando nos referimos al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), comentamos que no fue posi

(22) ALVAREZ GOMEZ PALLETE, DOCUMENTACION SOBRE VALORACION EN ADUANA DE LAS MERCANCIAS, SELECCION DE ARTICULOS DE REVISTA, "EL CONVENIO SOBRE EL VALOR EN ADUANA DE LAS MERCANCIAS". "METAL" Num. 54, OFICINA DE FINANZAS PUBLICAS, O E A, E U A , 1974, Pág. 10 - 11.

ble que dentro de tal organismo se lograra una norma única - de valoración y que sólo se adoptaron disposiciones sobre valor de alcance general; posteriormente mencionamos que el Grupo de Estudios para la Unión Aduanera Europea elaboró con base en los principios generales de valor adoptados en el GATT, una norma de valor de aplicación uniforme conocida como "Definición de Valor de Bruselas" en la que han basado su sistema de valoración la mayoría de los países. Pero, la - - - falta de precisión en las disposiciones del GATT y el hecho - de que la Definición de Bruselas deje a la interpretación de las partes algunos aspectos de la valoración, han hecho imposible su aplicación de una manera consistente, lo que aunado a la circunstancia de que en los países que no aplican la Definición de Bruselas los sistemas utilizados para determinar el valor sobre el que se calculan los gravámenes de importación difieren considerablemente, han ocasionado que la valoración de las mercancías en aduana se constituya en un verdadero obstáculo no arancelario al comercio internacional.

Fueron estas causas las que originaron que la valoración aduanera de las mercancías fuera uno de los temas que se juzgó imprescindible tratar dentro de la última ronda de negociaciones comerciales realizada por el GATT, conocida con el nombre de "Ronda Tokio" y que se efectuó de 1973 a 1979, - Dicha ronda se caracteriza sobre sus seis antecesoras, porque en ella se trata de darle una mayor transparencia a las normas básicas del sistema del GATT, mediante los llamados "Códigos de Conducta", los que equivalen a los reglamentos del -

artículado, siendo acuerdos multilaterales que tienen por fin eliminar, reducir o situar bajo una disciplina internacional más eficaz un sinnúmero de medidas no arancelarias que afectan al comercio mundial. Estos códigos o acuerdos vienen a constituir el "marco jurídico" dentro del cual se deberá -- desarrollar el comercio internacional de los países que los acepten.

Entre los acuerdos concertados para reducir los obstáculos no arancelarios al comercio, se encuentra el acuerdo sobre norma de valoración designado oficialmente como Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, más comúnmente conocido como el Código de Valoración en Aduana; este acuerdo tiene como objetivo el instaurar un sistema equitativo, uniforme y neutral de valoración aduanera que se ciña a las realidades y que evite el empleo de valores en aduana arbitrarios o ficticios.

"El Código establece un cuerpo revisado de reglas de valoración que amplían y dan mayor precisión a las disposiciones sobre valoración aduanera del GATT, ya que en virtud de que la aplicación de este último ha sido provisional, no contiene los elementos de una norma completa de valoración, por lo que algunos gobiernos han aplicado hasta ahora métodos de valoración extremadamente diversos, algunos de los cuales tie

nen un carácter netamente protector" (23)

El texto completo de este acuerdo consta de tres documentos, cuyas designaciones oficiales son:

- A. Protocolo del acuerdo relativo a la aplicación - del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio;
- B. Introducción General;
- C. Acuerdo relativo a la aplicación del artículo --- VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

El Código se encuentra complementado con los siguientes anexos:

- I. Notas Interpretativas.
- II. Comité Técnico de Valoración en Aduana.
- III. Grupos Especiales.

El texto del Acuerdo o Código de Valor está estructurado en cuatro partes:

Primera. Verse sobre los distintos métodos de valoración y comprende del artículo 1o. al 17o.

(23) ACUERDOS MULTILATERALES CONCERTADOS EN LA "RONDA TOKIO"-GATT, REVISTA DE COMERCIO EXTERIOR, VOL. 29, No. 6, JUNIO 1979, México, Pág. 696.

Segunda. Comprende la administración del Código y el desahogo de controversias y abarca del artículo 18o. al 20o.

Tercera. Se refiere al tratamiento especial y diferenciado para los países en desarrollo y se encuentra comprendido en el artículo 21o.

Cuarta. Contiene las disposiciones finales y va del artículo 22o. al 31o.

En la parte primera el Código define cinco métodos de valoración, que se aplicaran de manera sucesiva y por exclusión, esto es, la mercancía se valora a través del primer método y únicamente que éste no sea aplicable, se podrá aplicar el segundo, y así sucesivamente hasta agotar los métodos aceptados.

El primer método, que es el fundamental, consiste en basar el valor en aduana en el valor de transacción, expresado en el precio de la factura; es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación al país importador.

El segundo método, se utilizará cuando haya dudas acerca de las facturas y corresponde al valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país importador y exportadas en la misma fecha, o en una aproximada que las mercancías objeto de valoración. Cuando al utilizar este método se disponga de más de un valor de transacción de mercancías idénticas, debe estarse en el entendido

de que, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, se utilizará el valor de transacción más bajo.

El tercer método sólo podrá usarse cuando el valor en aduana de las mercancías importadas no pueda determinarse con arreglo a lo dispuesto en los dos métodos anteriores, siendo el procedimiento idéntico al anterior, con la única modalidad, de que se utilizarán como base para la valoración las transacciones correspondientes a mercancía similar a la importada.

El cuarto método consiste en considerar como base de valoración, el precio de reventa de las mercancías importadas, tomando el precio unitario a que se venda, la mayor cantidad total de las mercancías importadas, o de otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a las que son objeto de valoración, vendidas a compradores no vinculados en la misma fecha o en una fecha aproximada a la de importación de las mercancías a valorar.

Hay que hacer la aclaración, que de acuerdo al texto del código, puede invertirse el orden de aplicación de este método de valoración con el método quinto a petición del importador.

El quinto método adopta como base, el valor reconstruido que engloba el costo o valor de los materiales y de la fabricación, incluyendo las cantidades por concepto de margen de beneficios, de gastos generales y de todos los gastos co -

responsables al transporte, seguro, embalaje, carga y descarga de los bienes, hasta el lugar de importación.

Existe un último método de valoración, que consiste en dar una flexibilidad razonable en la aplicación de los métodos antes señalados, cuando el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en dichos métodos de valoración, siempre y cuando los criterios que se utilicen para valorar las mercancías sean compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT.

Esta parte del Código se refiere también a otras cuestiones técnicas de la valoración en aduana, como los conceptos que deben formar parte del valor en aduana, la conversión de monedas, el derecho de recurso ante una autoridad judicial, la publicación de leyes y reglamentos sobre valoración en aduana y el pronto despacho de las mercancías importadas.

Durante las negociaciones del Código, los países en desarrollo objetaron de esta primera parte, que el valor de transacción se considere como el valor en aduana cuando exista vinculación entre el comprador y el vendedor, ya que conforme al código, debe aceptarse el valor de transacción si el importador demuestra que su precio se aproxima al obtenido por cualquier otro importador en condiciones de libre competencia.

"La preocupación de los países en desarrollo radica en el hecho de que los precios que resulten más bajos en el mercado como consecuencia de técnicas más eficientes de producción o del uso de tecnologías más avanzadas, puedan servir como parámetro de comparación a las empresas multinacionales para la fijación de los precios de venta a sus filiales.

Los países en desarrollo siempre manifestaron su preocupación por todos aquellos aspectos relacionados con el comercio de las empresas multinacionales, por lo que su oposición a estas disposiciones del Código ha sido muy fuerte". (24).

También en relación a los métodos deductivos y del valor reconstruido contenidos en el Código, algunos países manifestaron su oposición, ya que se dejó al particular y no a la administración aduanal, el poder elegir entre uno y otro. En respuesta a esto, en el protocolo se establece que los países en desarrollo que consideren que dicha disposición pueda dar origen a dificultades reales para ellos, podrán formular una reserva en el sentido de que la inversión del orden de aplicación de los métodos señalados solo será aplicable cuando la Administración de Aduanas acepte tal petición del importador.

(24) MADRAZO, IGNACIO E., LA VALORACION ADUANERA EN EL CONTEXTO DEL GATT, CUADERNOS ADUANEROS No. 2, ESCUELA NACIONAL DE CAPACITACION ADUANERA. Pág. 8.

La segunda parte del Código se refiere al establecimiento de un Comité de Valoración en Aduana compuesto por representantes de cada una de las partes, que estaría encargado de supervisar la aplicación del Código y de dar a los signatarios la oportunidad de celebrar consultas sobre cuestiones relacionadas con la administración; de un Comité Técnico de Valoración en Aduana que funcione bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera que se encargue de analizar las cuestiones técnicas de valoración que surjan con la aplicación del Código. También establece el procedimiento para integrar los grupos especiales y la forma como se debe dar cumplimiento a las obligaciones lo que en general no recibió objeciones.

La tercera parte, en cambio, por ser la que se refiere al trato especial y diferenciado para los países en desarrollo, fue la más controvertida del Código, pues la posición inicial de los países industrializados, fue en el sentido de que los sistemas de valoración aduanera deban de aplicarse de manera no discriminatoria, por lo que el trato preferencial en este campo no era considerado admisible; por su parte, los países en vías de desarrollo pedían un plazo de gracia de 10 años para la aplicación del Código, con el objeto de adaptar su legislación y las técnicas de desaduanamiento de las mercancías, a las disposiciones del Código. Igualmente solicitaron la no aplicación del método del valor reconstruido en tanto no estuvieran capacitados técnicamente para ello.

Esta controversia tuvo como consecuencia que se estableciera en esta tercera parte del Código, una prórroga de hasta 5 años para la aplicación del mismo para los países en desarrollo que así lo soliciten. Además, en el protocolo se establece, que para los países en desarrollo que resulte insuficiente la moratoria de 5 años, a su solicitud y antes de que finalice tal período se le concederá una prórroga del mismo cuando sea justificada. Así mismo se estableció que los países en desarrollo podrán retrasar la aplicación del método del valor reconstruido, por un período que no exceda de tres años, contados desde la fecha en que hayan puesto en aplicación todas las demás disposiciones del presente acuerdo.

Los países en desarrollo también "propusieron modificaciones a esta tercera parte del Código que darían atribuciones más amplias a sus autoridades aduaneras para contrarrestar lo que, a juicio de dichos países, son ventajas potencialmente injustas en favor de los exportadores e importadores que están vinculados y para combatir lo que sus autoridades puedan considerar como facturación fraudulenta" (25). Igualmente pedían, que se prestara la asistencia técnica necesaria a los países en desarrollo que lo solicitaran. De todas estas proposiciones sólo se aceptó la última, de manera que en la parte tercera del Código, se establece que los países desarrollados proporcionarán la asistencia técnica que requieran-

(25) ACUERDO MULTILATERALES CONCERTADOS EN LA "RONDA TOKIO" - (GATT), Op. Cit. Pág. 697.

los países en desarrollo. Dicha asistencia técnica podrá consistir en capacitación de personal, asistencia para preparar las medidas de aplicación, acceso a las fuentes de información relativa a los métodos de valoración en aduana y asesoramiento sobre la aplicación de las disposiciones del Código.

La parte cuarta del Código se refiere a las disposiciones finales, como son la forma en que se debe hacer la aceptación y adhesión al presente Acuerdo, su entrada en vigor, sus modificaciones, su denuncia, etc., esta parte del Código también fue objeto de controversia, pero sin gran trascendencia.

Por último el Código cuenta con tres anexos. El primero contiene las notas interpretativas de las disposiciones que versan sobre la valoración; el segundo se refiere a las funciones, forma de integrarse y de operar del Comité Técnico de Valoración en Aduana y el tercero se refiere a las funciones y forma de integrar los grupos especiales.

Debemos señalar que el texto completo del Acuerdo -- tiene una gran flexibilidad para que todos los países puedan aceptarlo.

Este Código de Valoración Aduanera establece un nuevo y novedoso sistema de valoración, que combina algunos conceptos de la definición de Bruselas con los de otros sistemas y que al considerar como base de valoración el precio real -

mente pagado o por pagar por las mercancías que se importan, está basándose en la noción positiva de valor.

Los países desarrollados en forma unánime han aceptado este nuevo sistema de valoración, retornando nuevamente a la valoración sobre la base de la noción positiva de valor y muchos de los considerados en desarrollo se encuentran estudiando la posibilidad de aceptarlo o ya lo han hecho, dando por cierto que con ello se establece un mejor método de valoración aduanera que los anteriormente utilizados.

México, aún cuando ha dado un gran paso al adoptar recientemente un sistema de valoración aduanera con base en la Definición de Bruselas, se ha encontrado con que dicho sistema se está volviendo rápidamente anacrónico, por lo que está tratando de obtener más experiencia en el campo de la valoración aduanera, para analizar la posibilidad de adoptar también este nuevo sistema de valoración.

CAPITULO SEGUNDO
LA DEFINICION DE VALOR NORMAL Y SUS ELEMENTOS

CAPITULO SEGUNDO

"LA DEFINICION DEL VALOR Y SUS ELEMENTOS".

2.1.- INTRODUCCION.

Como resultado de las actuales necesidades del comercio internacional y de las corrientes integracionistas de los países latinoramericanos surgió en 1960 el Tratado de Montevideo, que estableció las bases sobre las que se habrían de integrar económicamente los países del área, en un Mercado Común Latinoamericano; para lograr dicho objetivo, se tomaron en cuenta los principales instrumentos y mecanismos que habían dado excelentes resultados en la formación y funcionamiento del Mercado Común Europeo, sobre todo, los dos más importantes: La Nomenclatura Arancelaria de Bruselas y La Definición de Valor de Bruselas.

México, al formar parte de este Tratado, contrajo el compromiso internacional de armonizar su sistema aduanero con el de los demás países que eran parte en el entonces organismo internacional "ALALC", actualmente transformado en el "ALADI"; por este motivo, en la Tarifa del Impuesto General de Importación del 3 de noviembre de 1964, la nomenclatura arancelaria de Bruselas se incorporó a nuestro sistema aduanero con ciertas adecuaciones, lo que constituyó la base para que posteriormente, en la Ley del Impuesto General de Importación del 28 de diciembre de 1974, se diera un paso más en el proceso de armonización y actualización de nuestro sistema aduanero, al eliminarse por completo los impuestos específicos, que aún venían subsistiendo y gravar las mercancías, exclusivamente con impuestos ad-valorem, pero en la que se conservó, lamentablemente, el régimen de precios oficiales o mínimos.

Igualmente en virtud de que nuestro país firmó la resolución-133 del 30 de diciembre de 1965, contrajo el compromiso de adoptar la Definición de Valor de Bruselas y sus Notas Interpretativas a lo que se dió cumplimiento hasta el primero de junio de 1979, fecha en que entró en vigor la Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación, la que es abrogada el primer de julio de 1982, al entrar en vigor la Ley Aduanera, ya que ésta recoge en el capítulo que se refiere a la Base Gravable del Impuesto General de Importación en forma textual todas las disposiciones que sobre valor se establecían en la anterior Ley de Valoración. Con la adopción de estos dos instrumentos, nuestro sistema aduanero se apega por completo al sistema creado por el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas, mediante el cual nuestro sistema se ha de armonizar con los sistemas aduaneros de los demás países latinoamericanos, lo que constituye un requisito básico para llegar a formar una unión aduanera. Además, con este sistema de valoración se vino a depurar el sistema aduanero al establecer, como una simple excepción, el cobro de los impuestos de importación sobre la base de precios oficiales o mínimos.

En cuanto a la noción de valor que adopta la ley, al seguir ésta en sus fundamentos a la Definición de Valor de Bruselas, se basa en la noción teórica del valor, que como mencionamos en el capítulo anterior, es la más conveniente en aquellos sistemas aduaneros que cobran exclusivamente impuestos ad-valorem y aún más en los que como el nuestro, tienen -

poco tiempo de haberlos adoptado.

Es en los dos primeros párrafos del artículo 48 de la ley Aduanera de donde se desprende que se adopta la noción teórica de valor, al establecer que "la base gravable del impuesto general de importación, es el valor normal de las mercancías a importar" y al conceptualizar al valor normal como, "el que correspondería a las mercancías en la fecha de su llegada al territorio nacional conforme a lo dispuesto por el artículo 38, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un vendedor y un comprador independientes uno del otro". Como podemos apreciar, dicha disposición no considera el precio que realmente se paga por la mercancía, sino el precio que correspondería a la mercancía en ciertas condiciones específicas, en un momento dado, en un lugar determinado, a un cierto nivel comercial y sobre una cantidad precisa; es decir, un precio en base a la noción teórica.

Con la adopción de este sistema de valoración aduanera "además de haber cumplido nuestro país con la obligación contraída dentro del Tratado de Montevideo, nuestro impuesto aduanal de importación se ha perfeccionado al hacerse más justo, equitativo y proporcional, al contar con tasas uniformes y neutrales, ya que no se encuentra sujeto a la conveniencia del causante, ni al capricho de la autoridad". (27)

(25) DURAN H. HILARIO, REVISTA DE LA ASOCIACION NACIONAL DE IMPORTADORES Y EXPORTADORES DE LA REPUBLICA MEXICANA, MEMORIAS DEL SEMINARIO SOBRE VALORACION ADUANERA, martes 11 de abril de 1978, México, pág. 3.

2.2. LOS ELEMENTOS EN LA DEFINICION DE VALOR.

En este apartado nos concretaremos a señalar cada uno de los elementos que forman la Definición de Valor propiamente dicha. Ya hemos apuntado en la introducción, que para la determinación de la base gravable del impuesto general de importación, la Ley Aduanera adopta la noción teórica del valor, por lo que "el valor de las mercancías importadas con destino a consumo es el valor normal, es decir, el precio que se estima pudiera fijarse para estas mercancías, en la fecha de su llegada al territorio nacional, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro".

Esta definición al establecer como valor en aduana de las mercancías "el precio que...", nos está señalado a éste como el primer elemento del valor aduanero y, al indicarnos que es el "...que se estima pudiera fijarse...", como ya dijimos está adoptando la noción teórica de valor, ya que no está considerando el valor real de la mercancía sino un valor presumible. Además, para establecer este valor presumible, nos dice la Definición, "el precio que se toma es el que resulta "... como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno del otro", es decir, nos señala las "condiciones de competencia" que deben considerarse en el elemento precio, para determinar el valor aduanero de las mercancías que se importan.

Seguidamente del precio, la definición dice que "... para estas mercancías...", refiriéndose al elemento cantidad, pues al señalar que el precio que se fije debe ser el que correspondería para las mercancías que se importan, no está indicando que son estas mercancías y otras las que se toman para la valoración, por lo que debe considerarse para la determinación del valor normal, todo descuento que por cantidad se haya concedido para el total de la mercancía presentada a valorar, siempre que dicho descuento sea el que realmente corresponda al usual en la rama comercial de que se trate.

La definición también señala "... en la fecha ...", lo cual se refiere expresamente al elemento tiempo, ya que en virtud de que las mercancías, a medida que avanzan en el tiempo, pueden sufrir variaciones en su valor, se hace necesario establecer para la valoración, un momento que resulte apropiado, que sea invariable y que pueda aplicarse en todas las circunstancias.

La definición, al referirse a "... su llegada al territorio nacional...", nos está diciendo cual es el elemento-lugar que debe considerarse para valorar las mercancías; este elemento va estrechamente relacionado con el elemento tiempo, pues al igual que en éste, las mercancías, a medida que avanzan en el espacio, es decir, se alejan de su lugar de producción, aumentan de valor en virtud de los gastos de transporte y manipuleo, por lo que también es necesario establecer para la valoración un lugar que resulte invariable.

Por último tenemos al elemento nivel comercial, que-

aun cuando no está en forma expresa, debe entenderse comprendido dentro de la definición de una manera implícita, ya que si la Definición de Valor se elaboró tratando de observar dentro de lo posible las prácticas comerciales más usuales, tiene por fuerza que comprender este elemento del valor, que es de práctica comercial reconocida y generalizada.

Estos elementos que vienen a formar el valor normal de las mercancías, al concretarse en la definición de valor que establece la Ley Aduanera tratando de observar las prácticas comerciales más usuales, constituyen el llamado contrato teórico, al que se deben adecuarse todas las operaciones de importación que se realicen. Además, no es un contrato ideal o ficticio, porque como ya mencionamos, se encuentra plasmado y tomado de la mayoría de las operaciones comerciales que se dan en la práctica; sin embargo, esto no quiere decir que en la práctica se deben concertar las operaciones comerciales de acuerdo a lo que establezca la ley, pero sí que el importador deberá estar conciente que, cuando le sean valoradas sus mercancías en las aduanas del país, se hará de acuerdo a las condiciones establecidas en dicho contrato teórico.

Concluyendo, podemos decir que siempre que lo estipulado en el contrato real coincida con el contrato teórico establecido por la ley, el valor factura corresponderá al valor aduanero, de lo contrario en la medida en que uno o más de tales elementos se aparten de lo previsto, será necesario hacer los ajustes correspondientes, a fin de hacerlos coincidir con

lo que nos señala la Ley Aduanera para la valoración de las mercancías de importación, y de este modo poder contar con un valor aduanero uniforme y por lo tanto equitativo, neutral y que permita ejercer al impuesto ad-valorem su función, guardando siempre la proporcionalidad en el tributo.

Para una mejor comprensión del tema que nos ocupa, - en la parte final de esta tesis, se incluye en el anexo III, - la transcripción de la primera sección del capítulo tercero, - del título tercero de la Ley Aduanera, que se refiere a la base gravable del impuesto general de importación.

2.3. PRECIO O VALOR.

Antes de adentrarnos en el estudio de este elemento del valor, para evitar alguna confusión que se pudiera producir porque en la Definición de Bruselas se utiliza el concepto "precio", mientras que en la Ley Aduanera se usa el vocablo "valor", debemos aclarar la interrogante de que quiso expresar nuestro legislador al utilizar la palabra "valor", ya que el significado de ésta es más amplio que el de la palabra "precio", tal como se desprende de lo establecido en el Diccionario Enciclopédico Gran Sopena, que nos dice que por "precio" se entiende "el valor en cambio de un bien expresado en dinero, esto es, la cantidad de dinero que será preciso entregar para poder adquirir una unidad de dicho bien"; o en el Diccionario de la Lengua Española, de la Real Academia Española, edición XIX, 1970, que nos expresa que es el "valor -

pecuniario en que se estima una cosa"; o bien en el Diccionario General Etimológico de la Lengua Española de Barcia, D. - Roque, que nos aclara el concepto diciéndonos que "se funda - el precio en la estimación que se le da a las cosas", que "el precio supone alguna relación con la compra o venta", o sea, que el "precio es la cantidad de dinero en que la cosa se estima en venta", y de lo que se señala en los mismos Diccionarios por "valor", nos dicen que por éste se entiende el "grado de utilidad de las cosas. Cualidad de las cosas que las hace objeto de precio"; es el "grado de utilidad o actitud de las cosas, para satisfacer las necesidades o proporcionar bienestar o deleite", o la "cualidad de las cosas, en cuya virtud se da por poseras cierta suma de dinero o algo equivalente"; o "el mérito intrínseco de las cosas constituye su valor", y el valor es "el grado de estimación en que se tiene una cosa, según su mérito, su utilidad, o las ventajas que de ella pueden scarse"; en los anteriores conceptos se ve que "el valor depende de un sinnúmero de circunstancias; mientras que el precio, solo de las del mercado".

Una vez establecido el significado de éstos dos palabras, es conveniente que se analicen en relación con lo que establece la Ley Aduanera sobre valor normal, a fin de establecer cual resulta más conveniente; de esta forma tenemos que el "valor normal" en dicha ley sólo puede expresarse en dinero; al determinarse, interviene un tercero que es la aduana y que se determina en razón de una compra-venta; el "precio" igualmente, sólo puede expresarse en dinero, también puede ser determinado por un tercero y existe en razón de una com -

pra; el "valor" puede expresarse en dinero o en especie, no puede ser determinado más que por aquél a quien es útil la cosa y existe independientemente de que exista compra-venta; por lo anterior puede apreciarse, que resulta más conveniente utilizar la palabra precio, ya que es más precisa para expresar lo que dispone la Ley.

Queda establecido que es más amplio el significado de la palabra valor que la de precio; sin embargo, en los casos en que el valor de la cosa se expresa en dinero, las dos palabras resultan sinónimos; además, al comparar el concepto de "valor normal" que establece la Ley, con el concepto de "precio normal" de la Definición de Bruselas, nos damos cuenta que fuera de la diferencia por utilizar la expresión valor normal, el concepto de nuestra Ley, es en esencia, igual al que establece la Definición, por lo que nos inclinamos a pensar que todo se debe a un capricho del legislador de utilizar la expresión "valor normal" como sinónimo de "precio normal", lo cual podría tener un fin didáctico, pues al utilizar la expresión "valor normal" se evitan las confusiones entre el precio normal y el elemento precio, ya que lo que se busca es que dicha Ley sea entendible para los importadores.

Una vez que se ha establecido que las dos palabras anteriores son utilizadas con un igual significado gramatical, pasaremos a señalar que de los elementos del valor, el precio es el más importante de todos, pues constituye el punto de partida para determinar el valor aduanero, es decir, la base gravable.

El precio que se considera para llegar al valor aduano, tanto en la Definición de Bruselas como en el artículo 48 de la Ley Aduanera, es el precio que resulta de una compra venta efectuada en términos de libre competencia, es decir, - el precio usual de competencia de la mercancía, que se importa, el cual de acuerdo al segundo párrafo del artículo 117 de Reglamento de la Ley Aduanera, deberá entenderse que es el - resultado de una venta efectuada al contado. Es preciso hacer notar que para el contrato teórico, independientemente de los muchos precios que resulte de una compraventa podrá constituir el punto de partida para la determinación de la base imponible. Los requisitos que debe cumplir la compraventa para que se considere efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro, los señala el artículo 52 de la Ley Aduanera de la manera siguiente:

- Que el pago del precio de las mercancías constituya la única obligación o prestación a cargo del comprador;
- Que el precio no esté influido por vinculaciones comerciales, financieras o de otra clase, sean o no contractuales, distintas de las originadas por la propia venta, entre el vendedor y el comprador o entre una persona física o moral asociada en negocios con ambos, y
- Que ninguna parte del producto que se obtenga de -

la venta o de posteriores actos de disposición o utilización de las mercancías, revierta directa o indirectamente en favor del vendedor o de personas asociadas en negocios con él.

Este mismo artículo, nos aclara en su segunda parte, cuando se considera que dos personas están asociadas en negocios:

- Cuando una de ellas posee un interés cualquiera en los negocios o en los bienes de la otra;
- Cuando los dos tengan intereses comunes en cualquiera, negocios o bienes o
- Cuando una tercera persona tiene un interés directo o indirecto en los negocios o en los bienes de cada una de ellas.

Con base en el anterior precepto, el Reglamento de la Ley señala los siguientes casos como aquellos en los que se considera que la venta no reúne los requisitos de libre competencia:

- Cuando de acuerdo al artículo 121 del Reglamento, se realizan en interés del vendedor, algunos gastos y servicios que ningún comprador independiente estaría dispuesto a realizar sin la debida retribución, tales como gastos de estudio y exploración de mercado, mantenimiento de salas de exhi-

bición, asistencia a ferias, servicios que se -
prestan gratuitamente para cumplir con la garantía
otorgada por el vendedor o cualquier otro en inter-
rés del vendedor.

- Cuando según el artículo 122 del Reglamento, el -
precio esté influido por vinculaciones, porque se
actúa por cuenta y riesgo del vendedor extranjero,
o cuando se actúa por cuenta propia, pero se obtie
ne un beneficio del vendedor se es concesionario -
o distribuido exclusivo en territorio nacional, -
las empresas con licencias de fabricación, concedi
das por fabricantes extranjeros para producir en -
el país determinados artículos, utilizando sus pro
cedimientos, patentes de invención, dibujos, mode
los protegidos o sus marcas de fábrica o de comer
cio extranjeras; cuando las empresas nacionales --
estén asociadas con otras extranjeras, que se ca
ractericen por la vinculación financiera entre sí;
o personas físicas o morales, cuando existe alguna
forma de dependencia del comprador con el vendedor
o con sus asociados en negocios.

Además, nos dice el artículo 126 del Reglamento, -
que se considera que hay reversión directa o indirecta, cuan
do el comprador realiza pagos por concepto de uso o explota
ción de marcas; patentes de invención, de mejoras; modelos o
dibujos industriales; servicios de administración y opera -
ción de empresas; transferencias de utilidades; o cuando par-

te del producto de la venta o de cualquier otro acto de disposición o utilización de la mercancía importada, se transfiere en cualquier otra forma.

Resumido, diremos que se han indicado cuales son los requisitos para que un precio se considere concertado en condiciones de libre competencia, y cuándo se debe considerar que el precio no reúne dichos requisitos, es decir, cuales son las condiciones de competencia a que está sujeto el elemento precio en Ley Aduanera.

En relación a los diferentes precios que de acuerdo al artículo 50 de la Ley Aduanera, se pueden tomar para la valoración aduanera, nos referimos en forma amplia y detallada en el siguiente capítulo por ser precisamente el objeto de su estudio.

2.4.- TIEMPO.

Para determinar el valor en aduana de las mercancías, es necesario fijar el momento, pero ese momento, para efectos del sistema de valoración, no puede ser aquél en el que se termina la mercancía en su país de origen, ni tampoco cuando se vende en el país importador. Al elegirlo se debe tener en cuenta que sea el más apropiado, invariable y que pueda aplicarse en todas las circunstancias.

Los elementos que usualmente toman en consideración las diferentes legislaciones son:

- a). El tiempo de la exportación, en lo que hay dos posibilidades.
 - 1.- El momento de compra.
 - 2.- El momento de embarque.

- b). El tiempo de importación, donde se podrá escoger entre:
 - 1.- El momento de entrada o del registro de la declaración.
 - 2.- El momento de la valoración aduanera.

"En aquellos casos en los que se emplea el tiempo de exportación, que es el más adecuado en las legislaciones con base en la noción positiva, no se presentan mayores problemas prácticos; debido a variaciones temporales de los precios, teniendo en cuenta que en principio, los precios vigentes en la época de la exportación coinciden o están muy próximos del momento en que el vendedor y comprador, convienen el precio de la mercancía.

En tanto, cuando el tiempo es fijado con base en el momento de la importación, que es el indicado para las legislaciones que incorporan la noción teórica del valor, si pueden ocurrir variaciones importantes en el lapso de tiempo entre el contrato de compra-venta o la fecha de factura y la importación efectiva de la mercancía". (27)

Como se podrá observar, la adopción del tiempo de importación deriva en casi un permanente desajuste entre el momento en que es convenionado el precio, en la operación comercial y el momento de la importación efectiva; por eso, con el fin de ajustar las normas de evaluación a las conveniencias de orden práctico, es frecuente que en las legislaciones de los países que adoptan el tiempo de la importación, se admita cierta tolerancia en cuanto a este elemento, en función de los plazos normales de importación, observando el tiempo usual entre la compra y la importación efectiva, para el tipo de mercancía y siempre que no ocurran, en el período, variaciones anormales del precio.

Siguiendo el texto de la Definición de Bruselas, nos encontramos que establece como elemento tiempo, el momento en que los derechos de aduana se hacen exigibles, facultando a los diferentes países para que los determinen como más convenga a sus legislaciones.

Por su parte, la Ley Aduanera en relación con este elemento, nos dice en su artículo 48, párrafo segundo, que el precio normal de la mercancía que se importa, es aquel que rige "... en la fecha de su llegada al territorio nacional conforme a lo dispuesto por el artículo 38..."

La misma Ley Aduanera en su artículo 38 indica que para determinar la base gravable del impuesto general de importación se toman las siguientes fechas:

- En tráfico marítimo la fecha de fondeo de la embarcación en el puerto al que vengán destinadas las mercancías.
- En tráfico terrestre, la fecha en que las mercancías crucen la línea divisoria internacional y
- En tráfico aéreo, la fecha en que la nave llegue al primer aeropuerto nacional.

Como podemos apreciar, la ley fija tres momentos diferentes, según sea el medio de transporte utilizado, con lo que denota una falta total de armonía en su elemento tiempo y en sus objetivos, que son los de lograr un impuesto aduanero más justo, equitativo y uniforme.

El elemento tiempo debió haberse armonizado mediante un sólo momento, que dentro de lo posible, no dependa de circunstancias sobre las cuales pueda influir la administración o los importadores, ya que no es deseable que el momento de la valoración, aunque dentro de límites estrechos, pueda depender de la voluntad de la administración o del importador, porque si bien en la inmensa mayoría de las ocasiones, tal momento no tiene trascendencia en la fijación del precio normal, en determinadas circunstancias en las que se dieran fluctuaciones anormales de los precios, se podrían determinar valores aduaneros diferentes al valor normal que se establece en la ley. Por ejemplo, cuando las mercancías ingresen al país a depósito ante la aduana, de acuerdo a lo establecido en la-

Ley Aduanera, el momento que se toma para la valoración es - aquél en el que se inicia la importación, de manera que cuando se presenta el pedimento, el precio de dichas mercancías - será el que tenían en tal fecha de su ingreso al país, no im - portará que su precio haya variado considerablemente durante su estancia en depósito. En este ejemplo se puede apreciar clara - mente que el momento para la valoración que señala la ley, sí puede depender en forma unilateral de alguna de las partes, - originando que el impuesto que se determine sea claramente - inequitativo y falto de uniformidad con el impuesto que se pa - gue por las demás mercancías, que en la última fecha sean - traídas e importadas al país.

Dentro de la práctica, el momento que es considerado como el más recomendable, es el de la fecha de presentación - de la declaración a consumo, pues permite cumplir con los ob - jetivos que persigue el sistema de valoración adoptado en la - ley, sobre todo porque es la fecha que coincide con el momen - to de perfeccionamiento del hecho generador del impuesto adu - nero de importación, y porque da plena seguridad a la adminis - tración y al importador, ya que es una fecha en la que las - dos partes intervienen. Nuestro legislador debió de haber ar - monizado al elemento tiempo, señalando en la Ley Aduanera - como único momento para la valoración de las mercancías de im - portación, el de la fecha de presentación de la solicitud de - Reconocimiento Aduanero, la que se debería presentar o se ten - dría por presentada dentro del plazo de setenta y dos horas a partir de la terminación de la descarga.

Los momentos señalados en el Artículo 38 de la Ley - Aduanera son de aplicación general para todas las operaciones de importación que se realicen, excepto cuando las mercancías lleguen al país dentro de los plazos de tolerancia que concede la misma ley tanto en el párrafo tercero de su artículo 48, que nos dice que "para la determinación de la base gravable, - no se tomarán en cuenta las variaciones normales de precios, - si las mercancías llegan al país dentro de un plazo de tres - meses a partir de su adquisición. Se entiende por fecha de adquisición, la de la factura de venta o la del contrato", como en la Fracción I de su artículo 49, que otorga para las mercancías que se importen en parcialidades, un plazo de seis meses, contado a partir de la llegada de la primera remesa.

La forma de computar estos plazos de tolerancia que concede la ley, es en el primer caso, tres meses para que la mercancía ingrese al país, contados a partir de la fecha que conste en el contrato de compraventa o en la factura; en el - segundo, son seis meses para que se importe la totalidad de - la mercancía contados a partir de la fecha en que ingrese la primera remesa; es decir, el plazo de tolerancia en las entregas parciales pudiera llegar hasta nueve meses, pues suponiendo que la mercancía se adquirió el primero de enero y la primera remesa ingresa al país el día último de marzo, a partir - de esos tres meses tendrá seis meses para importar el resto de la mercancía, como vemos, podrían ser nueve meses para que se importara la totalidad de la mercancía, con base en el valor de adquisición; debemos señalar que lamentablemente los -

importadores, por apatía o ignorancia, no han aprovechado - como debieran estas facilidades que concede la ley.

Parece contradictorio que la ley diga, por un lado, que el momento para determinar el valor normal sea la fecha - de llegada de la mercancía al país, y por otro, conceda plazos de tolerancia para admitir como válido su precio de adquisición, siempre y cuando en dichos plazos no se den variaciones anormales del precio; sin embargo, esta tolerancia resulta comprensible, ya que no se puede aplicar la Definición de Valor hasta llegar a un purismo teórico del elemento tiempo, - pues resulta evidente que la mercancía no puede ser importada en el momento mismo en que ella es adquirida, ya que siempre existe un intervalo de tiempo entre la fecha de la factura o contrato y el momento en que se realiza la valoración, durante el cual muchas de las veces la mercancía tiene que ser fabricada; además, tiene que llevarse a cabo el embarque, el -- transporte y la importación de las mercancías; de manera, que si no se señalara ese margen de tolerancia con objeto de permitir la aceptación del precio pagado o por pagar en la mayoría de las importaciones, habría necesidad de corregir todos los valores, lo que resultaría físicamente imposible.

En cuanto al plazo de tres meses que señala el artículo 48 de la Ley Aduanera, se considera un período de tiempo, muy corto, ya que si la mercancía tiene que ser fabricada, - como en el caso de la maquinaria, es imposible que ésta sea terminada y entregada en tan poco tiempo además, países como

Bélgica, Francia, España, que poseen una mayor experiencia - que el nuestro, en la aplicación de este sistema de valoración aduanera, conceden períodos de tolerancia de seis meses y hasta un año, lo que además no afecta para nada los intereses del fisco nacional, ya que si la ley establece que, no se tomarán en cuenta para la determinación de la base gravable - las variaciones normales de precios, lo mismo da que el plazo de tolerancia sea de tres meses o de un año, esto debido a - que las variaciones normales tales como los incrementos en el costo de la mano de obra, los incrementos trimestrales en - los precios, etc., por fuerza debieron ser previstos por el - vendedor dentro del precio en el momento de realizar la venta; además, interpretando a contrario sensu lo establecido en la ley, cuando se den variaciones anormales de los precios, - originadas por causas tales como devaluaciones de la moneda, - fuertes incrementos en la demanda, etc., el precio de adquisición no se podrá tomar como base para la valoración, debido a que no correspondería al precio que se considera en la Defini- ción del Valor.

Sólo como aclaración, señalaremos que las toleran- - cias que concede la Ley Aduanera para el elemento tiempo, no- se tomarán en cuenta, y la valoración por fuerza tendrá que - efectuarse con base en la noción teórica, es decir, tomando- como base el precio que tengan las mercancías en la fecha de- su llegada al territorio nacional:

- Cuando se hubiera agotado el plazo de los tres y - seis meses entre la fecha de adquisición y la de -

Llegada de la mercancía.

- Cuando dentro del lapso de los tres y los seis meses, se hubieran presentado variaciones anormales del precio.

2.5.- LUGAR.

2.5.1.- EL ELEMENTO LUGAR.

El lugar que considera la Ley Aduanera para valorar las mercancías de importación, lo encontramos señalado en la fracción I de su artículo 49, al decirnos que "las mercancías de importación son entregadas al comprador en el lugar de introducción, al territorio nacional ..."; para establecer dicho lugar de introducción tenemos que acudir al concepto de valor normal que nos da el artículo 48 de la misma ley, el cual señala que el valor normal es el que le correspondería a la mercancía a su llegada al territorio nacional conforme a lo dispuesto por su artículo 38; este último artículo establece que en el tráfico marítimo, es el puerto al que las mercancías vengán destinadas, que en el tráfico terrestre, es por donde las mercancías crucen la línea divisoria internacional, y que en el tráfico aéreo, es el primer aeropuerto nacional, al que arribe la aeronave que transporte la mercancía.

Los términos en que la Ley Aduanera ha establecido el elemento lugar, pueden considerarse como los más adecuados, ya que de esta manera dicho elemento resulta fácil de estable

cer, es invariable y puede aplicarse en todas las circunstancias; además, los lugares de introducción señalados coinciden con los recomendados por el Comité del Valor para la aplicación de la Definición del Valor de Bruselas, pues en el tráfico aéreo, al señalar el primer aeropuerto nacional al que arribe la aeronave, se está adoptando una de las dos posibilidades que se señalan en el capítulo VII, de las Notas Explicativas de la Definición de Bruselas, mientras que en el tráfico marítimo, al establecer el puerto de destino de las mercancías, se contempla una de las cinco soluciones señaladas como compatibles con la Definición, en la sesión 27 del Comité del Valor, celebrada en junio de 1962.

Por lo que se refiere a las condiciones de entrega, la Ley Aduanera en la fracción II del mismo artículo 49, señala que "los gastos relacionados con la venta y entrega de las mercancías hasta el lugar de introducción, son por cuenta del vendedor, por lo que quedan incluidos en el valor normal; a excepción de los fletes y seguros entre el puerto marítimo terrestre ó aéreo de exportación y el lugar de introducción al país.

Como se desprende de la última parte de esta fracción, la Ley adopta para la valoración una base FOB ortodoxa, es decir, con las adecuaciones que resultaron convenientes a nuestro sistema aduanero; por lo que se hace necesario considerar en las operaciones de valoración, tanto el punto de introducción al país como el de exportación de las mercancías, a fin de deducir los gastos por concepto de seguros y fletes entre esos dos puntos.

Aún cuando la ley adopta la base FOB, no está en desacuerdo con la Definición de Bruselas, pues el Consejo de Cooperación Aduanera, el 11 de junio de 1974, emitió una recomendación en el sentido de que la condición de adoptar la base CIF, fuera lo bastante flexible para que los países que desearan adoptar en sus sistemas una base FOB, lo hicieran, por lo que dejó de ser obligatorio utilizar la base CIF.

De todo lo anterior, se deduce que el lugar en que se haya ultimado el contrato de venta relativo a las mercancías que se han de valorar, no influye para nada en la valoración de las mismas; lo único que realmente importa es, que si el contrato real no estipula la entrega de las mercancías en el punto de entrada en nuestro país, habrá que agregarle al precio contractual el importe de los gastos necesarios hasta situarlas allí.

El lugar de exportación que debe considerarse para deducir los fletes y seguros a que se refiere la fracción II, del artículo 49 de la Ley Aduanera, resulta ser para el tráfico marítimo, el puerto de embarque, para el tráfico terrestre, el punto de cruce de la frontera del país exportador y para el tráfico aéreo, el aeropuerto del país exportador en donde se hayan cumplido los trámites aduanales de exportación; sin embargo, es de lamentar que dichos lugares no se hayan establecido expresamente en el Reglamento de la Ley, pues desde un punto de vista didáctico, lo más acertado hubiera sido que el citado cuerpo legal los precisara, pues con ello se evitarían dudas sobre cuál es realmente el lugar de exportación, -

ya que incluso en los instructivos que se publicaron para la aplicación de la anterior Ley de Valoración Aduanera, si se mencionaban expresamente los lugares de exportación.

Por último, el artículo 49 de la Ley dice, que se excluyen del valor normal, los impuestos y derechos que se causen en territorio nacional y los gastos erogados en el mismo que no estén relacionados con la venta y entrega de las mercancías, esto se debe a que dichos gastos se entienden realizados por el comprador y por lo tanto no forman parte del valor aduanero de las mercancías.

2.5.2.- TERMINOS INTERNACIONALES DE COMERCIO.

Cuando el elemento lugar se refiere a las condiciones de entrega, afecta también el valor gravable de las mercancías, en virtud de que los gastos por concepto de manipuleo y transporte que ocasiona la importación de la mercancía, hacen que su precio aumente o disminuya, según donde deba ser entregada, es decir, que el precio de ellas dependerá en alto grado de quien deba satisfacer los gastos, si el vendedor o el comprador.

En las condiciones de entrega existe una terminología que, con más o menos variantes, es aceptada comunmente en el comercio internacional. Se conoce con el nombre de "Incoterms", y se establecen diferentes clases de precios atendiendo a la práctica comercial y al punto de entrega pactado.

Las diferentes clases de Incoterms son:

- PRECIO EX-FABRICA (ex-works, ex-factory, en magasin, franco-fábrica, ex-magasin, etc.)

a) Obligaciones del vendedor. Entre otras tiene las siguientes:

- 1) Poner la mercancía a disposición del comprador en el punto de entrada del lugar designado o habitualmente utilizado para entregar dicha mercancía y para su carga en los vehículos suministrados por el comprador.
- 2) Costear el embalaje de las mercancías.
- 3) Soportar los gastos de las operaciones de comprobación necesarias para poner la mercancía a disposición del comprador (calidad, pesaje, re cuenta).
- 4) Soportar los gastos y riesgos de la mercancía hasta el momento de situarlas a disposición del comprador.

b) Obligaciones del comprador:

- 1) Hacerse cargo de la mercancía en el momento y lugar previsto en el contrato y pagar el precio convenido.

- 2) Soportar los gastos que origine la carga de la mercancía y los riesgos que ésta corra, desde el momento en que haya sido puesta a su disposición.
- 3) Soportar los derechos y gravámenes a la exportación y los gastos de despacho.
- 4) Soportar los gastos de obtención y el costo de los documentos necesarios para realizar la exportación del país de origen o procedencia y la entrada en el de importación, incluso los gastos de certificado de origen, licencia de exportación y derechos consulares.

- FOR - FOT (FOR - Libre sobre el vagón de ferrocarril; punto de partida convenido).

Existen dos alternativas: Pueden ser incluidos en el precio del flete todos los gastos necesarios para poner la mercancía hasta el punto de embarque, o apenas los gastos de cargamento del vehículo transportador.

- Punto de partida convenido.

a) Obligaciones del vendedor:

- 1) Cargar a sus expensas la mercancía en el vagón y soportar los riesgos que pueda correr hasta el momento en el que se remita el vagón a la compañía de ferrocarril.

- 2) Costear el embalaje de la mercancía.
- 3) Soportar los gastos de las operaciones de comprobación necesarias para poner la mercancía a disposición de la compañía de ferrocarriles (calidad, pasaje, recuento).
- 4) Si la costumbre lo requiere, obtener a su costa el documento usual de transporte, para remitirlo al comprador.

b) Obligaciones del comprador.

- 1) Hacerse cargo de la mercancía, a partir del momento en que esté cargada y se remita el vagón a la compañía ferroviaria, así como pagar el -precio contractual.
- 2) Soportar los gastos y riesgos que pueda correr la mercancía, desde el momento en que el vagón es remitido a la compañía de ferrocarriles.
- 3) Soportar los derechos y gravámenes a la expor-tación y los gastos de despacho.
- 4) Soportar los gastos de obtención y el costo de los documentos necesarios para realizar la exp-ortación del país de origen o procedencia y -la entrada en el de importación, incluso los -gastos de certificado de origen, licencia de -exportación y derechos consulares.

- Punto de destino convenido. (franco frontera país de origen o procedencia, franco frontera país de importación).

a) Obligaciones del vendedor:

- 1) Expedir la mercancía, a sus expensas, al punto de destino convenido y soportar los riesgos - que aquélla pueda correr hasta su entrega a la compañía de ferrocarriles.
- 2) Costear el embalaje de la mercancía.
- 3) Soportar los gastos de las operaciones de comprobación necesarias para poner la mercancía a disposición de la compañía de ferrocarriles.
- 4) Si la costumbre lo requiere, obtener a sus expensas el documento usual de transporte, para remitirlo al comprador.
- 5) Obtener por su cuenta y riesgo la licencia de exportación o cualquier otra autorización oficial que pudiera ser necesaria para la exportación de la mercancía, así como soportar los derechos y gravámenes a la salida y los gastos - de despacho.

b) Obligaciones del comprador:

- 1) Hacerse cargo de la mercancía en el punto de destino convenido y pagar el precio contractual.

- 2) Soportar todos los gastos que origine la mercancía desde el momento en que llegue al punto de entrega.
- 3) Soportar todos los riesgos que pueda correr la mercancía, a partir del momento en que es entregada a la compañía de ferrocarriles.
- 4) Soportar los gastos de obtención y el costo de los documentos que se expidan en el país de exportación y que le sean necesarios para efectuar la importación, incluidos el certificado de origen y los derechos consulares.
- 5) Soportar los derechos e impuestos exigibles en el país de importación.

- FAS (Libre al costado del buque; puerto de embarque convenido).

a) Obligaciones del vendedor:

- 1) Poner la mercancía al costado del buque, en el puerto de embarque convenido, así como soportar todos los gastos y riesgos que pueda correr aquélla, hasta situarla en el referido punto.
- 2) Costear el embalaje de la mercancía.
- 3) Soportar los gastos de las operaciones de com-

probación necesarias para la entrega de la mercancía al costado del buque (calidad, pesaje, - recuento).

4) Obtener, a su cargo, el documento usual que demuestre la entrega de la mercancía al costado del buque.

b) Obligaciones del comprador:

- 1) Soportar todos los gastos que origina la carga de la mercancía en el buque y todos los riesgos que la misma pueda correr, a partir del momento en que el vendedor la haya situado al costado del buque en el puerto de embarque convenido y en el plazo estipulado; pagar el precio contractual.
- 2) Soportar los gastos de obtención y el costo de los documentos necesarios para realizar la exportación del país de origen o procedencia y la de entrada en el de importación, incluso los gastos de licencia de importación, certificado de origen y derechos consulares.
- 3) Soportar los derechos y gravámenes a la exportación y los gastos de despacho.

- FOB (Libre a bordo; puerto de embarque convenido).

a) Obligaciones del vendedor:

- 1) Entregar la mercancía a bordo del buque, en el puerto de embarque convenido, soportando los gastos que origina la carga de la mercancía y los riesgos que ésta corre hasta que efectivamente, haya pasado la borda del buque.
- 2) Costear el embalaje de la mercancía.
- 3) Soportar los gastos de las operaciones de comprobación necesarias para entregar la mercancía a bordo del buque conductor (calidad, pesaje, recuento).
- 4) Obtener, a su cargo, el documento usual que demuestre la entrega de la mercancía a bordo del buque.
- 5) Obtener, por su cuenta y riesgo, la licencia de exportación o cualquier otra autorización oficial que pudiera ser necesaria para la exportación de la mercancía, así como soportar los derechos y gravámenes a la salida y los gastos de despachos.

b) Obligaciones del comprador:

- 1) Soportar todos los gastos que origine la mercancía y los riesgos que pueda correr, a partir del momento en que, efectivamente, ha pasado la borda del buque en el puerto de embarque; pagar el precio contractual.
- 2) Soportar los gastos de obtención y el costo de los documentos del conocimiento de embarque.
- 3) Soportar los gastos de obtención y el costo de los documentos que se expidan en el país de exportación y que le sean necesarios para efectuar la importación, incluidos el certificado de origen y los derechos consulares.

- C y F (Costo y flete; puerto de destino convenido).

a) Obligaciones del vendedor:

- 1) Concertar, a sus expensas, en las condiciones usuales, un contrato para el transporte de la mercancía hasta el puerto de destino convenido, así como pagar el flete y los gastos de carga en el puerto de embarque y soportar los gastos de descarga en el de llegada, cuando éstos los cobren las líneas de navegación regulares con ocasión de la carga, en el puerto de embarque.

- 2) Costear el embalaje de la mercancía.
- 3) Soportar todos los riesgos que pueda correr la mercancía hasta el momento en que, efectivamente, haya pasado la borda del buque en el puerto de embarque.
- 4) Soportar los gastos de las operaciones de comprobación necesarias para la carga de la mercancía (calidad, pesaje, recuento).
- 5) Obtener a sus expensas, para remitirlo sin demora al comprador, un juego completo de conocimiento de embarque limpio, negociable para el puerto de destino convenido.
- 6) Obtener por su cuenta y riesgo, la licencia de exportación o cualquier otra autorización oficial que pudiera ser necesaria para la exportación de la mercancía, así como soportar los derechos y gravámenes a la salida y los gastos de despacho.

NOTA: Por conocimiento de embarque se entiende el documento expedido por la compañía de navegación, que constituye la prueba del contrato de transporte, así como el de la carga de la mercancía a bordo del buque. Un conocimiento limpio es el que no contiene ninguna reserva respecto al estado defectuoso de la mercancía o del embalaje.

No alteran el carácter de un conocimiento limpio:

- Las cláusulas que no prueben expresamente que la mercancía o el embalaje son defectuosos; por ejemplo, "cajas reacondicionadas", "toneles usados", etc.
- Las cláusulas que liberen de responsabilidad al transportista, por los riesgos derivados de la naturaleza de la mercancía o del embalaje.
- Las cláusulas por las que el transportista declara ignorar el peso, contenido, medida o especificación técnica de la mercancía.

b) Obligaciones del comprador.

- 1) Retirar los documentos en el momento en que le sean presentados por el vendedor, si están conformes con las estipulaciones del contrato de venta, y pagar el precio contractual.
- 2) Recibir la mercancía en el puerto de destino convenido y soportar, a excepción del flete, todos los gastos ocasionados por la mercancía, durante el transporte por mar hasta su llegada al puerto de destino, así como los gastos de descarga, incluso los de colocación en el muelle, a menos que tales gastos estén comprendidos en el importe del flete o hayan sido perc

bidos por la compañía de navegación en el momento del pago del mismo.

NOTA: Si se vende la mercancía "C y F Landed", los gastos de descarga y colocación sobre muelle corren a cargo del vendedor.

- 3) Soportar todos los riesgos que pueda correr la mercancía desde el momento en que, efectivamente, haya pasado la borda del buque en el puerto de embarque.
- 4) Soportar los gastos de obtención y el costo de los documentos que se expidan en el país de exportación y que le sean necesarios para efectuar la importación, incluidos, el certificado de origen y los documentos consulares.
- 5) Obtener, por su cuenta y riesgo, la licencia o permiso de importación o cualquier otro documento necesario para la importación de la mercancía y soportar los derechos e impuestos de tal operación.

- CIF (costo, seguro, flete - puerto de destino convenido).

a) Obligaciones del vendedor:

- 1) Concertar, a sus expensas, en las condiciones usuales, un contrato para el transporte de la-

mercancía hasta el puerto de destino convenido, así como pagar el flete y los gastos de carga en el puerto de embarque y soportar los gastos de descarga en el de llegada, cuando éstos los cobren las líneas de navegación regulares con ocasión de la carga, en el puerto de embarque.

- 2) Obtener, a sus expensas y en forma transmitible, una póliza de seguros marítimos contra los riesgos del transporte a que dé lugar el contrato. El seguro debe cubrir el precio CIF, aumentado en un 10 por ciento.

Salvo estipulación en contrario, los riesgos del transporte no comprenden los especiales, que son cubiertos en ciertas ramas del comercio o que el comprador pueda desear cubrir en un caso particular. Entre estos riesgos especiales, respecto a los cuales deben ponerse expresamente de acuerdo el vendedor y el comprador, están los de robo, hurto, merma, rotura, desconchadura, contacto con otras mercancías y demás riesgos particulares de ciertas ramas comerciales. Si el comprador lo desea, el vendedor a cargo de aquel, obtendrá un seguro contra los riesgos de guerra.

- 3) Costear el embalaje de la mercancía.
- 4) Soportar todos los riesgos que pueda correr la mercancía hasta el momento en que, efectivamente, haya pasado la borda del buque en el puerto de embarque.

- 5) Soportar los gastos de las operaciones de comprobación necesarias para la carga de la mercancía - (calidad, pesaje, recuento).
 - 6) Obtener, a sus expensas, para remitirlo sin demora al comprador, un juego completo de conocimiento de embarque limpio, negociable para el puerto de destino convenido, y la póliza de seguro.
 - 7) Obtener, por su cuenta y riesgo, la licencia de exportación o cualquier otra autorización oficial que pudiera ser necesaria para la exportación de la mercancía, así como soportar los derechos y gravámenes a la salida y los gastos de despacho.
- b) Obligaciones del comprador.

- 1) Retirar los documentos en el momento en que le sean presentados por el vendedor, si están conformes con las estipulaciones del contrato de venta, y pagar el precio contractual.
- 2) Recibir la mercancía en el punto de destino -- convenido y soportar, a excepción del flete y del seguro marítimo, todos los gastos ocasionados por la mercancía durante el transporte por mar hasta su llegada al puerto de destino, así como los gastos de descarga y colocación en muelle, a menos que tales gastos estén compren

didos en el importe del flete o hayan sido percibidos por la compañía de navegación en el momento del pago del mismo. Si se ha previsto un seguro contra los riesgos de guerra, el comprador deberá soportar los gastos del mismo.

NOTA: Si se vende la mercancía "CIF Landed", los gastos de descarga y colocación sobre muelle corren a cargo del vendedor.

- 3) Soportar todos los riesgos que pueda correr la mercancía desde el momento en que, efectivamente, haya pasado la borda del buque en el punto de embarque.
- 4) Soportar los gastos de obtención y el costo de los documentos que se expidan en el país de exportación y que le sean necesarios para efectuar la importación, incluidos el certificado de origen y los derechos consulares.
- 5) Obtener, por su cuenta y riesgo, la licencia o permiso de importación o cualquier otro documento necesario para la importación de la mercancía y soportar los derechos e impuestos derivados de tal operación.

- Ex SHIP Puerto de destino convenido (a bordo en destino).-
Puede considerarse como una variante de la entrega CIF.

a) Obligaciones del vendedor.

- 1) Poner la mercancía, de una manera efectiva, a disposición del comprador, a bordo del buque - en el puerto convenido, de forma que pueda ser retirada de a bordo por los medios de descarga apropiados a la naturaleza de la mercancía.
- 2) Soportar todos los gastos en que incurra la mercancía y todos los riesgos que pueda correr la misma, hasta el momento en que, efectivamente, haya sido puesta a disposición del comprador, conforme al anterior apartado.
- 3) Costear el embalaje de la mercancía.
- 4) Soportar los gastos de las operaciones de comprobación necesarias para poner la mercancía a disposición del comprador, conforme el apartado 1) (calidad, pesaje, recuento).
- 5) Remitir al comprador en tiempo oportuno el conocimiento de embarque o cualquier otro documento que pueda serle necesario para hacerse cargo de la mercancía.

b) Obligaciones del comprador:

- 1) Hacerse cargo de la mercancía, desde que sea puesta a su disposición a bordo del buque en el puerto de destino convenido, y pagar el precio contractual.
- 2) Soportar todos los gastos en que incurra la mercancía y todos los riesgos que la misma pueda correr, a partir del momento en que haya sido puesta a su disposición.
- 3) Soportar los gastos de obtención y el costo de los documentos que se expidan en el país de exportación y que le sean precisos para efectuar la importación, incluidos el certificado de origen y los documentos consulares.
- 4) Obtener, por su cuenta y riesgo, la licencia o permiso de importación o cualquier otro documento necesario para la importación de la mercancía y soportar los derechos, impuestos y gastos derivados de la descarga e importación de la mercancía.

- Sobre muelle del puerto de destino convenido, despachada de importación ("Ex-quay, duty paid", "a quai, dédounée").

A) Obligaciones del vendedor:

- 1) Poner la mercancía a disposición del comprador so

bre el muelle del puerto convenido.

2) Soportar todos los derechos y gravámenes a la importación así como los gastos de despacho.

3) Costear el acondicionamiento y embalaje usuales de la mercancía.

4) Soportar los gastos de las operaciones de comprobación necesarias para poner la mercancía a disposición del comprador (calidad, pesaje, recuento).

5) Soportar los gastos de las operaciones de comprobación necesarias para poner la mercancía a disposición del comprador, conforme el apartado 1) precedente.

6) Facilitar a sus expensas el talón del levante o cualquier otro documento que pueda necesitar el comprador para hacerse cargo de la mercancía y retirarla del muelle.

b) Obligaciones del comprador:

1) Hacerse cargo de la mercancía desde que haya sido puesta a su disposición y pagar el precio contractual.

2) Soportar todos los gastos y riesgos que pueda correr la mercancía, a partir del momento en que haya sido puesta a su disposición.

- Sobre muelle del puerto de destino convenido, sin despachar de importación ("Ex quay, duties on buyer's account", "A quai, nondédouané").

Esta condición de entrega es idéntica a la anterior, con la única diferencia de que las obligaciones señaladas para el vendedor en el apartado 2) incumben al comprador.

Con independencia de las condiciones de entrega establecidas en el contrato entre el comprador y el vendedor, en lo que se refiere al transporte por vía marítima, se pueden prever diversas condiciones entre el cargador y la compañía naviera. Entre las más usuales están:

- Condiciones FIO ("Free in and out").

Son las que sólo cubren el precio del transporte con exclusión de los gastos de carga y descarga de las mercancías. Los buques de líneas regulares de navegación no suelen transportar las mercancías con contratos FIO; estas condiciones son más propias de buques fletados expresamente para una operación determinada.

- Transporte por "Liner".

Se denomina "Liner" a los barcos que hacen el servicio de una línea regular de navegación, con sujeción a un horario previamente comunicado al público, y se efectúa el transporte de mercancías en las condiciones previstas en un contra

to-tipo. Las cláusulas de éste van impresas en el conocimiento de embarque. El flete cubre, habitualmente, el transporte de las mercancías desde el punto en que son colocadas al alcance de los puntales del barco, en el puerto de carga, hasta la descarga "Sous-palan" en el de destino.

- Flete "Forfaitaire".

Consiste en una suma global calculada para el transporte de mercancía de un punto a otro. Esta expresión se aplica, por lo general, a las tarifas de transporte que cubren todos los gastos hasta la entrega en el domicilio del comprador.

2.6.- CANTIDAD.

Al determinarse el valor normal de las mercancías también debe considerarse el elemento cantidad, pues son muy frecuentes las operaciones comerciales realizadas en el ámbito de la libre competencia, entre compradores y vendedores independientes uno de otro, en las que se conceden por los vendedores rebajas para estimular ventas mayores. "Ya sea que las rebajas se concedan en forma de precios por tarifa, en los que se establece un precio base unitario para los pedidos más pequeños y otros diversos precios que van en disminución, conforme aumentan las cantidades, sin mencionarse expresamente los porcentajes de rebaja, o, mediante la forma más común, que es la aplicación de descuentos progresivos, que señalan un porcentaje a deducir del precio base que se fija para cantidades mínimas, el que aumenta a medida que la cantidad de -

mercancía adquirida se hace mayor". (28)

Los descuentos por cantidad son perfectamente normales siempre y cuando se concedan con carácter de generalidad a cualquier comprador que adquiriera la misma cantidad de mercancía.

Este tipo de descuento es un principio progresivo, y puede ser acumulativo o no; el acumulativo a su vez puede ser retroactivo:

- Los descuentos no acumulativos se aplican en función de la cantidad adquirida en cada operación o en cada remesa de la mercancía. Su fin es estimular compras en cantidades mayores sin establecer, sin embargo, tratamientos especiales para la mercancía presente en razón de compras anteriores.
- Los acumulativos, al estimular compras mayores, establecen tratamientos especiales para las futuras compras al disponer una estimulación a la compra presente por las compras hechas anteriormente; esto dentro de un determinado período.
- Los descuentos acumulativos retroactivos son los que toman en cuenta las compras anteriores para calcular los porcentajes de descuento, el cual se aplica, no sólo a la compra presente, sino también, a todas las mercancías entregadas anteriormente; -

(28) Herrera Ydñez Op. Cit., pág. 164

dentro del período estipulado.

Este tipo de descuento no es admitido por nuestra -
Ley, por referirse a cantidades ya valoradas y despachadas.

"El ejemplificar los descuentos anteriores nos servi-
rá para comprender mejor sus conceptos.

Descuento progresivo:

- hasta 100 unidades sin descuento.
- más de 100 hasta 200 unidades 2%
- más de 200 hasta 500 unidades 4%
- más de 500 unidades 6%

- Descuento progresivo no acumulativo:

En este descuento para establecer la reducción a que se tiene derecho, se toma solamente el total de la mercancía de la importación presente.

Ejemplo:

Una importación de 190 unidades da derecho a un descuento del 2% para dicha cantidad.

- Descuento acumulativo:

En este descuento para establecer la reducción a que se tiene derecho, se toman en cuenta las entregas efectuadas-

con anterioridad y la reducción que resulte, se aplica solamente al total de la mercancía de la importación presente.

Ejemplo:

Si a una importación presente de 190 unidades, le sumamos 120 unidades importadas con anterioridad, nos hacen un total de 310 unidades, que dan derecho a un descuento del 4% que se aplica sólo a las 190 unidades de la importación presente.

- Descuento acumulativo retroactivo:

En este descuento, para establecer la reducción a que se tiene derecho, se toman en cuenta las cantidades entregadas con anterioridad y la reducción que resulte se aplica, no sólo a la mercancía de la importación presente, sino también, con carácter retroactivo, a todas las cantidades entregadas anteriormente.

Ejemplo:

Si a una importación presente de 190 unidades, le sumamos 120 unidades importadas con anterioridad, nos hacen un total de 310 unidades, que dan derecho a un descuento del 4% que se aplica no sólo a las 190 unidades de la importación presente, sino también a las 120 unidades que entraron en época anterior.

En virtud de que este descuento se refiere a cantidades ya valoradas y despachadas, no es admitido por nuestra -

Ley; por tal razón, el descuento por cantidad se admite solamente para las 190 unidades de la importación presente, pero no así para las 120 unidades de las importaciones anteriores, por lo que se debe incrementar al precio contractual, la rebaja que corresponda a las 120 unidades.

Los criterios a seguir por los países importadores, cuando el precio de las mercancías importadas depende de la cantidad comprendida en la transacción, los establece el artículo VII del GATT, en su segundo párrafo, inciso b), al decirnos que el precio que habrá de tenerse en cuenta se deberá referir, según la elección realizada de una vez para siempre:

- a) Bien a cantidades comparables;
- b) Bien a cantidades fijadas de una manera tan favorable, por lo menos, para el importador, como si se tomará el volumen más considerable de estas mercancías que haya dado lugar efectivamente a transacciones comerciales entre el país de exportación y el de importación.

"El Grupo de Estudios para la Unión Aduanera Europea considerando que el párrafo anterior no era muy claro emitió un comentario que establece la siguiente interpretación.

Cuando el precio varíe de acuerdo con la cantidad vendida, la mercancía deberá valorarse refiriendo el precio.

- a la cantidad a valorar, o
- a una cantidad-patrón, determinada por el comercio normal de exportación y de importación de dicha mercancía. Esta cantidad-patrón deberá ser tan favorable, por lo menos, para el importador como si se tomara el volumen más importante de dicho comercio". (29)

La Ley Aduanera, al referirse a los descuentos por cantidad, nos dice en la primera parte de su artículo 49 que "el valor normal se determinará presumiendo, sin admitir prueba en contrario que" "... la venta se limita a la cantidad de mercancías presentadas a valorar"; al referirse a esto no está sino estableciendo, que la cantidad de mercancías en la que se refleje la comparación de precios, será la que se presenta a valorar y no en otras mercancías que no sean esas. Como podemos ver, la ley adopta el criterio de las cantidades comparables.

Antes de seguir adelante en la exposición del elemento cantidad, señalaremos que "la redacción de este párrafo inicial del artículo 49, es incongruente, pues el término -- "presumiendo" induce a pensar que alguien tiene la carga de-

(29) WITKER, JORGE-PEREZ NIETO, ASPECTOS JURIDICOS DEL COMERCIO EXTERIOR DE MEXICO, BANCO NACIONAL DE COMERCIO EXTERIOR, S.A., MEXICO, 1976, pag. 97

la prueba, situación que posteriormente no admite la ley, así mismo este párrafo se contrapone a los textos legislativos modernos y hace sentir un poder autoritario que no acepta razonamiento legal alguno, por lo que viola la garantía de audiencia contenida en el artículo 14 constitucional; la que no sería de hacerse redactado el precepto de otra forma, estableciendo que, para los efectos de la ley, el valor normal se determinaría de acuerdo con las normas en ella contenidas y el crédito fiscal así determinado, por medio del valor normal, sería resultado de una obligación ex-lege, de acuerdo a lo previsto por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6o. (30)

Continuando con el elemento cantidad, debemos señalar que en ocasiones, al momento de importar la mercancía, el vendedor tiene dificultades para entregar la totalidad o que el comprador, por razones financieras, de almacenamiento o por cualquier otra causa, tan usuales en la vida comercial, no le interesa recibir en una sola expedición la cantidad total contratada y prefiere que el vendedor le haga entregas parciales.

Si se llevara a cabo una aplicación estricta del anterior precepto de la Ley Aduanera, los descuentos por cantidad no serían admisibles en el caso de las entregas parciales; -

(30) RAMIREZ GUTIERREZ, JOSE OTHON, LEY DE VALORACION ADUANERA DE LAS MERCANCIAS DE IMPORTACION, GACETA DE INFORMACION Y JURISPRUDENCIA, AÑO 8 VOLUMEN 8, INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS UNAM, MEXICO, pág. 387.

pero la ley, siguiendo el Principio de Bruselas de observar - en lo posible las prácticas comerciales, en el segundo párrafo, de la I fracción, de su artículo 49, acepta estos descuentos por cantidad al señalar nos que, "se considera que se trata de una sola adquisición, aún cuando se reciba en parcialidades siempre que: El importador declare al llegar la primera remesa mediante la factura o contrato, la cantidad total - adquirida; que el total de la mercancía se importe dentro de los seis meses siguientes a la fecha de llegada de la primera remesa y que la mercancía adquirida esté destinada al país - y para el propio interesado".

También debemos señalar que en este párrafo, el precepto 49 de la Ley, contiene otra contradicción "al precisar que el importador debe "comprobar" mediante factura, la cantidad total de mercancía adquirida, cuando en el mismo artículo se le niega la oportunidad de presentar prueba alguna".(31)

Para que los descuentos por cantidad se puedan admitir en las entregas parciales, el Reglamento en su artículo - 117, sujeta el régimen de importación a las reglas siguientes:

- a) El importador debe declarar y comprobar en - los términos de la ley, en el pedimento que ampare la primera remesa, que la mercancía va a ser - recibida en parcialidades, así como el total de -

(31) RAMIREZ GUTIERREZ, JOSE OTHON, Op. Cit. Pág. 388.

mercancías adquiridas y que serán introducidas al país.

- b) Si la totalidad de la mercancía no llega al país dentro de los tres meses siguientes a la fecha de su adquisición, para determinar el valor normal de las remesas posteriores, se considerará el precio usual de competencia correspondiente a la cantidad total de mercancía adquirida que rija en la fecha de llegada de cada remesa.
- c) Cuando transcurren seis meses contados a partir de la fecha de declaración para importación definitiva de la primera remesa sin que se importe la totalidad de la mercancía, se procederá a ajustar el valor normal correspondiente a las remesas importadas, considerando que el precio usual de competencia es el que haya regido para la cantidad realmente importada en este período.

El ajuste se hace tomando en consideración el descuento por cantidad, que se concedería a una cantidad de mercancía igual a la realmente importada dentro del plazo.

Igual solución se aplica en el caso de que no toda la mercancía adquirida esté destinada al país o para el propio interesado.

Es necesario hacer notar que los descuentos o rebajas por cantidad no se conceden en todas las ramas comerciales, ni aún dentro de una misma rama comercial todos los vendedores los otorgan, ni aún las cuantías son iguales.

2.7. NIVEL COMERCIAL.

El precio pagado o por pagar de una mercancía no sólo puede estar influido por la cantidad adquirida, sino también por la personalidad comercial del comprador; es decir, que el nivel comercial de la transacción nos la da el escalón comercial en el que se halle situado el comprador. Por eso, los precios pueden variar conforme al mayor o menor desempeño del comprador en la función de comercialización.

"Aún cuando en materia de valoración frecuentemente se confunden los conceptos de "cantidad" y "nivel comercial", la distinción es muy sencilla; la cantidad se refiere a las mercancías y el nivel es determinado por la condición del comprador. Así los descuentos que motivan son completamente diferentes". (32)

Las mercancías en el trayecto del fabricante al usuario pueden situarse en diferentes niveles comerciales y por lo regular en cada uno de ellos tiene un precio distinto, por eso al problema del valor aduanero le interesa tanto los-

(32) HERRERA YDAÑEZ, Op. Cit., Pág. 96.

canales como la técnica de distribución de las mercancías.

Los canales de distribución son:

La secuencia de mercados por los que pasa la mercancía en su transferencia al consumidor, y en ese particular, la distribución puede ser directa, del producto al consumidor es la menos frecuente y ocurre principalmente, en la comercialización de bienes industriales; la forma más usual es la distribución indirecta a través de agentes intermediarios.

Los agentes intermediarios en la distribución indirecta pueden ser:

- a) Comerciantes mayoristas.- Que asumen la propiedad de las mercancías.
- b) Agentes intermediarios.- De igual nivel que el mayorista, pero no asumen la propiedad de la mercancía.
- c) Comerciantes minoristas.- Generalmente de pequeña capacidad financiera, cuyas compras en pequeña escala son hechas al comerciante mayorista.

Las técnicas de comercialización pueden ser:

- a) Distribución general.- En la cual el productor -

vende a cualquier comprador intermediario que se disponga a establecer la mercancía.

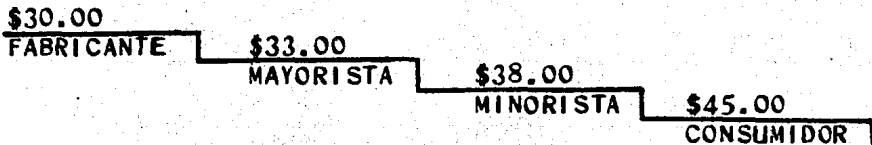
b) **Distribución restrictiva.**- Que puede ser selectiva con limitado número de intermediarios por limitadas áreas, y exclusiva, en la cual la comercialización es hecha a través de un único intermediario para cada área.

c) **Distribución integrada.**- En la que el productor desempeña las diferentes funciones de los intermediarios.

Ya habíamos dicho anteriormente que, "las mercancías conforme avanzan en el tiempo y en el espacio, van aumentando de valor y en relación con el elemento nivel podemos añadir que este progreso, hasta llegar a manos del consumidor, no se realiza utilizando una imagen geométrica, según una línea -- recta, sino quebrada, en forma de escalera, cuyos peldaños -- representarían los distintos niveles comerciales: a medida que se desciende por la escalera, desde el fabricante hasta el usuario, los precios de la misma mercancía van subiendo.

Gráficamente lo podemos ilustrar así:

PRECIO:



Las diferencias de precios en función del nivel de la operación, se traducen generalmente en un sistema de descuentos funcionales, variables conforme la posición del comprador en el canal de comercialización, o mediante precios de lista en los cuales está implícito el descuento funcional.

En la Definición de Valor que nos da la Ley Aduanera, no se menciona expresamente el elemento nivel comercial, pero dicho elemento sí debe tomarse en cuenta al efectuarse las operaciones de valoración, pues las causas por las que no se reglamenta son las mismas que influyeron para que en la Definición de Valor de Bruselas no se incluyera ninguna regla aplicable al nivel comercial; ésto se hizo en forma deliberada para no privarla de flexibilidad y para no ir en contra de los Principios de Bruselas I y VII, que recomiendan seguir las prácticas mercantiles y aceptar, siempre que sea posible, los documentos comerciales pues la experiencia demostró, en países que con anterioridad a la Definición de Valor de Bruselas si habían reglamentado el nivel comercial, que muchos precios concertados en condiciones de libre competencia tendrían que ajustarse a los niveles previamente determinados en la ley.

Además, el Reglamento de la Ley Aduanera, en la frac
ción IV de su artículo 120, menciona que son descuentos admi-
sibles sobre el precio usual de competencia, los efectuados -
"por nivel comercial, una vez probado éste, según que el im-
portador actúe como fabricante o comerciante mayorista o mino
rista".

Las actividades de los fabricantes y de los comer-
ciantes se pueden conceptuar de la siguiente manera:

- Fabricante. El que se dedica a transformar, elabo-
rar, procesar o dar su presentación final a algún-
bien.
- Comerciante. El que se dedica a actividades deri-
vadas de la práctica de actos de comercio, como la
compra, venta o arrendamiento de bienes, sin ser
fabricante de los mismos; puede actuar como mayo-
rista o como minorista.

Resulta incontrovertible el hecho de que la defini-
ción de valor adoptada en la Ley Aduanera considera de manera
implícita al elemento nivel comercial, pero es de lamentar -
que dicha ley no contenga ninguna presunción sobre la aplica-
ción de éste a los demás elementos, ya que en ese caso, por
la simple aplicación de las presunciones, dichos descuentos -
podrían considerarse aceptables o no, según que se otorguen a
todos los compradores colocados en el mismo escalón comer-
cial.

CAPITULO TERCERO
FORMAS PARA DETERMINAR LA BASE GRAVABLE



CAPITULO TERCERO

FORMAS PARA DETERMINAR LA BASE GRAVABLE

3.1. INTRODUCCION.

La determinación de la base gravable es el punto más importante de los que trata esta tesis, pues el cobro de los impuestos ad valorem resulta imposible si no existe una base sobre la que se aplique el tanto por ciento del impuesto.

Por base imponible nos dice el maestro Sergio de la Garza en su libro de Derecho Financiero Mexicano-, se entiende "la magnitud constituida por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios, a la que se aplica el tanto por ciento en que consiste el gravamen" (33) y aclara que tratándose de impuestos ad valorem, la base imponible siempre consistirá en dinero o en bienes valorables en términos monetarios.

En materia aduanera, como ya se mencionó anteriormente, se han generalizado mundialmente los impuestos ad valorem, pues facilitan que el arancel se utilice como instrumen-

(33) DE LA GARZA, SERGIO, DERECHO FINANCIERO MEXICANO, DECIMA EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1981, Pag. 402.

to de desarrollo y permiten la integración económica; pero -- para que estos objetivos se cumplan, es necesario que la base gravable se determine bajo las mismas reglas, en todos los - países que pretenden integrarse económicamente.

Nuestro país siguiendo lo establecido por el ante - rior Organismo Internacional ALALC, ahora ALADI, mediante el - cual se tratan de integrar económicamente los países Latino - americanos, establece en la Ley Aduanera que la base grava - ble para aplicar la cuota ad valorem del Impuesto General de - Importación, será el valor normal que tengan las mercancías-- a importar.

El artículo 48 de la Ley Aduanera conceptúa el valor normal de las mercancías a importar, como el que corresponde - ría a las mercancías en la fecha de su llegada al territorio - nacional, conforme a lo dispuesto por el artículo 38, como - consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre-- competencia entre un comprador y un vendedor independientes - uno del otro.

Al establecerse en la Ley Aduanera como base grava - ble el valor normal, es decir, "el que correspondería a la - mercancía a importar..." se está adoptando la noción teórica - del valor, por lo que al especificarse los elementos de valor en la ley se está conformando el contrato teórico, en el que - se trata de observar de la manera más amplia posible, las - prácticas comerciales que resultan más usuales en nuestro co-

mercio de importación; al contrato teórico se deben adecuar todas las operaciones de importación que se realicen, lo cual no quiere decir que en la práctica se deban concertar las operaciones de acuerdo a lo que establece la ley, pero si que el importador deberá estar conciente que, cuando le sean valoradas sus mercancías en las aduanas del país, se hará de acuerdo a las condiciones establecidas en el mencionado contrato-teórico.

Para determinar el valor normal que tienen las mercancías que se importan, el artículo 50 de la Ley Aduanera establece que se debe partir en orden sucesivo y por exclusión de los siguientes precios:

- I.- Precio de factura pagado o por pagar;
- II.- Precio usual de competencia;
- III.- Precio probable de venta en territorio nacional;
- IV.- Precio efectivo de venta en territorio nacional;
- V.- Precio que corresponda a la suma de alquileres;

Cuando no sea posible utilizar los precios anteriores, el precio normal se determinará a partir del avalúo de la autoridad.

Estos criterios permiten que la valoración aduanera, se efectúe de manera uniforme para todas las mercancías que se importan.

3.2. DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE A PARTIR DEL PRECIO DE FACTURA PAGADA O POR PAGAR.

La Ley Aduanera en su artículo 51, fracción I, dice que "este precio es aquél que se haya pactado entre el comprador y el vendedor y que conste en la factura o contrato".

Para valorar las mercancías que se van a importar, - las aduanas tienen que recurrir siempre al contrato teórico - expresado en la ley, el cual, al seguir los términos comerciales en que se realizan la mayor parte de las transacciones de importación para nuestro país, facilita que la determinación del valor de las mercancías se realice, sobre el precio al que efectivamente se compraron las mercancías que se importan.

La Ley Aduanera al establecer que el valor en aduana, es el precio al que las mercancías importadas están a disposición de cualquier comprador independiente, en condiciones de libre competencia, en el lugar de introducción al territorio nacional, está fundamentando la validez general de todos - aquellos precios que se den en esas condiciones. Además, al disponer que el precio debe ser consecuencia de una venta, - está permitiendo que en la práctica, cuando las mercancías -- que se importan han sido objeto de una venta en las condiciones que establece la ley, el precio pagado o por pagar se admita como expresión del valor aduanero de las mercancías.

Por eso cuando el precio que consta en la factura, -

es resultado de una operación de compra-venta que cumple con las condiciones establecidas en los artículos 48 y 49 de la Ley Aduanera, dicho precio es la expresión exacta del valor aduanero y como tal, constituirá la base imponible, aún cuando se hayan aplicado descuentos de los considerados como admisibles a estos efectos. Al permitir la ley que se tome el precio pagado o por pagar como base de la tributación, no está sino materializando el contrato teórico que establece ésta.

Como hemos visto, la Ley Aduanera permite que se tome el precio de factura pagado o por pagar, como base de la tributación, cuando éste es resultado de una venta efectuada en los términos de la Definición del Valor que establece la misma Ley; pero también, en ésta se contemplan las necesarias reservas para evitar posibles fraudes por sub-facturación y para que pueda ajustarse el precio pagado o por pagar cuando la venta considerada se aleje de lo señalado en los artículos 48 y 49 de la Ley.

La primera reserva, consiste en guardar las oportunas medidas de precaución contra tentativas de fraude, por la utilización de precios o contratos ficticios o falsos; esta reserva la encontramos en el artículo 50 de la Ley Aduanera, al establecer para determinar el valor normal de las mercancías, un orden sucesivo y de exclusión de diferentes precios, nos está indicando que no acepta en forma automática el precio que consta en la factura o contrato; esto tiene por

objeto que la aduana, al descubrir un intento de fraude, pueda establecer el precio normal de la mercancía; pero además, - el objetivo principal de ésta reserva, es asegurar al importador de buena fe, una protección contra la competencia desleal resultante de la sub-valoración.

La segunda reserva que establece la ley, se refiere a los posibles ajustes al precio contractual, para tener en cuenta los diversos elementos que en la venta considerada, difieren de lo que establece el contrato teórico que se expresa en la definición que contiene la Ley Aduanera,

Debido a que los usos y costumbres comerciales se originan en las conveniencias y exigencias del comercio, las disposiciones de los contratos comerciales pueden variar de un lugar a otro, de una rama comercial a otra o incluso, de unos comerciantes a otros, por lo que en algunos casos, pueden existir diferencias entre las cláusulas del contrato efectivo y las del contrato teórico, de modo que el precio fijado en la factura puede diferir del precio que se estima pudiera fijarse; una vez comprobada la diferencia entre estos precios, resulta posible utilizar el precio pagado o por pagar, a condición de que le sean aplicados los ajustes apropiados; dichos ajustes pueden ser necesarios para cualquiera de los elementos del valor, ya sea el precio, lugar, cantidad o el nivel comercial.

El fundamento a esta reserva lo encontramos también-

en el artículo 50 de la ley, que señala en su párrafo segundo que "el reglamento establecerá los ajustes que sea necesario hacer a los anteriores precios, cuando los elementos de la venta considerada difieran de los que contienen los artículos 48 y 49 de esta ley".

El Reglamento de la Ley Aduanera fue publicado en el Diario Oficial de la Federación del 18 de junio de 1982, comprendiendo en el Capítulo Tercero de su Título Tercero, las disposiciones referentes a los mencionados ajustes; esto obedece a que de acuerdo a la técnica legislativa, las leyes sólo establecen las instituciones y conceptos jurídicos fundamentales de la materia, dejando que el reglamento regule sus detalles de aplicación.

Dicho Reglamento establece en su artículo 118, que el precio de factura pagado o por pagar corresponde al valor normal, si dicho precio comprende el importe de los cargos a que se refiere el artículo 53 de la Ley y coincide con el usual de competencia, "lo cual ocurre cuando corresponde, en orden sucesivo, y por exclusión, con:

- I. El de mercancías idénticas a las que se valoran, -
vendidas por el mismo proveedor.
- II. El de mercancías idénticas a las que se valoran, -
provenientes de vendedores del mismo país.
- III. El de mercancías similares a las que se valoran, -
provenientes de vendedores del mismo país.

IV.- El de mercancías idénticas o, en su defecto, -
similares a las que se valoran, provenientes de
vendedores de otros países".

Además estas ventas, deberán entenderse siempre refe-
ridas a otros compradores nacionales y en igualdad de condi-
ciones.

Seguidamente el Reglamento nos previene en su artícu-
lo 119, que las diferencias existentes entre el precio de fac-
tura y el usual de competencia, no se tomarán en cuenta si -
obedecen a:

- I. Discrepancias entre los elementos tiempo, lugar o
cantidad, o nivel comercial del importador.
- II. Características especiales de las mercancías si-
milares comparadas.
- III. La evolución de la técnica.
- IV. Variaciones en los costos de producción entre paí-
ses y regiones.
- V. Una diferencia en los métodos de distribución an-
tes de la importación.

Estas dos disposiciones del Reglamento se basan en -
lo dispuesto por la Recomendación del 10. de junio de 1965, -
del Consejo de Cooperación Aduanera, que nos señala que "con-
secuencia de lo anterior es que un precio de factura pagado o

por pagar no sea rechazado, previa comparación con los precios de otros vendedores de mercancías idénticas o similares, más - que en casos excepcionales y, en particular, para evitar la subvaloración en los casos de competencia desleal e impedir - que se eludan los derechos por medio de precios o de contratos ficticios o falsos.

Además, la citada Recomendación establece que la existencia de restricciones en la oferta o la ausencia de pluralidad de vendedores no constituyen motivo suficiente para rechazar un precio establecido.

Al establecer la Ley Aduanera en su artículo 50, como criterio principal para la valoración, el precio de factura - pagado o por pagar, está reflejando el espíritu que la embarga, que es el de aceptar en el mayor número posible de casos el - precio de la factura o contrato como base de la valoración.

Diremos que la valoración aduanera de las mercancías-- sobre el precio de factura pagada o por pagar, alcanza a la mayoría de las operaciones de importación, aplicando los ajustes necesarios para hacer coincidir las condiciones de la venta - real con las del contrato teórico previsto en la definición - de valor de la Ley.

Cabe hacer mención, que en la práctica, - - - - -

al realizar los ajustes al precio contractual, es necesario - considerar dos recomendaciones de carácter general:

- "Que los términos comerciales que se utilizan son - susceptible de aceptaciones diferentes, según los países e, - incluso, según el uso de los distintos ramos del comercio.

- Que es necesario no aferrarse a uno o varios de - los elementos del valor y hacer abstracción de los demás; - la definición hay que aplicarla en su conjunto". (38)

3.2.1. EL PRECIO PAGADO O POR PAGAR DEBE SER AJUSTADO, CUAN - DO NO INCLUYE LA TOTALIDAD DE LOS GASTOS INHERENTES A - LA VENTA Y ENTREGA DE LAS MERCANCIAS EN EL LUGAR DE IN - TRODUCCION AL TERRITORIO NACIONAL.

La Ley Aduanera, en la Fracción II de su artículo - 49, establece que todos los gastos de la venta de mercancía - y los gastos de la entrega hasta el lugar de introducción al - territorio nacional, son por cuenta del vendedor, por lo que - quedan incluidos en el valor normal; con la excepción que nos - señala la misma fracción, que se refiere a excluir el valor - de los fletes y seguros entre el puerto marítimo, terrestre - o aéreo de exportación, y el lugar de introducción al país.

(34) HERRERA IDAÑEZ, Op. Cit., Pág. 113.

3.2.1.1. GASTOS DE ENTREGA.

De acuerdo a la fracción I, del artículo 49 -- de la Ley Aduanera, el valor normal de las mercancías que se importan tiene que ser fijado como si se hubiera entregado al comprador en el puerto o lugar de introducción al territorio nacional, la del mismo artículo, tomando en consideración lo anterior, establece que todos los gastos relacionados con la entrega de las mercancías en el lugar señalado, son por cuenta del vendedor, por lo que quedan incluidos en el valor normal, a excepción de los fletes y seguros entre el puerto marítimo, terrestre o aéreo de exportación y el lugar de introducción al país.

Debido a que en cada régimen de importación es diferente el número y el tipo de gastos de entrega que se efectúan, resulta que cada expedición ha de valorarse de acuerdo a sus características propias. Sin embargo, con el fin de facilitar las operaciones de comercio a nivel internacional, se creó una terminología más o menos aceptada, respecto de las modalidades de entrega de las mercancías, la que se conoce con el nombre de "incoterms", a la que ya nos hemos referido en el capítulo anterior. Esta terminología permite a la aduana saber al momento de la valoración, que gastos comprende el precio de factura, facilitando con ello la determinación del valor aduanero.

"El método de aplicación general para los gastos de-

entrega se puede resumir en los siguientes tres puntos:

- Cuando el punto real de entrega, está antes del punto teórico. Hay que sumar al precio contractual, todos los gastos correspondientes al trayecto entre los dos puntos.
- Cuando el punto real de entrega coincide con el punto teórico. No hay que efectuar ningún ajuste, por lo que se refiere a los gastos de entrega.
- Cuando el punto real de entrega, está después del punto teórico. Se pueden seguir dos métodos:
 - Si se conoce la tarifa auténtica aplicable hasta el punto teórico, basta sustituir los gastos reales por los calculados con arreglo a dicha tarifa.
 - Si los gastos han sido calculados según una tarifa uniforme por unidad de distancias, se deduce del precio contractual el importe de los gastos desde el punto teórico hasta el punto real de entrega".

(35)

3.2.1.1.1. FLETE.

Como ya hemos mencionado, la Ley Aduanera en la --

(35) HERRERA IDAÑEZ, Op. Cit., Pag. 130.

fracción II, de su artículo 49, señala que todos los gastos de entrega forman parte del valor normal de las mercancías, -- a excepción de los fletes que se causen entre el puerto marítimo, terrestre o aéreo de exportación y el lugar de introducción al país; por esta razón, en la fracción I del artículo 124 del Reglamento, se establece que los gastos de flete -- se incluyen en el valor normal de las mercancías, tan solo en la medida que se causen en el recorrido del lugar de adquisición al punto en donde se realizan los trámites de exportación. Con esto se busca dar facilidades para que se pueda -- diversificar nuestro comercio con otros países y no hacer -- cautivo al importador de aquellos mercados que por su cercanía le resulten más baratos en cuanto a fletes y seguros para traer las mercancías, puesto que si estos gastos no van a formar parte del valor en aduana para el cobro del impuesto, es posible que aún haciéndolos, le permitan al comprador tener un precio competitivo en el mercado nacional y tal vez obtener un artículo de mejor calidad o a un mejor precio; además, resulta ventajoso para aquellos productos que vienen a fomentar nuestro desarrollo, como son las materias primas y las grandes instalaciones industriales, para las cuales los fletes y seguros tienen una gran repercusión en sus costos, no así para los artículos suntuarios, que en realidad no resienten tal beneficio. Como una medida de justicia se establece una excepción a la anterior regla general, en el segundo párrafo de la fracción II, del artículo 49 de la Ley, que señala que tratándose de importaciones por vía terrestre provenientes de países limítrofes con el nuestro, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está autorizada para fijar porcentajes de deducción por concepto de fletes y seguros.

Con base en la disposición anterior, la Secretaría de Hacienda estableció en la Regla General Decimaprimerá, de las publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 18 de junio de 1982, que si el valor comercial de la mercancía incluye los gastos por concepto de seguros y fletes, realizados para transportar la mercancía por vía terrestre desde algún punto interior del país limítrofe hasta el lugar de introducción a nuestro país, se deducirá de dicho valor comercial una cantidad equivalente al 90% del valor de estos conceptos. Señalando que la cantidad correspondiente al 10% de los seguros y fletes que no serán deducibles, nunca podrá ser mayor del 10% del "valor normal" de las mercancías que se importen.

Por el contrario cuando el valor comercial de las mercancías no incluye los mencionados gastos, dicho valor comercial deberá incrementarse con una cantidad equivalente al 10% del valor de los seguros y fletes, que nunca podrá ser mayor al 10% del "valor normal" de las mercancías que se importan.

Por último la regla general señala que, para que este procedimiento se aplique, es necesario que el importador presente ante la aduana encargada del reconocimiento de las mercancías, copia de las pólizas de seguros y de las facturas de fletes, en las cantidades con las que se calculará la deducción o el incremento, según sea el caso.

El fin que se persigue al establecer que se fijen dichos porcentajes de deducción, es el de restituir, la equidad tributaria, que por razones técnicas se rompía, ya que al señalar lo que se debe entender por lugar de exportación para conocer entre qué puntos se van a deducir los gastos de flete y seguro, se presenta el problema de que en las importaciones por tráfico terrestre provenientes de países limítrofes al nuestro, el lugar de exportación es el punto de cruce de la frontera del país exportador, y en consecuencia cuando la mercancía se embarca en un lugar lejano a la frontera con nuestro país, todos los fletes y seguros, desde el lugar de embarque hasta el de exportación, deben incluirse en el valor normal. En cambio, cuando la mercancía no fuera de un país limítrofe, no obstante estar más distante de nuestro país, pero en el que el lugar de adquisición y el de exportación fueren más cercanos entre sí, sólo esta porción formaría parte del valor en aduana, con lo que se estaría dando un trato discriminatorio en perjuicio del comercio de los países limítrofes al nuestro, lo que posiblemente ocasionaría protestas de los Estados Unidos de Norteamérica y Guatemala, al ver encarecidas las mercancías que envían a nuestro país en relación a las de terceros países; por eso se trató de corregir tal situación con el procedimiento que hemos señalado.

No obstante las razones antes apuntadas, la fracción II del artículo 49 de la Ley Aduanera resulta ilegal, ya que el legislador no puede delegar la facultad de legislar, que le es concedida directamente por la constitución en fa --

vor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Este párrafo de la Ley, desde el punto de vista jurídico, deja mucho que desear, ya que además de obstaculizar -- la realización de la libre competencia, está contrariando los principios de justicia, generalidad, igualdad y capacidad de la imposición; por otra parte, sin duda alguna que la circunstancia a la que nos hemos referido, abandona el principio de "legalidad" y convierte a la Secretaría de Hacienda Y Crédito Público en un órgano legislativo definidor y creador de disposiciones impositivas dentro del sistema tributario aduanero, contraviniendo así el orden jurídico constitucional, -- que señala en sus artículos 72 y 131, que la función de legislar corresponde a la Cámara de Diputados y la de Senadores -- y al Ejecutivo, cuando es facultado por el Congreso de la -- Unión o por la propia Constitución." (36)

Lo anterior tiene como consecuencia que los importadores inconformes con el porcentaje de deducción que les es -- aplicado, puedan impugnar ante el tribunal que corresponda, -- esta disposición de la Ley por inconstitucional. Además, --

(36) POLO BERNAL, EFRAIN, EL VALOR EN ADUANA, PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES S.A., PRIMERA EDICION, MEXICO, D.F. 1979, Página 13.

la actuación discrecional tan amplia que se concede a dicha Secretaría para establecer los porcentajes de deducción sobre el precio de factura, puede traer consecuencias nocivas, tanto en el ámbito económico como social, pues la libre actuación de la Secretaría en favor o en contra de determinados sectores económicos o sociales, puede causar serios daños a factores indispensables para el desarrollo de nuestra vida económica.

Para evitar la situación señalada, el legislador debió de haber establecido en la Ley Aduanera las bases para fijar los porcentajes de deducción por concepto de fletes y seguros, cuando se trate de importaciones por vía terrestre provenientes de países limítrofes con el país, pues constituye una lamentable falta de técnica jurídica, el que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se le concedan facultades que jurídicamente no le pertenecen.

Como caso particular de los gastos por fletes se menciona que, cuando el transporte hasta el lugar de exportación se realiza en vehículos del comprador, deben incluirse los gastos del transporte en el precio normal, ya que dichos gastos son necesarios para poner la mercancia en el lugar de exportación y por lo tanto dichos gastos corren por cuenta del vendedor y deben ser incluidos en el precio de factura de

acuerdo a lo que el comprador cobre en su función de transportista o, a las tarifas normalmente aplicadas por otras empresas transportistas.

3.2.1.1.2. GASTOS DE SEGURO.

Estos gastos también forman parte del valor normal de las mercancías, según establece la fracción II del artículo 124 del Reglamento, con las excepciones que hemos señalado para los gastos por flete; en general a los gastos ocasionados por el seguro de las mercancías, se les aplican los mismos preceptos legales señalados para los gastos por flete; -- en realidad los gastos de seguros tienen poca importancia, -- pues su repercusión es mínima en la determinación del valor normal de las mercancías, ya que su monto es muy pequeño y sólo alcanza sumas importantes cuando se trata de mercancías altamente peligrosas.

Como caso particular se menciona que, cuando la mercancía no es asegurada durante el trayecto al lugar de exportación, es el comprador quien corre con los riesgos, y es lícito suponer que el importador se ha constituido en autoasegu

rador de su propia mercancía; procede, pues, que la administración estime el precio teórico de los gastos de seguro, con arreglo a las primas usuales que se cobran según la naturaleza de la mercancía importada, añadiendo dicho importe al precio contractual.

3.2.1.1.3. GASTOS DE EMBALAJE.

Debe incluirse en el precio de factura, de acuerdo a la fracción X del artículo 124 del reglamento, el costo de los embalajes, excepto si los mismos siguen un régimen arancelario propio; esta disposición obedece a que estos gastos resultan necesarios para que el vendedor asegure la entrega de las mercancías en buen estado al comprador.

"Como embalaje se entiende el continente de la mercancía que se importa, sea éste de presentación para venta, o especiales para el traslado de la mercancía, como por ejemplo, un cajón o la parte interna de un rollo sobre el cual se pliegan los alambres importados". (37)

Los embalajes consisten en todos los gastos que entraña el suministro de cajas, recipientes y cualquier otro

(37) CASAS, HECTOR C., CLASES DE VALORACION, SEGUNDA EDICION, TALLERES GRAFICOS DE LA ORGANIZACION ACONCAGUA, ARGENTINA 1974, pág. 70.

embalaje o materia de embalaje, tanto interiores como exteriores, utilizados para la entrega de las mercancías en buen estado en el lugar de introducción al territorio nacional; igualmente, es conveniente tener en cuenta los gastos de la operación de empaquetamiento en cajas, recipientes, etc.

Cuando las mercancías no pueden enviarse a granel, el embalaje constituye el más importante de los gastos de entrega, pues los casos en que estos gastos representan menos del tercio del total de dichos gastos son excepcionales y, en cambio, son muy frecuentes aquellos en los que excede de la mitad.

Como vemos, los gastos de embalaje deben incluirse en el valor normal, excepto si los envases siguen un régimen arancelario propio. Para establecer cuando se dará este último supuesto, debemos tomar en cuenta que la 7a. regla complementaria, para la aplicación de la Tarifa del Impuesto General de Importación, clasifica a los envases en dos clases:

- Envases comunes. Se consideran como envases comunes, los que sean apropiados al empaque o acondicionamiento de las mercancías a las que van destinadas y con las cuales se venden normalmente. El costo de estos envases siempre debe formar parte del valor normal, pues su despacho aduanero debe efectuarse por la partida de la mercancía que contiene.

- Envases especiales. Se consideran como envases especiales, y por lo tanto se clasifican por separado de la

mercancía que contienen:

- a) Los que en forma manifiesta se comprenda que no corresponden a la mercancía contenida en ellos;
- b) Los que constituyen un envase de lujo;
- c) Los que tienen un valor comercial mayor a la mercancía que contienen.

Además, en aquellos casos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público lo considere conveniente, expedirá y dará a conocer mediante acuerdos cuya publicación se hará en el Diario Oficial de la Federación, los artículos que en cualquier circunstancia se consideran bien como envases comunes o bien como envases especiales."

Los envases especiales tienen su propio régimen arancelario y, por lo tanto, se trata de mercancías que deben pagar sus impuestos por separado de aquéllas que contienen; por tal motivo su costo debe desglosarse del valor de las mercancías.

En ocasiones los embalajes no se venden con las mercancías y son susceptibles de utilizarse en varias importaciones; en estos casos no resultaría justo que los gastos de embalaje se incluyeran totalmente en el valor aduanero de las mercancías, por lo que estos gastos deben tomarse, sólo en la parte correspondiente a la utilización de dichos embalajes.

Como aclaración a todo lo anterior, es conveniente transcribir el Criterio XXI, del Comité del Valor, que trata el tema en forma muy acertada:

- a) Regla General.- La valoración tendrá en cuenta todos los gastos que implique el suministro de cajas, recipientes y demás envases y materiales para el embalaje, tanto interiores como exteriores, utilizados habitualmente para realizar la entrega de las mercancías en buen estado en el punto o lugar de introducción en el país de importación, igualmente habrá que añadir los gastos que ocasiona la colocación de dichas mercancías en las cajas, recipientes, etc.
- b) Excepción.- Para evitar una doble imposición, no se incluirán los envases en el valor de la mercancía cuando aquéllos, en virtud de la legislación aduanera nacional, estén sometidos a un derecho arancelario distinto.
- c) Casos Especiales.- De conformidad con la nota Interpretativa 2 de la Definición de Bruselas, lo que hay que incorporar es el "costo", y no el "valor", de las cajas, recipientes, etc. Por esto, cuando se importan envases que no se venden con las mercancías y sean susceptibles de utilizarse en varias importaciones sucesivas, la precisión señalada permite de -

terminar el valor en aduana de la mercancía, añadiendo solo aquella parte de los gastos de utilización de los envases que se refieren a cada importación considerada por separado.

De la misma forma, "si los envases susceptibles de ser utilizados en varias importaciones fueran alquilados, tomados o prestados o propiedad del importador, en cada importación, considerada aisladamente, sólo se incluirá.

- El alquiler, o los gastos equivalentes a él, para un arrendamiento de duración normal en el comercio de las mercancías en cuestión.
- El flete y el seguro para el doble trayecto al extranjero-entrada y salida y salida y entrada, según el caso-, salvo en la medida en que tales gastos puedan hallarse ya incluidos en el alquiler de los envases o en el precio de las mercancías". (38)

Al considerar en la valoración aduanera lo dispuesto en el anterior Criterio del Comité del Valor de Bruselas, se debe tomar muy en cuenta lo dispuesto por la Ley Aduanera, de acuerdo a la cual los gastos de flete y seguro, deben elimi -

(38) RECOPIACION DE NORMAS SOBRE VALORACION ADUANERA DE LAS-MERCANCIAS EN LOS PAISES DE LA ALALC, ASOCIACION LATINO-AMERICANA DE LIBRE COMERCIO, EDICION 1972, III-C-XXI-1.

narse en la medida en que los envases los hayan causado entre el lugar de exportación y el de introducción al país.

3.2.1.1.4. OTROS GASTOS QUE SE REFIEREN A LA ENTREGA.

De acuerdo a la definición de valor adoptada en la Ley Aduanera, todos los gastos que resulten necesarios para realizar la entrega de las mercancías al comprador, en el lugar de introducción al territorio nacional, forman parte del valor normal, a excepción de los fletes y seguros entre el puerto marítimo, terrestre o aéreo de exportación y el lugar de introducción al país; por eso en la fracción XI, del artículo 124 del Reglamento, se establece que forma parte del valor normal, cualquier otro gasto aparte de los mencionados -- en sus demás fracciones, que se refiera a la expedición y entrega de la mercancía; con esta disposición, la enumeración que de los gastos de entrega hace el artículo 124 del Reglamento, tiene el carácter de enunciativo, es decir, que no sólo los gastos que menciona forman parte del valor normal, sino que serán todos aquellos que sean necesarios para la entrega de las mercancías en las condiciones que establece la Ley Aduanera, de manera que cuando el valor de la factura no comprende algún gasto que sea indispensable para la entrega, dicho gasto debe ser aumentado.

Cada una de las operaciones que son necesarias para el transporte de la mercancía desde la fábrica, hasta el lugar de introducción a nuestro país, importa gastos, cuyo mon

to generalmente se paga a un tercero que es independiente, tanto del vendedor como del comprador. Las operaciones que normalmente se realizan son: la carga de las mercancías sobre camión en la fábrica, el transporte hasta el ferrocarril o hasta el buque, la descarga del camión y una nueva carga sobre el vagón o sobre el buque. A partir de ese momento, en caso de que la importación sea por vía terrestre, usualmente las mercancías no son objeto de ninguna otra operación hasta llegar a su destino en el país de importación, salvo las operaciones que puedan ser necesarias para el reconocimiento aduanero en la frontera, que desde luego no constituyen una operación comercial. En caso de que la importación sea por vía marítima, es necesario realizar otras operaciones tales como: descarga de los vagones del ferrocarril, transporte hasta el muelle, carga y estiba en el barco exportador, transporte (flete) hasta el punto de introducción a nuestro país, descarga y colocación en el muelle. En cualquiera de los casos, ya se efectuó la importación por tierra o por mar, en cada etapa, se pueden causar gastos por almacenaje temporal.

La serie de gastos que resultan necesarios para el transporte de la mercancía hasta el lugar de introducción al país, suelen englobarse en una sola factura y su importe constituye lo que se denomina "flete y gastos de transporte"; cuando se haga mención a "gastos de carga", es posible que se incluyan en la factura gastos anteriores al inicio del recorrido mencionado; análogamente, es posible que no se hayan incluido algunos gastos relacionados con la entrega de las

mercancías, como por ejemplo los gastos de descarga y colocación en el muelle; en cualquiera de estos casos el precio normal de las mercancías debe ser ajustado a los gastos de entrega.

Además de los gastos de entrega mencionados, otros que también están relacionados con la entrega de las mercancías y que deben incluirse en el valor normal, son los gastos que se causan con motivo de los derechos y gravámenes a la salida de las mercancías del país de exportación, relativos al cumplimiento de las formalidades aduaneras y que no sean reembolsables; los gastos que se originan con la obtención, fuera de nuestro país, de los papeles necesarios para la introducción de las mercancías en el territorio nacional, tales como los certificados de origen, de sanidad, inclusive los emolumentos consulares. También deben incluirse, cuando se causen, los derechos por el tránsito de las mercancías en territorio de un tercer país.

La enumeración de estos gastos no tiene carácter limitativo, ya que forman parte del valor normal de las mercancías todos aquellos gastos que sean necesarios para que el vendedor realice la entrega de las mercancías en buen estado al comprador, en el lugar de introducción al territorio nacional.

3.2.1.2. GASTOS DE VENTA.

3.2.1.2.1. COMISIONES Y CORRETAJES.

El valor normal que contempla la Ley Aduanera, comprende tanto los gastos de entrega como los correspondientes a la venta de la mercancía, razón por la cual la fracción VIII del artículo 124 del Reglamento, señala que forman parte del valor normal los pagos efectuados por comisiones o corretajes, de compra o venta que se hayan pagado o que se hayan de pagar a cualquier persona física o moral, que haya intervenido en la transacción, ya que son gastos inherentes a la venta de las mercancías y, como tales, deben siempre incluirse en el valor aduanero.

La comisión como nos lo señala el artículo 273 del Código de Comercio, implica que el comisionista actúe en virtud de un mandato, que un comitente le confiere para realizar actos de comercio; la comisión viene a ser la retribución que se paga al comisionista por la prestación de sus servicios, -- el comitente puede ser tanto el vendedor como el comprador, -- lo que determina la clase de comisión.

En cuanto a los corretajes son remuneraciones análogas a las comisiones, con la sola diferencia de que la persona a quien se pagan, no está expresamente ligada ni al comprador ni al vendedor, siendo su función esencial la de aproximar comercialmente a ambos y facilitar la realización de las-

transacciones u operaciones de ellas derivadas; Debemos aclarar que las operaciones en las que el intermediario es igualmente el importador de las mercancías, serán motivo de estudio posterior en este mismo Capítulo.

3.2.1.2.2. COMISIONES DE COMPRA.

Este tipo de comisión es la que se paga al agente o al intermediario que actúa por cuenta del comprador, como retribución por los servicios prestados, o que se esperan de él, en relación con la transacción, selección, seguro, transporte o expedición de las mercancías u otros servicios similares relativos a la importación de las mismas. Lo que caracteriza al agente de compras es que no está ligado a ningún vendedor determinado, sino que, al actuar por cuenta del comprador, gestiona la adquisición de las mercancías de aquel suministrador que las proporcione en las condiciones más favorables para su cliente, en cuanto al precio, calidad, forma de pago, plazo de entrega, etc.

En la mayoría de los casos, esta comisión consiste en un tanto por ciento sobre el precio de factura y para obtener el valor normal basta que al precio de factura se aumente el porcentaje en que consiste la comisión, sin perjuicio de otros ajustes que pudieran ser necesarios. En estos casos la comisión se paga periódicamente o en forma de una suma global, por lo que resulta necesario señalar en forma por separado la

comisión que corresponde a cada operación, y el método más recomendable es aquel que consiste en calcular un porcentaje aplicable al precio de factura, el cual resulta de sumar las comisiones devengadas, durante un cierto período y cifrarlas en un porcentaje del precio total de las mercancías adquiridas en el mismo período; el porcentaje así adquirido se aplica en cada una de las importaciones que se efectúen durante el período siguiente.

Puede haber casos en los que se desconoce el monto de las comisiones o bien porque estas no se cobran, como tratándose de una firma asociada al comprador que presta el servicio sin recibir retribución; en estos casos el único método que resulta aplicable es el de utilizar el tipo de comisión comunmente pagado para retribuir estos servicios en la rama comercial considerada y en transacciones efectuadas en condiciones de libre competencia.

En la actualidad son poco usuales las comisiones de compra, y sólo en las adquisiciones de materias primas cotizables en las distintas Bolsas Mundiales se pueden encontrar, pues en estos casos, la oportunidad de la intervención del intermediario puede resultar decisiva para los intereses de su cliente.

3.2.1.2.3. COMISIONES DE VENTA.

En este tipo de comisiones, generalmente los vendedo

res remuneran directamente a sus agentes o intermediarios por los servicios que éstos desempeñan en su favor y por lo tanto, presentan a los compradores independientes facturas que comprenden la comisión del agente. Al efectuarse el pago por el comprador, el vendedor envía a su agente una nota de abono en cuenta por la comisión y cuando se llegue el plazo convenido en el contrato de agencia, le girará el importe de las comisiones obtenidas en el período; en tales casos, el precio de factura no se ajusta por concepto de comisión, pues ésta ya se encuentra incluida en él; la justificación se obtiene con el abono bancario de las cantidades recibidas por tal concepto.

Pero resultan frecuentes los casos en que el vendedor factura al cliente en precio neto, que no incluye la comisión del agente, pero estableciendo como una obligación del comprador, la de pagar separadamente la comisión al agente o intermediario. En estos casos, al determinar el valor aduanero, el precio de factura debe aumentarse con el importe de la comisión pagada o por pagar, más los otros elementos del valor normal que no se hubieran incluido en el precio contractual.

Si estas comisiones se expresan, como es usual, en un porcentaje y este fuera fijo en todas las ventas del mismo proveedor, o incluso siendo variable, si se conoce la escala según cuantía de las operaciones, mercancías, etc., para facilitar la determinación de la base impositiva se puede calcular un ajuste sobre el precio de factura, aplicable a todas -

las sucesivas importaciones de mercancías vendidas por el mismo proveedor.

Las comisiones y los corretajes deben incluirse en el valor normal de las mercancías, cualquiera que sea el país donde resida el agente o intermediario al que se paguen y se trate de comisiones de compra o de venta; porque, además de la plusvalía que le confiere a las mercancías la intervención del agente o intermediario, se trata de un gasto relacionado con la venta de la mercancía y estos gastos deben incluirse en el valor normal, sin importar el lugar y momento en que se causen.

3.2.1.2.4. COMO SE OBTIENE EL AJUSTE DE UN PRECIO NETO DEL QUE SE HA DEDUCIDO UNA COMISION.

Las comisiones que se pagan al agente, generalmente consisten en un porcentaje sobre el precio bruto, que si consta en la factura en forma expresa, basta aumentarlo al precio neto, o en su caso tomar simplemente el precio bruto para determinar el valor en aduanas. La dificultad se da cuando en la factura consta sólo el precio neto y el tanto por ciento de la comisión pues si el porcentaje se calcula sobre el precio neto y se adiciona a éste, el importe que resulta es menor que el precio bruto que buscamos.

En el libro "Valor en Aduanas de las mercancías", Rafael Herrera Ydñez, nos da un ejemplo que nos aclara lo

anterior y además nos señala el método para resolver este problema.

Ejemplo:

"Suponiendo que el precio bruto de una mercancía es de 10,000 unidades monetarias y que la comisión que el vendedor concede a su agente es del 7.5%, en tal caso el precio neto que el vendedor le facturaría sería de 9250 u.m. (10,000-750) y si calculáramos el importe de la comisión sobre tal cifra obtendríamos $9250 \times 7.5 / 100 = 693.75$ u.m. que sumados a 9250 darían 9943.75 u.m. como precio bruto, lo cual no es cierto. - Lo que induce a buscar el porcentaje del precio neto que debe agregarse a éste para obtener el precio bruto" (39)

El método que es aplicable a todo precio neto que se haya obtenido deduciendo cualquier reducción no admisible, no sólo por comisiones, sino por cualquier otro concepto, es el siguiente:

llamando a:

r=Porcentaje de la reducción sobre el precio bruto.

X=Porcentaje de ajuste que se busca, aplicable al precio neto de factura.

Fórmula: Para obtener el porcentaje de ajuste, por la reducción no admitida,

(39) HERRERA IDAÑEZ; RAFAEL, Op. Cit. Pag. 154.

$$x = \frac{100 r}{100 r}$$

basta con resolver la anterior regla de tres simple.

Planteamiento del ejemplo:

Si el 100 por ciento menos el 7.5 por ciento es el 100 por ciento facturado por el vendedor, el 7.5 por ciento al 100 por ciento que tanto nos dará.

$$\frac{100-7.5}{7.5} \quad \frac{100}{x} = \frac{100 \times 7.5}{100-7.5} = \frac{750}{92.5} = \underline{8.108}$$

porcentaje de ajuste que se aplica sobre el precio neto:

x=8.108 por ciento.

3.2.1.2.5. GASTOS DE EXAMEN Y DE ANALISIS.

Existen mercancías que frecuentemente en sus contratos de venta se hace depender su precio y hasta su venta de ciertas normas de calidad, pureza, etc., que normalmente deberán comprobarse por el examen o análisis de un perito, independientemente tanto del comprador como del vendedor.

Los gastos que se ocasionan con estos exámenes o análisis, algunas veces son de consideración, pero de acuerdo a-

la fracción VII, del artículo 124 del reglamento, deben incluirse siempre en el valor en aduana, ya que son indispensables para realizar la venta.

Dichos gastos pueden correr a cargo del vendedor o del comprador, o bien repartirse entre ambos. Los supuestos que se pueden presentar, de acuerdo al Criterio XVIII, del Comité del Valor de Bruselas son los siguientes:

A).- Si los paga el vendedor, puede suceder:

- Que los incluya en el precio facturado por la mercancía.
- Que los facture separadamente.

B).- Si son a cargo del comprador, puede suceder:

- Que el examen o análisis se realice en el país de exportación, o en otro país extranjero, y entonces el pago lo efectuará:
- Directamente al perito que haya practicado el análisis.
- Reembolsando al vendedor los gastos que éste haya realizado por su cuenta.
- Que el examen o análisis se practique en el país de importación y en este caso lo paga directamente al perito.

La liquidación de los mencionados gastos puede realizarse de las diversas formas que se desprenden de los supues-

tos anteriores, o mediante una combinación de ellas. Es necesario hacer el comentario de que los gastos de venta y entrega que hemos mencionado, son los más usuales, más no son todos, ya que de acuerdo a la definición de valor que da la Ley Aduanera se deben comprender todos aquellos gastos que sean necesarios para la venta y la entrega de las mercancías, en las condiciones establecidas por dicha ley.

3.2.2. EL PRECIO PAGADO O POR PAGAR DEBE SER AJUSTADO, CUANDO INCLUYA DESCUENTOS O REDUCCIONES DE LOS NO ADMISIBLES- EN LA DETERMINACION DEL VALOR NORMAL.

Es común encontrar en algunas ramas del comercio, que los vendedores conceden sobre un precio base de sus mercancías, descuentos o reducciones, que tienen como origen -- diversas causas. En la factura comercial, éstos pueden aparecer como un porcentaje y expresando el carácter que tienen, o simplemente consignando el porcentaje de descuento o la cantidad que corresponde al mismo, sin señalar el concepto por el que se conceden; y otras veces, la factura trae un precio neto, sin que en la misma se haga referencia de la rebaja concedida.

"De una manera general, se puede definir el descuento, como una reducción sobre el precio establecido (precio base) que el vendedor concede al comprador en retribución a un servicio prestado o como indemnización por el no cumpli -

miento de una obligación que le corresponde, y que se transmite al comprador". (40)

En el principio de este capítulo mencionamos que la Ley Aduanera acepta como base de la valoración, el precio - al que cualquier comprador podría adquirir las mercancías importadas como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia; por eso, el artículo 120 del Reglamento de la Ley Aduanera señala que cualquier descuento que sea usual en la rama comercial de que se trate y que tenga - carácter de generalidad, es decir, que se conceda libremente a cualquier comprador de nuestro país que se halle en análogas circunstancias, debe aceptarse al determinar el valor - normal de las mercancías, siempre y cuando se comprenda en forma expresa en la factura o contrato. Por el contrario, no se podrán excluir del valor normal, los descuentos o rebajas que tengan un carácter especial o que sean anormales en el - sentido de la definición de valor que adopta la Ley y por lo tanto, deben ser aumentados al precio de factura cuando éstos los contemple.

(40) FERREIRA NEVES, OTO, INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL VALOR - ADUANERO, ESCUELA NACIONAL DE HACIENDA, REPUBLICA DE VENEZUELA, 1972, PAGINA 41.

3.2.2.1. DESCUENTOS Y REDUCCIONES ADMISIBLES.

3.2.2.1.1. POR CANTIDAD.

Resulta usual, que en algunas ramas del comercio, los precios se ven influidos por la cantidad física de la mercancía sobre la que versa la transacción, esto es, que a un mayor volumen de compra corresponda un menor precio, lo cual resulta normal de acuerdo a la fracción I, del artículo 120 del Reglamento, que establece que son admisibles los descuentos por cantidad, siempre que el descuento se haya otorgado en las siguientes condiciones.

- Que cualquier comprador pueda disfrutar de la rebaja.
- Que el descuento se haya otorgado respecto de una sola adquisición, aun cuando se importe en envíos escalonados.
- Que la cantidad total a la que se refiere el descuento venga destinada efectivamente al país y con signada a un solo importador.
- Que no tenga carácter retroactivo; es decir, que no se descunte en una importación actual sumas que correspondan a expediciones anteriores.

3.2.2.1.2. POR NIVEL COMERCIAL.

El precio de la mercancía, también puede verse reducido por el nivel comercial de la transacción, esto es, de acuerdo al escalón comercial en que se desenvuelve el comprador dentro de los canales de distribución, estos descuentos constituyen una práctica común dentro del comercio y por lo tanto, la ley los acepta sin más limitaciones que las de que tengan carácter de generalidad, que el porcentaje sea el usual en la rama comercial de que se trate y que el importador se halle situado realmente en el nivel que corresponda para disfrutar de la rebaja. En el mismo sentido se manifiesta el Reglamento de la Ley en la fracción IV, de su artículo 120, que nos dice que para que se acepten estos descuentos será necesario que se pruebe el nivel comercial en el que actúa el importador, ya sea como fabricante o comerciante mayorista o minorista.

3.2.2.1.3. POR PAGO AL CONTADO O PRONTO PAGO.

El concepto de valor normal que establece el artículo 48 de la Ley Aduanera, deja entrever que el elemento precio que considera es un "precio al contado", pues señala que el precio que correspondería a la mercancía que se importa, como consecuencia de una venta, debe ser válido en el momento en que los impuestos de aduana son exigibles y la mercancía --

debe ser entregada por el vendedor en el lugar de introducción al territorio nacional. "De los anteriores elementos - tiempo y lugar, se deduce que el precio que se está considerando es el de una venta al contado". (41)

La afirmación hecha, encuentra su ratificación en la fracción II del artículo 120 del Reglamento, el cual nos dice que los descuentos por pago al contado o por pronto pago deben admitirse como deducción sobre el valor de las mercancías siempre que se trate manifiestamente de un verdadero descuento por pago al contado, si es usual en la rama comercial de que se trate y se conceda con carácter de generalidad a cualquier comprador de nuestro país; estos descuentos deben aceptarse como reducciones del precio de la mercancía, aún cuando no se haya efectuado el pago, al momento de la importación; basta que la forma de pago sea considerada, dentro de la rama comercial, como pago al contado, para que reciba los beneficios del descuento y lo acepte la aduana.

3.2.2.1.4. POR GARANTIA.

Este tipo de descuento se concede en un limitado número de ramas comerciales, y consiste en que el vendedor otorga una reducción sobre sus precios de tarifa, para resarcir al comprador según la fracción III del artículo 120 del Regla

(41) CASAIS, HECTOR C., Op. Cit., Pág. 89.

mento, por posibles deméritos sufridos por las mercancías durante su transporte, o por deficiencias de fabricación que puedan presentar y siempre que no beneficie a ventas anteriores; como se ve, estos descuentos de garantía son para mercancías, que por sus características, es común que resulte en cada envío cierto porcentaje de piezas defectuosas; son admitidos para calcular el valor en aduana, dado su carácter de generalidad y su concesión a todos los compradores.

A veces, en lugar de descuento, el vendedor envía por el mismo precio facturado, más cantidad de mercancía, en la proporción equivalente al descuento. Esta modalidad no cambia en esencia la naturaleza de la bonificación y es también admisible.

3.2.2.1.5. DESCUENTOS ESTACIONALES.

Estos descuentos se conceden solo en ciertas ramas del comercio y para las compras que se efectúan en determinadas épocas del año, en las que es menor o nula la demanda de ese tipo de mercancía; como se aprecia, estos descuentos son propios de aquellas mercancías que se venden solo en ciertas épocas del año, como el verano o el invierno; tales rebajas son admisibles, para la determinación del valor aduanero, siempre que la importación se efectúe en la época del año en que efectivamente se concedan.

3.2.2.1.6. OTROS DESCUENTOS DE CARACTER GENERAL.

Además de todos los anteriores descuentos y reducciones, la fracción V del artículo 120 del Reglamento. señala que serán admisibles todos aquellos que se concedan sobre el precio usual de competencia en forma expresa y con carácter general, siempre que no impongan restricciones a la actividad del comprador, ni alteren la noción de valor normal. Como las llamadas "primas de fidelidad", que se conceden a la clientela regular por algunos proveedores, que las otorgan para asegurarse dicha clientela. Estas primas consisten en rebajas que se otorgan libremente a todos los compradores, y que, por lo tanto, deben admitirse al determinar el valor en aduana de las mercancías a que afectan. Por el contrario, dichos descuentos deberán rechazarse cuando se concedan bajo restricciones impuestas por el vendedor al comprador.

Otro tipo de descuento que en ocasiones se aplica, es el que por su finalidad se le ha dado en llamar "rebaja de aduana"; estos se conceden por los vendedores del país de exportación con carácter general, a todos los compradores de determinado país importador, para compensar una elevación de los impuestos arancelarios en el país de importación, para determinado tipo de mercancía, o una rebaja de los mismos para las mercancías competitivas de un tercer país exportador. Por su carácter general debe aceptarse en la determinación del valor normal.

Como ya mencionamos se debe aceptar para la determinación del valor aduanero cualquier descuento o rebaja concedida con carácter de generalidad a cualquier comprador y que no altere las condiciones establecidas en el concepto de valor normal.

3.2.2.2. DESCUENTOS Y REDUCCIONES NO ADMISIBLES.

3.2.2.2.1. DESCUENTOS O REDUCCIONES CONCEDIDOS ÚNICAMENTE A LOS REPRESENTANTES, AGENTES, ETC.

Generalmente éstos no se refieren a auténticos descuentos, sino al importe de comisiones que se deducen del precio de factura. "Un descuento es verdadero, cuando está relacionado con un costo de operación, esto es, no depende de la persona del comprador". (42) De tal manera que cualquiera que sea la denominación que se de a estas rebajas, no son admisibles para determinar la base de imposición y deben incrementarse al precio neto de factura.

3.2.2.2.2. DESCUENTOS CIRCUNSTANCIALES.

Por su falta de generalidad estos descuentos no son-

(42) EL VALOR EN ADUANA, Op. Cit. Página, 72.

admisibles para determinar el valor normal de las mercancías que se importan, tal como lo establece el último párrafo del artículo 120 del Reglamento. Dentro de estos descuentos, están las rebajas fortuitas que se conceden por causas diversas, pero que por su falta de generalidad no son admisibles y se deben agregar al valor en aduana.

También, en este grupo, se encuentran los llamados "descuentos de lucha" y los "descuentos para introducción en el mercado"; estos descuentos los conceden algunos vendedores para compensar o superar una oferta más ventajosa de un competidor en una operación determinada y no perder la venta, pero sin que tenga continuidad ni se extienda a todas las transacciones que se realicen en el mismo país de importación. Por carecer de generalidad, no son admitidos y deben aumentarse al valor de la mercancía.

3.2.2.2.3. DESCUENTOS SOBRE MUESTRAS.

Las mercancías que se importan como muestras deben ser valoradas de acuerdo a las reglas generales para la valoración que comprende la Ley Aduanera, con independencia del hecho de que sean importadas como muestras y no para su venta. Debido a que el precio de factura referente a estas mercancías contiene elevados descuentos y rebajas, que habitualmente se les hacen, el reglamento, en el último párrafo de su artículo 120, establece que no son admisibles. Dichos descuentos no se admitirán, aunque se alegue que se trata de artículos con pre

sentación comercial diferente a la del producto que representan, por estar destinados a la distribución gratuita en el país de importación.

De la misma manera, tampoco se pueden admitir en las facturas de envíos comerciales, las deducciones que se efectúen por el suministro de muestras, que a veces se designan con el término genérico de "descuento comercial".

Los descuentos sobre muestras deben ser considerados como cualquier descuento anormal o cualquier reducción en el precio corriente de competencia y como inadmisibles para determinar el valor en aduana.

3.2.2.2.4. DESCUENTOS POR PAGO ANTICIPADO.

En ocasiones el vendedor exige al cliente el pago anticipado de sus pedidos, ya sea en su totalidad o en parte; - el pago se puede efectuar en el momento de hacer el pedido, - en algún momento de la fabricación de la mercancía, o en cualquier momento que sea anterior a la entrega. En contrapartida, el vendedor al facturar puede conceder un descuento sobre el precio usual de venta, el cual, de acuerdo al último párrafo, - del artículo 120 del Reglamento, no podrá admitirse como deducción sobre el precio estipulado, ya que tal deducción conduciría a aceptar como base de valoración un precio inferior al precio de contado. En consecuencia, si se ha fijado un precio neto como resultado de un descuento por pago anticipado, - dicho descuento deberá reincorporarse nuevamente al precio.

Por otra parte, el solo hecho de un pago anticipado, no permite presumir que este descuento se haya concedido. La validez de tal presunción implica la existencia de un precio al contado más elevado.

3.2.2.2.5. DESCUENTOS POR RETRASOS EN EL PLAZO DE ENTREGA.

En la práctica son poco frecuentes los contratos que estipulan penalizaciones para el vendedor, para el caso de no entregar las mercancías dentro del plazo señalado. Sin embargo, cuando se hagan efectivas las reducciones de este tipo, - constituirán un elemento extraño a la noción de precio normal y, por consiguiente, no se tomarán en consideración para determinar la base imponible, tal como lo establece el último párrafo, del artículo 120 del Reglamento, por lo que se deberá aumentar a la suma total de la factura, el importe de la multa que se había deducido del precio convenido.

3.2.2.2.6. DESCUENTOS PARA COMPENSAR DEFICIENCIAS EN EXPEDICIONES ANTERIORES.

En ocasiones sucede que al recibir la mercancía, el importador se dá cuenta que presenta deficiencias por motivo de calidad, defectos de los envases o por cualquier otra causa, lo que trae como consecuencia que el comprador reclame al vendedor; en estos casos, lo más común es que se llegue a un acuerdo, en que el vendedor reembolsa al comprador cierta cantidad de dinero, o bien, haciéndole un descuento por una suma equivalente en el próximo envío.

Estos descuentos tienen carácter retroactivo, ya que se refieren a mercancías valoradas y despachadas con anterioridad, y por no referirse a las mercancías que se están presentando a valorar, de acuerdo al último párrafo, del artículo 120 del Reglamento, no pueden tomarse en consideración para determinar el valor normal y su importe deberá agregarse al precio neto de factura.

3.2.2.2.7. DESCUENTOS POR CANTIDADES ENTREGADAS EN EXCESO.

En otras ocasiones sucede que un proveedor envía a un comprador en el país de importación cantidades superiores de mercancías que las solicitadas por el segundo, y para que éste no las regrese y se las devuelva a su cargo, le concede un determinado descuento para las cantidades enviadas en exceso. Este descuento no es admisible, a efectos de la determinación del valor en aduana, porque el motivo que lo originó resulta extraño al concepto de valor normal que establece la Ley Aduanera.

Además de los anteriores, cualquier otro tipo de descuento o reducción de precio, que no tenga carácter de generalidad y no se conceda libremente a todos los compradores, o por alterar las condiciones establecidas en el concepto de "valor normal", o bien todo el que pueda calificarse como especial o anormal, no deberá aceptarse por la aduana y se incrementará al precio de factura.

3.2.3. EL PRECIO PAGADO O POR PAGAR DEBE SER AJUSTADO CUANDO NO COMPRENDA GASTOS PREVIOS A LA IMPORTACION DE LAS MERCANCIAS.

Generalmente la fabricación de artículos manufacturados, trae consigo una serie de gastos de investigación, de proyectos, de modelos, de matrices, de compra de aparatos especiales, etc., que el fabricante considera en sus gastos generales y los toma en cuenta cuando fija el precio de venta de sus mercancías. En algunas ocasiones cuando los artículos se fabrican por encargo o, cuando el fabricante no dispone de capital suficiente, el comprador se hace cargo de dichos gastos. En cualquiera de los casos mencionados según establece la fracción IX del artículo 124 del Reglamento, estos gastos formaran parte del valor normal de las mercancías y cuando no los contemple el precio de factura, deben ser aumentados.

3.2.3.1. IMPORTE DE LOS MODELOS, MOLDES, MATRICES, ETC.

Estos gastos también forman parte del valor normal, pues están comprendidos dentro de la enumeración que hace la fracción IX del artículo 124 del Reglamento, pero cuando se efectúan gastos por alguno de estos conceptos y se trata de importaciones sucesivas, surge el gran problema de como se deben repartir dichos gastos. Como es común en la valoración de las mercancías, se tendrán que tener en cuenta los elementos de hecho que se den en cada caso. En general se pueden utilizar dos métodos:

a) El más práctico, tanto para la administración como para el importador, consiste en adicionar la totalidad de los gastos de los modelos, útiles, etc., al importe de factura de las mercancías, con ocasión de la primera importación que se realice.

Este sistema, aunque sea el más cómodo, tiene el inconveniente de que si se abandonará la idea después de unas pocas importaciones, no sería justo acumular la totalidad de los gastos a los envíos realizados.

b) El segundo método, que podría calificarse como teórico, consiste en calcular el porcentaje que estos gastos representan sobre el importe de la producción proyectada y aplicarlo a cada una de las importaciones que se realicen". (43)

Cuando los modelos, matrices, etc., los realiza el importador y los remite al fabricante extranjero para que los ponga en práctica, la esencia del problema no cambia y su costo debe aumentarse al valor de las mercancías que se importan. Teóricamente, todos estos gastos forman parte del valor normal, pero en la práctica, resulta de poca utilidad tenerlos en cuenta por su bajo monto, salvo algunas ocasiones en las que tienen un valor suficiente como para cubrir una parte im-

(43) HERRERA YDAÑEZ. Op. Cit., Página, 185

portante de los gastos preliminares de fabricación.

3.2.3.2. GASTOS DE INGENIERIA.

De los gastos previos a la fabricación de las mercancías a que se refiere la fracción IX del artículo 124 del Reglamento, son los gastos de los gastos de estudios previos, corrientemente conocidos con el nombre de "gastos de ingeniería", los que más trascendencia tienen en el valor normal de las mercancías que se importan. Generalmente, estos gastos vienen incluidos en el valor de las mercancías que se importan y sólo cuando se trata de instalaciones especiales o industriales, estos gastos se facturan en forma separada del precio de las mercancías.

Como vemos, estos gastos revisten singular importancia cuando se trata de instalaciones industriales, ya que, si una firma nacional se decide a montar una instalación de esta índole, lo normal es que solo conozca sus necesidades y sus posibilidades económicas, pero ignore cual es el modo más rentable de realizar sus propósitos, por lo que es frecuente, que encargue la instalación a una empresa especialista en el ramo, por medio de un contrato de estudio, que es un convenio en virtud del cual, una de las partes se compromete a proporcionar a la otra, todas las indicaciones precisas que permitan fabricar una mercancía, realizar una construcción o hacer una instalación, que responda a condiciones fijadas previamente. La característica esencial de estos contratos es que su-

objetivo es la construcción de un material original que todavía no existe o la modificación especialmente estudiada de un material ya existente. Dentro de este concepto puede incluirse una amplia gama de contratos, como son los de ingeniería, servicios tecnoeconómicos, asistencia técnica, licencia y "Know-How", aunque en la mayor parte de los casos, el convenio suscrito está formado por una combinación de dos o más tipos de los contratos mencionados, a los que en ocasiones hay que añadir un contrato de suministro de materiales.

Para determinar el monto de los gastos de ingeniería, que son repercutibles en el precio de la mercancía que se importa, habrá que diferenciar el contrato de ingeniería de los demás contratos; se entiende por contratos de ingeniería "aquellos por los que una empresa, denominada ingeniero consultor, se compromete a realizar una serie de operaciones y estudios de carácter técnico, económico y sociológico, de investigación, proyecto y gestión de compra, para la fabricación de una instalación industrial, mediante la percepción de una remuneración determinada". (44)

De los gastos que ocasionan las operaciones y estudios mencionados en el anterior concepto, únicamente son incrementables al valor normal de las mercancías, aquéllos que

(44) DE BUERBA, MIGUEL, INGENIERING, REVISTA "ADUANAS" No. - 131, DOCUMENTACION SOBRE VALORACION EN ADUANAS DE MERCANCIAS, SELECCION DE ARTICULOS DE REVISTAS, OE.A., E.U.A.- 1974, página 39

tengan su origen en las operaciones y estudios de carácter técnico y que son anteriores o coincidentes a la fabricación de las mercancías importadas. Estos gastos deben incrementarse, sin importar quien sea su autor, ni el lugar donde se hayan efectuado los estudios.

Puede suceder que los gastos de ingeniería se incluyan en el precio de las mercancías que se importan y entonces no será necesario realizar ningún ajuste al precio de la mercancía por este concepto. Pero lo normal es, que la firma que realiza las operaciones y estudios de ingeniería, facture por separado sus servicios de asesoría, gestión y suministro de los materiales que requiere la instalación. Es decir, que en el precio facturado para las mercancías que se importan, no estará incluido el costo de la investigación, proyectos y especificaciones, etc., que han servido de base para la fabricación o modificación de los materiales, ni el de los servicios de gestión de compra cuando los materiales son fabricados por un tercero, ni por la coordinación de las entregas, etc.; por lo que un valor declarado en base al precio facturado para las mercancías suministradas en dichas condiciones de facturación no es aceptable a efectos de la determinación del valor en aduana ya que deben considerarse los gastos de ingeniería, pues son indispensables para que la mercancía se pueda producir.

Cuando el contrato de ingeniería no especifique el costo monetario de cada una de las prestaciones que comprende, ni las horas de servicio de ingeniería correspondiente a cada-

una, estableciendo tan sólo un precio único que comprenda todas las prestaciones, para determinar el monto de la repercusión de los gastos de ingeniería sobre el precio facturado - para las mercancías importadas, habrá que desglosar del importe total del contrato, el valor que corresponde a cada una de las prestaciones que comprende, hasta llegar a los gastos de ingeniería que son incrementables al precio de la mercancía. La determinación del valor que corresponde a cada una de las prestaciones se hará de acuerdo con las especificaciones y detalles del contrato y con las explicaciones y argumentos del importador o su representante.

Debido a la amplitud de servicios, gestiones y prestaciones que puede abarcar un contrato de la naturaleza del que tratamos, no es posible hacer una relación limitativa de los anteriores conceptos, sino tan sólo señalar esquemáticamente una serie de grupos de prestaciones que bajo un concepto general abarquen servicios similares.

Planos.- Los contratos de ingeniería normalmente traen aparejada la obligación para el ingeniero consultor, de suministrar planos y documentación técnica; por tal, la primera labor a realizar en la determinación de los gastos de ingeniería, será desglosar del importe total del contrato el valor material de los planos y de la documentación técnica, ya que el monto de los mismos no puede ser incrementado al precio facturado para las mercancías que se importan, por tratarse de mercancías que deben valorarse en forma independiente,-

por tener en la Sección X del Arancel, la partida 49.06 que se refiere a los planos, dibujos y croquis industriales, comerciales y similares y por la cual deben ser aforados todos los planos y la documentación técnica suministrados desde el extranjero, siempre y cuando éstos no sean impresos.

"Si el contrato de ingeniería, que determina la importación de los planos no previera el suministro de mercancías extranjeras, sino únicamente el de los diseños para la fabricación en territorio nacional de las máquinas y aparatos necesarios para el funcionamiento de la instalación, planos de edificios y los correspondientes al montaje y al funcionamiento conjunto de la instalación; en virtud de que los planos y la documentación técnica constituyen la mercancía objeto de las importaciones que se contemplan, su base imponible estará representada por la totalidad del importe del contrato de ingeniería"; (45) salvo que este cubriera otras prestaciones, como podrían ser la dirección de los trabajos de construcción de los edificios, la vigilancia y comprobación de los materiales fabricados en territorio nacional, etc.; en tal caso, será necesario reducir del importe global del contrato el valor que corresponde a estas prestaciones.

Realizado el desglose del valor atribuido a los pla-

(45) DE BUERBA, MIGUEL, VALORACION EN ADUANA DE PLANOS Y DIBUJOS TECNICOS REVISTAS "DERECHO ADUANERO", CURSO NACIONAL SOBRE NOMENCLATURA Y VALORACION ADUANERA DE BRUSELAS, - SAN SALVADOR, EL SALVADOR, 1978, página, 6

nos del importe total del contrato de ingeniería, vemos a continuación la repercusión que tiene el importe de las diversas prestaciones, sobre el valor declarado de las mercancías importadas al amparo del convenio.

Propiedad Intelectual y Propiedad Industrial.- Casi todos los contratos de ingeniería suelen referirse a la propiedad industrial y propiedad intelectual que el ingeniero - consultor cede a la firma que contrata sus servicios; esta cesión comprende el valor del derecho de utilización de procedimientos patentados, licencias, modelos, dibujos y marcas, - en cuanto ha habido una transmisión de conocimientos técnicos y procedimientos patentados. De acuerdo a lo que establece el artículo 53 de la Ley Aduanera, el importe de estas prestaciones forma parte del valor de las mercancías que se importan, - sólo que son gastos diferentes a los de ingeniería, y por tal motivo deben ser incrementados al valor normal de las mercancías en forma aparte.

El incremento de la propiedad industrial e intelectual, tiene las siguientes excepciones:

- a) No debe repercutirse la parte proporcional del importe a pagar por este concepto que sea imputable el material nacional utilizado en la fabricación o instalación de que se trate;
- b) Que únicamente se sumará al precio facturado por el material extranjero la parte proporcional del-

importe de la cesión, cuando tal material constituya una especialidad del propietario de las patentes y marcas, a no ser que las mercancías importadas hayan sido fabricadas de acuerdo con la técnica del ingeniero consultor.

Know-How.- Cuando el contrato contemple la cesión -- del llamado Know-How, que comprende el conjunto de procedimientos o modos de actuar que no pueden ser patentados, pero que constituyen un elemento valiosísimo guardado con gran secreto y que sólo se cede con la obligación de no comunicar sus técnicas a un tercero, por tratarse de asistencia técnica pura, no puede incrementarse al valor en aduana, ya que es un elemento extraño al concepto del valor normal.

Una vez separados del valor global del contrato de ingeniería, el monto de las anteriores prestaciones, el remanente, debe ser estudiado con el fin de establecer tan sólo los gastos de los servicios y prestaciones de ingeniería que sean anteriores o coincidentes con la importación, y obtenido el importe según contrato de ellos, habrá de incrementarse solamente la parte que corresponde proporcionalmente al material extranjero incorporado a la instalación. Es decir, que no deben tenerse en cuenta a los efectos de la determinación del valor en aduana de las mercancías, los gastos que origine la asistencia técnica a la que haga mención el contrato, ni la parte proporcional de los gastos de ingeniería que sean atribuibles a los elementos nacionales incorporados.

Al igual que los gastos originados por la prestación-

de asistencia técnica, deben ser desglosadas las prestaciones económicas en que se evalúe, el entrenamiento de personal nacional que vaya a intervenir en la construcción y explotación de la instalación, los gastos en que se estime el asesoramiento prestado por los ingenieros consultores, las visitas previas al lugar de emplazamiento para realizar estudios socioeconómicos, geográficos, geológicos, etc., la cesión de mano de obra especializada, tanto para los trabajos preliminares, como para el montaje y puesta en marcha, los gastos que origine la coordinación de los diversos subcontratistas, así como la inspección de sus trabajos, el control de trabajo y vigilancia de los trabajos de construcción, el know-how, etc.

Separados los conceptos cuyos gastos no forman parte del valor de las mercancías, salvo los que se refieren a la cesión de patentes y procedimientos que se incrementan en forma separada, quedará una serie de prestaciones que pueden ser ya consideradas como servicios de ingeniería y estudios de carácter técnico, de las que aún habrá que separar las que hayan tenido lugar con posterioridad a la importación, que tan sólo los gastos previos son incluibles en el valor en aduana.

"De esta forma, se incrementan al precio del suministro de materiales las prestaciones que sean anteriores a la importación y que se refieran a: estudios técnicos e ingeniería de proyecto, estimaciones de costos, especificaciones técnicas para solicitudes de oferta, gestión de compra, ingeniería funcional, nomenclatura de materiales, vigilancia de la ejecución de los pedidos, estructuración y coordinación de - -

los suministros, recepción y centralización de materiales en un punto del extranjero". (46)

3.2.4. EL PRECIO PAGADO O POR PAGAR DEBE SER AJUSTADO CUANDO COMPRENDA ELEMENTOS EXTRAÑOS AL CONCEPTO DEL VALOR NORMAL.

3.2.4.1. INTERESES

Cuando el contrato de venta estipule un pago a plazos, resulta normal que el precio usual de venta se vea aumentado con los intereses que correspondan a la cantidad debida; estos intereses por pago diferido, no deben considerarse en el valor en aduana, pues si se incluyen, obtendremos un precio superior al precio que de contado tendrían las mercancías que se importan; ya que si el concepto de valor normal contempla un precio al contado, los intereses resultan un elemento ajeno a éste, por eso el Reglamento establece en la fracción V de su artículo 125, que los gastos bancarios, de financiamiento y los intereses por pago a plazo del precio de las mercancías, no forman parte del valor normal, por lo que deben deducirse del precio de factura que los incluya.

(46) DE BUERBA, MIGUEL, TECNOLOGIA DE BIENES DE EQUIPO Y VALOR EN ADUANA, REVISTA "DERECHO ADUANERO", CURSO NACIONAL SOBRE NOMENCLATURA Y VALORACION ADUANERA DE BRUSELAS, INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ADMINISTRACION PUBLICA, SAN SALVADOR, EL SALVADOR, A.C., ENERO DE 1978 PAG. 7.

Pero el hecho de que exista un pago a plazos, no quiere decir que forzosamente el precio contractual incluya los intereses; tal presunción sólo tendrá fundamento cuando se compruebe que exista un precio al contado que es inferior al que se haya estipulado en la venta con pago diferido.

Tampoco se incluirán en el valor en aduana los intereses que se paguen a cualquier intermediario por financiar las operaciones, ni los intereses bancarios por apertura de crédito u otros conceptos.

3.2.4.2. GASTOS DE INSTALACION, CONSERVACION Y ASISTENCIA TECNICA.

En los contratos de compra-venta que se refieren a bienes de equipo, como las instalaciones industriales, maquinarias, etc., con frecuencia se estipula la prestación de servicios indispensables para el montaje o la utilización del material, incluida la prestación de mano de obra especializada. La remuneración por dichos servicios resulta ajena al concepto del valor normal y, por tanto, la fracción IV del artículo 125 del reglamento señala que no se considera un concepto integrante del valor en aduana, porque no está relacionado con la venta y entrega de las mercancías en el lugar de introducción al territorio nacional, ya sea que los gastos se refieran a la instalación o a la conservación de los aparatos y de las máquinas, y a la asistencia técnica necesaria para su utilización.

Si estos gastos no se han facturado en forma separada y se han incluido en el precio de factura de las mercancías, tratándose de una compra-venta concertada en condiciones de libre competencia, el monto de los gastos mencionados puede deducirse del precio global contractual, en la medida en que éste exceda del precio que se cotiza para las mercancías sin tener en cuenta tales servicios.

En la práctica, lo más común es que dichos servicios se presten con motivo de transacciones en las que existen vínculos de asociación entre las partes contratantes o en otras ocasiones resulta imposible determinar separadamente su valor. En tales casos debe prescindirse del precio contractual y valorar las mercancías recurriendo a la noción teórica.

3.2.4.3. GASTOS DE FLETE Y SEGURO DESDE EL LUGAR DE EXPORTACION HASTA CUALQUIER PUNTO DEL TERRITORIO NACIONAL.

En virtud de que la fracción II del artículo 49 de la Ley Aduanera, establece expresamente que no son por cuenta del vendedor los gastos de fletes y seguros entre el puerto marítimo, terrestre o aéreo de exportación y el lugar de introducción al país y que la fracción III del mismo artículo, señala que los gastos que se causen por las mercancías en territorio nacional y que no sean necesarias para su venta y entrega hasta el lugar de introducción, deben excluirse del valor normal, se establece en la fracción I y II, del artícu-

lo 125 del reglamento, que los gastos de transporte y de seguro de las mercancías desde el lugar de exportación hasta cualquier punto del territorio nacional, se consideran como gastos no relacionados con la venta y entrega, aun en el caso de que las mercancías vayan a ser despachados en lugar distinto al de introducción. Por tal motivo, cuando estos gastos se incluyan en el valor contractual de las mercancías, deberán excluirse para obtener el valor normal.

3.2.4.4. GASTOS DE ENTREGA EN TERRITORIO NACIONAL.

Estos gastos quedan fuera del concepto del valor normal, ya que el artículo 49 de la Ley establece que las mercancías de importación son entregadas al comprador en el lugar de introducción al territorio nacional, y por lo tanto, los gastos de entrega que son por cuenta del vendedor se limitan a los que se causen hasta ese punto.

3.2.4.5. LOS DERECHOS E IMPUESTOS EXIGIBLES A LA IMPORTACION, GASTOS DE DESPACHO, ARBITRIOS, TASAS, ETC.

Por disposición expresa de la fracción III, del artículo 49 de la Ley Aduanera, estos gastos no forman parte del valor normal, por no ser necesarios para que el vendedor entregue las mercancías al comprador en el lugar señalado por la Ley.

Estos gastos también se considerarán en la fracción III del artículo 125 del Reglamento, como no necesarios para que el vendedor entregue las mercancías al comprador en el lugar de introducción al territorio nacional, por lo que no deben formar parte del valor normal.

3.2.4.6. LAS SOBREESTADIAS.

Dichos gastos quedan comprendidos en la última fracción, del artículo 125 del Reglamento, pues son gastos que no están relacionados con la venta y entrega de las mercancías y si se tomarán en cuenta al determinar el valor normal, se estaría fijando un valor aduanero superior al que realmente tendría la mercancía que se importa.

3.2.5. EL PRECIO PAGADO O POR PAGAR DEBE SER AJUSTADO CUANDO NO COMPRENDA LAS CONDICIONES ESPECIALES DE LAS MERCANCIAS.

3.2.5.1. VENTA DE MERCANCIAS POR LIQUIDACION DE "STOKS".

En el comercio se pueden presentar diversas situaciones en las cuales resulta necesario, para el comerciante, liquidar sus stocks de mercancías; las causas pueden constituirse según el criterio VI del Comité del Valor de Bruselas, como consecuencia de una reducción súbita de la demanda del ar-

título, variaciones de la moda, error en la previsión de la demanda y en algunas ocasiones motivadas en consideraciones de tipo financiero, tales como quiebra o liquidación, lo que trae como consecuencia que las mercancías alcancen precios inferiores a los de mercancías similares del mismo mercado exportador e incluso más bajas que el costo de producción del propio vendedor.

Estos precios son aceptados por la Ley Aduanera, al establecer que el valor normal de las mercancías a importar es el que les correspondería en la fecha de su llegada al territorio nacional; de tal manera, que la circunstancia de que hayan tenido un valor más o menos elevado en épocas anteriores, no debe tomarse en consideración. Lo que verdaderamente importa es saber, si al momento de la valoración el precio declarado es realmente un precio usual de competencia.

"Los precios pagados o por pagar para mercancías excedentes de stocks deben aceptarse por la aduana como base de valoración, si son precios que se ofrecen libremente a cualquier comprador independiente; salvo los casos en que la Administración de Aduanas considere que se trata de un precio tan bajo, que no guarda proporción con otros precios ofrecidos en liquidaciones de stocks de excedentes, efectuadas en condiciones comerciales normales; en estos casos, la administración podrá rechazar tales precios como base para la determinación del valor en aduana". (47)

3.2.5.2. MERCANCIAS AVERIADAS Y USADAS.

De acuerdo al concepto de valor normal que señala en su artículo 48 la Ley Aduanera, las mercancías que se valoran son aquellas que se importan, y su precio es el que les correspondería a éstas en la fecha de su llegada al territorio nacional; es decir que "las mercancías averiadas o usadas deben valorarse tomando en cuenta la situación o el estado físico que presenten en el momento de la importación" (48) de donde se deduce que no se trata de valorar el daño sufrido por las mercancías, sino más bien de determinar el valor de éstas en el estado que se presenten. Esta consideración fue tomada en cuenta por los redactores de la Ley Aduanera, al establecer en forma amplia y concreta, lo enunciado en el concepto del valor normal, ya que el primer párrafo del artículo 55 de la Ley señala que: "las mercancías se valoran en las condiciones materiales en que se presentan a la autoridad aduanera, por lo que si están averiadas o usadas, se aplicarán los preceptos de esta ley tomando en cuenta esas circunstancias para la valoración, Las averiadas deberán ser reconocidas por la citada autoridad".

Aunque de acuerdo al anterior procedimiento, no se trata de valorar el daño o deterioro sufrido por las mercancías, con el fin de fijar criterios uniformes que faciliten la determinación del valor en aduana de las mercancías usadas y siendo el más recomendable, aquel que establece un descuento en el valor con respecto al precio que tendría el producto

(48) CASAIS, HECTOR C., Ob. Cit. Página 144.

de nuevo, se optó por agregar al artículo 55, un segundo párrafo, en el que se establece que "como excepción a lo dispuesto en el párrafo anterior y con el fin de facilitar las operaciones, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público queda facultada para que, mediante disposiciones de carácter general en las importaciones de mercancías usadas, señala porcentajes de deducción para determinar el valor normal de esas mercancías. Dichos porcentajes se descontarán del precio usual de competencia, que en la fecha de llegada al país de los efectos a valorar, tengan mercancías nuevas, idénticas, o en su defecto similares a las que se valoran".

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público con base en la anterior disposición, en la décima Regla de Carácter General en Materia Aduanera, de las publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 18 de junio de 1982, establece que el porcentaje de deducción sobre el precio usual de competencia de la mercancía nueva, idéntica o similar a la mercancía usada que se valora será: de un 5% anual, si la mercancía tiene hasta 6 años de uso; si el uso excede del anterior término y se trata de maquinaria que no se produce en el país, previa la solicitud por parte del interesado y la comprobación mediante constancia de autoridad competente de que se trata realmente de dicha mercancía, se concederá un porcentaje más alto de deducción a juicio de la autoridad, sin que pueda exceder del 70% de acuerdo con los elementos de que se dispongan; cuando se trate de maquinaria y/o equipo usado del cual exista fabricación nacional, el porcentaje máximo de de-

ducción será del 30%.

El principal fin que persigue este segundo párrafo, - del artículo 55 de la Ley Aduanera, es el de permitir a la Secretaría de Hacienda regular en forma rápida y conveniente la importación de mercancía usada, de tal manera que mediante - disposiciones de carácter general pueda aumentar o disminuir - el por ciento de depreciación anual de las mercancías usadas, fomentando la importación de la que resulte benéfica para -- nuestra economía y desalentando aquella que pueda ser nociva. No obstante lo anterior, nos percatamos que en esta disposi - ción de la ley existe el mismo problema que se comentó al re - ferirse a los gastos por fletes, ya que desde el punto de vis - ta jurídico, resulta ilegal que la Ley Aduanera conceda facul - tades legislativas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Pú - blico. Lo correcto sería que en estos casos la Ley estable - ciera los respectivos procedimientos para que la Secretaría-- de Hacienda determinara dichos porcentajes fijos de deducción sobre el precio usual de competencia de la mercancía nueva, - idéntica o similar a la mercancía usada que se valora.

Respecto a la valoración de las mercancías averiadas - la última parte del primer párrafo del artículo 55 establece - que éstas deberán someterse al reconocimiento aduanero en to - das las ocasiones, sin que para estas mercancías se puedan - establecer porcentajes de deducción, ya que debido a las - - características tan especiales que presenta cada mercancía, - es imposible, de acuerdo a la definición de valor, establecer

dichos porcentajes de deducción. Sin embargo, de conformidad al artículo 132 del Reglamento, "cuando no sea posible valorar las mercancías averiadas conforme a los principios generales de la Ley, se tendrán en cuenta las condiciones en que se hizo la venta y, en su caso, se deducirá el importe de la indemnización comercial obtenida por el comprador, como resarcimiento por el daño sufrido"; Este procedimiento para determinar el valor normal de las mercancías averiadas, según el Criterio XI del Comité del Valor, está totalmente de acuerdo con la Definición de Valor de Bruselas que es la que adopta la Ley Aduanera, además, en todos los países que como el nuestro aplican la Definición de Valor de Bruselas, en relación a las mercancías averiadas, se ha llegado a la conclusión que "en la práctica, cuando se trate de operaciones concertadas en condiciones de libre competencia para las cuales el precio original pagado o por pagar hubiera servido de base de valoración, dicho precio puede constituir un punto de partida razonable para determinar el valor aduanero de las mercancías averiadas, deduciéndole el importe de la indemnización comercial obtenida por el comprador, como compensación de la disminución de valor de las mercancías a consecuencia del daño sufrido, pero excluyendo cualquier indemnización destinada a compensar la disminución del beneficio". (49) Así, la cantidad que quede después de reducir al precio de factura el importe de la indemnización, servirá de base para la valora --

(49) VALOR ADUANERO DE BRUSELAS. 1966, URUGUAY, MONTEVIDEO.

ción de las mercancías averiadas.

"El hecho de que el comprador no hubiera sido indemnizado comercialmente, no justifica que la valoración se haya de basar en la totalidad del precio pagado o por pagar; en este caso, será necesario investigar las razones por las que no se concedió la indemnización y establecer si, por el hecho del daño sufrido, las mercancías en cuestión tienen un valor efectivamente inferior al precio pagado por el comprador. En particular, se deberá averiguar si el comprador no ha pagado un precio inferior corriendo el riesgo de un daño, con la esperanza de obtener un mayor beneficio, pues en este supuesto no procedería deducir cantidad alguna del precio facturado". (50)

3.2.5.3. MERCANCIAS PROCEDENTES DEL DESGUACE DE BUQUES O DE LA RECUPERACION DE SUS RESTOS.

En la mayor parte de los casos estas mercancías se encuentran dañadas o deterioradas; y para valorarlas es necesario distinguir dos casos: que las mercancías se despachen a consumo como consecuencia de una venta o que dicha transacción no exista.

Lo más común, es que las mercancías se despachen a

consumo como consecuencia de una transacción comercial efectuada en condiciones de libre competencia, por ejemplo, cuando la venta la efectúa un astillero o un comerciante de mercancías salvadas, en estos casos, el valor en aduana puede establecerse a partir del precio pagado o por pagar; "por demás está decir que hay que observar el tipo de operación que se desarrolla para estas mercancías, porque pueden ser vendidas directamente en el lugar donde se encuentran como productos del siniestro. En este caso, por ejemplo, al precio facturado por la compañía de seguros, habría que sumarle los gastos necesarios para la extracción, transporte y descarga hasta situar las mercancías en el puerto del país importador" (51) Esta forma de valorar las mercancías también puede utilizarse para efectuar la comprobación del valor declarado.

Cuando estas mercancías se despachan en previsión de una venta, es decir, para que sean vendidas en pública subasta o en remate, el Criterio XII, del Comité del Valor, establece que en estos casos el valor en aduana se establece a partir del precio de venta o del que resulta de la subasta, -- con los ajustes que sean necesarios para considerar los derechos y gastos deducibles que se hayan incluido en el precio.

Cuando el despacho no se efectúa a consecuencia o en previsión de una venta, como por ejemplo, cuando el propietario de las mercancías las conserva para su propio uso, --

(51) CASAIN HECTOR , Op. Cit. pag. 136,

en estos casos, la administración puede valorarlas, como si se hubieran vendido en el estado en que se encuentren al pasar a consumo, y si estima que el valor declarado es insuficiente, podrá recurrir a la estimación del precio de tales mercancías.

3.2.5.4. CARACTERISTICAS MATERIALES.

La definición de valor que contiene el artículo 48 de la Ley Aduanera, señala que las mercancías que se han de valorar son aquellas que se presentan al despacho, estableciendo concretamente en el artículo 55 que "las mercancías se valorarán en las condiciones materiales en que se presenten a la autoridad aduanera, por lo que si están averiadas o usadas, se aplicarán los preceptos de esta Ley tomando en cuenta esas circunstancias para la valoración", o sea, es necesario valorarlas individualmente de acuerdo a sus propios méritos, debiendo se tener en cuenta la incidencia que tengan en el precio las características materiales de estas mercancías, tales como el estado en que se importan, su calidad, su grado de pureza, su acabado, etc.

Cuando la importación se realiza como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia, el precio contractual se habrá establecido tomando en cuenta las características materiales de las mercancías vendidas. Pero, puede suceder que los géneros que se presenten al despacho no corresponden al estado, calidad, grado de pureza, etc. que se pactaron en el contrato. En estos casos para valorar la mercancía se partirá de alguno de los diferentes precios que nos se-

ñala el artículo 50 de la Ley Aduanera, considerando el orden y sucesión que el mismo nos indica.

3.2.5.5. RESULTADOS DE DESPACHO CON MERMAS O EXCESOS.

Cuando el valor de las mercancías importadas depende de su peso, puedan resultar al efectuar el despacho, diferencias en más o en menos, con respecto al peso señalado en la factura comercial. La conducta a seguir dependerá de las circunstancias de cada caso y, en especial, de la modalidad de facturación.

Mercancías facturadas según "peso entregado". En estas condiciones el comprador solo está obligado a pagar la cantidad de mercancía que realmente resulte a la descarga; el precio normal se determina aplicando a la cantidad efectivamente despachada el precio unitario que se deduzca de la factura comercial. Mercancías facturadas según "peso expedido".- Se pueden presentar dos casos:

a) Que los excesos o las faltas, sean atribuibles a causas naturales o usuales en las mercancías en cuestión, como, por ejemplo, grado de humedad, diferencias de básculas, etc.; el valor en aduana se fija a partir del precio global de factura, sin tener en cuenta las diferencias de peso que hayan podido resultar; pero siempre que no exista una facturación complementaria en el caso de diferencia en más, ni un reembolso, en el supuesto de diferencias en menos.

b) Que las diferencias no se puedan achacar a causas naturales; el precio normal se establece teniendo en cuenta la cantidad que, efectivamente, haya resultado en el despacho, aún cuando, en el caso de mermas, éstas pudieran estar cubiertas por un seguro. Se procederá de igual forma, si hubiere facturación complementaria o reembolso en su caso.

Las mismas reglas son aplicables cuando las faltas o excesos se refieran a otras magnitudes distintas del peso, como longitud, superficie, volumen, número, etc.

3.2.6. EL PRECIO PAGADO O POR PAGAR EN ALGUNOS CASOS PUEDE ADMITIRSE COMO BASE DE LA VALORACION, EN LAS IMPORTACIONES REALIZADAS FUERA DEL AMBITO DE LA LIBRE COMPETENCIA.

Hasta ahora, nos hemos venido refiriendo a la valoración de las mercancías sobre el precio pagado o por pagar, pero enfocado únicamente a las mercancías que se presentan a despacho como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno del otro. Debido a que la expresión "libre competencia" puede tener diferentes acepciones, como podría ser desde el punto de vista económico o jurídico, la Ley Aduanera, para evitar confusiones, nos señala en forma expresa que debe entenderse en el ámbito aduanero como libre competencia y, en su artículo 52 señala que los requisitos que debe reu --

nir una compra-venta para que se considere efectuada en tales condiciones son: que el precio sea la única preestación; que no exista entre las partes vinculación alguna; que ninguna parte del producto de la venta o utilización revierta en el proveedor extranjero. Esto tiene la ventaja de igualar tributariamente a los causantes, puesto que no admite que los precios estén influidos por las vinculaciones o nexos que repercutan favorablemente en algún importador en detrimento de los demás, restituyendo el principio de equidad del impuesto. La falta de cualquiera de los requisitos señalados, sitúa automáticamente a la operación considerada, fuera del ámbito de la libre competencia.

Cabe mencionar que en el último párrafo del artículo 52 se establece, que "en los casos en que conforme a esta Ley existan vinculaciones que influyan en el precio de factura, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de oficio o a solicitud de parte, podrá señalar porcentajes fijos de ajuste a dicho precio con objeto de facilitar las operaciones"; como queda establecido, el fin que se persigue con esta medida es evitar que, tratándose de importadores vinculados a sus proveedores y que en forma consuetudinaria importen mercancías de éstos, en cada caso se tenga que practicar la investigación y estudio correspondientes para determinar el ajuste adecuado, con los consiguientes problemas y la pérdida de tiempo que ello implica; además, se tomó en consideración que ya es conocido ese porcentaje de ajuste y que en este tipo de operaciones normalmente las condiciones permanecen estables durante un - - -

período determinado de tiempo, por eso en el artículo 123 del Reglamento se establece que dichos porcentajes fijos de ajuste, serán aplicables, previa notificación al contribuyente, - para incrementar los precios de factura relativos a todas las importaciones subsecuentes de mercancías idénticas o similares, provenientes del mismo vendedor, mientras se mantengan - las mismas condiciones que motivaron al ajuste, es decir, - que los porcentajes fijos de ajuste se dejarán de aplicar hasta que los elementos de hecho de tales operaciones cambien - respecto a los que sirvieron de fundamento para la fijación - del ajuste.

Debemos dejar claramente señalado que, en éste precepto, el legislador omitió señalar el procedimiento a seguir para determinar estos porcentajes fijos de ajuste lo que da lugar a que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los determine de conformidad a sus propios métodos; motivo por el cual se deja en estado de indefensión al importador, pues al no existir ningún procedimiento legalmente establecido, el importador desconocerá el mecanismo por el que se le determina el mencionado porcentaje de ajuste y por lo tanto está impedido para alegar en su favor al serle determinado dicho porcentaje por la autoridad, además, al no existir ninguna disposición que sirva de base jurídica a la determinación que haga la autoridad éstas carecerán de fundamento legal, por lo que resultan ilegales. Al no cumplir estos procedimientos con la garantía de previa audiencia y al no estar fundadas las resoluciones de la autoridad en ninguna disposición legal, se están violando los artículos 14 y 16 constitucionales, por lo que, cuando surjan controversias por la fijación de un factor de ajuste excesivo, el importador podrá acudir en juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación o en juicio de amparo ante la

autoridad jurisdiccional competente.

Esta grave omisión del legislador da origen a otro problema de tipo legal, pues la determinación del porcentaje fijo de ajuste constituye un acto de autoridad que no puede ser revocado por ella misma en perjuicio del importador, tal como lo establece el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, que nos dice que "las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular, sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales"; de manera que, cuando las condiciones de la vinculación comercial cambien, el porcentaje fijo de ajuste no podrá ser modificado por la autoridad aduanera, pues al no existir en la Ley ningún método para establecer dicho porcentaje, la autoridad al determinarlo habrá emitido una relación de carácter individual que sólo podrá ser cambiada por el Tribunal Fiscal de la Federación, ya que de otra manera se dejaría en estado de indefensión al contribuyente.

La justificación teórica de esta disposición del Código Fiscal, se encuentra en la afirmación de que "es una exigencia superior de la vida social la seguridad en las relaciones jurídicas y, por consecuencia, la estabilidad de los actos que las engendran"; (52) es decir, que en un estado de derecho la suerte de las relaciones jurídicas no puede dejarse al arbitrio de las voluntades que las crean y que el orden social solo puede descansar en la estabilidad de los actos que originen tales situaciones, lo cual tiene su apoyo legal

(52) FRAGA, GABINO, Op. Cit, Pag. 306.

en que "para la interpretación de la ley es normal que rija - el principio de irretroactividad, por lo que es lógico que dicho principio también valga para todos los actos jurídicos emanados de leyes irretroactivas, ya que todo sistema positivo exige unidad y coherencia, es decir, ausencia de contradicciones, y éstas existirían si un criterio se aplica para interpretar las leyes y otro para los actos que se realizan en aplicación de ella". (53)

En base a lo anterior, podemos afirmar que en virtud de la exigencia de que haya seguridad en las relaciones jurídicas, la resolución de la autoridad aduanera que determine el porcentaje fijo de ajuste mediante sus propios métodos, es tará revestida la inmutabilidad y fijeza, es decir, que una segunda resolución sobre el mismo acto por la misma autoridad, no afecta a la primera porque no tiene efectos retroactivos; además resulta contrario a derecho que se den dos resoluciones por el mismo acto, tal y como lo establece el artículo 23 constitucional.

En el mismo sentido de lo hasta aquí expresado, se manifiesta el Tribunal Fiscal de la Federación, al establecer que "las autoridades administrativas carecen de competencia para anular por sí y ante sí una resolución administrativa favorable a un particular, por lo que no pueden dejar sin efecto de esa manera la liquidación de impuestos practicada por -

el vista aduanal, aunque en la misma se haya incurrido en error de clasificación arancelaria. La resolución de que se trata - sólo puede anularse mediante demanda ante este tribunal...", - juicio 112/65 Sentencia de la Segunda Sala, de 8 de junio de - 1965.

Para concluir esta observación señalaremos que, no hay duda de que en estos casos, por no existir un método legalmente establecido para determinar los porcentajes de ajuste cuando - existan vinculaciones que influyan en el precio de factura, la - autoridad aduanera al determinarlos por sus propios métodos, es - tará realizando actos ilegales, y que por tratarse de resolucio - nes individuales, tienen el gran inconveniente de que si su mo - dificación es contraria a los intereses del importador, sólo se - podrá realizar mediante juicio ante el Tribunal Fiscal de la - Federación, lo que hace demasiado complicada su modificación y - dará lugar para que se defraude al fisco o para que la autori - dad revoque ilegalmente sus propias resoluciones.

Volviendo a retomar nuestro tema, ahora vamos a refe - rirnos a la valoración de las mercancías que se importan en vir - tud de una venta efectuada fuera del ámbito de la libre compe - tencia; en estos casos existe vinculación de cualquier género en - tre las partes contratantes; para la valoración de estas mercan - cías se tendrán en consideración las condiciones particulares - en que se dé cada transacción, de lo cual se establecerá si es - posible valorarlas sobre el precio pagado o por pagar, con los - ajustes que resulten necesarios, o bien, sobre algún otro crite - rio de valoración de los establecidos en el artículo 50 de la -

Ley Aduanera.

Quando la importación se realiza como consecuencia de una transacción que está fuera del ámbito de la libre competencia, para saber si el precio que consta en la factura puede admitirse como base de valoración, es necesario que mediante el examen de las circunstancias reales en que se efectuó la operación, se puedan determinar los siguientes tres puntos:

- Si las mercancías a valorar han sido objeto de una venta real concertada a un precio real y definitivo.
- En caso afirmativo, en que medida las condiciones de la venta real se separan de las de la venta teórica considerada por la definición que consta en la Ley Aduanera.
- Como consecuencia de las posibles diferencias entre la venta real y la teórica, cuales son, eventualmente, los ajustes que es necesario realizar.

Si estos tres puntos pueden determinarse, la valoración se efectúa tomando como base el precio de factura, con los ajustes que eventualmente resulten necesarios, para tener en cuenta los diversos elementos que, en la venta considerada, estuvieran en contradicción con el concepto del valor normal que establece la definición de valor adoptada en la ley; en este tipo de operaciones los ajustes se refieren, princi-

palmente a, los descuentos u otras reducciones de precio -
concedidos solamente a los representantes exclusivos o conce-
sionarios únicos, los descuentos anormales o cualquier otra -
reducción del precio usual de competencia.

Cuando en una transacción no se puedan determinar -
los puntos señalados anteriormente, para valorar las mercar -
cías será necesario recurrir a criterios distintos al del pre -
cio contractual.

Las transacciones en las que normalmente existen las
vinculaciones a que se refiere la fracción II, del artículo -
52 de la Ley, y que por lo tanto están fuera del ámbito de la
libre competencia, están comprendidas, según el artículo 122-
del Reglamento, en alguno de los siguientes grupos:

- I. Importaciones por agencias de distribución.
- II. Importaciones por agencias de consignación.
- III. Importaciones por agencias comerciales.
- IV. Importaciones por distribuidores exclusivos y con-
cesionarios únicos.
- V. Importaciones por empresas con licencia de fabri-
cación.
- VI. Importaciones por empresa nacionales asociadas -
con extranjeras.
- VII. Importaciones por personas físicas o morales que-
dependen del vendedor.

Debemos señalar que esta clasificación no resulta absoluta, pues una misma transacción puede presentar caracteres que la relacionen con dos o más de estos grupos.

3.2.6.1. LAS AGENCIAS.

Desde un punto de vista comercial, se le da el nombre de agente a la persona o firma que desarrolla la función de intermediario en la realización de acuerdos entre su comitente, al que está representando y terceros; o también a la persona que realiza acuerdos comerciales, en nombre y por cuenta de su comitente.

La función del agente consiste en lograr el mayor número posible de pedidos de mercancía para la firma a quien representa. Para lograrlo desarrolla una actividad, que representa gastos, los cuales son cubiertos generalmente, mediante una comisión que otorga el vendedor.

Por otro lado, un mismo agente puede representar a uno o varios vendedores extranjeros, resultando que las mercancías de unos y otros no son competitivas; puede también desarrollar funciones distintas a las de agente, y aún actuar como comprador. Por lo que corresponde al vendedor extranjero, también puede tener en el país de importación varios agentes para la venta de sus mercancías, pero dividiendo por regiones el campo de acción de cada uno de ellos.

Las diferentes clases de agencia que existen se pueden agrupar en tres grupos:

- Agencia de Distribución: Cuando las mercancías se despachan por él agente para su entrega inmediata al cliente.
- Agencia de Consignación: Cuando las mercancías se despachan por el agente para la formación de "stoks" o reposición de existencias de la agencia.
- Agencias comerciales.- Cuando las mercancías se despachan por el agente como consecuencia de una compra en firme realizada por él.

En la práctica, se da el caso que una misma agencia desarrolle actividades que corresponden a dos de los grupos anteriores o incluso de los tres grupos.

3.2.6.1.1. AGENCIAS DE DISTRIBUCION.

En general, estas agencias funcionan como intermediarios y los clientes son los que realizan las importaciones, pero este caso ya se trató cuando vimos "comisiones y corretajes", pues en estas operaciones existe independencia entre el vendedor y el importador. Por tal razón, aquí nos referiremos exclusivamente a los casos en que el agente distribuidor hace la importación a su propio nombre, despacha la mercancía y la entrega inmediatamente al cliente.

No importa que la venta se haya realizado directamente por el proveedor extranjero al cliente en el país de importación, o bien, por el agente a su cliente, pero por cuenta y riesgo del proveedor extranjero; cualquiera que sea el caso, la importación se reputa efectuada en virtud de una venta concertada entre el proveedor y el comprador, y el precio pagado por el cliente es el que tiene que servir de base para determinar el valor en aduana, deduciéndole los derechos y gastos posteriores a la importación.

El hecho de que el pedido sea efectuado por el cliente al agente o directamente al proveedor, que la factura se extiende a nombre del cliente, bien por el agente, bien por el proveedor o que el precio sea pagado por el cliente, bien al agente bien directamente al proveedor, no tiene ninguna repercusión en el valor en aduana de las mercancías.

Además, la intervención del agente en el acto de la importación, no puede justificar la determinación del valor en aduana a un nivel diferente de aquel al que se haya concertado la venta al cliente.

Cuando el precio que factura el proveedor extranjero al agente, es un precio bruto, es decir que contiene el importe de la comisión, dicho precio se puede tomar como base para la valoración, sin más ajustes que los inherentes a la entrega de la mercancía en el punto de introducción al territorio nacional, si es que no estuvieran incluidos en dicho

precio.

Por el contrario, cuando el proveedor extranjero - factura al agente un precio neto, obtenido al deducir del precio bruto el importe de la comisión, dicho precio, sólo podrá servir de base de valoración, cuando sea posible ajustarlo, - para que comprenda en el valor en aduana el importe de la comisión y los gastos de entrega hasta el punto de introducción al territorio nacional, si es que no están incluidos en dicho precio.

No obstante el método que acabamos de mencionar, consistente en "incluir o deducir comisiones", el método de valoración que resulta más recomendable cuando la factura contiene un precio neto, es partir del precio global pagado por el cliente, deduciéndole los derechos y gravámenes a la importación, los gastos de seguro y flete entre el puerto de exportación y el lugar de introducción al territorio nacional y los gastos de entrega en el interior del país de importación, pero no los de sostenimiento de la agencia.

La fórmula para llegar al valor normal de las mercancías según este método, es la siguiente:

Llamando a:

P_n = Precio normal.

P_r = Precio pagado por el cliente.

G_f = Gastos de despacho, de manipulaciones y transportes interiores, fletes y seguros entre el puerto de exportación y el lugar de introducción al país, etc.

a = El porcentaje que representan los derechos e impuestos a la importación.

Fórmula:

$$P_n = \frac{100 (Pr - Gf)}{100 + a}$$

Ejemplo:

El representante en México de un vendedor extranjero actúa como agente de distribución de las mercancías del mismo. Las operaciones las realiza el agente a su nombre, despacha la mercancía y la pone a disposición de su cliente, facturándole un precio total de 350 mil pesos. Los derechos y gravámenes a la importación representan el 17.5% de la cifra anterior; por su parte, los gastos de seguro y transporte entre el puerto de exportación y el lugar de introducción y los ocasionados en México suman 35 mil pesos.

La factura expedida por el vendedor extranjero a su agente es por un importe de 5 500 dolares, C.I.F., puerto mexicano con desestiva y descarga incluidas en el flete.

Preguntas: El precio normal de las mercancías; porcentaje de comisión del agente; porcentaje de ajuste sobre el precio de factura.

Tipo de Cambio: 1 dólar norteamericano = 45 pesos.

SOLUCION:

Precio normal.

$$P_n = \frac{100 (350\,000 - 35\,000)}{100 + 17.5} = \frac{100 \times 315\,000}{117.5} = \frac{31\,500\,000}{117.5} =$$

268 085.03 pesos

Precio normal = 268 085.03 pesos.

Porcentaje de comisión del Agente:

Valor factura =

$$5.500 \times 45 = 247\,500 \text{ pesos.}$$

Comisión =

$$268\,085.03 - 247\,500 = 20\,585.03 \text{ pesos.}$$

Porcentaje de comisión del agente.

$$\frac{268\,085.03}{20\,585.03} \times \frac{100}{100} = \frac{100 \times 20\,585.03}{268\,085.03} = \frac{2\,058\,503}{268\,085.03} = 7.678$$

Porcentaje de comisión de agente = 7.678 por ciento

Porcentaje de ajuste sobre el precio de factura.

$$\frac{247\,500}{20\,585.03} \times \frac{100}{100} = \frac{100 \times 20\,585.03}{247\,500} = \frac{20\,585.03}{247\,500} = 8.317$$

Porcentaje de ajuste sobre el precio de factura = 8.317 por ciento.

"Este método resulta más recomendable principalmente por dos razones:

- Por principio, pues la facturación que el proveedor hace al agente, no se refiere a una venta real, pues el agente no compra la mercancía, es el cliente quien lo hace.
- Por seguridad, pues en ocasiones el agente, además de la comisión pagada o deducida por el proveedor, carga una cantidad suplementaria; y de no observar este método, se verían excluidas del valor en aduana". (54)

3.2.6.1.2. AGENCIAS DE CONSIGNACION.

Las mercancías se importan para ser almacenadas y vendidas por cuenta y riesgo del proveedor, al realizarse la importación, no han sido objeto de una venta y por lo tanto no existirá un precio contractual que pueda servir de base de valoración. En tal virtud, para obtener el valor normal, se tendrá que acudir a los demás criterios de valoración, los que serán motivo de estudio posterior.

3.2.6.1.3. AGENCIAS COMERCIALES O POR CUENTA PROPIA.

Estas agencias compran las mercancías a un precio firme, para revenderlas por su propia cuenta, corriendo a su-

(54) HERRERA YDAÑEZ, Op. Cit., página 211.

cargo los gastos y riesgos de las operaciones; no obstante, - el agente se beneficia, por regla general, de plazos de pago más largos que para los demás compradores y es frecuente que tenga que dar cuenta de su gestión al proveedor.

En las importaciones realizadas por estas agencias, - al momento de la valoración, las mercancías han sido objeto - de una venta real concertada a un precio definitivo, por lo - que se puede practicar la valoración tomando como base el pre - cio factura, sin perjuicio de los ajustes que sean necesarios para que la venta real coincida con la venta teórica que esta - blece la Ley Aduanera.

Una vez que se ha comprobado por la aduana, que se - trata de una venta en las condiciones antes señaladas, es ne - cesario tener en cuenta las diferencias que existen entre una venta a una agencia y la venta a un comprador independiente, - pues aún cuando la agencia ha aceptado correr los riesgos - comerciales en lo que se refiere a las mercancías importadas, en otros aspectos sigue siendo responsable ante el proveedor - extranjero al que representa, y son los intereses de éste, el elemento dominante en las transacciones que realiza la agen - cia. Además, los servicios y los gastos que asume el agente - son superiores a los que normalmente realiza un comprador in - dependiente para importar y vender las mercancías; estos gas - tos que la agencia realiza, aparte de los normales, son los - llamados gastos acumulables, ya que, "en virtud de un acuerdo entre las partes, el proveedor extranjero, concede a una per -

sona física o moral instalada en el país de importación, la facultad de realizar "gestiones" para conseguirle o asegurarle la venta de sus artículos; entonces esos gastos que serían efectuados normalmente por el proveedor extranjero para asegurarse la venta de sus mercancías y que evidentemente sumaría a sus costos, para obtener el precio de venta se desplazarán en tiempo y lugar para ubicarse en el país de importación, pero siguen siendo gastos acumulables para obtener el precio - al que cualquier comprador independiente podría procurarse la mercancía en el punto o lugar de introducción a nuestro país" (55) por esta razón, dichos gastos forman parte del precio normal y deben ser incluidos en el valor en aduana de las mercancías.

Los gastos y servicios que generalmente asume el agente, están o no previstos en el contrato de agencia, según el artículo 121 del Reglamento son:

- I. De estudio y exploración del mercado.
- II. De salas de exhibición o demostración de los productos.
- III. Los que se presten gratuitamente para cumplir con la garantía otorgada por el vendedor.
- IV. De publicidad y propaganda.
- V. Cualquier otro en interés del vendedor. (por ejemplo, la obligación de mantener un "stock"

(55) CASAIS HECTOR, Op. Cit. página 155.

mínimo de mercancías o de piezas de repuesto).

La compensación que el agente obtiene por estas prestaciones que realiza en interés del vendedor, se cubren mediante el importe de una comisión o bien mediante el disfrute de un precio neto de agente exclusivo.

"En cualquier caso, la determinación del valor en aduana se efectúa a partir del precio pagado o por pagar, con los ajustes que resulten necesarios. Para efectuar los ajustes se podrían señalar las reglas siguientes:

- Cuando la comisión se incluye en el precio facturado, que es muy poco frecuente en este tipo de agencias, no es necesario realizar más ajustes que los relativos a los gastos de entrega hasta el punto de introducción al territorio nacional, si el precio contractual no los incluyera. La inclusión de las comisiones se justifica mediante los abonos bancarios de los importes de dichas comisiones.
- Cuando la comisión se deduce del precio facturado y se conoce su cuantía, se agrega al precio neto facturado, lo que resulta ser el caso más común.
- Cuando no existe comisión o, existiendo, se desconoce su importe, el caso más común es, cuando el proveedor sólo vende a sus agentes exclusivos y, a un precio único para cada país o para todos; co-

mo no existen precios para compradores independientes, no podrá determinarse la diferencia entre el precio a dichos compradores y el precio del agente. En este supuesto, el ajuste del precio facturado al agente, con independencia de los gastos de entrega, si procediera, podrá realizarse de dos formas:

- Se valora el importe de la prestación, que realiza el agente en favor del vendedor extranjero, con referencia a un período determinado y, por otro lado, se sumarán los importes de las facturas de todas las importaciones de las mercancías de que se trate realizadas en igual período, y se saca el porcentaje que alcancen los gastos mencionados y este será el ajuste aplicable.
- Cuando no es posible utilizar el método anterior, el porcentaje de ajuste que se aplica, es la comisión que habitualmente se paga a los agentes en la rama comercial considerada". (56)

3.2.6.2. SUCURSALES.

Las sucursales vienen a formar con la casa matriz, una sola persona jurídica, por lo cual, las transacciones en-

(56) HERRERA IDAÑEZ, Op. Cit. página 214.

tre el proveedor extranjero y una de sus sucursales, son simples transferencias de mercancías de una sección a otra de la misma empresa y las facturas que eventualmente se proporcionan, no representan más que documentos internos de la contabilidad de la empresa.

La valoración de las mercancías que se importan por las sucursales, se efectúa de acuerdo al criterio utilizado para la firma asociada con la que tenga más similitud, la función que desempeña la sucursal. Generalmente, dicha función es asimilable:

- A las Agencias de Distribución. El precio normal se determinará a partir del precio pagado o por pagar por el cliente.
- A las Agencias de Consignación. Para establecer la base impositiva se recurre al criterio que resulte aplicable, de acuerdo a lo establecido en el artículo 50 de la ley.
- A las Firmas Asociadas, cuyo funcionamiento sea distinto de los dos anteriores. En cada caso, el estudio de los elementos de hecho dará la pauta para clasificar la operación o el conjunto de las operaciones que realice la sucursal, si es que trabaja siempre de la misma manera, de alguno de los supuestos que estudiaremos más adelante.

3.2.6.3. CONCESIONARIOS UNICOS Y DISTRIBUIDORES EXCLUSIVOS.

Los términos concesionario único y distribuidor exclusivo no han podido ser precisados. En el comercio internacional abarcan una extensa gama de relaciones de negocios entre importadores y proveedores extranjeros, pero, en todos los casos, ya sea por contrato o de hecho, se concede al importador cierta exclusividad para vender las mercancías del proveedor extranjero en el territorio nacional o en parte del mismo; generalmente, en contrapartida, el importador, se obliga a vender únicamente materiales y productos de la marca del proveedor extranjero o a vender sólo aquellos que no le sean competitivos.

Los concesionarios y distribuidores exclusivos, aunque son comerciantes independientes que soportan los riesgos comerciales de la operación y sus propios gastos en el país de importación, que usualmente no están ligados económicamente al suministrador y éste no ejerce ningún control sobre ellos, si son responsables de la venta de las mercancías del proveedor extranjero dentro de los límites de un sector determinado, y para cumplir con esta obligación de orden práctico, necesita efectuar una serie de gastos que, si el proveedor extranjero los soportará, tendría que incluirlos en el precio de la mercancía, por lo que dichos gastos deben considerarse parte del valor normal. Resumiendo, diremos que un concesionario o distribuidor exclusivo es aquel que aparte de tener la exclusividad para vender las mercancías de una marca en un determinado territorio, es independiente, económica y financieramente, del vendedor, más no comercialmente, pues tiene que efectuar determinados gastos en favor del proveedor ex --

tranjero.

El importe de los gastos, que el concesionario o el distribuidor exclusivo ha efectuado o comprometido en interés del proveedor extranjero, se los restituye ésta, concediéndole un descuento especial sobre el precio habitual de la mercancía, o bien, mediante un precio neto de concesionario o distribuidor. En cualquiera de los dos casos, para encontrar el precio normal es necesario aumentar al precio neto de factura, el importe del descuento concedido y el de los gastos o servicios que se realizan en interés del vendedor, expresándolos en un porcentaje, de acuerdo al método mencionado para las "agencias comerciales".

En todos los casos, el criterio de valoración que debe seguirse es el del precio pagado o por pagar, con los convenientes ajustes, pues en todas las operaciones de importación que realizan los concesionarios o distribuidores exclusivos existe una venta en firme.

Al efectuar los mencionados ajustes, es necesario tener en cuenta que el importador actúa en forma independiente, es decir, corriendo con los riesgos comerciales y financieros, porque eso significa que se le reconozca un margen de beneficio; pues, en el caso contrario, cuando su actuación no implica ningún riesgo, no se le reconoce ningún tipo de beneficio" (57)

(57) CASAIS HECTOR, Op. Cit. página 157.

Por otro lado, el hecho de que el importador sea un distribuidor exclusivo o un concesionario único en nuestro país, no justifica que el precio de factura sea aumentado automáticamente; para ello debe existir efectivamente una prestación en favor del proveedor extranjero. Por eso cuando no se prestan servicios, ni se efectúan gastos en interés de dicho proveedor, el precio que se fija en la factura puede, en general, ser tenido en cuenta para determinar el valor en aduana de las mercancías sin más ajustes que aquellos que obedezcan a los gastos de venta y entrega de las mercancías.

La justificación a esto la encontramos en que los gastos que se evitan mediante los concesionarios exclusivos, "se dividen en:

- Gastos comprometidos por el suministrador con objeto de proporcionar una salida a sus productos en el mercado del país de importación.
- Gastos que necesita realizar un importador para asegurarse una fuente regular de suministro". (58)

Los primeros comprenden los llamados gastos acumulables, que como hemos visto, siempre forman parte del valor normal; los segundos, de acuerdo a la definición de valor que establece la Ley, generalmente no se incluyen en el valor en aduana de las mercancías, salvo el caso de pagos por servi -

(58) HERRERA IDAÑEZ, Op. Cit. pág. 226.

cios especiales como por ejemplo, una comisión de compra.

De esta manera, si la concesión exclusiva consiste en eliminar los gastos del primer grupo, el concesionario, de hecho, actúa por cuenta del suministrador y podría ser designado como un "concesionario-exclusivo-vendedor". Si solo se pretende la regularidad de suministros y la eliminación de los gastos del segundo grupo, la actuación del concesionario se aproxima a la de un comprador independiente y se puede calificar como un "concesionario-exclusivo-comprador"; dentro de la división de los concesionarios.

Es dentro de esta última categoría donde podemos -- incluir al concesionario exclusivo, que no presta servicios ni realiza gastos en favor de su proveedor; este tipo de operaciones de importación sólo se presenta en casos muy excepcionales.

3.2.6.4. FIRMAS ASOCIADAS.

Hemos visto que de acuerdo al artículo 52 de la Ley Aduanera las diferentes formas de asociación que se dan entre el proveedor y el importador, van desde una completa identidad entre uno y otro hasta la absoluta independencia de las dos partes, desde un punto de vista comercial.

Entre estos casos extremos se encuentran numerosos -

casos intermedios. Sin embargo, de una manera general, las importaciones efectuadas por las firmas asociadas pueden ser clasificadas en los grupos siguientes:

- a) Importaciones efectuadas por las filiales de la casa matriz extranjera, como son las asimilables a las efectuadas por las agencias para distribución.
- b) Importaciones efectuadas por una firma asociada con el suministrador extranjero, con motivo de la participación de éste en su capital o por relación similar, comercial, financiera o de otra clase, pero que no obstante el vínculo de asociación, tiene una actividad autónoma, por el hecho, de que no goza de ventajas financieras o comerciales con relación a un comprador plenamente independiente.
- c) Importaciones no comprendidas en los dos grupos anteriores.

Para establecer en este tipo de operaciones de importación, si el precio de factura se puede tomar como base para determinar el valor en aduana de las mercancías. El método que resulta más común, es el que consiste en comparar el precio de factura con el precio de reventa del importador, deduciendo los derechos e impuestos satisfechos a la importación, gastos interiores de transporte y manipulación, gastos de en-

trega y un margen de beneficio apropiado, si es que la función comercial de la firma importadora justificara esta última deducción.

La valoración de las mercancías se realiza, según el grupo en que la transacción se clasifique de acuerdo a los siguientes criterios:

- Si encaja en el primer grupo, la valoración se practica a partir del precio pagado o por pagar por el cliente.
- Si es en el segundo grupo, a partir del precio de factura, con los eventuales ajustes, para incluir los gastos de venta y entrega de las mercancías hasta el punto de introducción en el territorio nacional, con las excepciones que establece la Ley Aduanera.
- Si es en el tercer grupo, al no poderse valorar las mercancías tomando como base el precio pagado o por pagar, se acude a los demás criterios de Valoración enunciados en el artículo 50 de la Ley Aduanera.

3.2.7. GASTOS DE PUBLICIDAD.

De los diferentes gastos que realiza el agente, distribuidor o concesionario, etc., en favor de los proveedores-

extranjeros y que enumera el artículo 121 del Reglamento, los de publicidad son los que tienen más relevancia, por la cuantía que en ocasiones alcanzan y por la importancia que tienen en muchas de las ramas del comercio.

Por tal razón, resulta de interés que en la valoración aduanera se haga un comentario sobre los gastos de publicidad, como se ha visto al tratar sobre las importaciones de mercancías que efectivamente han sido compradas por la agencia, entre los gastos que compromete el agente en beneficio del proveedor se encuentran los de publicidad de la marca con la que es vendida la mercancía, entendida ésta en su acepción más amplia.

Pero debemos señalar que, "sería abusivo de parte de la administración aduanera suponer que, todos los gastos de publicidad y propaganda que realiza el agente o el distribuidor para revender la mercancía que se ha importado, son prestaciones en favor del vendedor, pues sí el comprador, ejerciendo su profesión de negociante, decide libremente hacer la publicidad para vender la mercancía que ha comprado en definitiva y que ha llegado a ser de su propiedad, en realidad no hace ninguna prestación a su vendedor". (59) Estos son los gastos de publicidad, que tanto el que adquiere mercancías en condiciones de libre competencia como el distribuidor exclusivo cuyo suministrador soporta los gastos inherentes a la prospección, creación y mantenimiento del mercado, se ven en-

(59) EL CASO DE LOS COMPRADORES UNICOS, SERIE VALOR ADUANERO-VI, FUNDACION GETULIO VARGAS, BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO, página 4.

la necesidad de realizar, no en favor de la marca que distribuye, sino para dar a conocer su propia actividad comercial.

En la práctica, con mucha frecuencia acontece que la publicidad de la marca extranjera no está individualizada, ya que se realiza conjuntamente con la publicidad que se refiere a la actividad del agente, distribuidor, etc., o también puede verse mezclada con la publicidad de otras marcas de mercancía; en tales circunstancias, lo lógico es realizar un reparto de los gastos de publicidad, para asignarle a la marca de que se trate los que realmente le correspondan. La dificultad radica en la forma de realizar tal reparto, que forzosamente ha de ser aproximado, puesto que no existe un procedimiento matemático que permita atribuir de un modo preciso a cada concepto su correspondiente importe.

Del convenio entre un importador asociado y el distribuidor extranjero, sea objeto o no de contrato escrito, que se refiere a los gastos de publicidad para la marca del distribuidor extranjero en el país de importación, "se desprenden las siguientes situaciones:

- Los gastos de publicidad para la marca los aporta íntegramente el suministrador extranjero.
- El suministrador y el importador asumen cada uno parte de los gastos en cuestión.
- El importador soporta todos los gastos de publici-

dad relativos a la marca". (60)

La venta que considera la Ley Aduanera, es una venta en la que el pago del precio constituye la única prestación efectiva del comprador. De manera que, cuando el suministrador extranjero soporta, en forma íntegra los gastos de publicidad, no es necesario realizar ajustes por este concepto en el precio pagado o por pagar por las mercancías.

Por el contrario, cuando el distribuidor exclusivo es el que soporta los gastos de publicidad de la marca, o parte de ellos, el precio pagado o por pagar por el importador no es la única prestación efectiva y por lo tanto es necesario efectuar los ajustes por la cuantía que corresponde al importe de los gastos de publicidad realizados.

Sin embargo, como mencionamos en un principio, cuando la publicidad de la marca se encuentra mezclada con la publicidad del distribuidor exclusivo o con la de otras marcas; la determinación de la cuantía de los gastos que realmente correspondan a la publicidad de la marca sólo se puede hacer en forma aproximada. De la manera de realizar la valoración de las mercancías que se ven afectadas por este problema, el criterio XXXVI del Comité del Valor de Bruselas nos dice al resolver un caso en el que se le plantea este problema, que es necesario ajustar el precio pagado por el distribuidor, con el fin de tener en cuenta los gastos de publicidad que sopor-

(60) HERRERA IDAÑEZ, Op. Cit. pág. 231.

ta, pero solo en la medida en que estos gastos excedan de los que asumiría en el caso de que el vendedor extranjero tuviera a su cargo la publicidad de la marca y le vendiera las mercancías en condiciones de libre competencia.

Rafael Herrera Idañez, en su libro "Valor en Aduana de las mercancías de importación", crítica esta resolución del Comité del Valor, al señalar que "es una solución puramente teórica a la cuestión planteada, de acuerdo a los términos de la definición, pero sin que de ella se derive un método práctico que permita resolver con alguna certeza los problemas de esta índole. Además, nos señala que en la práctica sólo es posible realizar el cálculo de los gastos, de manera más o menos aproximada, siendo el método más conveniente, cuando no haya suficientes garantías de exactitud, el de acudir el porcentaje habitual de comisión en la rama comercial de que se trate". (61)

Para concluir la exposición de este criterio de valoración, señalaremos que, cuando no sea posible obtener el valor normal mediante ajuste al precio de factura o cuando las mercancías importadas hayan sido adquiridas por medios distintos al de venta, se partirá del precio usual de competencia, siempre que sea posible, para determinar el valor normal.

(61) HERRERA YDAÑEZ, Ob. Cit. página 232.

3.3. DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE SOBRE EL PRECIO USUAL DE COMPETENCIA.

El concepto de este precio se establece en el artículo 51 de la Ley Aduanera, en su fracción II, al señalar que "se entiende por precio usual de competencia, al que habitualmente se aplica en las operaciones de compra-venta en condiciones de libre competencia, para las mercancías idénticas o similares a las que se valoran".

Esta misma fracción en sus párrafos siguientes nos dice lo que se debe entender por mercancías idénticas y mercancías similares:

- "Se entiende por mercancías idénticas aquéllas que coincidan en todas sus características con las que se valoran, en lo que se refiere a naturaleza, uso, función, calidad, marca y prestigio comercial".

- "Se consideran mercancías similares aquellas que, sin ser iguales en todas las características con las que se valoran, presentan algunas idénticas, sobre todo en naturaleza, uso, función y calidad".

Debemos señalar que al conceptuar estas mercancías el legislador no fue muy claro, pues del análisis de los conceptos no es posible establecer una diferenciación precisa entre lo que es una mercancía idéntica y una mercancía simi -

lar; estos conceptos son tan confusos y parecidos que inevitablemente tendrán que traer serios problemas de interpretación.

El Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas, en una nota al final de la Recomendación sobre la aplicación de la Definición del Valor, de lo. de junio de 1965, establece los conceptos de mercancías idénticas y mercancías similares; de la siguiente manera:

- "Por mercancías idénticas es preciso entender unas mercancías importadas iguales en todos los aspectos a las que se van a valorar, especialmente en lo que se refiere a la calidad, la marca, prestigio comercial, etc."
- "Por mercancías similares hay que entender unas mercancías importadas que, sin ser iguales en todos los aspectos a las mercancías a valorar, presentan, no obstante, características próximas a las de estas mercancías, especialmente en cuanto a la especie y a la calidad".

Entre estos conceptos y los establecidos en la Ley Aduanera, existen diferencias fundamentales, sobre todo por que en la ley se señala que las mercancías similares sin tener iguales características a las que se valoran, "... presentan algunas idénticas...", que es en realidad donde se produce la confusión, pues no permite precisar la distinción entre

mercancías idénticas y similares, como lo hace el Consejo de Cooperación Aduanera en sus conceptos, al establecer que las mercancías similares sin ser iguales en todos sus aspectos a las que se van a valorar, presentan no obstante, "... características próximas a las de estas mercancías..."; estos párrafos son los que marcan profundas diferencias entre los conceptos referidos y lo que lamentablemente no permite que para la interpretación de los conceptos dados por la Ley Aduanera, se pueda recurrir a los establecidos en la cita Recomendación.

Cuando el precio de factura pagado o por pagar no corresponda al usual de competencia y no exista forma de ajustarlo, o, cuando no existe precio contractual debido a que las mercancías no se importan en virtud de una venta, o, porque el precio de la factura o contrato es ficticio o falso, entonces de acuerdo al orden sucesivo y de exclusión que establece el artículo 50 de la Ley Aduanera para determinar el valor normal de las mercancías, se tomará el precio usual de competencia como criterio de valoración.

Para establecer cual es el precio usual de competencia que ha de servir de base para la valoración aduanera, el artículo 118 del Reglamento, señala que se deberá tomar en orden sucesivo y por exclusión el precio de mercancías:

1. Idénticas a las que se valoran, vendidas por el mismo proveedor.

- II. Idénticas a las que se valoran, provenientes de otros vendedores del mismo país.
- III. Similares a las que se valoran, provenientes de otros vendedores del mismo país.
- IV. Idénticas o, en su defecto, similares a las que se valoran, provenientes de vendedores de otros países.

Al considerar el precio de estas mercancías, se deben tomar en cuenta las condiciones respecto a los elementos tiempo, cantidad y nivel comercial; cuando existan varios precios, se tomará en consideración el que se aplica con más frecuencia.

En este procedimiento para determinar el precio usual de competencia, nos dice el último párrafo del mismo artículo 118 del Reglamento, que sólo se tomarán en cuenta los precios de mercancías vendidas para nuestro país y en igualdad de condiciones a las que se valoran.

El motivo por el cual la Ley establece este criterio de valoración inmediatamente después del criterio del precio pagado o por pagar, obedece a razones de orden práctico, pues generalmente la aduana cuenta con las tarifas de precios o los antecedentes necesarios para establecer el precio usual de competencia, por lo que no se requiere de grandes indagaciones, lo que permite a la aduana el rápido despacho de las-

mercancías. Además teniendo a este precio como base de valoración, se evitan los inconvenientes que tienen los demás criterios de valoración, principalmente aquellos que retardan la valoración aduanera por tener que indagar cual es el precio al que probablemente se venda la mercancía en nuestro país, o postergar la valoración de ésta hasta después de su venta, para obtener el precio al que efectivamente se vende.

En la práctica de la valoración aduanera, para establecer el precio usual de competencia de la mercancía que se importa, es de una gran importancia distinguir entre los productos cuya cotización o precio internacional son conocidos y aquéllos otros para los que no se conoce tal cotización, porque, según el caso, el precio usual de competencia se hallará en forma distinta.

3.3.2. MERCANCIAS CUYA COTIZACION INTERNACIONAL ES CONOCIDA.

Este es el caso de las primeras materias cotizadas-- en las Bolsas Mundiales de Productos y el de los artículos cuyo precio internacional es objeto de publicidad.

Para este grupo de mercancías, el precio usual de competencia está representado por el de la cotización del pedido, siempre y cuando no se hayan superado los términos de tolerancia de 3 y 6 meses que concede la ley en el elemento tiempo. En caso contrario, es decir, cuando se haya sobrepasado

sado el mencionado plazo, el precio usual de competencia será el de la cotización en el momento de la introducción de la mercancía al territorio nacional.

3.3.3. MERCANCIAS SIN COTIZACION INTERNACIONAL.

En este grupo se incluyen casi todos los artículos de marca, para los cuales, si se trata de fabricaciones en serie, es frecuente que existan tarifas de precios del vendedor extranjero. No obstante, en muchas ocasiones tales tarifas no existen o no se dispone de ellas. Por consiguiente, es necesario establecer el camino a seguir en los dos casos.

a) Mercancías incluidas en tarifas de precios del vendedor.- El precio usual de competencia de la mercancía importada, está representado por el precio de la tarifa de exportación de la mercancía idéntica del mismo fabricante o proveedor, con los ajustes que resulten necesarios.

b) Mercancías no incluidas en tarifas de precios. -- En este supuesto, el precio usual de competencia será el indicado por:

- Antecedentes de precios de mercancías idénticas del mismo proveedor, tomando en consideración las posibles diferencias que pudieran existir debidas al elemento "tiempo".

- Tarifas de precios de exportación o antecedentes - de precios de importaciones de mercancías idénticas, producidas en el mismo país que las que se valoran.
- Tarifas de precios de exportación o antecedentes - de precios de importaciones de mercancías similares, producidas en el mismo país de la que se valora.
- Tarifas de precios de exportación o antecedentes - de precios de importaciones de mercancías idénticas, producidas en países distintos al de la mercancía que se trata de valorar.
- Tarifas de precios de exportación o antecedentes - de precios de importaciones de mercancías similares, producidas en países distintos al de la mercancía que se trate de valorar.

La aplicación de este criterio de valoración, en realidad se da en casos muy excepcionales, y en particular, se utiliza para evitar la subvaloración en los casos de competencia e impedir que se eludan los derechos por medio de precios o de contratos ficticios o falsos.

3.4. OTRAS FORMAS DE DETERMINAR LA BASE GRAVABLE.

Hemos visto que el precio normal se determina, primera y principalmente, tomando como base de valoración el pre -

cio pagado o por pagar por la mercancía, o en su defecto por el precio usual de competencia; pero, cuando no existe la información necesaria para llegar a conocer dichos precios, será necesario acudir a los demás criterios que para la valoración, nos señala el artículo 50 de la Ley Aduanera que los establece en el siguiente orden de preferencia y exclusión:

- Precio probable de venta en territorio nacional.
- Precio efectivo de venta en territorio nacional.
- Precio que corresponde a la suma de los alquileres.
- Avalúo de la autoridad.

Estos son los demás criterios de valoración que establece el artículo 50 de la Ley Aduanera, para llegar a determinar la base gravable del impuesto general de importación; los que se aplican tomando en consideración para cada caso en particular, las circunstancias reales en que se realiza la operación comercial, lo cual permite que en la valoración de las mercancías que se importan, se tome como base de valoración, el precio que éstas alcanzarían en una venta que se diera en las condiciones consignadas en la Definición de Valor que contiene la ley.

3.4.1. EL PRECIO PROBABLE DE VENTA EN TERRITORIO NACIONAL.

En todos aquellos casos en los que no es posible de-

terminar el precio usual de competencia, en virtud de que no existe suficiente información sobre transacciones de importación de esas mercancías o de sus similares, o por cualquier otro motivo, el valor normal podrá obtenerse a partir del precio probable de venta; su concepto nos lo señala el artículo 51 de la Ley Aduanera, como "el precio que resulte de la venta de primera mano de una mercancía idéntica a la importada, efectuada en el país en una fecha que no exceda de los tres meses anteriores a la de valoración".

Cuando se aplica el criterio del precio probable de venta, de acuerdo al artículo 129 del Reglamento, dicho precio tendrá que ser ajustado, para deducirle los elementos que resulten extraños al concepto del valor normal, como es el porcentaje de utilidad que se determine conforme al artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las contribuciones que se hayan causado en el país en relación con las mercancías, así como todos los gastos ocasionados por su venta en el mismo, además de estos gastos, se deducirán los de entrega que conforme a la Ley Aduanera no forman parte del valor normal.

Por otra parte, el concepto se refiere sólo a mercancías idénticas, por lo que no es posible tomar el precio de mercancías similares. En relación al elemento tiempo, el último párrafo del artículo 129 del Reglamento establece que, si en un período de tres meses anteriores a la importación de la mercancía no se realizó ninguna venta de primera mano de mercancía idéntica a la importada, el criterio del precio pro

bable de venta en territorio nacional no resulta aplicable.

3.4.2. EL PRECIO EFECTIVO DE VENTA EN TERRITORIO NACIONAL.

Cuando no es posible utilizar el precio probable de venta, el valor normal podrá determinarse a partir del precio efectivo de venta de la mercancía que se valora, del que nos dice el artículo 51 de la Ley, que es "el precio que se obtenga de la venta de primera mano en territorio nacional de las mercancías que se importan"; al precio que se obtenga de aplicar este criterio, se le deben hacer las mismas deducciones que el criterio del precio probable de venta, por la razón que ya señalamos.

El inconveniente de aplicar este criterio de valoración, es que se tiene que aplazar la valoración definitiva de la mercancía, con lo cual, el pago de los impuestos se difiere; además, para que se autorice por la autoridad el levante inmediato de los géneros, se tiene previamente que otorgar una garantía en los términos del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, que resulte suficiente para responder por el monto de los posibles impuestos.

En relación con estos dos criterios de valoración, es conveniente señalar, para efectos puramente terminológicos, que en ocasiones se toma como base de valoración el precio de reventa de las mercancías, que de acuerdo al concepto que nos dá Efraín Polo Bernal en su libro "Valor en Aduana", "es-

el precio que se obtiene de la primera transacción después de la importación, cuando ésta se ha efectuado en virtud de una venta entre comprador y vendedor independientes, pero en la que la administración desconoce las circunstancias reales en las que se efectuó la transacción. Por el contrario, se trata de una venta, cuando se toma la primera transacción que se practica después de la importación, pero esta no se ha realizado como consecuencia de una operación efectiva de venta entre el suministrador extranjero y el importador". (62)

En el libro "VALOR en Aduana", de Rafael Herrera Idáñez, se nos dan las fórmulas para establecer el valor normal de las mercancías, utilizando los criterios del precio probable de venta y del precio efectivo de venta, las que en la práctica resultan de gran utilidad. Para utilizar dichas fórmulas, es conveniente tener siempre en cuenta la vinculación que pueda existir entre el comprador y el vendedor.

(62) POLO BERNAL, EFRAIN, LEY DE VALORACION ADUANERA DE LAS MERCANCIAS DE IMPORTACION (COMENTADA Y ANOTADA), PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES, S. A., MEXICO, 1979,- PAGINA 114.

"a) Importadores independientes de los proveedores.

La fórmula se aplica cuando se tienen los siguientes datos.

Si llamamos:

Pv = Precio de reventa en el país de importación.

Pn = Precio normal que quiere hallarse.

Di = Derechos, impuestos y gravámenes de importación, expresados en valor absoluto.

a = Porcentaje que representan, en conjunto, los derechos, impuestos y gravámenes interiores.

g' = Gastos de despacho, transportes y manipulaciones interiores, fletes y seguros entre el puerto de exportación y el lugar de introducción al país, etc.

B = Beneficio comercial bruto, expresado en cifra absoluta.

b = Porcentaje de beneficio bruto usual en la rama de comercio de que se trate". (63)

LA FORMULA:

$$P_n = \frac{100}{(100 + a)} \cdot \frac{100 P_v - g' (100 + b)}{(100 + b)}$$

Ejemplo:

Para una mercancía comprada por un importador inde ---

(63) HERRERA IDAÑEZ, Op. Cit., Página 24 - 242.

pendiente, se ha declarado un valor de 200 mil pesos. La administración, basándose en los antecedentes que posee, estima que tal precio no es aceptable y, a falta de un conocimiento exacto de los elementos de hecho, se acude a la determinación del precio normal a partir del precio de venta de esa misma mercancía en nuestro país.

Mediante el exámen de datos contables, se averigua que la mercancía fue vendida por el importador en 500 mil pesos y que los diversos gastos en que ha incurrido después de su importación suman 5 mil pesos. Por otra parte se sabe que los derechos e impuestos con los que está gravada suman un 32 por ciento y que el beneficio comercial habitual en la rama comercial a que pertenece la mercancía considerada es del 30 por ciento.

Solución:

$$P_n = \frac{100}{(100 + 32)} \times \frac{100 \times 500\,000 - 5\,000(100 + 30)}{(100 + 30)} = \frac{100 \times 49\,350\,000}{132 \times 130}$$
$$= \frac{4\,935\,000\,000}{17\,160} = 287\,587.41 \text{ pesos.}$$

Precio normal = 287 587.41

El porcentaje de beneficio bruto usual en la rama de comercio de que se trate, se obtiene de modo aproximado, hallando el promedio de los beneficios brutos cargados en una

serie de operaciones realizadas por otros importadores independientes del mismo sector comercial y de cuya sinceridad no haya motivo para dudar.

Quando el porcentaje de beneficio bruto que se conoce está calculado sobre el precio de venta o reventa, en lugar de sobre el precio de costo de la mercancía, como se ha supuesto en la fórmula anterior, esta quedará modificada de la manera siguiente:

Si llamamos:

b' = Al porcentaje de beneficio comercial bruto sobre el precio de venta de la mercancía considerada.

La fórmula:

$$P_v = \frac{P_v (100 - b') - 100 g'}{(100 + a)}$$

b) Importadores vinculados a los proveedores, pero conservando autonomía comercial.

Estos importadores están obligados, por lo general, a prestar servicios y realizar gastos en favor del proveedor extranjero, englobándolos dentro de sus gastos generales, los que, a su vez, van comprendidos en el beneficio comercial bruto. Por consiguiente, cuando el importador no es independiente

te, sólo se deducirá del precio de reventa, la parte del beneficio bruto que corresponda, al beneficio neto del importador y sus gastos generales, no así, los gastos acumulables. Al mismo resultado se llegaría deduciendo todo el beneficio y ajustando el resultado obtenido con el importe de los gastos realizados en interés del proveedor.

Sin embargo, es más sencillo y práctico utilizar la fórmula del anterior grupo, teniendo en cuenta que el porcentaje de beneficio bruto aplicable, debe ser, como en el caso anterior, el que corresponda a los importadores independientes, que será más reducido que el usual entre los importadores vinculados a sus proveedores, puesto que aquéllos no realizan gastos en provecho de los vendedores.

c) Agencias, Sucursales, etc. sin autonomía comercial.

Al no funcionar como verdaderos comerciantes del país de importación, no se puede hablar de que se obtengan beneficios comerciales, sino de comisiones, por lo que no se deducirá del precio de venta ninguna cantidad por concepto de beneficios comerciales.

Se disminuirán únicamente los derechos y gravámenes a la importación y los gastos de venta, a excepción de los gastos acumulables.

Si llamamos:

gv = Gastos de venta, si entendemos por éstos, los comprendidos en los g' más los de almacenamiento, conservación, - cambio de envases, entrega al cliente, etc.; producidos con posterioridad a la importación.

La fórmula:

$$P_n = \frac{100 (P_v - g_v)}{100 + a}$$

Ejemplo:

Un fabricante extranjero de rines para automóviles - tiene una agencia en nuestro país, que se ocupa de las ventas en este mercado. El estudio de los elementos de hecho demuestra que el agente importa cantidades considerables de aquella mercancía, depositándola en su almacén después del despacho - y vendiéndola más tarde por cuenta del proveedor, a medida que su clientela - detallistas del ramo de piezas y accesorios para automóviles - le va pasando los pedidos.

La firma extranjera factura a su agente una expedición de 500 rines de un determinado tipo, por un precio total de 15 500 dólares, C.I.F. puerto mexicano con desestiva y - descarga incluidos en el flete; se sabe que, en fechas próximas a la importación, el agente ha vendido a sus clientes el -

mismo tipo de rines al precio unitario de 2 500 pesos. Los derechos y gravámenes de importación son del 25 por ciento; y los gastos de venta, y los de seguro y flete entre el puerto de exportación y el lugar de introducción a nuestro país-- se calculan en 130 pesos por unidad.

Determinése: El precio normal de los rines en cuestión y el porcentaje de ajuste que debería agregarse al precio facturado por el fabricante extranjero a su agente.

Solución:

Se trata de la importación de mercancías por una agencia de consignación. Se utiliza el criterio del producto probable de la venta.

Tipo de cambio = 1 dólar = 45 pesos.

Precio facturado por unidad = 1 395 pesos.

Precio normal.

$$P_n = \frac{100 (2\,500 - 130)}{100 + 25} = \frac{100 \times 2\,370}{125} = \frac{237\,000}{125} = 1\,896$$

Precio normal = 1 896 pesos.

Valor incrementable al precio de factura =

1 896 - 1 395 = 501 pesos. (comisión).

Porcentaje de ajuste sobre el precio de factura

$$\frac{1\ 395}{501} \times \frac{100}{1\ 395} = \frac{501 \times 100}{1\ 395} = \frac{50\ 100}{1\ 395} = 35.91$$

Porcentaje de ajuste = 35.91 por ciento, sobre el precio de factura.

Las operaciones comerciales para las que no resulta aplicable el método del precio pagado o por pagar, en la práctica son relativamente poco frecuentes; sin embargo, abarcan una gran diversidad de circunstancias comerciales. En estas últimas operaciones, el precio que ha de servir de base para la valoración, se determina de acuerdo a lo establecido por el artículo 50 de la Ley Aduanera ya sea por el criterio del precio usual de competencia, del precio probable de venta o del efectivo de venta y en casos excepcionales por la suma de los alquileres o por el avalúo que realice la autoridad. Mencionaremos a continuación, cuales son esas operaciones comerciales y como se aplican prácticamente los criterios del Precio Usual de Competencia, Probable de Venta y Efectivo de Venta.

Para facilitar el estudio de estas operaciones comerciales, el autor español Rafael Herrera Ydañez en su libro - "Valor en Aduana de las Mercancías de Importación", las divide en tres grupos, "aunque tal clasificación no sea totalmente exacta, puesto que, en determinados casos, y siempre que los elementos de hecho que concurren en la operación conside-

rada lo hagan aconsejable, se podrá partir del precio contractual, con los necesarios ajustes, para determinar el valor en aduana.

A) Mercancías importadas en virtud de un contrato comercial, pero que no son objeto de una venta a precio firme cuando son presentadas en la aduana:

- Mercancías importadas por los agentes en consignación.
- Mercancías importadas por una sucursal.
- Mercancías no vendidas, importadas por un distribuidor exclusivo o un concesionario único, que actúa como agente.
- Mercancías importadas como consecuencia de un acuerdo sobre el reparto de beneficios.
- Artículos perecederos y otras mercancías importadas en consignación para ser vendidas al mejor precio.
- Importaciones de mercancías que son objeto de operaciones de trueque o de compensación.

B) Mercancías que son objeto de un contrato comercial de venta cuando son presentadas en la aduana, para las cuales el precio contractual no puede ser considerado como base de la valoración:

- Importaciones por firmas asociadas que no funcionan, respecto a las mercancías importadas, ni como agencias de distribución ni como casas de comercio independientes.
- Importaciones por firmas asociadas de máquinas, materiales, etc., destinados a su propio uso.
- Mercancías importadas para ser vendidas con una marca extranjera de fábrica o de comercio.
- Reimportación de mercancía después de haber sufrido una transformación o reparación en el extranjero.

C) Mercancías que no son objeto de un contrato comercial:

- Mercancías importadas como regalos.
- Mercancías importadas como efectos personales".

(64)

3.4.2.1. MERCANCIAS IMPORTADAS EN VIRTUD DE UN CONTRATO COMERCIAL, PERO QUE NO SON OBJETO DE UNA VENTA A PRECIO FIRME CUANDO SON PRESENTADAS EN LA ADUANA.

3.4.2.1.1. MERCANCIAS IMPORTADAS POR LAS AGENCIAS DE CONSIGNACION.

Dentro de las diferentes ramas del comercio hay mer-

(64) HERRERA IDAÑEZ, Op. Cit. página 238.

mercancías que, por su naturaleza, es necesaria su rápida entrega, por lo que resulta esencial que el agente tenga disponibles - existencias suficientes en el país de importación, con el fin de atender con la máxima rapidez los pedidos de los clientes; o también, cuando el vendedor extranjero considera que le es provechoso disponer de existencias en el país importador, en previsión de los pedidos de sus clientes.

Como quiera que sea, la función del agente consiste en importar, almacenar y vender por cuenta y riesgo del proveedor las mercancías, a un precio que, por lo general, ha sido fijado previamente por el suministrador; de lo anterior, se deduce que las mercancías no han sido objeto de una venta real en el momento de presentarse a despacho y, por consiguiente, el precio facturado al agente, puede ser un simple valor estadístico o de cualquier otro tipo, sin validez a los efectos de la fijación del precio normal de las mercancías a que afecta. El vendedor cobra el importe de las ventas, al final de los períodos que tenga establecidos con el agente, quien de las sumas obtenidas, deducirá los derechos e impuestos satisfechos a la entrada de las mercancías, además de todos los gastos que origine la venta de éstas y su propia comisión.

Para valorar estas mercancías, la base gravable se determinará, preferentemente, a partir del precio usual de competencia; si se trata de mercancías cuya cotización internacional es conocida, la base imponible se establecerá par --

tiendo del precio usual de competencia, que para tales mercancías rija en el momento considerado para la valoración; cuando sean mercancías diferentes de las contempladas en el párrafo anterior, la valoración se efectuará tomando como referencia las tarifas o antecedentes de los valores declarados para mercancías idénticas o similares del mismo origen o, a falta de los mismos, de otros orígenes, como consecuencia de ventas efectuadas en condiciones de libre competencia, en una fecha anterior no mayor de tres meses.

En el supuesto de que no sea posible conocer el precio usual de competencia de las mercancías a valorar, para establecer su precio normal se tendrá que partir del precio probable de venta en territorio nacional, en relación con el cual, en la mayor parte de los casos, se conocen en el momento de la valoración los precios a los que las mercancías presentadas serán vendidas u ofrecidas en venta. "Pueden figurar en la factura enviada por el proveedor a su agente, en la tarifa de precios del vendedor o del agente o, en su defecto, pueden ser determinados por comparación con los precios a que recientemente el agente ha vendido u ofrecido en venta mercancías idénticas importadas con anterioridad". (65) En tales circunstancias, el precio de venta puede conocerse con suficiente aproximación en el momento de presentarse al despacho las mercancías y éstas se valorarán sobre dicho precio. Cuando las condiciones comerciales en que se realizan las operaciones, fueran siempre idénticas y conocidas de antemano, se-

(65) POLO BERNAL, Segunda Ob. Cit. pág. 97

puede fijar por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público - un porcentaje fijo de ajuste al precio que se factura al agente, al que ya nos referimos en un apartado anterior y que es establecido en el artículo 52 de la Ley Aduanera, dicho porcentaje de ajuste, se calcula por comparación entre el precio de factura al agente y el precio de venta al cliente, dicho porcentaje sería aplicable a todas las importaciones futuras, mientras no cambiaran las aludidas circunstancias comerciales y sin perjuicio de las comprobaciones que la administración - pudiera estimar necesarias.

"Al utilizar el criterio del precio probable de venta, se deben tomar en cuenta las modalidades particulares en que se haya dado la importación de las mercancías a valorar, - la naturaleza y la cantidad de estas mercancías, así como - las circunstancias comerciales en que deben ser vendidas por mediación del agente. Estas circunstancias que son las de cantidad y nivel comercial en que serán vendidas las mercancías por el agente, nos indican que, el hecho de que el agente figure como importador no determina por sí un nivel particular, ni permite, por tanto, afirmar que si las mercancías - que se valoran se hubieran importado en virtud de una venta - real a un comprador independiente, al nivel sería distinto de aquél en el que estas mercancías se venderán después de su importación; lo mismo acontece con la cantidad". (66). Por eso, el porcentaje de ajuste fijo sólo se puede establecer, cuando

(66) HERRERA IDAÑEZ Op. Cit. pág. 254.

las circunstancias comerciales sean invariables y conocidas - con antelación.

Además, al precio que se obtiene de aplicar este criterio se le tienen por deducir todos los elementos que resulten ajenos al concepto del precio normal.

Las mercancías que son importadas por agencias, pero que no son destinadas a la venta, por ejemplo mercancías para exhibiciones o para efectuar demostraciones, se valoran -- también como si fueran a ser vendidas, siguiendo las indicaciones generales dadas anteriormente.

Cuando no fuera posible utilizar el método del precio probable de venta, en general, porque no se conozca con certeza el precio a que se van a vender las mercancías que el agente importa para almacenarlas, se podrá recurrir al criterio del precio efectivo al que se vendan las mercancías en nuestro país; "este método es el más exacto para valorar las mercancías, pero implica su despacho provisorio, previa garantía en favor de la aduana y esperar hasta que se concrete la venta para conocer el precio al que efectivamente se vende la mercancía". (67)

La utilización del precio efectivo de venta tiene la ventaja de que elimina los problemas por cantidad o nivel a -

que hemos aludido, en los criterios anteriores; pero en cambio presenta el inconveniente de que su empleo habitual conduciría a dejar pendientes los despachos aduaneros de cierto número de importaciones.

3.4.2.1.2. IMPORTACIONES EFECTUADAS POR LAS SUCURSALES.

Las mercancías importadas por una sucursal del proveedor, se valoran de acuerdo al modo de operar de ésta. En general, estas importaciones se pueden clasificar en alguno de los siguientes grupos:

- a) Mercancías importadas para la distribución inmediata. El caso es igual al de las agencias de distribución y el criterio aplicable se establecerá de acuerdo a lo que hemos mencionado para éstas.
- b) Mercancías importadas para su almacenamiento y venta posterior. En general se aplica lo establecido en las agencias de consignación.
- c) Otras importaciones efectuadas por sucursales. Se les aplicarán las mismas indicaciones, que se darán para las "importaciones por firmas asociadas que no funcionan, respecto a las mercancías importadas, ni como agencias de distribución ni como casas de comercio independientes", siempre y cuando la naturaleza de las transacciones sea análoga a la de las transacciones tratadas en ese epígrafe.

3.4.2.1.3. MERCANCIAS IMPORTADAS POR FIRMAS DE CARACTER MIXTO.

Se refieren a mercancías importadas en virtud de un acuerdo para repartirse los beneficios que se obtengan de la venta de las mercancías en el país importador; estas firmas presentan un carácter mixto de agencia y comprador independiente. "En esta forma de asociación, las partes, para seguridad, sobre todo, del suministrador extranjero, por medio de una lista fijan los precios mínimos de venta en el mercado interno del país de importación, pero dichos precios tienen un carácter provisional y deben ser aumentados con ciertos gastos convenidos; si en la venta de la mercancía se llegarán a tener beneficios excedentes, que sería la diferencia entre el precio mínimo de venta que se tiene fijado y el precio real de venta, estos beneficios se reparten según la proporción que se halla establecido previamente entre las partes".-

(68)

En estas operaciones, lo usual es que el proveedor facture la mercancía al importador al precio mínimo, deducidos los gastos, y que el importador le pague este precio a título de liquidación parcial; pero como este precio no es el definitivo, pues sólo representa una parte de lo que percibirá el proveedor extranjero, no puede ser aceptado como base de la valoración.

(68) CASAIS HECTOR, Op. Cit. página 165.

Para valorar estas mercancías se tendrá que acudir al precio usual de competencia. Si existen varios precios, se aplica el que resulte más común; no siendo posible utilizar este precio, se acude al precio probable de venta en territorio nacional, de no ser aplicable tampoco éste, se recurre al precio efectivo de venta en territorio nacional. Este método resulta, sin duda, el más exacto para valorar las mercancías que son objeto de este tipo de operaciones comerciales, puesto que conociendo el resultado final de la operación y la cantidad total que el importador abonará al suministrador extranjero, es decir, el precio de factura más la parte de beneficio que corresponda al suministrador, tan sólo es necesario ajustar el importe total para tener en cuenta los gastos de venta y entrega de la mercancía, y así obtener el valor en aduana de la mercancía en cuestión.

"Para obtener el precio normal se puede utilizar la siguiente fórmula:

Si llamamos:

Pf= Precio facturado por el suministrador extranjero, suponiendo que incluye los gastos necesarios para la entrega de las mercancías en el puerto o lugar de introducción al país importador.

g'= Gastos de despacho, transportes y manipulaciones interiores, fletes y seguros entre el puerto de exportación y el lugar de introducción al país, etc.

Pv = Precio efectivo alcanzado por la venta.

a = Porcentaje de los derechos y gravámenes de importación.

z = Porcentaje del beneficio obtenido correspondiente al suministrador, según los términos del convenio establecido con el importador." (69)

Fórmula:

$$P_n = \frac{(100 \text{ Pf} - 100 - z) + z (P_v - g')}{10.000 + a z}$$

Ejemplo:

Una empresa importadora mexicana ha celebrado un acuerdo con un suministrador extranjero de máquinas de escribir, -- para repartirse los beneficios que se obtengan de la venta de dichas máquinas en el país; el suministrador factura las máquinas de escribir a un precio de 150 dólares la unidad, C.I.F. - puerto mexicano con desestiva y descarga incluidos en el flete.

Se sabe que en virtud de los términos del convenio a la empresa importadora mexicana, le corresponde sólo el 65 por ciento del beneficio que se obtenga de la venta, por lo que el precio de factura sólo representa una parte de lo que percibirá el suministrador, razón por la que no se puede aceptar dicho precio como base de la valoración; por ser el método de valoración más exacto para este tipo de operaciones, se acude al criterio del precio efectivo de venta, por lo que la valoración se difiere y las máquinas se despachan provisionalmente.

El resultado final de la operación nos da un precio efectivo alcanzado por la venta de 12 000 pesos por unidad; además, los gastos de despacho, transportes y manipulaciones interiores, fletes y seguros entre el puerto de exportación y el lugar de introducción al país, etc. suman 1 050 pesos y el porcentaje de los derechos y gravámenes de importación es de 14 por ciento.

Solución:

Tipo de cambio = 1 dólar = 45 pesos

$$P_n = \frac{100 \cdot 6\,750 \cdot (100 - 35) + 35 \cdot (12\,000 - 1\,050)}{10\,000 + (14 + 35)}$$

$$= \frac{100 \cdot 6\,750 \times 65 + 35 \times 10\,950}{10\,000 + 49} = \frac{100 \cdot 438\,750 + 383\,250}{10\,049}$$

$$= \frac{100 \times 822\,000}{10\,049} = 8\,179.91$$

Precio normal = 8 179.91 pesos.

El precio normal podrá determinarse, cuando se conoce el precio facturado por el suministrador extranjero al importador, el producto efectivo de la venta, los gastos interiores soportados por la mercancía, el porcentaje de derechos y gravámenes y el beneficio que corresponda al vendedor.

3.4.1.4. ARTICULOS PERECEDEROS Y OTRAS MERCANCIAS IMPORTADAS EN CONSIGNACION PARA SER VENDIDAS AL MEJOR PRECIO.

Con independencia de las mercancías importadas por las agencias de consignación, existen otras que, habitualmen--

te se importan también en consignación, pero de las que se desconoce su precio; son enviadas al importador para que éste las venda por cuenta del suministrador extranjero, en el país de importación, al mejor precio que pueda obtener.

"Para facilitar la valoración de estas mercancías, se pueden clasificar en dos grupos:

- a) Artículos perecederos, tales como frutas, hortalizas, carnes, pescado, flores, etc., consignados a comisionistas o corredores, para la venta inmediata en un mercado, al mejor precio que puedan obtener.
- b) Mercancías no perecederas, de tipo poco corriente, cuyo valor se desconoce en el momento de la importación y que deben ser clasificadas y seleccionadas antes de su venta, como esponjas, conchas, pieles, marfiles, etc.". (70)

Al no existir un precio de venta en el momento de la importación, no se pueden valorar las mercancías por el criterio del precio pagado o por pagar, además resulta muy difícil utilizar el criterio del precio usual de competencia, ya que pueden no ser comparables a ninguna mercancía para la que se haya podido establecer un precio de venta que sea utilizado como base de valoración; sin embargo, para las mercancías del primer grupo resulta más conveniente utilizar el criterio del-

precio efectivo de venta en territorio nacional. Para ello se deben despachar las mercancías en forma provisional, previa garantía del importe de los posibles impuestos que deban satisfacer. Una vez que se realiza la venta de las mercancías, el importador presenta a la aduana la "cuenta de la venta" - que se va a remitir al suministrador, en la que consta por regla general, el importe del producto total obtenido, los gastos ocasionados y el importe neto que se envía al suministrador.

"De acuerdo a este método el valor en aduana se determina deduciendo del precio de venta las siguientes partidas:

- 1) Gastos normales de venta, incluyendo el beneficio que obtenga el importador por su intervención.
- 2) Gastos de despacho.
- 3) Gastos de transporte desde el punto o lugar de importación hasta el mercado donde vayan a venderse y los gastos de flete y seguro entre el puerto de exportación y el lugar de introducción al país.
- 4) Gastos de almacenaje, en espera de realizar la venta.
- 5) Importe de los arbitrios que deban satisfacer las mercancías antes de su venta.
- 6) Importe de los derechos arancelarios y gravámenes

de importación, si están incluidos en el precio de venta". (71)

Ya mencionamos que de acuerdo al último párrafo del artículo 52 de la Ley Aduanera, para facilitar las importaciones, la cuantía de los gastos enumerados se puede calcular en forma de un porcentaje fijo del precio de venta, cuando se trate de ciertos tipos de mercancías perecederas, importadas con regularidad.

Las mercancías a las que se refiere el segundo grupo pueden valorarse de acuerdo al criterio del precio probable de venta, aplicando el precio que tengan las mercancías similares, una vez que se han seleccionado y clasificado las mercancías a valorar. Cuando resulte obligado esperar a la venta de las mercancías, se puede proceder, en algunos casos, a la valoración antes de que la totalidad de la mercancía haya sido vendida, con tal de que las cantidades vendidas sean suficientes como para atribuir a la totalidad de la importación el mismo precio unitario obtenido por aquéllas.

3.4.2.1.5. IMPORTACION DE MERCANCIAS QUE SON OBJETO DE OPERACIONES DE TRUEQUE O DE COMPENSACION.

Estas operaciones de trueque o de compensación no constituyen ventas que se apeguen a lo establecido en el artículo 48 de la Ley Aduanera; sin embargo, del estudio de las

(71) Herrera Ydañez, Op. Cit. pag. 259

circunstancias reales en que se da cada caso, se podrá deducir si es posible o no, que el precio al que se ha hecho referencia al realizarse la transacción, se toma como expresión correcta del valor normal.

Para la valoración de las mercancías que han sido objeto de una operación de este tipo el criterio de valoración que resulta más adecuado es el del precio usual de competencia, asegurándose desde luego, que las mercancías comparadas sean realmente competitivas; cuando no resulte posible utilizar el anterior criterio, como última instancia para valorar las mercancías, se podrá partir del examen de las circunstancias particulares de cada operación, lo que permitirá a la administración apreciar las ventajas que cada parte contratante haya obtenido de la transacción, en razón de su propia naturaleza, y tomarlas en consideración para realizar los ajustes que sean necesarios al precio que sirvió de base al intercambio.

"No es recomendable que para determinar el valor en aduana de estas mercancías, se utilice el precio de reventa en el país de importación, porque tal precio podría haberlo establecido el importador teniendo en cuenta las ventajas ayudadas; pero en muchos casos, podrá servir como una indicación útil". (72)

3.4.2.2. MERCANCIAS QUE SON OBJETO DE UN CONTRATO COMERCIAL DE VENTA CUANDO SON PRESENTADAS EN LA ADUANA, PARA LAS CUALES EL PRECIO CONTRACTUAL NO PUEDE SER - CONSIDERADO COMO BASE DE LA VALORACION.

3.4.2.2.1. IMPORTACIONES POR FIRMAS ASOCIADAS QUE NO FUNCIONAN, RESPECTO A LA MERCANCIA IMPORTADA, NI COMO AGENCIAS DE DISTRIBUCION NI COMO CASAS DE COMERCIO INDEPENDIENTES.

Al tratar sobre las firmas asociadas, quedó establecido que las importaciones que éstas realizan, se pueden clasificar en tres grupos: Las asimilables a las que efectúan - las agencias de distribución; las análogas a las que realizan los compradores independientes y el último grupo que se refiere a las demás. Así mismo, se estableció la forma de valorar las mercancías correspondientes a los dos primeros grupos.

El tercer grupo, que se refiere a las demás importaciones efectuadas por firmas asociadas, abarca un gran número de actividades comerciales, pero ofreciendo todas una característica común, consistente en que en todos los casos, se trate de una venta o de una simulación de ésta, el precio facturado por el proveedor a su asociado, es distinto del que se concedería a un comprador independiente, debido a la asociación o a los servicios que presta en el país de importación - la firma asociada. Por tal razón, el precio de factura, no podrá tomarse, sin más, como base de valoración.

"Para la valoración de estas mercancías, se tienen que tomar muy en cuenta las condiciones en que realmente se dá cada operación, de tal manera, que se deben precisar las condiciones en las que trata el importador con el proveedor extranjero, por un lado, y con los clientes, por el otro. El análisis de todas las circunstancias permitirá la resolución del problema, que es el de asimilar la actuación de la firma asociada a la de alguno de los tipos ya conocidos de importadores vinculados comercialmente a los proveedores, como las agencias de consignación, concesionarios, distribuidores, etc. (73)

Los criterios que se aplican para valorar estas mercancías, se establecen tomando en consideración que la actividad de la firma asociada se aproxime más a la actuación de un comerciante independiente o, a la de un agente que importa y almacena las mercancías para después venderlas por cuenta del proveedor extranjero.

Cuando la actuación de la firma asociada se acerca más a la de un comerciante independiente que a la de un agente, la valoración se podrá efectuar sobre el precio pagado o por pagar por el importador, siempre que se tenga la seguridad de que este precio no es ficticio y a reserva de los ajustes que resulten necesarios para comprender los gastos realizados en interés del suministrador, así como la parte del beneficio cargado por el importador que exceda del margen nor

mal. Para determinar el monto del ajuste, el mejor medio es - comparar los precios de factura con los de reventa de la firma asociada, previas deducciones de los elementos extraños - al concepto de valor normal. La diferencia que resulte, servirá para fijar el porcentaje de incremento al precio contractual.

En caso de que la actividad de la firma asociada se aproxime a la de un agente que importa y almacena las mercancías para después venderlas por cuenta del proveedor extranjero. Para determinar el valor en aduana, se parte ya sea del criterio del precio usual de competencia, del precio probable de venta o del efectivo de venta en territorio nacional; - cuando se parte de alguno de los dos últimos criterios, el - porcentaje de beneficio que debe deducirse, es el que normalmente cargan a sus precios de costo los comerciantes independientes de la rama comercial considerada.

3.4.2.2.2. MERCANCIAS IMPORTADAS POR FIRMAS ASOCIADAS PARA SU PROPIO USO; APORTACIONES DE CAPITAL EN BIENES DE EQUIPO.

Cuando las mercancías que se importan por firmas asociadas, no se destinan a la venta en el interior del país de importación, sino que son para el propio uso de la asociada, - la valoración de dichas mercancías dependerá de las circunstancias reales en que se dá cada operación. En general, para valorar estas mercancías se pueden considerar dos casos posibles.

- Si el remitente ha comprado las mercancías en el extranjero a un tercero independiente, el precio pagado por el asociado extranjero al vendedor de los artículos, puede tomarse como base de la valoración, siempre que entre éstos no exista vinculación comercial que pudiera influir en el precio cotizado. También debe tenerse en cuenta si la compra por el asociado remitente pudiera estar englobada en una general que hubiera hecho para el suministro de otros asociados en diferentes países y que por la cantidad adquirida, podría haber obtenido descuentos que no se hubieren aplicado en igual cuantía a la partida que se importa; en tal caso, el precio pagado por la mercancía, debe ajustarse al descuento que corresponda por la cantidad de mercancía realmente importada para el país y para el propio interesado.

Además, este precio pagado por el remitente debe ser ajustado, para tener en cuenta los gastos y la remuneración por la gestión realizada o sea la comisión de compra, que el remitente habría incluido en el precio fijado a un comprador independiente y que, probablemente, no los ha comprendido en el facturado a su asociado. Este es el caso más frecuente y la justificación del precio facturado por el asociado extranjero a la firma importadora se realiza mediante la factura comercial, que el fabricante de las mercancías expidiera a la firma asociada.

- Cuando el remitente es el propio fabricante de las mercancías, para valorarlas, el primer paso es determinar si el importador, en cuanto a las mercancías que se valoran, se puede asimilar o no a un comprador independiente.

Si la firma asociada no goza de más ventajas que un comerciante independiente en la operación considerada, la valoración de estas mercancías se efectúa a partir del precio contractual, sin más ajustes que los relativos a los gastos de entrega de la mercancía. Aunque se trata de casos muy poco frecuentes, la manera de comprobar que la transacción de que se trata está incluida en este grupo, puede hacerse por comparación con los precios cotizados a compradores independientes o por las tarifas de precios del vendedor, cuando se trate de mercancías para cuya venta es usual que existan tarifas.

Si la firma asociada no se puede asimilar a un comerciante independiente en la operación que se considera, la determinación del valor en aduana se realizará, ya sea a través del criterio del precio usual de competencia o, del precio probable de venta, por no estar destinada a la venta la mercancía.

Las aportaciones de capital en forma de bienes de equipo, Este es un caso particular del grupo que estamos viendo, pero por sus características especiales y por ser dentro del grupo las operaciones que se den con más frecuencia -

en países que se encuentran en fase de desarrollo industrial, resulta de interés dedicarle un breve análisis.

Estas transacciones se realizan como consecuencia de la creación para fines industriales, de sociedades con capital mixto, nacional y extranjero, en la proporción que determinen las escrituras de constitución de la sociedad. Por lo regular las aportaciones nacionales suelen consistir en inmuebles y en dinero; la aportación extranjera, por lo general, -- la integran instalaciones, máquinas, materiales, etc., necesarios para la puesta en marcha de la nueva industria.

Si se analiza detenidamente la índole de estas operaciones, se observa que, a pesar de la asociación financiera existente entre el remitente y el importador y de que no se trata de ventas propiamente dichas, en el sentido que establece la ley, dichas operaciones si se pueden considerar como transacciones efectuadas en condiciones de libre competencia, porque el aportante extranjero de los bienes de equipo procurará obtener el mayor número posible de acciones de la nueva sociedad, a cambio de la menor cantidad de bienes que le permita el asociado en el país de importación, mientras que éste tenderá a conseguir, por el número de acciones asignadas al asociado extranjero, la mayor cantidad posible de mercancías, es decir, que con respecto a los bienes que se importan, el remitente tratará de supervalorar las mercancías, en tanto que el importador hará lo posible por subvalorarlas; la pugna entre los intereses contrapuestos se resolverá, lógicamente, con el hallazgo de un punto de equilibrio, que será el valor-

asignado a los bienes, de común acuerdo y se encontrará muy próximo el precio normal previsto en la ley.

En la práctica, sucede que los bienes que se importan no han sido fabricados, casi nunca, por el asociado extranjero, sino adquiridos por éste a otros fabricantes. La valoración se realizará, pues, de acuerdo con lo señalado para los compradores independientes, comprobándose en la mayor parte de las veces que el precio cargado por el remitente es ligeramente superior al que pagó al fabricante. La diferencia obedece como ya se ha mencionado a los gastos que ha realizado para efectuar la compra.

3.4.2.2.3. RETORNO DE MERCANCIAS TRANSFORMADAS O REPARADAS EN EL EXTRANJERO.

La determinación de la base gravable y de los gravámenes aplicables a las mercancías que se retornan después de su transformación o reparación en el extranjero son diferentes, no solo según la legislación de cada país, sino también dentro del mismo país de acuerdo a la clase de mercancía y la operación de que haya sido objeto.

En general, se pueden distinguir tres formas de gravar las mercancías que retornan:

- A) Sobre la totalidad de su valor,
- B) Sobre la plusvalía debida al trabajo o a la repara-

ración, y

C) Sobre el costo del trabajo o de la reparación.

A) La base impositiva la constituye la totalidad del valor. En este caso, se puede admitir que el precio que se estima pudiera fijarse para estas mercancías en una venta efectuada en condiciones de libre competencia, comprenderá los siguientes conceptos:

- "a) El valor de las mercancías que se exportaron, antes de que sean reparadas o transformadas, incluidas las pérdidas o las mermas.
- b) Los gastos de embalaje, transporte y seguro a la ida, y en general, todos los gastos realizados hasta la entrega de la mercancía al fabricante que va a realizar la transformación o la reparación, incluidos los derechos o gravámenes no reembolsables.
- c) El precio o el valor de compra de todas las materias complementarias utilizadas en las operaciones de transformación o reparación, comprendidos los gastos de entrega de estos materiales al fabricante extranjero.
- d) El costo del trabajo o de la reparación, incluido el que corresponda a los modelos, diseños, etc.

- e) El beneficio del fabricante que haga el trabajo y, en su caso, las comisiones pagadas a intermediarios.
- f) Los gastos de embalaje, transporte y seguro a la vuelta, y en general. Todos los gastos efectuados para asegurar la entrega de las mercancías transformadas o reparadas al destinatario en el puerto o lugar de retorno.

De acuerdo a lo anterior, el valor total de la mercancía que retorna se podrá determinar por la suma de los conceptos mencionados desde el inciso a) hasta el f), con tal de que los precios del mercado hayan permanecido estables durante el plazo que requiera la transformación o la reparación".

(74)

- B) La base impositiva la determina la plusvalía resultante del trabajo o de la reparación.- Según este criterio de imposición, resulta que el aumento de valor experimentado por la mercancía como consecuencia del trabajo o de la reparación, será igual al valor total que tiene al retornar, menos el que tenía en el momento de la exportación; o lo que es lo mismo, la suma de los conceptos comprendidos del inciso b) al f), señalados -

(74) Herrera Idáñez, Op. Cit. Página 292.

en el apartado anterior.

- C) La base impositiva se constituye por el costo del trabajo o de la reparación.- En este supuesto, hay que excluir del valor total los conceptos comprendidos en los incisos a), b) y f), la base impositiva quedará, pues, integrada por la suma -- de los elementos constituidos en los incisos c), d) y e).

En nuestro país, el criterio aplicable es el señalado en el apartado B), según se desprende de lo establecido en el artículo 93 de la Ley Aduanera, que establece en sus dos últimos párrafos que "por las materias primas o mercancías extranjeras incorporadas en el producto terminado, se pagarán los impuestos a la importación correspondiente conforme a la clasificación arancelaria del citado producto terminado y cumplirán las formalidades de su despacho.

Para calcular los mencionados impuestos se determinará el porcentaje que del producto terminado corresponda al valor de las citadas mercancías extranjeras que se le hubieren incorporado".

De manera que el valor de las mercancías extranjeras incorporadas, está constituido por la diferencia entre el valor que tiene la mercancía al retornar y el que tenía cuando se exportó temporalmente, y si, para un mayor abastecimiento, tenemos en cuenta la norma general de valoración de que

la base impositiva debe incluir todos los gastos ocasionados por las mercancías en el exterior, se ve que la norma aplicable no puede ser otra que la señalada en el apartado B) anterior.

Aún cuanto la Ley Aduanera no la contempla, "existe una excepción en la forma adoptada para valorar estas mercancías, que podría admitirse justificadamente y es el caso de las máquinas, aparatos, etcétera, que han sufrido averías -- por un defecto de fabricación durante el período de garantía fijado por el vendedor y que para su reparación necesitan ser enviados al fabricante extranjero; el que los devuelve en perfecto estado de funcionamiento, sin que el importador tenga que abonar cantidad alguna". (75) En este supuesto, la base de importación debe constituir la únicamente el valor de las piezas incorporadas o sustituidas, puesto que la avería no se ha producido como consecuencia de un desgaste natural por un uso prolongado de la máquina ni por una negligencia del usuario, sino por construcción defectuosa, y que es natural que el fabricante incluya los gastos que le ocasionan las reparaciones que se vea forzado a realizar en cumplimiento de la garantía, dentro de sus gastos generales, los cuales, a su vez, irán comprendidos en el precio de venta de las máquinas, que, en su día, abonaría el importador.

(75) Herrera Ibañez, Op. Cit. página 293.

3.4.2.3. MERCANCIAS QUE NO SON OBJETO DE UN CONTRATO COMERCIAL.

3.4.2.3.1. MERCANCIAS IMPORTADAS COMO REGALOS.

Las importaciones de regalos no constituyen operaciones de comercio, pues se trata de envíos entre particulares, o bien, tienen tan sólo una finalidad comercial cuando son envíos de vendedores extranjeros con fines publicitarios.

Los envíos con fines publicitarios, son mercancías que suelen enviar los vendedores extranjeros, ya sea directamente o por medio de sus representantes en el país importador para ser repartida entre los clientes, empleados o revendedores establecidos en el mismo país, o también cuando se trate de mercancías enviadas gratuitamente a una firma asociada.

Tratándose de la importación de regalos, "normalmente los envíos son acompañados por una declaración de valor redactada por el remitente, en la que se expresa el precio de compra si el regalo ha sido adquirido en tal forma, por tanto, dicho precio constituye una base aceptable para la valoración". (76) El mismo criterio es contemplado en el artículo 131 del Reglamento, el cual expresa que "tratándose de regalos enviados por los vendedores con fines publicitarios y siempre que su valor no exceda del establecido para las importaciones ocasionales, se aceptará como valor normal el declarado por"

el remitente o el destinatario, pero si el envío fuera de índole comercial o el valor declarado sea notoriamente bajo, la autoridad aduanera procederá a su ajuste conforme a lo dispuesto por la Ley y este Reglamento".

Cuando sean mercancías producidas por el mismo remitente, se valoran sobre las mismas bases que para las mercancías de su fabricación importadas a consecuencia de una venta de un proveedor establecido en el mismo o, diferente país; el precio de compra, ajustado para tener en cuenta los gastos de entrega en el lugar de introducción al territorio nacional, puede proporcionar una base aceptable para la valoración. Si no es posible realizar la valoración por el precio pagado o por pagar, se acude al precio usual de competencia.

Cuando el valor declarado sea inferior al normal y no sea posible ajustarlo, la valoración de las mercancías que se importan como regalos, se realiza de acuerdo al criterio de valoración que resulte aplicable del precio usual de competencia o, del precio probable de venta en territorio nacional.

3.4.2.3.2. IMPORTACION DE EFECTOS PERSONALES.

En los equipajes y menajes de casa, tomando en cuenta que, en cierto modo, estas operaciones son extrañas a la noción del valor normal y que tienen una escasa importancia, tanto desde el punto de vista económico como fiscal, el legis

lador las exime del pago de los impuestos a la importación - en las fracciones VI y VII del artículo 46 de la Ley Aduanera, la cual establece que "no se pagarán los impuestos al comercio exterior por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de", "los equipajes de pasajeros en viajes internacionales" y de "los menajes de casa pertenecientes a inmigrantes y a nacionales repatriados o deportados, que los mismos hayan usado durante su residencia en el extranjero, así como los instrumentos científicos y las herramientas, cuando sean profesionales, y las herramientas de los obreros y artesanos, siempre que las mercancías a que se refiere esta fracción, no rebasen el número y valor que señale el reglamento. No quedan comprendidas en la presente excensión, las mercancías que los interesados hayan tenido en el extranjero para actividades comerciales o industriales, ni las reguladas por la Ley del Registro Federal de Vehículos".

El mismo artículo nos señala que "para los efectos anteriores se entiende por repatriado, al nacional que hubiese residido en el extranjero por más de un año, lapso que será de seis meses para los trabajadores contratados en el extranjero en los términos del reglamento."

En relación a estas disposiciones de la Ley, el Reglamento en su artículo 107 señala que la Secretaría de Hacienda será la encargada de precisar las mercancías que integran el equipaje de los pasajeros, aclarando que para los conductores y tripulantes de los medios de transporte que efectúen el tráfico internacional de mercancías, no se les -

aplicarán las disposiciones que emita la Secretaría de Hacienda, pues sólo se les autoriza para traer del extranjero o llevar del país libre de impuestos al comercio exterior, sus ropas y efectos de uso personal. La Secretaría de Hacienda señala en la Séptima Regla General de las publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 18 de junio de 1982, cuáles son las mercancías que integran el equipaje de los pasajeros y - que son los que gozan de esta franquicia.

En cuanto a los menajes de casa que se pueden importar libres de impuestos al comercio exterior el artículo 108 del Reglamento establece que sólo se comprenderán efectos usados cuyo valor no exceda del que correspondería a los bienes que forman el mobiliario normal de una familia en el país, señalando que la Secretaría de Hacienda siguiendo el criterio anterior, deberá establecer el valor máximo de dichas mercancías. La Secretaría de Hacienda en la Novena Regla General de las publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 18 de junio de 1982, estableció el valor que en conjunto deben tener los efectos usados que se importen al amparo de esta franquicia, la cual debido a las variaciones en el tipo de cambio de nuestra moneda tuvo que ser modificada para actualizar el valor límite de la franquicia, primeramente por Acuerdo del Secretario de Hacienda publicado en el Diario Oficial de la Federación del 25 de octubre de 1982 y posteriormente por el publicado en el Diario Oficial del 30 de marzo de 1983; en este último acuerdo que es el que se aplica actualmente, se establece que el menaje de casa comprenderá -

efectos usados cuyo valor convertido a moneda nacional corresponda a 5 000.00 dólares de los Estados Unidos de América, señalándose que para las conversaciones se usará el tipo de cambio que fija la Secretaría de Hacienda y Crédito Público periódicamente para el pago de los créditos fiscales y que se publican en el Diario Oficial de la Federación; además, se establece que si el menaje de casa pertenece a dos o más personas que integren un grupo familiar con el inmigrante, repatriado o deportado, el valor se aumentará en un 20% por cada persona de la familia que lo haya usado en el extranjero.

Para los instrumentos científicos ó herramientas usadas de profesionales, obreros o artesanos, se aplican las mismas disposiciones legales que para los menajes de casa, por lo que en este caso los objetos no podrán tener un valor superior del que correspondería a los de profesionistas o artesanos residentes en el país en iguales o similares condiciones de los beneficiarios de la excensión; pero en este caso, la Secretaría de Hacienda ha señalado que el valor máximo del total de instrumentos científicos o herramientas usadas de los profesionales, obreros y artesanos, no podrá exceder del equivalente en moneda nacional a 1000.00 dólares de los Estados Unidos de América, tomando para las conversiones el tipo de cambio que se señaló al referirse a los menajes de casa. Además, se hace hincapié, en que en ningún caso los instrumentos científicos o herramientas usadas que gozaran del beneficio, podrán constituir equipos completos para la instalación de laboratorios, consultorios o talleres.

La misma Regla General señala que esta exención de impuestos al comercio exterior para los menajes de casa y los instrumentos científicos o herramientas usadas, sólo se autorizará por una sola vez a cada beneficiario.

Al final de esta Regla se establece una excepción -- para los miembros del Servicio Exterior Mexicano que salgan -- al extranjero en comisión oficial o regresen al país por término de su comisión o por estar en disponibilidad, sujetando la importación de su menaje de casa a lo dispuesto en la Ley Orgánica del Servicio Exterior Mexicano y de las demás disposiciones aplicables.

Por otra parte, para evitar molestias a aquellas personas que, dentro de sus pertenencias personales traigan solamente los efectos autorizados como libres del pago de impuestos al comercio exterior, la Ley Aduanera en su artículo 28 -- las exime de la presentación del pedimento de importación y -- por lo tanto de la valoración aduanera.

3.4.2.4. MERCANCÍAS QUE PAGAN POR EL USO DE DERECHOS DE PATENTES, DIBUJOS O MODELOS PROTEGIDOS; O POR EL USO DE -- MARCAS DE FABRICA O DE COMERCIO.

Antes de adentrarnos en el estudio de este tema, debido a la complejidad que reviste en la aplicación práctica -- del sistema de valoración que se establece en la Ley Aduanera, se debe aclarar que por conveniencia se ha dejado para el final y se trata en forma conjunta; por esta razón, el valor en aduana de la mayoría de los casos que aquí trataremos, se determinará tomando como base el precio de factura pagado o -- por pagar y en algunos otros casos, los menos, por los demás criterios de valoración.

Este tema reviste gran importancia, porque las mercancías que se importan son en buena parte productos que constituyen una "especialidad", es decir, que son una novedad, y que tienen una cierta originalidad en su modelo o son motivo de cualquier otra peculiaridad; además, esta especialidad normalmente se encuentra protegida por una patente o marca, lo que origina que el precio de la mercancía se vea aumentado con la plusvalía por el uso de dicha patente o marca. Siendo este tipo de mercancías las que con más frecuencia presentan problemas en su valoración. Los redactores de la Ley Aduanera consideraron conveniente señalar en el artículo 53 de una manera concreta, que estos gastos forman parte del valor normal.

Aunque de una interpretación estricta al concepto de valor normal que establece el artículo 48 de la Ley, se deduce que el valor de las mercancías que se presentan al despacho, debe comprender la plusvalía inherente a las características especiales que lleven materializadas o presenten dichas mercancías, la inclusión del artículo 53 tiene como finalidad señalar el espíritu que sobre el tema priva en la Ley.

El artículo 53 de la Ley Aduanera en forma textual-- consigna:

"El valor normal de las mercancías comprende también el importe de los cargos originados por:

- I.- Haberse fabricado con arreglo a patentes de invención, dibujos o modelos protegidos;
- II.- Ostentar marcas de fábrica o de comercio extranjeras u
- III.- Obtener la autorización para utilizarlas con marcas extranjeras, cuando se hallan importado sin ellas, excepto si van a ser objeto de un trabajo complementario o de transformación en el país.

Para la excepción a que se refiere el párrafo anterior, se entenderá por trabajos complementarios o de transformación, aquéllos que le den a la mercancía que se va a vender con la marca, sus características definitivas, o le incorporen propiedades que posibiliten su utilización para lo que estén destinadas. De lo contrario, deberá incrementarse al precio pagado o por pagar, el importe del derecho a utilizar la marca extranjera, en la parte proporcional correspondiente a la mercancía importada".

Sirviendo de complemento al anterior artículo y aclarando lo que debemos entender por marcas extranjeras, el artículo 54 de la Ley nos señala:

"Para los efectos del artículo anterior, una marca de fábrica o de comercio se considerará de origen extranjero, si el titular es cualquier persona que:

- I.- Fuera del país, haya cultivado, producido, fabricado, puesto en venta o dispuesto en alguna otra forma con tal marca, las mercancías a valorar;
- II.- Esté asociado en negocios con alguna de las personas a que se refiere la fracción anterior y
- III.- Haya celebrado convenio respecto de sus derechos sobre la marca, con alguna de las personas aludidas en las fracciones anteriores.

También se considera de origen extranjero la marca que, teniendo como titular a alguna de las personas señaladas en este artículo, deba usarse vinculada a una marca originalmente registrada en México".

Estos gastos que se realizan por el uso o explotación de marcas, patentes de invención o de mejoras, modelos dibujos o derechos de autor de propiedad intelectual o industrial deben incluirse en el valor normal de las mercancías, aún cuando se paguen con posterioridad a la importación, pues tal como lo establece el Reglamento en la fracción I de su artículo 126, se trata de la reversión de parte del producto obtenido por la disposición o utilización de la mercancía importada, y en virtud de lo dispuesto en la fracción III del artículo 52 de la Ley Aduanera, dicha reversión forma parte del valor normal.

Es por eso que el Reglamento en su artículo 127 señala que, "si el importador tiene que pagar por el derecho de uso de marcas, patentes, dibujos o modelos protegidos, así como cualquier otro de conformidad con el artículo 53 de la Ley, dichos pagos deben ser incluidos en el valor normal de las mercancías de que se trate, independientemente de que sean facturados de manera separada por el vendedor".

Como se puede ver, la Ley considera en términos de gran amplitud, que las mercancías que constituyen especialidades deben valorarse como tales, incluyendo en el precio normal el valor suplementario que hayan adquirido en razón de

sus propias características.

Debemos hacer notar que el texto de los artículos 53 y 54 corresponde a lo que establece el artículo III de la Definición de Bruselas y sus Notas Interpretativas y, las razones por las que se incluyen dichos artículos en la Ley Aduanera, son las mismas en las que tuvo su origen la redacción del mencionado artículo III y sus Notas, de las cuales nos comenta Rafael Herrera en su libro "Valor en Aduana de las Mercancías" que "tal parece que los autores de la Definición han pretendido prever de una forma exagerada, dentro de la amplitud de términos con que están redactadas, todas las posibilidades que puedan presentarse de evadir el pago de impuestos sobre el elemento "especialidad" que entra en el valor de los productos" (77)

La amplitud con la que fueron redactadas las Notas del artículo III de la Definición de Bruselas, obedeció a la experiencia que sobre el particular tenía la representación inglesa, cuya intervención fue decisiva tanto para la redacción como para la inclusión del artículo III y sus Notas." La administración inglesa había observado que, cuando una mercancía se importaba ostentando una marca de fábrica o de comercio, tenía su valor físico más el prestigio comercial que le daba la marca por la apetencia que tenía en el mercado.

Por tal motivo se introdujo el cobro de impuesto por la especialidad de la mercancía, lo que originó que rápidamente

(77) Herrera Ydañez, Op. Cit. pág. 298.

te las mismas mercancías comenzarán a ser importadas totalmente terminadas y sin marca, para pagar sólo por el valor material de éstas. Se había formado un acuerdo entre proveedores extranjeros e importador nacional, donde éste podía aplicarle la marca de fábrica o de comercio después de la importación; el proveedor extranjero recuperaba el importe del derecho de utilizar la marca, mediante el pago de una regalía que el importador nacional efectuaba después de la importación.

Detectado este tipo de situaciones, la administración inglesa convino en que la mercancía, aunque no presentará la marca adherida, igual se valoraba de acuerdo a la marca que se aplicara en el interior del país de importación, con lo que se anuló esta primera tentativa de fraude, pero no dándose por vencidos, se hizo una segunda tentativa de evasión, que consistía en traer la mercancía desarmada o parcialmente manufacturada o desmontada, argumentando que en tal estado no se podía incluir el valor de la marca; no admitiendo dicho punto de vista la Administración Inglesa, consideró que los fabricantes extranjeros de especialidades recuperaban la parte de gastos de patente, que correspondía a la parte del producto que se importaba, y para evitar futuras controversias, hizo constar dicho criterio en su Definición de Valor.

Posteriormente, se trató de evitar dicho pago, mediante la cesión de la propiedad de la marca extranjera, registrándola a nombre de un asociado en el país importador, llegando incluso, a registrarla a nombre de una firma independiente, con la reserva de que la marca seguía siendo propie--

dad de la sociedad extranjera. Para frustrar estas maniobras - la aduana inglesa tuvo que reforzar su definición de valor, - estableciendo cuales marcas se consideraban extranjeras", (78) siendo esto el antecedente de la actual Nota Interpretativa-- 3 del artículo III de la Definición de Bruselas y también del artículo 54 de la Ley Aduanera.

Lo anterior nos dice por que los artículos 53 y 54 de la Ley son tan amplios en sus términos y además porque se incluyó su texto en la Ley Aduanera, ya que ante todo constituyen una garantía contra los abusos, puesto que permiten a la administración desbaratar cualquier intento encaminado a atribuir a las mercancías que constituyen una especialidad, el mismo valor que a las mercancías ordinarias.

A pesar de todo, existen ciertas prácticas a las cuales no puede oponerse la administración, porque son perfectamente lícitas, aún cuando su aplicación disminuya o suprima la percepción de impuestos sobre las especialidades. Así sucede cuando se realiza una parte de la fabricación en el país - importador, que no sólo conduce a una reducción de la base impositiva, sino que puede hacer cambiar también el tipo de impuesto aplicable y si se traslada la totalidad de la fabricación, puede suceder que los materiales que se necesite importar no tengan ningún carácter de especialidad. Por último, se llega al caso extremo, cuando se ha nacionalizado íntegramente la producción, utilizando materias primas nacionales.

(78) Herrera Ydañez, Op. Cit. Pág. 300

3.4.2.4.1. LOS DERECHOS DE AUTOR.

Este es un concepto que no figura en forma expresa dentro de la Definición de Valor que contempla la Ley, ya que debido a la naturaleza de los derechos de autor, es poco probable que se den maniobras para ocultar su existencia. Además, estos derechos pueden incluirse en el valor en aduana de las mercancías aplicando simplemente el concepto de valor normal. Sin embargo, en la fracción I del artículo 126 del Reglamento, sí se menciona expresamente que los derechos de autor que se causen por el uso y explotación de la obra, forman parte del precio de la mercancía que se importa.

Antes de otra cosa, es necesario hacer la distinción clara y terminante entre propiedad intelectual y propiedad industrial; además, debemos señalar que el concepto "derecho de autor" se usa como sinónimo de "propiedad intelectual" que se refiere a las obras científicas, literarias o artísticas - que pueden darse a conocer por cualquier medio, según se desprende del texto del artículo 7o. de la Ley Federal de Derechos de Autor.

Por principio, el derecho de autor no protege a las ideas, opiniones o argumentos, sino que la protección se refiere sólo a la forma en que éstas se expresan; lo anterior quiere decir que, "un autor no puede pretender ejercer un monopolio de la idea, opinión o argumento de que trata su obra, sino tan sólo de la forma o método como trata dicha idea, opi

nión o argumento". (79) Además, para que la obra sea protegida, no es necesario que esta exponga pensamientos originales o nuevos; pero si es preciso que sea la expresión de un pensamiento y, en el caso de una obra literaria, la expresión escrita o impresa de un pensamiento; lo que si está protegido, como lo hemos mencionado, es la forma de expresión original, que revela un talento particular o un especial trabajo de investigación, aunque no exponga una idea original.

El derecho de autor, a diferencia del derecho de inventor (propiedad industrial), no concede un monopolio absoluto sobre esa forma de expresión, ya que si dos obras análogas se han producido en forma totalmente independiente una de otra, quien la publicó en primer término no, puede impedir la publicación de la segunda; como puede verse, este derecho es puramente negativo, pues consiste en impedir que cualquiera obtenga beneficios del trabajo llevado a cabo por el autor, al darle determinada forma a una idea.

3.4.2.4.2. EL DERECHO DE REPRODUCCION.

Los derechos de autor y de inventor adquieren para sus titulares beneficios económicos, cuando éstos venden a un tercero el derecho de reproducción de la idea o de la obra original protegida.

Estos derechos de autor y de inventor pueden vender-

(79) Casais Héctor, Op. Cit. pág. 286.

se conjunta o separadamente del derecho de reproducción, ya que éste es diferente de los mencionados derechos, pues mientras que el derecho de reproducción se refiere al ejercicio del derecho reservado para reproducir la obra original o la idea protegida en otras mercancías, utilizando las importadas, el derecho de autor o de inventor se refieren tan sólo a las mercancías a valorar.

Ampliando en lo anterior, diremos que la venta de una mercancía elaborada de acuerdo a una idea o una obra original protegida, puede comprender en su precio, tanto el valor material de la mercancía como el valor de la cesión de los derechos de autor o de inventor, lo que permite a su adquirente la explotación de dichos derechos mediante el ejercicio del derecho de reproducción, que permite que la idea o la obra original protegida contenida en la mercancía importada se reproduzca en otras mercancías en el país de importación, esta cesión puede suponer determinadas limitaciones en lo que se refiere, a la cantidad de mercancías a fabricar o al territorio para el que se ceden los derechos; pero si el precio comprende tan sólo el valor material de la mercancía y el valor del beneficio pagado al autor o al inventor por haber fabricado la mercancía de acuerdo a la idea o la obra original protegida, el tercero que adquiere dicha mercancía, sólo podrá usarla de acuerdo a las reglas de la propiedad ordinaria.

Para determinar el valor en aduana de las mercancías que se han elaborado de acuerdo a una idea patentada, debemos considerar primeramente que el artículo 48 de la Ley

Aduanera establece que "la base gravable... es el valor normal de las mercancías a importar", y que éste es "... el valor que le correspondería como consecuencia de una venta..." efectuada en las condiciones consideradas en este mismo artículo; de esto se desprende que para determinar su valor en aduana se deben considerar las mercancías, tal como se presentan en la aduana, como objetos que deben su valor, tanto, a su composición material como a cualquier clase de creación técnica o artística ligada a los mismos.

La venta considerada en éste artículo, atribuye al comprador el derecho de disponer libremente de la mercancía con cualquier finalidad comercial; sin embargo, el derecho para fabricar mercancías con arreglo a una idea patentada, es una prerrogativa de quien detenta el derecho de inventor, que le está reservado, a pesar de la venta de dichas mercancías. Por consiguiente, la venta no confiere al comprador el derecho de reproducir, sirviéndose de las mercancías adquiridas, la idea patentada. Este derecho no se puede adquirir de quien lo detenta más que mediante un acuerdo especial, distinto de la venta de las mercancías.

Es así que lo dispuesto en la fracción I, del artículo 53, que establece que el valor normal de las mercancías que se van a valorar debe comprender el valor del derecho de utilizar en su fabricación, una patente de invención, un modelo o un dibujo protegidos, sólo viene a explicar lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley Aduanera.

La anterior disposición se aplica a las mercancías - importadas, tal como una máquina, que constituye una materia- lización de la invención patentada, pero no al plano de una - máquina, ya que éste no es más que una simple expresión gráfi- ca de la invención, para permitir la fabricación de una máqui- na según la invención patentada.

Esto se debe a que el derecho para reproducir la - idea incorporada en las mercancías importadas, cuando este de- recho ha sido motivo de cesión en favor del comprador, no pue- de considerarse como una utilización de la mercancía en el - sentido de la fracción III del artículo 52 de la Ley Aduanera, pues el derecho de reproducción en el país de importación de- la idea protegida, incorporada en la mercancía importada o re- presentada por ésta, es distinto e independiente del derecho- de utilizar la mercancía en sí misma. Igualmente, el producto de la cesión del derecho de reproducción de una idea patenta- da, que revertirá al cedente, no debe identificarse con el - producto de la utilización de la mercancía importada, que se- considera en la mencionada fracción III del artículo 52.

Por consiguiente, el valor en aduana de las mercan- cías que se importan se determinará, tomando en consideración el valor de los cargos originados por haberse fabricado de - acuerdo a una patente de invención, un dibujo o un modelo pro- tegido, pero excluyendo cualquier remuneración exigida por el vendedor de las mercancías, o por un tercero, como compensa- ción del derecho reservado concedido al comprador para que - utilice las mercancías a valorar en el país de importación, -

para reproducir en otras mercancías una idea patentada incorporada en las mercancías importadas o representadas por las mismas. Es decir, que el valor en aduana de las mercancías comprenderá la retribución pagada al inventor por la reproducción de su idea, cuando dicha reproducción se ha realizado en el extranjero; pero no comprenderá las remuneraciones por el derecho de reproducir en el país la idea incorporada en la mercancía importada.

Queda asentado que el derecho de reproducción no forma parte del valor normal de las mercancías que se importan, sin embargo, el artículo 128 del Reglamento, nos dice que, "tratándose de la importación de matrices o de mercancías que sean similares, de acuerdo con lo señalado por el artículo 53 de la Ley, el valor normal se determinará en función del precio total pagado o por pagar que comprende, entre otros, los derechos de autor y de reproducción"; esta disposición del Reglamento resulta correcta, pues en este supuesto es precisamente la reproducción de la idea protegida, la función propia de la mercancía que se importa.

3.4.2.4.3. DERECHOS DE PATENTES, DIBUJOS O MODELOS PROTEGIDOS.

En principio debemos precisar el deslinde hecho entre la propiedad intelectual y la industrial, pues aunque tienen el mismo origen, ya que las dos son producto de la inteligencia humana, se diferencian en su finalidad, ya que la primera busca comunicar una idea o un sentimiento a la colectividad, en tanto que la-

segunda pretende un fin práctico y económico de producción; es decir, una comprende las ciencias puras y las artes, la otra, - la creación de signos distintivos para la identificación de - mercancías y comerciantes, de formas especiales para los dibujos y la creación o modificación de productos industriales o - los procedimientos para obtenerlos.

Hemos señalado que la propiedad industrial, en principio, reace sobre una idea para la ejecución de una cosa; por tal motivo, para que su inventor pueda darla a conocer conservando su uso y explotación exclusiva, se han creado las "patentes" y los "registros", que son derechos protectores por - que impiden que un tercero realice la idea, sin contar con la autorización del titular de dichas patentes o registros.

La razón por la que se otorga esta protección, se debe principalmente a que "la aparición en el mercado de nuevos productos industriales o de mejoras a los ya existentes, lleva consigo una serie de trabajos previos de investigación que implican, por parte del fabricante, fuertes inversiones en instalaciones y el mantenimiento de costosos equipos de investigación que requieren, igualmente, la dedicación de grupos de ingenieros y expertos consagrados al descubrimiento de nuevas técnicas.

El fruto de la ejecución de todos estos elementos, -- materiales y humanos, se plasma en la elaboración de un nuevo artículo o producto que al ser lanzado al mercado, en su precio de venta irá englobada la parte imputable a los gastos --

previos de investigación que ha requerido su puesta a punto".
(80)

Como podemos apreciar, si el creador de este nuevo artículo o producto no contar con una protección y su invento se pudiera realizar por un tercero sin la debida retribución, el creador del invento se encontraría en desventaja competitiva en el mercado del producto, pues mientras el tiene que incluir el costo material del producto y los gastos previos, el tercero solo incluirá el costo material del producto.

El derecho de propiedad industrial, representado por la patente o el registro, no tiene como objeto tan solo impedir que un tercero aproveche el trabajo del inventor, sino que además permite a éste ceder en favor de un tercero la totalidad o parte de los derechos protegidos, mediante el pago por parte del cesionario, del precio estipulado en el correspondiente contrato de cesión; en forma análoga puede autorizar a un tercero su explotación, en determinado territorio, por un determinado plazo, previsto en el oportuno convenio de licencia. Es así que la patente es el instrumento que permite el ejercicio del derecho de inventor, pues si no existiera no habría forma de describir cual es el modo de operación del invento, o como es la cosa ideada por el inventor, sin que un tercero la realizará libremente.

De los derechos de propiedad industrial solo nos referiremos a las patentes de invención, de mejores y de proce-

(80) Alvarez Pallete, Op. Cit. página, 63

dimientos y, a los dibujos y modelos protegidos, dejando para estudio posterior las marcas de fábrica o de comercio. Al respecto la Ley de Patentes y Marcas establece que solo "es patentable la invención que es nueva y que sea el resultado de una actividad inventiva y susceptible de aplicación industrial", - al igual que "aquella invención que constituya una mejora a otra y que cumpla con los requisitos mencionados". Una invención no es nueva, cuando su ejecución es del conocimiento público antes de que se otorgue la patente; una actividad inventiva es cuando antes de otorgarse la patente, la invención no resulta evidente para un técnico en la materia y la aplicación industrial es cuando la invención puede fabricarse o ser utilizada por la industria; de los dibujos y modelos industriales nos dice que, "se entiende por dibujo industrial toda combinación de figuras, líneas o colores que se incorporen a un producto industrial con fines de ornamentación y que le den un aspecto peculiar y propio" y por "modelo industrial, toda forma plástica que sirva de tipo o molde para la fabricación de un producto industrial, que le da apariencia especial en cuanto no implique efectos técnicos", a éstos también se les aplica lo mencionado sobre novedad y aplicación industrial.

Cuando las mercancías sean fabricadas de acuerdo a una de estas patentes, tendrán el carácter de una "especialidad", que necesariamente tendrá que influir en su precio, lo mismo que la novedad, la originalidad del modelo o cualquier otra peculiaridad similar, que haga las mercancías más atractivas y fáciles de vender. Estos hechos comerciales originan-

gastos que será necesario tener en cuenta en el momento en que se valoran las mercancías; en consecuencia, su valor en aduana está determinado por el precio que se considera puede ser hecho para estas mercancías, teniendo en cuenta sus características". (81).

Como sabemos, el artículo 53 de la Ley Aduanera establece en forma expresa que el precio normal incluye el aumento de valor que deban las mercancías a sus características especiales, en tanto que tal aumento sea consecuencia del derecho de utilización de la patente, dibujo o modelo registrado, relativo a dichos géneros. Por eso, para la valoración de las mercancías, es conveniente desde el principio de la operación, tener en cuenta cuales son las mercancías que se van a valorar, para poder establecer si son objeto en forma manifiesta o no de alguna especialidad; igualmente, es necesario tener en cuenta, tanto los detalles del pasado de las mercancías como los de su futuro, según se deduzca de las estipulaciones del contrato que dió origen a la transacción, porque, en virtud de ese conocimiento, se podrá determinar si los artículos que se valoran constituyen especialidades y hasta que punto la plusvalía que resulte de éstas se halla comprendida o no en el precio contractual.

Para establecer la forma de valorar estas mercancías,

(81) Casais Hector, Op. Cit. página 295.

desde el punto de vista práctico de la valoración, vamos a distinguir dos casos generales:

A) Cuando las características especiales son inherentes a las mercancías y se encuentran protegidas por un derecho de propiedad industrial:

a) Si dichas mercancías se importan para su consumo o venta, lo común en la práctica comercial es que el precio fijado por el vendedor tenga en cuenta las características especiales y, por consiguiente, si la venta ha sido efectuada en condiciones de libre competencia, el precio contractual sirva de base de valoración; hay que hacer notar, sin embargo, que las repetidas características especiales no se venden con la mercancía más que en la medida en que el uso de aquellas resulte esencial para utilizar el artículo vendido, o dicho en otros términos, el comprador adquiere el disfrute de la mercancía pero no tiene licencia para darle una aplicación más extensa.

b) Si el uso común de la mercancía importada es la fabricación de otras mercancías. Puede suceder que:

1) El precio facturado por la mercancía sea global. Es decir sólo existe un pago, que,

satisfecho por el comprador, le deja libre de cualquier obligación y puede utilizar - sin limitaciones la mercancía importada para los fines que fue concebida. La valoración se basa en el precio contractual, con los eventuales ajustes, que resulte necesario aplicar por los gastos de venta y entrega de la mercancía.

- 2) El precio total se fracciona en dos pagos: - En ocasiones sucede que ni al vendedor le interesa fijar un precio a título definitivo, y por otra parte, puede ser igualmente que el comprador no tenga ningún interés en pagar tal precio. En tales casos, la práctica habitual es la de vender la mercancía por un precio formado por dos pagos:

- Una cantidad fija. Que es la que consta en la factura, cuando se realiza la importación y que puede estar constituida por el costo de producción, o por éste más el beneficio industrial, pero sin la inclusión de los derechos de patente.
- Una cantidad variable. Cuyo importe depende del rendimiento de la mercancía importada o de cualquier otro criterio que se haya convenido.

El precio normal se determina por la suma de los dos pagos y como el segundo es probable que no se conozca en el momento de la valoración, será preciso estimarlo, con arreglo a las estipulaciones contractuales, debiéndose tener en cuenta que, si la cantidad variable tuviera que ser satisfecha al término de plazos convenidos, la suma total estimada tendría que ajustarse para determinar su valor al contado.

En ciertos casos, puede ocurrir que el importe total a pagar incluya elementos extraños al valor en aduana, tales como gastos de instalación, conservación o asistencia técnica, que sería necesario deducir del precio global para la determinación de la base impositiva. Pero la valoración debe efectuarse tomando en consideración las circunstancias reales en que se da cada caso.

- c) La reproducción de la mercancía importada. - En esta modalidad se clasifican los llamados "prototipos" y "ejemplares-tipo" los que se valoran como tales, incluyendo los cargos por haberse fabricado de acuerdo a la idea patentada, pero haciendo abstracción de cualquier pago originado por la cesión del derecho para reproducir la idea incluida en la mercancía que se importa en otras mercancías dentro del

país.

- B) Cuando se importan mercancías no protegidas por un derecho de propiedad industrial, para ser utilizadas en un proceso de fabricación de artículos patentados.

Se pueden establecer dos casos:

- a) Si las mercancías son productos corrientes, que se pueden adquirir libremente en el mercado, No se tienen en cuenta para la valoración los derechos de patente, aunque el vendedor de dichas mercancías sea el que haya cedido la utilización del procedimiento patentado en el país de importación.
- b) Si los artículos que se valoran no se pueden comprar libremente en el mercado, legítimamente, cabe suponer que son una especialidad del propietario de la patente y vendedor de la mercancías. En este supuesto hay que repercutir una parte de los derechos de patente que satisface el comprador al vendedor, según el sistema que se expondrá cuando analicemos el reparto de cánones.

Resulta de suma importancia tener en cuenta en el momento de determinar el valor en aduana de las mercancías, cuya fabricación se basa en una invención o idea patentada, si el precio al que vende el exportador es:

- a) Un precio global sin que subsista ninguna obligación suplementaria relativa a la idea patentada.- En este caso el valor en aduana se determina sobre la base de dicho precio global.

- b) Un precio en el que además del precio de venta, - subsiste la obligación de pagar al exportador o a un tercero un suplemento determinado, como contrapartida de la invención, pudiendo residir el beneficiario en el país de exportación, en el de importación o en un tercer país. El valor en aduana se determina a partir del importe total a pagar, sin importar quién sea el beneficiario o el país de su residencia. En realidad, en los dos últimos supuestos, la compra afecta a un artículo único, cuyo precio global, por razones comerciales o financieras, se ha descompuesto en dos pagos.

3.4.2.4.4. MARCAS DE FABRICA O DE COMERCIO EXTRANJERAS.

Nos referiremos ahora a la propiedad industrial en lo relacionado a los signos distintivos para la identificación de mercancías y comerciantes. Estos signos, conocidos con el nombre de marcas de industria o de comercio, están reconocidos por el artículo 87 de la Ley de Patentes y Marcas, la que les otorga en su artículo 88 protección legal por medio de su registro en la Secretaría de Comercio, el que conce

de a su titular el uso exclusivo de la marca.

Las marcas, como acabamos de mencionar, tienen como fin acreditar que la mercancía provista de dicha marca ha sido fabricada con arreglo a una técnica determinada que la hace diferente a los demás o, también, distinguir un servicio de otros de su misma clase o especie. Ahora bien "la marca, ya sea de fábrica o de comercio; necesita, para introducirse en el mercado y ser conocida por los consumidores, fuertes sumas de dinero que se invierten en campañas publicitarias de lanzamiento y, posteriormente de mantenimiento, que ejercen indudable influencia psicológica en el ánimo del posible cliente a la hora de adquirir el producto que necesita" (82)- Por esto resulta lógico suponer, que al importarse un artículo provisto de marca, el precio de dicho artículo traerá incluida la parte imputable a la plusvalía que le confiere el uso de la marca ya acreditada en el mercado, y que el propietario de la misma, recuperará por medio de un canon, la parte imputable a los gastos realizados para acreditarla.

La cesión de la utilización de las marcas se plasma por medio de la celebración de convenios, llamados de licencia, en los que el propietario otorga al importador el disfrute de los derechos de la marca cubiertos por la propiedad industrial.

Como comentario, anotaremos que estos convenios de -

(82) Polo Bernal, segunda Ob. Cit. página 117.

licencia son los que, fundamentalmente, motivan y originan -- los problemas inherentes a la valoración de las mercancías según los términos del sistema de valoración que adopta la Ley Aduanera.

La Ley Aduanera en relación a este tema de las marcas, establece en forma concreta en las fracciones II y III de su artículo 53 dos supuestos en los cuales los pagos que se realicen por el uso de marcas extranjeras forman parte del valor normal de las mercancías que se importan. En el primer supuesto nos dice que al momento de valorar las mercancías que se importan, se debe tener en cuenta si éstas ostentan alguna marca de fábrica o de comercio extranjera; el segundo supuesto se refiere a aquellas mercancías que se importan sin marca, pero tienen autorización para posteriormente utilizarse con ellas.

El primer supuesto no ofrece mayores problemas para la valoración, ya que como indicamos, la plusvalía que confiere la marca extranjera formará parte del precio normal de la mercancía que se valora. Pero surge una interrogante cuando la mercancía viene provista de una marca nacional, o mejor dicho no extranjera, en el sentido del artículo 54 de la Ley; en este caso no habría razón para que se incluya en su "valor aduana" la plusvalía que, indudablemente, confiere a cualquier mercancía el hecho de ir provista de una marca, sea nacional o extranjera.

Esta argumentación está en contradicción con la esen-

cia de la Ley, que figura contenida en el concepto del "valor normal" que es "el que correspondería... en la fecha de su llegada al territorio nacional... como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia...", del análisis de este concepto se deduce que por su simple aplicación, debe incluirse en el valor en aduana la plusvalía de la marca sea nacional o extranjera.

Sin embargo, como se establece en páginas anteriores de este mismo Capítulo, el artículo 53 viene a señalar el espíritu que sobre el tema priva en la Ley, y por consiguiente lo que establece el texto de este artículo no implica ninguna restricción a las disposiciones de los demás artículos de la Ley, por lo tanto, motivada, no en razones de orden teórico-sino exclusivamente de tipo práctico, se establece como excepción al principio que hemos expuesto anteriormente, no incluir la plusvalía de la marca nacional, o no considerada extranjera en el sentido del artículo 54 y que sea de una persona establecida en el país de importación, cuando la mercancía sea importada por el propietario de dicha marca y sea tal propietario quien ha pedido al suministrador extranjero que colga que la marca en la mercancía remitida.

El segundo supuesto que menciona la Ley se refiere - al incremento del importe por usar una marca extranjera, en el precio normal de la mercancía que se importa sin marca, pero que tiene autorización para utilizarse posteriormente con una marca extranjera; en relación con este supuesto la Ley establece una excepción a tal supuesto, cuando la mercancía se-

rá objeto de un trabajo complementario o de transformación en el país.

Si examinamos lo que establece este segundo supuesto, nos percataremos de que él encierra la única excepción al "momento" que para efectos de la determinación del valor en aduana considera el artículo 48 de la Ley, que nos dice que el valor normal de las mercancías que se importan, es el que les - correspondería "en la fecha de llegada al territorio nacional conforme a lo dispuesto por el artículo 38"; resulta evidente que si la mercancía en tal "momento" viene desprovista de - marca, no podríamos, en virtud de la aplicación del artículo - 48, considerar la plusvalía que le va a conferir a la misma - el hecho de que, posteriormente a tal momento, vaya a ser objeto de una venta o de otro acto de disposición con una marca extranjera. Por consiguiente, se puede apreciar, que el artículo 53 va más allá del momento considerado en el concepto -- del "valor normal" y nos permite establecer si tal mercancía, aunque venga sin marca, luego de ser importada va a ser vendida con una marca extranjera.

Debemos hacer notar que éste supuesto que comprende la fracción III del artículo 53, sólo se refiere a las "marcas extranjeras de fábrica o de comercio". Por tal motivo resultó necesario precisar el sentido de lo que debe entenderse por marcas de origen extranjero, para este fin se establecieron en la Ley los supuestos señalados en las fracciones del - artículo 54; de tal manera que cuando se da alguno de los supuestos considerados en cualquiera de las fracciones de dicho

artículo, podemos estimar que la marca en cuestión es extranjera, y en consecuencia, se incrementará al valor normal de la mercancía el derecho de usar dicha marca.

En relación al texto del artículo 54, podemos señalar que las expresiones que utiliza son de una gran amplitud en sus términos, con el objeto de anglobar todas las posibilidades en las que una marca pueda considerarse extranjera, con el fin de evitar que se evada el pago de los impuestos aduaneros; sin embargo, se le puede objetar que las expresiones que utiliza son tan amplias que, en la práctica, pueden conducir a situaciones hasta cierto punto ilógicas, en especial por la aplicación de la fracción II, que señala que una marca se considera extranjera cuando su titular es cualquier persona que esté "asociada en negocios" con el proveedor extranjero; el significado de la frase "asociada en negocios" está expresamente definido en el segundo párrafo del artículo 52 que nos dice: "se considera que dos personas están asociadas en negocios, cuando una de ellas posee un interés cualquiera en los negocios o en los bienes de la otra; los dos tengan intereses comunes en cualquier negocio o bienes; o una tercera persona tenga un interés directo o indirecto en los negocios o en los bienes de cada una de ellas".

Las situaciones que pueden catalogarse de ilógicas quedan comprendidas según la Recomendación del 6 de junio de 1972, del Consejo de Cooperación Aduanera, en los cuatro siguientes supuestos:

- 1.- La marca es propiedad de un concesionario exclusivo, establecido en el país de importación, y el contrato de distribución es el único vínculo existente entre el concesionario y el vendedor extranjero, siempre y cuando no sea aplicable la fracción III del artículo 54.
- 2.- La marca es propiedad de una persona establecida en el país de importación, que está asociada en negocios con el suministrador de las mercancías a valorar, pero que igualmente importa mercancías idénticas adquiridas en las condiciones previstas en el concepto del valor normal, para revenderlas con su marca.
- 3.- La marca es de una persona establecida en el país de importación, cuyos vínculos de asociación en negocios con el suministrador de las mercancías a valorar deriva del solo hecho de que una tercera persona posee una participación en los bienes de cada una de ellas, siempre que dicho vínculo de asociación no ejerza ninguna influencia sobre la transacción de que es objeto la mercancía a valorar.
- 4.- La marca es de una persona establecida en el país de importación, cuyos vínculos de asociación en negocios con el suministrador de las mercancías a valorar deriva únicamente del hecho de

haberle concedido un préstamo al suministrador, - de haber recibido un préstamo de éste o de que - ambos lo han recibido de una tercera persona, -- siempre que dichos vínculos no ejerzan ninguna - influencia sobre las transacciones de que sean-- objeto las mercancías a valorar.

Cuando se presente una situación que pueda englobarse dentro de alguno de los anteriores grupos, el Consejo de Cooperación Aduanera establece en la Recomendación antes mencionada, que no se debe incluir en el valor en aduana de la mercancía el importe del derecho de utilizar la marca de fábrica o de comercio, con la condición de que el uso de la marca considerada como extranjera por la Ley Aduanera no dé lugar a pago alguno por concepto de cánones.

Por lo que se refiere al texto general del artículo 54, sus preceptos se ciñen absolutamente a lo establecido en la vigente Ley de Invenciones y Marcas de 30 de diciembre de 1975 y su Reglamento, actualizándose en el último párrafo la circunstancia de que se considerará extranjera la marca que reúna las características señaladas en alguna de las fracciones del artículo que nos ocupa, aunque deba usarse vinculada a una marca originalmente registrada en México. Este último párrafo se encuentra acorde con lo establecido en el dispositivo 127 de la Ley mencionada.

De gran interés resulta el análisis de la excepción que establece la Ley Aduanera, al incremento del valor por la

utilización de la marca extranjera, cuando las mercancías que se importan sin marca, van a ser objeto de un trabajo complementario o de transformación en el país.

Antes que otra cosa, debemos señalar que el objetivo que persigue la Ley al considerar este precepto, es el de fomentar el empleo de la mano de obra nacional, ya que alienta a los importadores a traer sus mercancías sin terminar, para que utilizando fuerza de trabajo en territorio nacional, se les de el carácter de producto terminado. Sin embargo, como precaución para evitar que la labor que se realice a la mercancía en el país sea insignificante y se pretenda gozar de este beneficio, El propio precepto de la Ley nos aclara lo -- que debe entenderse por trabajo complementario o de transformación, diciendo que son los que le den a los productos que se van a vender con la marca, sus características definitivas o le incorporen propiedades que posibiliten su utilización para lo que estén destinados o sea, las que los distinguan de las demás y les permitan servir para los fines que fueron concebidos. El mismo precepto concluye diciéndonos que cuando los trabajos efectuados en territorio nacional no se clasifiquen como complementarios o de transformación deberá incrementarse al precio pagado o por pagar el importe del derecho a utilizar la marca extranjera, en la parte proporcional correspondiente a la mercancía importada.

Como se puede apreciar, la excepción que establece la Ley para incrementar el importe del derecho de utilizar la marca extranjera en el valor normal de las mercancías que se

importan sin marca, pero tengan autorización para posteriormente ser utilizadas: con ella, tan solo se limita a los trabajos complementarios o de transformación, pero no a los demás trabajos que sufra la mercancía en el país y que no pueden catalogarse como complementarios o de transformación.

Para lo establecido en el artículo 54 de la Ley Aduanera resulta aplicable la Recomendación del 11 de junio de 1969, del Consejo de Cooperación Aduanera, relativa a la aplicación de las disposiciones del artículo III de la Definición de Valor de Bruselas y de su Nota Interpretativa 2, según la cual se pueden establecer las siguientes tres reglas para excluir o incluir el importe del derecho de utilizar la marca.

1.- El valor del derecho de utilizar la marca de fábrica o de comercio se excluirá en su totalidad del valor normal de las mercancías, cuando la mercancía importada sea objeto de un trabajo complementario o de transformación, esto es:

- Que las mercancías importadas sean productos corrientes, no importa que tengan marca que puedan obtenerse en condiciones de libre competencia y siempre que sean objeto de operaciones distintas de las consideradas como simples.
- Cuando las condiciones que debe reunir el artículo terminado para recibir la marca no depen-

dan de la utilización de las mercancías importadas, sino de las operaciones efectuadas después de su importación. En la práctica, este supuesto puede servir para comprobar que el supuesto anterior es aplicable y viceversa el supuesto anterior puede servir para probar que este supuesto es aplicable.

- Cuando pueda considerarse que las mercancías importadas constituyen un elemento relativamente despreciable del producto al que se aplicará la marca de fábrica o de comercio. Este supuesto obedece a razones de orden práctico, ya que dada la escasa importancia que tiene el valor imputable al material extranjero dentro del conjunto del artículo terminado, es conveniente renunciar al correspondiente incremento por el uso de la marca extranjera.

11.- El valor del derecho de utilizar la marca extranjera de fábrica o de comercio, por el contrario a la anterior regla, se incluirá en su totalidad en el precio normal de las mercancías a valorar, cuando dichas mercancías, con posterioridad a su importación, no deban sufrir más que una o varias de las siguientes operaciones:

- Operaciones sencillas, tales como la colocación de la marca, fraccionamiento, selección o embalaje. Estas operaciones no afectan para nada a las características del producto, como tal, revestido de una marca. En todos los casos mencionados, las características o propiedades esenciales de las mercancías no se modifican por su manipulación complementaria: es decir, el artículo es el mismo que se venderá en el interior del país de importación, previa aplicación de la marca.

- Operaciones que no contribuyen en nada o solo contribuyen debilmente a dar sus características o propiedades esenciales a las mercancías a las que se aplicará la marca. Esta última disposición fue conveniente que se tuviera en cuenta, ya que evita las controversias que pudieran originarse por la dificultad de tener la certeza de que una operación no contribuye absolutamente en nada a dar las características o propiedades esenciales al producto terminado.

III.- En los casos en que no sean aplicables las dos reglas anteriores, como lo establece la última parte del artículo 53 de la Ley, una parte del valor del derecho de utilizar la marca extranjera de fábrica o de comercio, se incluirá en el -

valor normal de las mercancías a valorar, excluyéndose la parte que sea imputable a las operaciones posteriores a la importación.

"Todo lo anterior tiene como finalidad evitar la subfacturación de las mercancías, pues en todos los casos, cuando el artículo terminado llega a poder del consumidor, o os tenta la marca extranjera y en el precio que éste paga, ya incluida la plusvalía que aquélla determina; el camino directo o indirecto, que siga el importe de esta plusvalía hasta que la cobre el propietario de la marca, es indiferente a efectos de la valoración". (83) Sin embargo, la práctica de la fijación del valor en aduana será distinta según el estado en que se presente la mercancía al despacho; de ahí que, para hacer un estudio sistemático que abarque el mayor número posible de casos, aunque tal estudio no sea exhaustivo, se agrupen las mercancías en las tres categorías que a continuación se especifican, con las subdivisiones que se estiman necesarias, con miras a la determinación práctica de la base impositiva.

3.4.2.4.4.1. ARTICULOS TERMINADOS.

Las mercancías que se trata de valorar se presentan al despacho completamente terminadas, sin que necesiten de ninguna manipulación posterior para darles el uso a que están

(83) Herrera Icañez, Op. Cit. página 312.

destinadas. Puede suceder, no obstante, que en el momento de la importación vengan provistas de la marca, o bien que no la traigan y que se les imponga después del despacho y antes de venderlas en el mercado interior.

l) Mercancías que se presentan al despacho con la marca adherida. Puede haber dos modalidades:

a) Caso general.- El vendedor extranjero de la mercancía incluye en el precio de ésta el valor del derecho de utilización de la marca, -- sin que el comprador esté obligado a realizar ningún otro pago, además del importe de factura. En estas condiciones es como se efectúan la inmensa mayoría de las transacciones de géneros que ostentan una marca de fábrica o de comercio en el momento de la valoración, incluyendo todas las que se realizan en el ámbito de la libre competencia y muchas de las que quedan fuera de tal campo.

La valoración se practica a partir del precio contractual, con los eventuales ajustes que sea preciso aplicar para tener en cuenta los gastos de venta y entrega, salvo que las demás circunstancias que concurren en la transacción ajenas a la existencia de la marca, hagan necesario el recurso a criterios distintos del basado en el precio contractual.

- b) Excepción.- El precio facturado por el suministrador extranjero no es más que una parte del total que se debe abonar por la mercancía; la plusvalía que le confiere la marca es objeto de un reembolso posterior. La valoración se basa en la suma de los dos pagos.

Estas operaciones se realizan siempre fuera del ámbito de la libre competencia; por regla general el importador es una filial o sucursal del suministrador y en el precio de venta que se fija para la mercancía en el país de importación se incluye el valor de la marca.- En estos casos, puede ser necesario utilizar el criterio del precio usual de competencia, el del producto probable de venta o el efectivo de venta en territorio nacional, si es que de antemano no se pudiera concretar el importe de la plusvalía referente a la marca.

- 2) Mercancías que se presentan al despacho sin marca y cuya aplicación se realiza con posterioridad.

En estas importaciones, el precio total que cobra el suministrador siempre está fraccionado -- en dos partes: el importe de la factura más un pago suplementario posterior, correspondiente al uso de la marca, que no se satisface hasta después de la venta de la mercancía en el país de --

importación. Todas las operaciones de esta clase quedan fuera de la libre competencia, en el sentido del artículo 53 de la Ley, puesto que una parte del producto de la venta de las mercancías revierte al proveedor.

a) Lo usual en este caso es que el propietario de la marca actúe en el país de importación por medio de una filial, que es quien coloca la marca en los artículos, antes de venderlos en el mercado interior. La valoración se basará, si es posible, en el precio usual de competencia, cuando no es así, lo más recomendable es acudir al precio efectivo de venta en territorio nacional, con las deducciones que sean necesarias, según la actuación comercial que tenga la filial.

b) El importador es comerciante autónomo, pero está ligado al proveedor por un acuerdo en virtud del cual el segundo cede al primero el derecho de utilización de la marca en el país de importación, mediante una compensación de terminada.

Si del estudio del convenio entre las dos partes, puede establecerse el importe de la compensación, es decir, el valor de la marca, las transacciones de este tipo serán asimilables.

a las ventas efectuadas en condiciones de libre competencia y, por tanto, se practicará la valoración partiendo del precio facturado por el vendedor, al que se agregará el valor que las mercancías deban a la marca, según los términos del acuerdo.

3.4.2.4.4.2. ARTICULOS EN PIEZAS O A GRANEL, PARA SER MONTADOS O ENVASADOS EN EL PAIS DE IMPORTACION, CON APLICACION DE MARCA.

En estos casos, se trata de máquinas, aparatos, vehículos, etc., que se importan desarmados y que el importador monta y les aplica la marca, para su venta posterior en el país de importación; o bien son productos químicos o farmacéuticos, perfumería, etc., que se presentan a granel y que se envasan después de la importación, poniéndoles la marca del vendedor. Como ya lo hemos mencionado las operaciones de montaje o envasado, salvo el coste de ellas, no agregan ningún valor a las mercancías importadas, que no sufren la menor transformación.

El vendedor factura un precio por las mercancías que envía y, además, por el uso de la marca que hace el importador a quien ha cedido el derecho de utilizarla, cobra un canon, que puede establecerse ya sea en una cantidad fija por cada máquina, aparato, etc., en un porcentaje del precio de venta de cada unidad o puede basarse en cualquier otro crite-

rio previamente acordado. Por lo general, existe un convenio escrito entre las dos partes, en el que se fijan los derechos y obligaciones de cada una, mediante el cual se puede determinar con exactitud el importe del derecho de utilización de la marca.

El precio normal se determina sobre la base del precio facturado por las piezas o productos a granel más la totalidad del canon, es, decir, más la parte íntegra que revierte al vendedor como consecuencia de la utilización de las mercancías importadas. Tanto para la aduana como para el importador, lo más cómodo en estas importaciones es cifrar el importe del canon en un porcentaje de ajuste del precio de factura de las piezas o productos, aplicable en todos los productos sucesivos, siempre que tal precio pueda ser admisible para la valoración.

3.4.2.4.4.3. ARTICULOS QUE HAN DE SUFRIR TRABAJO COMPLEMENTARIO Y/O ADICION DE MATERIAS, CON APLICACION POSTERIOR DE MARCA.

En este tipo de operaciones, lo común es que el fabricante nacional pague un canon al proveedor extranjero, como contrapartida por el uso de la marca; aunque como ya ha quedado señalado, para valorar estas mercancías el artículo 53 de la Ley Aduanera distingue dos casos:

- 1) Cuando las mercancías importadas van a ser objeto de un trabajo complementario o de transformación en el país. En este caso la Ley señala como una excepción que el canon pagado por el uso de la marca extranjera, no debe incrementarse en el valor en aduana de la mercancía importada. Esta excepción se admite principalmente, porque los productos que se importan, son productos corrientes que se pueden adquirir libremente en el mercado internacional, y no depende de ellos el dar al artículo terminado sus características definitivas o incorporarles las propiedades que posibiliten su utilización para lo que estén destinados, sino de las operaciones efectuadas después de su importación. En este caso la valoración se basará en el precio de factura, sin la repercusión del canon.

- 2) Cuando las mercancías importadas van a ser objeto de un trabajo en el país, que no pueda catalogarse ni de complementario ni de transformación. En este caso la ley señala que debe repercutir -- se en el precio pagado o por pagar, la parte proporcional de canon que corresponda a la mercancía importada. Esto se debe a que las mercancías importadas no se pueden adquirir libremente en el mercado, por lo que se debe presumir que constituyen una especialidad del propietario de la marca -- y en consecuencia, las características especia --

les de dichas mercancías contribuyen en parte a -
permitir la utilización del artículo terminado.

El valor en aduana se determina a partir del pre-
cio factura, siempre que sea admisible como base
de valoración, al que se añadirá la parte propor-
cional de canon que corresponda a las mercancías-
importadas.

La recomendación del 11 de junio de 1969, del Conse-
jo de Cooperación Aduanera, establece que la parte del valor-
del derecho de utilizar la marca extranjera de fábrica o de -
comercio que debe incluirse en el precio normal, se determina
rá sobre la base de la relación, entre:

- a) El valor en aduana de las mercancías importadas, -
abstracción hecha de cualquier elemento relativo
al derecho de utilizar la marca, y
- b) El coste total de producción de las mercancías -
terminadas, incluyendo el beneficio relativo a -
las operaciones posteriores a la importación, pe-
ro con exclusión de cualquier pago u otra presta-
ción que tenga relación con el derecho de utili-
zar la marca, así como de los derechos y graváme-
nes correspondientes a las mercancías importadas.

Se puede expresar de la siguiente manera: si a) -
equivale a 2000 unidades de cuenta y b) a 3000 -
unidades de cuenta, los $\frac{2}{3}$ del valor del dere -

cho de utilizar la marca extranjera de fábrica--
o de comercio son incluibles en el valor normal.

El reparto sobre la anterior base se puede efectuar, bien a partir del primer precio de venta de las mercancías - terminadas, establecido en condiciones de libre competencia y minorado en el importe de las deducciones procedentes, bien a partir del valor en aduana, abstracción hecha de cualquier - elemento relativo al derecho de utilizar la marca, incrementado con el importe correspondiente a los elementos que deban - tomarse en consideración.

3.4.2.4.5. CALCULO DE AJUSTES POR REPERCUSION DE CANONES; RE- PARTO DE CANONES.

No cabe duda de que, cuando una industria establecida en el país importa mercancías para montarlas o envasarlas y utilizarlas posteriormente con la marca del proveedor ex - tranjero, el valor en aduana de estas mercancías debe incluir la totalidad del canon pagado por el uso de la marca; tampoco hay duda de que, si se utiliza una marca extranjera en artículos fabricados en el país, usando materiales nacionales o ex - tranjeros adquiridos en condiciones de libre competencia y - piezas, elementos o materiales suministrados por el propietario de la marca, siempre que los trabajos realizados en el - país no puedan clasificarse como complementarios o de trans - formación, el valor en aduana no debe comprender la totalidad del canon que satisface el importador, sino tan sólo la parte

proporcional del canon que corresponda a la mercancía importada.

La justificación teórica de la repercusión del canon no admite discusión y ha quedado expuesta en las páginas anteriores; las modalidades que pueden adoptarse al fijar los cánones en los convenios de licencia, para utilizar la marca -- extranjera en las mercancías que se han importado sin ella, -- son las siguientes:

- a) Canon establecido en una cantidad fija por unidad de producto terminado. Por regla general, los convenios de licencia suelen prever la liquidación de las cantidades debidas por cánones en períodos semestrales o, cuando más, anuales.

- b) Canon establecido en forma de porcentaje sobre un precio convenido del producto terminado. Tal precio suele ser el de venta en fábrica a los distribuidores que tenga designados el fabricante nacional dentro del territorio del país; pero también puede ser el precio de costo en fábrica, el de venta al público, etc., según las estipulaciones del convenio. La cuantía de los cánones varía, como es natural, de unos a otros contratos, aunque lo más frecuente es que se fijen entre el 2% y el 6% del precio que se acuerde, -- siendo tanto más bajo cuanto mayor sea la base --

sobre la que se liquiden". (84)

3.4.2.4.5.1. REPERCUSION DE LA TOTALIDAD DEL CANON.

El precio de venta se forma por la suma de los siguientes cuatro elementos:

- a) Costo en fábrica de las piezas importadas. (valor en aduana sin incluir ningún elemento relativo al uso de la marca, más derechos y gravámenes de importación, gastos de despacho, transporte y descarga en la fábrica).
- b) Gastos de manufactura.
- c) Gastos generales.
- d) Beneficio neto del que realiza el montaje.

Planteamiento del problema:

Una empresa mexicana se dedica a importar piezas de máquinas aspiradoras para posteriormente armarlas y ser vendidas con la marca del suministrador extranjero, quien exige, como compensación del derecho de utilizar su marca, además del precio de factura de las piezas sueltas, un canon del 3 por ciento del precio de venta de la máquina.

(84) Herrera Idáñez, Op. Cit. página 318.

Mediante el examen de datos contables se sabe que las aspiradoras son vendidas por la empresa mexicana en 9 200 pesos unidad y que el precio de factura del total de piezas que integran una máquina terminada es de 7 300 pesos.

Solución:

Debido a que los trabajos realizados después de la importación, son de los considerados como simples, es decir, que de acuerdo al artículo 53 de la Ley Aduanera, no son complementarios o de transformación, se debe incluir en el valor en aduana de las piezas importadas la totalidad del canon.

LA FORMULA: Para establecer el canon en cifra absoluta.

Si llamamos:

B = A la cantidad base sobre la que se paga el canon.

c = Al porcentaje del canon.

C = Al importe del canon en cifra absoluta.

Tendremos que:

$$c = \frac{c B}{100}$$

Ejemplo: Datos del planteamiento inicial.

$$C = \frac{3 \times 9\ 200}{100} = \frac{27\ 600}{100} = 276$$

C = 276 pesos.

LA FORMULA: Para determinar el precio normal.

Si llamamos:

P_n = Al precio normal

V_o = Al precio de factura del total de las piezas que integran el artículo terminado.

Tendremos que:

$$P_n = V_o + C = V_o + \frac{C \cdot B}{100}$$

Ejemplo: Datos del planteamiento inicial.

$$P_n = 7\ 300 + 276 = 7\ 576$$

o bien:

$$P_n = 7\ 300 + \frac{3 \times 9\ 200}{100} = 7\ 300 + \frac{27\ 600}{100} = 7\ 300 + 276 = 7\ 576$$

$P_n = 7\ 576$ pesos.

La cantidad que resulte, deberá ajustarse para incluir los gastos de venta o de entrega en el puerto o lugar de introducción de las piezas, si es que no estuvieran comprendidos en V_o .

En adelante para simplificar la cuestión en lo posible, supondremos que V_o es un valor que incluye los gastos de venta y entrega de las mercancías, de acuerdo a lo establecido en la Ley Aduanera.

Si para comodidad en la determinación del valor en-
aduana, se quiere expresar el ajuste que motiva el canon, en -
forma de porcentaje aplicable a V_o .

LA FORMULA: Para establecer el porcentaje de ajuste.

Si llamamos:

x = Al porcentaje de ajuste.

Tendremos que:

$$x = \frac{c B_s}{V_o} \quad \text{fórmula 1)}$$

Ejemplo: Datos del planteamiento inicial.

$$x = \frac{3 \times 9\ 200}{7\ 300} = \frac{27\ 600}{7\ 300} = 3.78$$

$x = 3.78$ por ciento; aplicable al precio factura de cualquier
importación de piezas para armar estas aspiradoras.

Es decir, que el porcentaje de ajuste se hallará ---
conociendo el precio de venta de la mercancía terminada, el -
precio de factura de las piezas que la constituyen y el por -
centaje del canon. Este ajuste se podrá aplicar a una serie-
de importaciones sucesivas, en tanto que B y V_o permanezcan -
estables, o, incluso, aunque oscilen, con tal de que la va --
riación haya sido proporcional.

3.4.2.4.5.2. REPARTO DE CANONES.

Cuando en la fabricación de la mercancía, una o varias de las piezas que entran en ella no se importan, sino que se adquieren en el mercado nacional, en este caso, y siempre que dichas piezas no le den al artículo terminado sus características definitivas o sean las que posibiliten su utilización para lo que estén destinados, al precio facturado para las piezas importadas, se deberá incrementar el importe del derecho a utilizar la marca extranjera, pero solo en la parte proporcional correspondiente a dichas piezas.

Esta porción de canon no se encuentra aplicando el porcentaje total del canon, sólo al valor factura de la mercancía importada, sino a la suma del precio en fábrica de esta mercancía, más la parte proporcional de los elementos b), c) y d) que se pueda atribuir a la mercancía extranjera.

Planteamiento del problema.

Se fabrican rasuradoras en el país, con patentes y marcas de un fabricante extranjero, que cobra por la cesión de las mismas un canon del 3 por ciento del precio de venta en fábrica de rasuradora terminada. El industrial nacional necesita importar determinados elementos de las rasuradoras, procedentes del propietario de la patente y marca, que le vende tales elementos a un precio de 2300 pesos, entregados en el puerto de importación.

El costo en fábrica de todos los materiales utilizados, por unidad fabricada, es de 7 300 pesos, mientras que el de los elementos nacionales representa 4 000 pesos. La rasuradora se vende en fábrica en 9 200 pesos.

Suponiendo que el precio de facturación de las piezas importadas sea admisible como base de valoración, hagáanse las siguientes determinaciones.

FORMULA: Para establecer el valor que corresponde al material extranjero sobre el que se aplica el canon.

Si llamamos:

E = Al valor de los materiales extranjeros vendidos por el propietario de la marca, que se encuentra comprendido dentro del valor del artículo terminado, comprendida la parte proporcional que corresponda a los conceptos b), c) y d).

N = Al valor de los materiales de origen nacional o comprados en el exterior en régimen de libre competencia, comprendiendo la parte proporcional que les corresponda de los conceptos b), c) y d).

E_0 = Costo en fábrica del material extranjero.

N_0 = Costo en fábrica del material nacional.

Y = Suma de los conceptos b), c) y d).

Y_o = La fracción de Y imputable al material extranjero.

Tendremos que:

$$B = E + N = E_o + N_o + Y. \quad \text{fórmula 2)}$$

Para conocer E,

Tendremos que:

$$E = E_o + Y_o. \quad \text{fórmula 3)}$$

Cuando no se conoce Y_o.

Tendremos que:

$$Y_o = \frac{E_o (B - E_o - N_o)}{E_o + N_o}$$

De tal modo que para conocer E, solo basta reemplazar en la fórmula 3) lo establecido para Y_o.

$$E = \frac{B E_o}{E_o + N_o}$$

Ejemplo: Datos del planteamiento inicial.

$$E = \frac{9\ 200 (7\ 300 - 4\ 000)}{(7\ 300 - 4\ 000) + 4\ 000} = \frac{9\ 200 \times 3\ 300}{3\ 300 + 4\ 000} = \frac{30\ 360\ 000}{7\ 300}$$

= 4 158,90 pesos

E = 4 158 pesos; éste es el valor que corresponde al material extranjero sobre el que se aplica el canon.

LA FORMULA: Para determinar el precio normal.

La única dificultad que se puede encontrar en la fórmula del precio normal, es la determinación de E; para conocer su monto se aplica la fórmula anterior, tal como quedó establecido.

El precio normal se expresa por:

$$P_n = V_o + \frac{c (B - N)}{100}$$

o por

$$P_n = V_o + \frac{c E}{100} \quad \text{fórmula 4)}$$

Dicho en otros términos: el precio normal se hallará incrementando al de factura la parte de canon imputable al material extranjero.

Ejemplo: Datos del planteamiento inicial.

$$N = 9\ 200 - 4\ 158.90 = 5\ 041.10$$

$$P_n = 2\ 300 + \frac{3 (9\ 200 - 5\ 041.10)}{100} = 2\ 300 + \frac{3 \times 4\ 158.90}{100} =$$

$$= 2\ 300 + \frac{12\ 476.70}{100} = 2\ 300 + 124.76 = 2\ 424.76$$

$P_n = 2\ 424.76$ pesos.

o por:

$$P_n = 2\ 300 + \frac{3 \times 4\ 158.90}{100} = 2\ 300 + \frac{12\ 476.70}{100} = 2\ 300 + 124.76 = 2\ 424.76 \text{ pesos.}$$

LA FORMULA: Para establecer el porcentaje de ajuste.

El correspondiente porcentaje de ajuste será:

$$X = \frac{c\ E}{V_o} \quad \text{Fórmula 5)}$$

Ejemplo: Datos de planteamiento inicial.

$$x = \frac{3 \times 4\ 158.90}{2\ 300} = \frac{12\ 476.70}{2\ 300} = 5.42$$

$x = 5.42$ por ciento; aplicable al precio de factura de cualquier importación de piezas para armar las rasuradoras.

Hay que hacer notar que, aunque el monto del valor de las partes nacionales varíe, el porcentaje de ajuste se puede seguir utilizando durante bastante tiempo, por ser su variación de escasa importancia, puesto que siendo constante, la fracción E/V_o también permanece casi idéntica, dado que, al disminuir la cantidad de materiales importados y por consiguiente el V_o , igualmente el valor de E será menor.

Cuando no se conoce E , pero se quiere conocer el porcentaje de ajuste se aplica la fórmula siguiente:

LA FORMULA: Para encontrar el porcentaje de ajuste cuando no se conoce E .

$$X = \frac{c B E o}{V_o (E_o + N_o)} \quad \text{Fórmula 6)}$$

Ejemplo: Datos del planteamiento inicial.

$$x = \frac{3 \times 9\,200 \times (7\,300 - 4\,000)}{2\,300 \times 7\,300} = \frac{3 \times 9\,200 \times 3\,300}{2\,300 \times 7\,300} =$$
$$= \frac{91\,080\,000}{16\,790\,000} = 5.42$$

$x = 5.42$ por ciento.

Como podemos apreciar, todos los datos necesarios - para hallar el porcentaje de ajuste sobre el precio facturado son de fácil determinación: precio de costo en fábrica de los materiales extranjeros y nacionales, porcentaje de canon, valor-base sobre el que se liquida éste y precio de factura de las piezas o materias extranjeras, todo ello referido a la unidad del artículo fabricado.

Hasta ahora, hemos supuesto que el canon viene expresado en forma de porcentaje de un valor convenido; pero sucede muchas veces que la cantidad a pagar por tal concepto es - un importe fijo por unidad de producto terminado.

LA FORMULA: Para encontrar el porcentaje de ajuste, cuando --
el canon se paga en valor absoluto.

Teniendo en cuenta que ya conocemos la fórmula para
obtener el canon en valor absoluto.

Tendremos que:

$$x = \frac{100 C V_o}{V_o (E_o + N_o)} \quad \text{Fórmula 7)}$$

Ejemplo: Datos de planteamiento inicial.

$$x = \frac{100 \times 276 \times 3\,300}{2\,300 \times 7\,300} = \frac{91\,080\,000}{16\,790\,000} = 5.42$$

$x = 5.42$ por ciento

En algunas otras ocasiones, el valor de E se conoce
en forma de un porcentaje, de B.

LA FORMULA: Para conocer el porcentaje de ajuste cuando E se
conoce en forma de porcentaje.

Si llamamos:

P_e = Al valor de E en forma de porcentaje.

Tendremos que:

$$x = \frac{c B Pe}{100 V_o} \quad \text{Y} \quad x = \frac{C Pe}{V_o}$$

ejemplo: Datos de planteamiento inicial.

Para efecto de nuestro ejemplo supongamos que en el problema inicial se hubiera establecido el valor de las mercancías extranjeras dentro del precio de venta del artículo terminado, en forma de porcentaje.

$$Pe = 45.2 \text{ por ciento.}$$

$$x = \frac{3 \times 9\,200 \times 45.2}{100 \times 2\,300} = \frac{1\,247\,520}{230\,000} = 5.42$$

$$x = 5.42 \text{ por ciento.}$$

o bien, cuando el canon se conoce en valor absoluto.

$$x = \frac{276 \times 45.2}{2\,300} = \frac{12\,475.20}{2\,300} = 5.42$$

$$x = 5.42 \text{ por ciento.}$$

3.4.3. DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE A PARTIR DE LA SUMA DE LOS ALQUILERES.

Las mercancías que se introducen en el país para ser confiadas en régimen de alquiler o de "leasing" a los usua-

rios, generalmente, son importadas por la agencia, la sucursal a la filial del constructor extranjero que opera otorgando mercancías en los regímenes mencionados; estas mercancías normalmente son máquinas de diversa índole, que pueden entrar completas, para su utilización inmediata, o en forma de piezas sueltas para su montaje posterior en el país. Debido a las circunstancias en las que se importan y principalmente a la novedad o grado de especialidad de que vienen revestidas dichas mercancías, es posible que no exista ningún precio de venta en el país que pueda servir de criterio para la valoración.

En el supuesto de que el importador alquile las máquinas a terceros independientes, como es lo usual, el contrato de arrendamiento estará ultimado en condiciones de libre competencia, análogas a las que señala el artículo 52 de la Ley Aduanera, pero dicho contrato no corresponderá a lo que se establece en el concepto de valor normal, porque: no representa una venta, los elementos tiempo y lugar no coinciden con los previstos en la Ley Aduanera y puede contener elementos extraños al precio normal.

Al no existir precio de venta de estas mercancías, para valorarlas no podemos usar como base de valoración el precio de factura pagado o por pagar, por lo que debemos acudir al siguiente criterio de valoración que es el precio usual de competencia, pero como ya se mencionó es difícil que existan mercancías comparables que se puedan catalogar de competitivas, además, como no podemos utilizar los criterios del pre-

cio probable de venta ni del efectivo de venta en territorio nacional, de acuerdo al sistema que para la valoración establece el artículo 50 de la Ley Aduanera tendremos que acudir al criterio del precio que corresponda a la suma de los alquileres.

La Ley Aduanera en su artículo 51, fracción V nos dice que se entiende por el precio que corresponde a la suma de los alquileres, "... el que se establezca con base en los alquileres previstos en los convenios de uso y goce de bienes, tomando como plazo mínimo de duración el considerado como período normal de utilización de la mercancía importada con deducción de los elementos extraños a la noción de valor normal, tales como los intereses legales durante dicho período y asistencia técnica".

La misma fracción agrega en un párrafo siguiente que, "se tendrá por período normal de utilización, el establecido en función del porcentaje anual para la deducción de la inversión, señalado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta".

"Aunque el contrato de alquiler no representa una venta, la importación de la máquina permite presumir el uso o goce de la misma y el pago de un alquiler durante el período de su duración probable. De acuerdo a lo anterior, la valoración podrá basarse en la hipótesis de un contrato teórico de venta que supondría para el comprador, la obligación del pago de los alquileres y la facultad de disponer de la máqui-

na en tanto dure su posibilidad de empleo". (85) Como consecuencia de la falta de un precio de venta de las mercancías - que han de ser valoradas, o del precio de mercancía competitiva que sea susceptible de ser utilizada como base de valoración la suma de los alquileres que se presume deberían pagarse en el período de duración de la máquina, servirán de base para encontrar el valor normal, a reserva de los ajustes que resultan necesarios.

La duración probable de la mercancía se establecerá de acuerdo a lo que señala el artículo 51 de la Ley Aduanera, tomando en consideración el período en que de conformidad con la naturaleza de la mercancía, ésta sea susceptible de ser depreciada en los términos del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que señala un tanto por ciento de depreciación sobre el monto original de la inversión respectiva, por períodos de tiempo anuales hasta llegar a la depreciación total, dicho período es el que se considera como período normal de utilización de las mercancías. Pero cuando el tiempo de duración del convenio de alquiler sea superior al período mencionado, de acuerdo a la fracción I del artículo 130 del Reglamento, se aumentarán a dicho cálculo los alquileres que resulten por el período excedente. Los elementos que resultan extraños al concepto de valor normal y que deben deducirse de la suma de los alquileres, la fracción II del artículo 130 del Reglamento nos dice que son los gastos por asistencia técnica, instalación y mantenimiento de las mercancías, impues--

(85) POLO BERNAL, EFRAIN, Segunda Ob. Cit., Pág. 102

tos y derechos nacionales y el interés legal establecido por el Código de Comercio. De estos ajustes, los que se refieren al elemento tiempo requieren un examen más detallado, puesto que el concepto de valor normal prevé un pago al contado, es decir en el momento en que la mercancía es introducida al territorio nacional, y la suma de los alquileres escalonados a lo largo de la duración de la máquina, no responde a esta condición, por eso resulta necesario ajustar dicha suma para acomodarla a la condición mencionada.

Una vez que se conoce cual es la vida probable de la mercancía, debemos proceder a realizar los ajustes por el elemento tiempo y para ello se debe efectuar el cálculo del valor al contado del importe presunto del alquiler futuro. Para obtener el valor al contado, se tiene que descontar, de cada uno de los alquileres, el interés legal establecido en el artículo 362 del Código de Comercio causado por el pago diferido y luego habrá que sumar la totalidad de los alquileres.

En tal sentido conviene recordar que, desde el punto de vista contable, un capital c impuesto al r por uno - anual, se convertirá al cabo de un año en

$$c + c r = c (1 + r)$$

El siguiente ejemplo nos aclara lo anterior, tenemos que:

c = capital = 100 unidades monetarias

interés = tanto por ciento anual = 20 por ciento

r = interés = tanto por uno anual = 0.2 por ciento

al cabo de un año el nuevo capital que se obtiene será:
para 100 u.m. al 20 por ciento de interés anual da un total de
120 u.m. aplicando la fórmula:

$$c + cr = c(1 + r)$$

$$100 + 100 \times 0.2 = 100(1 + 0.2) = 120 \text{ u.m.}$$

Es decir, que el nuevo capital al cabo de un año, se
obtiene multiplicando al capital original c por $(1 + r)$ -
donde r es el tanto por uno anual; luego al final del segun
do año este nuevo capital será:

$$c(1 + r)(1 + r) = c(1 + r)^2$$

ejemplo:

$$100(1 + 0.2)^2 = 144 \text{ u.m.}$$

al terminar el tercer año, el capital valdrá:

$$c(1 + r)^3$$

ejemplo:

$$100(1 + 0.2)^3 = 172.80 \text{ u.m.}$$

y al cabo de t años, el capital será:

$$c(1 + r)^t$$

que es la fórmula del interés compuesto.

La fórmula inversa se expresará de la manera siguien
te: Un capital que al término del primer año vale c correspon
derá a otro inicial de

$$\frac{c}{1 + r}$$

Ejemplo:

siguiendo con el ejemplo inicial.

el capital inicial será de 100 u.m.

aplicando la fórmula en forma inversa:

$$\frac{c}{1+r} = \frac{120}{1+0.2} = \frac{120}{1.2} = 100 \text{ u.m.}$$

que será del capital final el "valor al contado".

si la cantidad c es pagadera al final del tercer año su valor inicial será:

$$\frac{c}{(1+r)^3}$$

Ejemplo:

$$\frac{172.80}{(1+0.2)^3} = 100 \text{ u.m.}$$

y, en general si c es el capital al final de t años, su valor al contado será:

$$\frac{c}{(1+r)^t}$$

Es decir, que cada cuota de alquiler, debe ser actualizada por la fórmula anterior, tomando como tasa de interés, la oficial que señala el Código de Comercio. Antes de seguir con el tema, es preciso que distingamos dos maneras de pagarlos alquileres, por anualidades anticipadas, que es lo más frecuente, o por años vencidos.

3.4.3.1. POR ANUALIDADES ANTICIPADAS.

Considerando sólo el caso de que el importe de los alquileres sea constante.

Desarrollo de la fórmula:

Si llamamos:

A = Al importe del alquiler anual.

r = Al tanto por uno de interés compuesto.

t = Al número de años de duración de la máquina.

Vc = Al valor al contado de la suma de alquileres.

El primer alquiler que se satisface no tiene que ser ajustado, porque se paga por adelantado y el momento corresponde, aproximadamente, al de la valoración, por lo que en sí ya es un valor al contado.

el segundo alquiler, que se abonará al cabo de un año, tendrá como valor actual:

$$\frac{A}{1+r}$$

el tercero se pagará a los dos años del primero y su valor al contado será:

$$\frac{A}{(1+r)^2}$$

así, sucesivamente, hasta el último, que deberá abonarse (t-1) años después del primero y que tendrá un valor al contado de

$$\frac{A}{(1+r)^{t-1}}$$

luego la fórmula podrá escribirse

$$V_c = A + \frac{A}{1+r} + \frac{A}{(1+r)^2} = \frac{A}{(1+r)^3} + \dots + \frac{A}{(1+r)^t}$$

fórmula (1)

Si nos fijamos en el segundo miembro de esta ecuación, observaremos que los sumandos que lo forman, constituyen los términos de una progresión geométrica decreciente, cuya razón es

$$\frac{1}{1+r}$$

y con un número total de términos igual a t. Pues bien, en una progresión geométrica cuyos términos fueran $A_1 : A_2 A_3 : \dots : A_{t-2} : A_{t-1} : A_t$, y su razón Q, la suma S, de los términos viene dada por la fórmula

$$S = \frac{A_1 - A_t Q}{1 - Q}$$

es decir:

suma de la progresión geométrica = $\frac{\text{primer término} - \text{último término por razón}}{\text{uno menos la razón}}$

que aplicando a la ecuación de la fórmula uno nos lleva a la fórmula final que será

$$V_c = \frac{A (1+r)^t - 1}{r (1+r)^t - 1}$$

fórmula (2)

Esta fórmula permite hallar el valor al contado, conociendo el alquiler anual de la máquina, el tiempo probable de su utilización y el interés legal que señala el Código de Comercio. Si el valor de t es relativamente alto, resulta más cómodo aplicar logaritmos en la fórmula anterior.

$$\log V_c = \log A + \log (1 + r)^t - 1 + \operatorname{colog} r + (t - 1) \operatorname{colog} (1 + r).$$

y hallando el antilogaritmo de la suma, se tendrá el valor de V_c .

El siguiente ejemplo nos da una idea clara de como se aplican las fórmulas anteriores.

Ejemplo: Máquina importada por el usuario. Alquiler anual, pagadero por anticipado, que no comprende los gastos de conservación.

Un tractor agrícola importado por un usuario es objeto de un contrato de alquiler, cuyas principales condiciones son las siguientes:

- A) El importador debe pagar al suministrador extranjero un alquiler anual de 100 000 pesos.
- B) El alquiler es exigible anualmente, por anticipado.

- C) La máquina debe ser montada y conservada por el -
suministrador extranjero a expensas del importa- -
dor.
- D) El importador soportará los derechos e impuestos -
de entrada.

De conformidad a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, -
la depreciación de la maquinaria destinada a los unos agríco- -
las, es del 20 por ciento anual sobre el monto original de la -
inversión respectiva, es decir, tarda en depreciarse totalmen- -
te 5 años.

Solución:

Si el interés legal es del 6% anual y el alquiler es -
de 100 000 pesos anuales, pagadero por anticipado, el valor -
al contado (en el momento en que los derechos son exigibles) -
de la suma presunta de los alquileres a pagar, durante los -
cinco años de utilización previstos para la máquina importada,
será de

Aplicando la fórmula 1)

$$V_c = \frac{100\ 000}{1.06^{5-1}}$$

$$V_c = 100\ 000 + \frac{100\ 000}{1.6} + \frac{100\ 000}{1.06^2} + \frac{100\ 000}{1.06^2} + \frac{100\ 000}{1.06^4}$$

$$\begin{aligned} V_c &= 100\,000 + 94\,339.623 + 88\,999.644 + 83\,961.928 + 79\,209.364 = \\ &= 446\,510.56 \end{aligned}$$

es decir, alrededor de 446.510.56 pesos.

Aplicando la fórmula 2)

$$\begin{aligned} V_c &= \frac{100\,000 (1 + .06)^5 - 1}{.06 (1 + .06)^4} = \frac{100\,000 (1.06)^5 - 1}{.06 \times 1.06^4} = \\ &= \frac{100\,000 \times .3382256}{.0757486} = \frac{33\,822.56}{.0757486} = 446\,510.56 \end{aligned}$$

$V_c \approx 446\,510.56$ pesos.

o bien, aplicando logaritmos en la fórmula 2) antes expuesta

$$\begin{aligned} \log V_c &= \log 100\,000 + \log (1 + .06)^5 - 1 + \operatorname{colog} .06 + \\ &+ (5 - 1) \operatorname{colog} (1 + .06). \end{aligned}$$

$$\log V_c = \log 100\,000 + \log .3382256 + \operatorname{colog} .06 + 4 \operatorname{colog} 1.06.$$

$$\log V_c = 5 + \bar{1}.5292065 + 1.2218487 + \bar{1}.8987766.$$

$$\log V_c = 4 + 1.6498318.$$

$$\log V_c = 5.6498318.$$

$$V_c = \operatorname{antilog} 5.6498318 = 446\,510.63$$

$V_c = 446\,510.63$ pesos.

en este ejemplo, el valor al contado obtenido no necesita ser ajustado.

3.4.3.2. POR ANUALIDADES VENCIDAS.

La diferencia con el caso anterior estriba en que - ahora el primer término de la suma de alquileres será

$$\frac{A}{1+r}$$

y, el último.

$$\frac{A}{(1+r)^t}$$

es decir, que la fórmula 1) quedará modificada así

$$V_c = \frac{A}{1+r} + \frac{A}{(1+r)^2} + \frac{A}{(1+r)^3} + \dots \dots + \frac{A}{(1+r)^t}$$

fórmula 3)

y la fórmula 2) quedará de la siguiente forma

$$V_c = \frac{A(1+r)^t - A}{r(1+r)^t}$$

fórmula 4)

que es la fórmula usualmente empleada para el cálculo de -- las anualidades de amortización. La aplicación de logaritmos dará

$$\log V_c = \log A + \log (1+r)^t - 1 + \operatorname{colog} r + t \operatorname{colog} (1+r).$$

En el supuesto de que el contrato de arrendamiento estipulara el pago de los alquileres por meses, trimestres o semestres, anticipados o vencidos, serían igualmente aplicables las fórmulas 2) y 4), respectivamente, pero con la condición de que t se expresara en meses, trimestres o semestres y r en la cifra que indique el tanto por uno de interés mensual, trimestral o semestral.

Las fórmulas generales 1) y 3) son aplicables aún en los casos en que la cuota varíe por períodos, o, cuando se de el caso de un pago mixto, compuesto por una cuota fija y un elemento variable, por ejemplo una regalía, en este supuesto se aplicarán las fórmulas generales 1) y 3) a cada concepto por separado, siendo el valor total al contado, la suma de los valores totales al contado de cada concepto.

Una vez obtenido el valor al contado de la suma de los alquileres, se deberán deducir del mismo aquellos elementos que no deben formar parte del valor en aduana y que pudieran estar incluidos en los alquileres; es decir, que para llegar al precio normal se debe obtener la suma al contado de los alquileres y hacer las deducciones que de acuerdo al artículo 130 del reglamento resulten necesarias. En otras palabras diríamos que, el precio al contado de la suma de los alquileres necesita ser ajustado en la cuantía que corresponda a los gastos que deben ser soportados por el comprador de acuerdo a la venta teórica de la definición que establece la ley.

"El número y cuantía de los gastos deducibles puede-

variar con las condiciones de cada contrato de arrendamiento. Sin embargo, como los más frecuentes, se pueden enumerar los siguientes:

- a) Gastos de conservación y reparación de la máquina, para mantenerla en estado normal de funcionamiento.
- b) Gastos de explotación a cargo del importador que no correspondan a servicios prestados o a gastos realizados en interés del proveedor.
- c) Beneficio normal del importador, siempre que la función material que desempeña justifique la existencia de aquél.
- d) Gastos de despacho, transporte después de la importación y, en general, aquellos que señale como excepción la ley y todos los necesarios para situar la mercancía a disposición del usuario.
- e) Derechos, impuestos y gravámenes a la importación". (86)

El valor establecido según las indicaciones que acabamos de dar, se hallará de conformidad con lo señalado en la Ley Aduanera. El mismo sistema descrito podrá aplicarse cuando las máquinas o aparatos se importen desarmados, deduciendo del valor al contado de los alquileres, además de los-

(86) Casais Hector, Op. Cit. pág. 210.

gastos enumerados en los cinco apartados anteriores, los que-origine el montaje de las máquinas; asimismo, son aplicables- los mismos principios, cuando se trata de mercancías importa- das para su alquiler que no sean máquinas.

El siguiente ejemplo nos aclara lo dicho en estos - últimos párrafos.

Planteamiento del problema:

Máquina importada por el usuario. Alquiler que com- prende un elemento fijo y otro variable. Se supone que el - elemento variable consiste en pagos escalonados de cuantías - diferentes, que comprenden la contrapartida del derecho de - utilizar un procedimiento patentado.

Una máquina patentada para la fabricación y encolado de trencillas y cintas para el calzado, según procedimiento - también patentado, se importa en ejecución de un contrato de - alquiler, cuyas cláusulas principales son las siguientes:

- A) El importador nacional se compromete a pagar al - suministrador extranjero un alquiler mensual fi- jo de 3 000 pesos, así como un derecho de licen- cia igual al 5 por ciento del precio de coste de - las trencillas y cintas fabricadas y encoladas - por la máquina importada, según el procedimiento - patentado.

- B) El alquiler fijo es pagadero por anticipado; el derecho de licencia variable, anualmente, en plazos vencidos.
- C) Los derechos e impuestos de entrada, los soporta el importador.
- D) El precio de coste, en el sentido de la cláusula A), no comprende los pagos previstos en los párrafos A) y C).

El contrato constituye el único vínculo existente entre las dos partes. No existen mercancías concurrentes con las que se pueda comparar la máquina importada.

De acuerdo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por ser una máquina destinada a una actividad diferente de las que especifica, el artículo 21 señala que tiene una depreciación del 10 por ciento, es decir, que de conformidad a dicha ley la máquina tiene una duración de 10 años. Se admite, igualmente, que el 75 por ciento del canon mencionado, se refiere a la máquina importada y que el 25 por ciento restante representa la contrapartida del derecho de utilizar el procedimiento patentado y la asistencia técnica prestada.

Solución:

La valoración de la máquina importada, se funda en el valor al contado en el momento en que los derechos son exigibles, de la suma de los alquileres (comprendiendo en ellos--

la fracción apropiada de canon), durante la utilización prevista de la máquina. Dicha suma comprende:

- 1) Los alquileres mensuales, pagaderos anticipadamente.
- 2) El 75 por ciento de la suma presunta de los cánones pagaderos anualmente, por plazos vencidos.

Si consideramos que el tipo de interés establecido por el Código de Comercio es de 6 por ciento anual, tendremos un interés mensual del 0.5 por ciento; siendo éste el interés y 3000 pesos el alquiler mensual pagadero anticipadamente, el valor al contado de 1), es decir, de las 120 mensualidades, se expresará así:

$$V_c = \frac{3\,000}{1.005^{120} - 1}$$

Si tenemos que el interés es del 6 por ciento anual y unos precios de coste de 500 000 pesos para el primer año, - 490 pesos para el segundo, 480 000 para el tercero, 465 000 para el cuarto, 445 000 para el quinto, 420 000 para el sexto, - 390 000 para el séptimo, 350 000 para el octavo, 300 000 para el noveno y 230 000 para el décimo, el valor al contado de 2)- se puede expresar como sigue:

$$\begin{aligned} V_c = 0.75 & \frac{0.05 \times 500\,000}{1.06} + \frac{0.05 \times 490\,000}{1.06^2} + \frac{0.05 \times 480\,000}{1.06^3} + \\ & + \frac{0.05 \times 465\,000}{1.06^4} + \frac{0.05 \times 445\,000}{1.06^5} + \frac{0.05 \times 420\,000}{1.06^6} + \\ & + \frac{0.05 \times 390\,000}{1.06^7} + \frac{0.05 \times 350\,000}{1.06^8} + \frac{0.05 \times 300\,000}{1.06^9} + \\ & + \frac{0.05 \times 230\,000}{1.06^{10}} . \end{aligned}$$

El valor al contado de la máquina se encuentra su -
mando el valor al contado de los alquileres mensuales y el va -
lor al contado correspondiente al 75 por ciento de los cáno -
nes.

No hay que ajustar el valor al contado calculado de
esta forma.

3.4.3.3. MERCANCIAS IMPORTADAS EN REGIMEN DE LEASING.

Desde luego que todas las normas hasta aquí expues -
tas, son también aplicables a las mercancías que se importan -
en virtud de un contrato de "leasing", aunque la Ley Aduanera -
no haga alusión a la valoración de las mercancías importadas -
mediante contratos de este tipo, se considera que por su simi -
litud con el de las mercancías importadas en alquiler puro, -
el sistema aplicable resulta el mismo.

Debemos aclarar que los contratos de leasing y de arrendamiento son dos cosas distintas, no importa que tengan un gran parecido y se originen en las mismas causas. El leasing surgió cuando existía una gran escasez de capital y la necesidad de modernización industrial, de tal forma que para resolver estos problemas, se creó en los Estados Unidos de América hace tan solo algunos años, como una nueva forma de financiación industrial el leasing, que tuvo desde un principio un gran éxito debido a la existencia en aquella época de un desorganizado mercado de capitales a plazo medio, una legislación fiscal restrictiva en materia de amortizaciones y una economía en pleno desarrollo que permitía a las empresas la obtención de sustanciosos márgenes de beneficios, pero que obligaba a la continua renovación de sus equipos derivados del incesante progreso tecnológico. Esta forma de financiamiento pronto se extendió por todo el mundo y aún sigue en plena expansión.

"Dicho auge se debe principalmente a las ventajas que ofrece el leasing, como son:

- Permite sostener el ritmo actual del progreso técnico y mantener el equipo industrial al nivel de los últimos adelantos.
- Facilita el problema de las liquidaciones de las empresas, pues las obligaciones dinerarias se gradúan en el tiempo, en contra de lo que sucede en una compra al contado e incluso en una compra a plazos, dado que en éstas es preceptivo abonar

una fuerte entrada.

- No necesita la obtención de avales o hipotecas, como ocurre en la concesión de créditos, que implica el tener bienes hipotecados.
- Permite pagar los equipos a posteriori con los resultados de su explotación.
- La adquisición de los equipos en propiedad implica un retraso, motivado por la necesidad de un período previo de economía para conseguir el dinero, mientras que con el leasing puede adquirirse en el momento oportuno, puesto que además su realización se concreta en un período de tiempo mínimo, lo cual no sucede con otros sistemas de financiamiento.
- Finalmente, el leasing presenta una ventaja fiscal muy digna de tenerse en cuenta, ya que los pagos que se realizan en concepto de alquileres figuran incluidos entre los gastos generales, con lo que se deducen íntegramente del beneficio imponible".-

(87)

El leasing, como ya dijimos, es una forma de finan -

(87) LEASING Y VALOR EN ADUANA, REVISTA "ADUANA" NUM. 182 --- 184, SELECCION DE ARTICULOS DE REVISTA, BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO, O. E. A., 1974, página 124.

ciamiento industrial, que se puede definir como "el método para poner bienes de equipo a disposición de alguien, a plazos largos o medianos, sin una participación en la gestión de las empresas usuarias". (88)

En líneas generales, la manera en que el leasing opera se puede relatar de la siguiente forma: el empresario determina por sí mismo, en función de la programación de sus actividades, el material que quiere adquirir y se dirige al proveedor que estima más conveniente; después indica las modalidades del pedido a la sociedad de leasing. Esta adquiere el material al fabricante y lo pone a disposición de la empresa usuaria en régimen de alquiler, mediante el pago de ciertas cantidades -- por períodos anuales, semestrales, mensuales o trimestrales -- por la duración del contrato, que suele tener una validez de dos a cinco años sin que la empresa pueda poner fin al alquiler antes de la fecha prevista en el contrato.

"El leasing se diferencia claramente del alquiler puro, entre otras, en las siguientes características:

- 1.- El contrato de leasing se hace de forma irrevocable durante un período de tiempo determinado. Durante ese período de tiempo, la sociedad de leasing recupera en forma de pagos periódicos el -- valor de la máquina y los intereses de inversión.

(88) Casais Héctor, Op. Cit. pág. 218.

- 2.- El arrendador no realiza más desembolso que el preciso para la compra del equipo del contrato.
- 3.- El arrendatario se compromete a suscribir un seguro que protege de cualquier eventualidad los bienes objeto del contrato.
- 4.- La máquina objeto del contrato, junto con sus características técnicas, garantías, etc., es elegida libremente por el usuario sin intervención de la sociedad de leasing.
- 5.- Todos los gastos y trabajos de funcionamiento y conservación de la máquina van a cargo del usuario.
- 6.- Normalmente no existe fianza por parte del arrendatario.
- 7.- Al finalizar la duración del contrato el arrendatario puede optar por diversas opciones: devolver el equipo, continuar con el mediante pago de unas tasas muy reducidas, comprarlo mediante pago de su valor residual o cambiarlo por uno nuevo". (89)

Para la determinación del valor en aduana a partir del importe de los alquileres, existe una diferencia fundamen-

tal entre el alquiler puro y el leasing, basada fundamentalmente en la propia naturaleza de los contratos y de las mercancías sujetas a leasing.

En los contratos de alquiler puro, el arrendador, dejando al margen su porcentaje de beneficio y los gastos generales que debe sufragar en virtud del contrato al cifrar el importe de los alquileres que debe abonar el arrendatario, debe tener en cuenta las depreciaciones que en el transcurso del tiempo va a sufrir el objeto alquilado.

"Conviene recordar a este respecto que estas depreciaciones pueden atribuirse a tres causas generales:

- 1.- Al desgaste en razón de la funcionalidad, es decir, la pérdida del valor del objeto por un auténtico desgaste derivado de su uso. A este fenómeno se le denomina "depreciación funcional".
- 2.- La pérdida de valor motivada por el paso del tiempo que hace perder cualidades y, en consecuencia, valor, el objeto alquilado y que constituye la denominada "depreciación física".
- 3.- La creación de nuevas técnicas hace inaplicable o por lo menos reduce la eficacia y utilización de las anteriores con la consiguiente, pérdida de valor de los efectos fabricados con técnicas pasadas. Esta pérdida de valor cuya previsión no puede hacerse con la exactitud de las anteriores es-

dénominada "obsolescencia" o bien "depreciación económica". (90)

Pues bien, en un contrato de alquiler puro, el arrendador, al fijar el importe de los alquileres que va a percibir, debe previamente tener en cuenta estos tres tipos de depreciación, que estimamos juegan un papel indistinto sin que predomine uno u otro; de esta forma, teniendo en cuenta la pérdida de valor del objeto alquilado derivada de estas distintas depreciaciones, estipula un alquiler que cubra durante todo el período previsible de utilización de la máquina, la inversión-realizada, sus gastos generales y su margen de beneficio.

Por eso partiendo de los alquileres devengados durante toda la duración previsible de la máquina podemos establecer una base que, con las deducciones que ya anteriormente mencionamos, puede servirnos para la determinación del valor en aduana.

Ahora bien, se puede decir que la diferencia fundamental de los contratos de leasing, deriva de la gran novedad-técnica de que están revestidas las máquinas u objetos y la duración del contrato, ya que ésta es muy corta, alcanzando sólo los 3 o 5 años, precisamente para prever la posible aparición-de nuevas técnicas en el mercado.

(90) Casais Héctor, Op. Cit. página 223.

En estas condiciones la agencia de leasing, al cifrar el importe del alquiler que cubra la inversión realizada y otros gastos, tiene en cuenta los tres tipos de depreciaciones que va a sufrir la máquina, pero en una forma muy acusada valorará la "obsolescencia" o "depreciación económica" de manera que teniéndola muy en cuenta establecerá un alquiler de tal naturaleza, que al finalizar el contrato habrá recuperado totalmente el importe de la inversión, gastos y beneficios.

Al finalizar los tres años previstos en el contrato de leasing indudablemente que la máquina objeto del mismo no ha sufrido una total desvalorización por las depreciaciones funcional y física, pero si puede estar totalmente depreciada si en el transcurso del tiempo fijado han surgido nuevas técnicas en el mercado. Por eso, cuando el valor normal se tiene que determinar a partir de la suma de los alquileres estipulados en el contrato de leasing, no debemos acudir como en el caso del alquiler puro, a calcular el tiempo de duración previsible de la máquina, sino que debemos atenernos exclusivamente al tiempo considerado en el contrato, pues de lo contrario nos encontraremos con un valor totalmente desorbitado.

Además, cuando el contrato de leasing prevea un valor residual, su importe deberá sumarse al valor al contado de la suma de los alquileres previstos para obtener la base imponible.

En virtud de que la Ley Aduanera no contempla la forma de valorar las mercancías sujetas a estos contratos; su-

valoración se deberá realizar como si se tratará de un contrato de alquiler corriente; es decir, sobre la base del valor -- al contado de la suma de los alquileres a lo largo de todo el tiempo normal de duración de la mercancía, tal como se ha detallado anteriormente.

Esta omisión del legislador es en verdad lamentable, pues como ya se mencionó, si se valoran las mercancías sujetas a leasing de la misma manera que las importadas en virtud de un alquiler puro, se obtendrán valores que no corresponden al valor normal de las mercancías, dando como resultado que la Ley Aduanera no cumpla en estos casos con los objetivos para los que fue creada.

3.4.4. DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE A PARTIR DEL AVALUO DE LA AUTORIDAD.

En el último párrafo del artículo 50 de la Ley Aduanera, se faculta a la autoridad para que, en aquéllos casos en los cuales no se pueda utilizar como base de valoración ninguno de los criterios que señala el artículo mencionado, el precio normal de la mercancía que se importa se determine tomando como base el avalúo que de la mercancía practique la Dirección General de Aduanas, pero esta hipótesis está prácticamente planteada en función de la excepción y su utilización se debe hacer con gran cuidado y únicamente como último recurso, ya que su aplicación presenta serias dificultades y no es extraño que con su empleo se obtengan resultados que difieran sensiblemente del valor normal previsto en la Ley.

Básicamente este criterio de valoración se utiliza para los casos de infracciones aduaneras, pues casi siempre se cuenta con muy pocos elementos para lograr establecer el valor normal por alguno de los otros precios señalados en el artículo 50 de la Ley.

Cuando se utilice este criterio, es preciso tener en cuenta las circunstancias en que las mercancías habrían sido vendidas en condiciones de libre competencia y también, los elementos tiempo, lugar y cantidad y, en forma muy especial el nivel comercial.

3.5. EL VALOR OFICIAL. SU PROBLEMÁTICA.

Una vez que hemos visto la forma de establecer la base gravable, de acuerdo a los lineamientos que contiene la definición del valor que nos señala la Ley Aduanera, para cubrir en su totalidad el tema de la determinación de la base gravable debemos referirnos a la excepción que contemplan los dos últimos párrafos del artículo 48 de la Ley, que en forma textual nos dicen: "como excepción a lo dispuesto en el párrafo primero, la Secretaría de Comercio, escuchando a la Hacienda y Crédito Público, y en los términos de la legislación respectiva, podrá fijar y modificar los precios oficiales de las mercancías de importación.

En los términos del párrafo anterior los precios oficiales se fijarán o modificarán sólo tratándose de importaciones que puedan ocasionar perjuicios a la industria o a la economía nacional y constituirán la base mínima para la aplica-

ción del impuesto general de importación".

En principio, debemos mencionar que el precio oficial es un valor que le señala la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial a un determinado artículo, para que éste pague los impuestos de importación sobre dicho valor. Este precio predeterminado por la autoridad, como lo establece la Ley, tiene el carácter de un valor mínimo para el artículo que se importa, es decir que se tomará como base imponible el valor que resulte más alto entre el precio oficial y el valor normal de la mercancía.

La encargada de fijar o modificar los precios oficiales es la Secretaría de Comercio, que actúa en base a las recomendaciones de la Comisión de Aranceles y Controles al Comercio Exterior, para ello debe tomar muy en cuenta todas las sugerencias que le haga la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que ésta es la que aplica dichos precios.

El procedimiento para fijar o modificar los precios oficiales lo establece la Ley del Impuesto General de Importación en su artículo 4o., que señala "para fijar o modificar los precios oficiales de las mercancías de importación, se tomará como base su precio al mayoreo en el mercado del principal país exportador hacia México, procurándose que dicho precio base no sea inferior al que pudieran tener las mismas mercancías en un mercado libre, accesible a cualquier comprador independiente de los vendedores".

En el segundo párrafo, del mismo artículo 4o. de la-

Ley del Impuesto General de Importación se establece un segundo procedimiento al decirnos que "en caso de prácticas desleales de comercio que causen o amenacen causar perjuicio a la economía o a la industria nacional, la Secretaría de Comercio oyendo la opinión de la Comisión de Aranceles y Controles al Comercio Exterior, queda facultada para establecer precios oficiales, con bases distintas a las señaladas. Estos precios oficiales tendrán un término de vigencia hasta por un plazo de 90 días naturales, transcurrido el cual, de ser necesario que subsistan los precios fijados con bases distintas, la Secretaría de Comercio recabará de nueva cuenta la opinión de la Comisión de Aranceles y Controles al Comercio".

El primer procedimiento para establecer un precio oficial, se dará en los casos en que por cualquier motivo la importación de una mercancía pueda ocasionar perjuicios a la industria o a la economía nacional.

El segundo procedimiento se dará cuando el perjuicio o la amenaza de causar perjuicio sea consecuencia de una práctica desleal de comercio, entendiéndose por esto, aquellos casos en los que el precio de la mercancía que se importa es subvencionado o, primado a la exportación o es un precio dumping.

El precio subvencionado es aquel que corresponde a la mercancía que ha sido subsidiada por el país de exportación ya en su producción, ya en su comercialización, con lo que se busca fomentar la industria del país exportador; el precio primado a la exportación es aquel que al exportarse la mercancía,

la devolución de los impuestos interiores sobrepasa los límites normales, convirtiéndose en una verdadera prima a la exportación. Generalmente ésta práctica se dá para fomentar las exportaciones y atraerse divisas, y los precios dumping son aquellos precios que alcanzan niveles muy bajos, en ocasiones inferiores al costo de producción, con el fin de apoderarse de un mercado, en cualquiera de los casos, el precio será menor que el valor normal de la mercancía. Sin embargo, debido a la naturaleza misma de estas prácticas desleales, resulta imposible que por la simple aplicación de la Definición del Valor se nulifiquen sus consecuencias nocivas, pues aún cuando se cobren los impuestos de importación sobre el precio normal de la mercancía, tan sólo se estará salvaguardando el interés fiscal más no será suficiente para evitar que se le causen perjuicios a la industria o a la economía nacional, ya que el producto extranjero seguirá teniendo un precio muy bajo en relación con sus semejantes nacionales.

Como aclaración podemos dar el siguiente ejemplo:

"Supongamos que el precio usual de competencia de una determinada mercancía es de 100 u. m. y que se han fijado en el arancel unos derechos de importación del 20% para que dicha mercancía, una vez despachada de aduanas, esté a un nivel de precios de 120 u.m. que se estima no causa perjuicio a la producción nacional competitiva. Imaginemos que en un momento dado se importa dicha mercancía a un precio "dumping" de 50 u.m. y que dicho precio es rechazado por la aduana por no corresponder al precio usual de competencia y en consecuencia le liquida los de

rechos sobre la base de 100 u.m.; es decir, debe abonar 20 u.m. por la importación.

Con esto, el fin fiscal del arancel quedará a salvo, puesto que el estado percibe igualmente los derechos de 20 u.m. que tenía estipulado; pero sin embargo, el carácter proteccionista queda burlado, dado que en definitiva por esa mercancía el importador ha debido abonar 50 u.m. al exportador y 20 u.m. al estado, por lo que se sitúa en el mercado nacional a un precio de 70 u.m. que sin duda perjudicará sensiblemente a la producción nacional". (91)

Resulta claro que en estos supuestos, la definición del valor es ineficaz para proteger la industria o economía nacionales; por ese motivo, como una mera excepción a la regla general de que la base del impuesto general de importación es el valor normal, se establecen en la Ley Aduanera los precios oficiales que se encuentran limitados a la función de proteger la industria o la economía de cualquier importación que pueda ocasionarles perjuicios, principalmente por prácticas desleales de comercio; además, los procedimientos que señala la Ley del Impuesto General de Importación para fijar los precios oficiales, ofrecen la ventaja de que las investigaciones para establecer que existen prácticas desleales de comercio o en su caso perjuicio o la amenaza de causar perjuicio a la industria

(91) Alvarez G. Pallate, J. Ma., Dumping y Precio normal, revista "Derecho Aduanero", Selección de artículos de revistas, O.E.A., 1974, página 33

o economía nacionales, se llevan a cabo dentro de nuestro país, y en el procedimiento que se señala para fijar los precios oficiales cuando existen prácticas desleales de comercio, se concede tanta amplitud que la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial puede incluso acudir a los precios de producción nacional y, por tanto, fijar los precios oficiales con una gran rapidez y de manera que realmente protejan la rama de la industria que está siendo perjudicada o para la que existe la amenaza de resultar perjudicada; por otra parte, debemos aclarar que los precios oficiales tienen una gran desventaja, como es su rigidez - ante las oscilaciones de los precios internacionales, lo que indudablemente ocasionará perjuicios a la industria y a la economía nacional; también, existe la objeción de que son valores - arbitrarios o ficticios ajenos por completo al concepto del valor normal.

No obstante que los dos últimos párrafos del artículo 48 de la Ley Aduanera establecen que los precios oficiales son el medio para evitar que se ocasionen perjuicios a la industria o a la economía nacional, en forma por demás desafortunada, la fracción XXII del artículo 116 de la misma Ley, establece una segunda medida con tal fin, al conceder facultades a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para "fijar, en casos de prácticas desleales de comercio internacional, tales como dumping y otras, escuchando a la Secretaría de Comercio, el valor real de las mercancías de importación", pues en principio resulta incongruente que se incluyan en la misma Ley dos diferentes medidas para contrarrestar un sólo acto, pues es inconcebible que los redactores de la Ley no se hayan dado cuenta que el supuesto ya

estaba previsto en el artículo 48 de la Ley, además al señalar que la base gravable en los casos de prácticas desleales de comercio es el valor real de las mercancías de importación, se establece una disposición incongruente y por completo ajena al resto del texto de la Ley, ya que esta dispone como regla general que la base gravable es el precio normal de las mercancías que se importan. Por estas razones es que el Poder Ejecutivo, al tratar de regular la aplicación de dicha disposición, establece en el artículo 175 del Reglamento, un procedimiento tan confuso que no resulta entendible y que en la práctica es imposible de aplicar, por lo que sería preferible que dicha disposición se eliminará del texto de la Ley, pues resulta inútil y sólo crea confusión.

La mejor manera para contrarrestar los perjuicios que pueda ocasionarle a la economía o la industria, la importación de artículos que por las condiciones de su producción resultan más baratos que sus semejantes nacionales, consiste en el establecimiento de "derechos correctores" que "consisten en aplicar al artículo un gravamen de importación, de tal forma que su precio se iguale al del artículo semejante producido en el país importador, tomando como base el precio ex-fábrica; por lo regular el nivel de estos derechos es bajo, sirviendo tan solo de simple "corrector de precios". (92) En aquellos casos en los que la industria no pudiera soportar una leal competencia con productos importados, bien por tratarse de producciones adecuadas pero en desarrollo y, por tanto, aún no renta-

(92) Los derechos de Aduana, Op. Cit. pág. 3

bles, bien porque circunstancias sociales, económicas, estratégicas, aconsejen su mantenimiento aunque no sean adecuadas, - pero que su desaparición puede originar problemas de paro, de-emigración u otro de tipo social, o pueda dar lugar a la desaparición de industrias subsidiarias, rentables y adecuadas, al faltarles el apoyo del consumo interior o, en fin, por tratarse de industrias básicas para el origen de un ulterior desarrollo o necesarias desde un punto de vista de defensa, etc. En estos casos existe la necesidad de proteger verdaderamente esa producción, para ello se fijarán "derechos protectores" que - "consisten en establecer unos derechos arancelarios superiores a los simples "correctores", de tal forma que se limite la entrada del producto extranjero". (93)

Cuando una práctica desleal de comercio ocasiona un perjuicio o amenaza causar lo en la economía o la industria, la forma idónea de enfrentarla sin ir contra los principios del sistema de valoración que contempla la ley, se establece por el Acuerdo General Sobre Aranceles y Comercio (GATT), en su artículo sexto al señalar la manera en que se deben fijar los derechos anti-dumping y los derechos compensatorios, que tienen como finalidad nulificar las consecuencias nocivas de dichas prácticas desleales.

Este artículo 6o. del Acuerdo General señala que para los efectos de fijar los derechos anti-dumping y los derechos compensatorios, "se considera que un producto exportado de un-

país a otro es introducido al mercado de este último a un precio inferior a su valor normal, si su precio es:

- a) Menor que el precio comparable, en las operaciones comerciales normales, de un producto idéntico destinado al consumo en el país exportador;
- b) A falta de dicho precio en el mercado interior de este último país, si el precio del producto exportado es:
 - 1) Menor que el precio comparable más alto para la exportación de un producto idéntico a un tercer país en el curso de operaciones comerciales normales.
 - 2) Menor que el costo de producción de este producto en el país de origen, más un suplemento razonable para cubrir los gastos de venta y por concepto de beneficio.

Se deberán tener debidamente en cuenta, en cada caso, las diferencias en las condiciones de venta, las de tributación y aquéllas otras que influyan en la comparabilidad de los precios". (94)

(94) Acuerdo General Sobre Aranceles y Comercio (GATT) Artículo 6o., Curso sobre Valor Aduanero "México 73", Banco Interamericano de Desarrollo, Pag. 8.

Según el Acuerdo General Sobre Aranceles y Comercio, éste será el método para determinar si la mercancía que se importa es objeto de una práctica desleal de comercio; cuando se compruebe que un precio está siendo objeto de dumping, para contrarrestarlo o impedirlo, la parte afectada podrá fijar sobre el producto objeto de dumping, un derecho anti-dumping que no exceda del margen de diferencia que se haya determinado entre el precio al que se importa la mercancía y el precio que sirvió para la comparación, determinado de conformidad con el método mencionado anteriormente.

Cuando la práctica desleal se origine por la importación de un producto que es motivo de una subvención o porque se le concede una prima a su exportación, la parte afectada podrá fijar un derecho compensatorio para impedir que se ocasionen perjuicios a su economía o a su industria; este derecho no podrá exceder del monto de la prima o de la subvención que se sepa se le ha concedido, de tal manera que un derecho compensatorio, es un derecho especial percibido para contrarrestar cualquier prima o subvención concedida, directa o indirectamente, a la fabricación, la producción o la exportación de un producto.

No podemos dejar de reconocer que la manera en que se fijan los derechos impuestos anti-dumping y los compensatorios no está del todo acorde con el sistema de valoración que contiene la Ley Aduanera, ya que no admite que se tomen para la valoración, precios que no sean de importación para nuestro

país y los precios que se utilicen en el artículo 6o. del GATT son los del mercado interno o de exportación, del país exportador, pero fuera de esta diferencia los impuestos mencionados siguen los principios de valoración que inspiraron la Definición del Valor de Bruselas adoptada en la Ley Aduanera y en general es el medio más idóneo para nulificar y eliminar las prácticas desleales de comercio.

Como hemos mencionado, la mejor forma de evitar que se ocasionen perjuicios a la economía o a la industria nacional, es la de fijar impuestos "correctores", "protectores", "anti-dumping" y "compensatorios" que además de complementar la definición del valor, están dentro de los lineamientos del sistema de valoración establecido en dicha definición; por otra parte, la práctica de precios oficiales resulta por completo ajena a las normas de la valoración, las que los rechazan por implicar la fijación de precios arbitrarios o ficticios. Así fue reconocido en un principio por nuestro legislador, pues al implantar el actual sistema de valoración en la anterior Ley de Valoración Aduanera, en su exposición de motivos se refería a los precios oficiales, diciendo que "para mejorar el sistema ad-valorem en vigor, se hace necesario suprimir los valores oficiales en estas operaciones de importación y establecer un régimen de valoración flexible y dinámico que guarde relación con la calidad y el valor real de las mercancías..."; incluso el proyecto original de aquella Ley, al ser enviado a la Cámara de Diputados no contenía las disposiciones referentes a los precios oficiales que posteriormente le fueron adicionadas. Creemos que la razón que principalmente in-

fluyó para que lamentablemente los precios oficiales sigan - subsistiendo hasta la actual Ley Aduanera, es la que por el so lo hecho de suprimirlos, las atribuciones de la Dirección General de Aranceles dependiente de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial se verían seriamente mermadas. De este modo -razones de orden político y no de carácter técnico, influyeron para que se adicione los conceptos relativos a los precios -oficiales.

Peró no debemos desconocer que en nuestro personal - punto de vista existieron otras razones que influyeron también para que subsistieran los precios oficiales, tales como el hecho de que no existe el personal debidamente capacitado para - garantizar la aplicación de una ley anti-dumping y si ésto se - hubiera dejado a la improvisación, sin duda que los perjuicios que sufriría la industria y la economía nacional, serían tan - grandes que resultarían incomparables con los que causan los - precios oficiales; igualmente la cuestión económica tuvo un -- papel determinante, ya que la aplicación de una ley antidumping requiere de un enorme presupuesto, pues la investigación de te los precios comparables se tiene que llevar a cabo en el país - exportador, lo que lleva consigo fuertes desembolsos de dinero que multiplicados por el gran número de investigaciones que se tienen que realizar, nos da una cantidad de dinero tan alta, - que indudablemente influyó para que no se estableciera una ley anti-dumping que señalara el modo de fijar los impuestos com - pensatorios.

No obstante, resulta verdaderamente lamentable que - subsistan en la Ley Aduanera, los precios oficiales, ya que con

ello se destruyen por completo los fundamentos de la valoración para retornar al sistema rígido de fijar el impuesto en base al valor más alto entre el oficial y el normal, apartándose por completo de los principios de valoración que estructuran el sistema creado por el Consejo de Cooperación Aduanera y que ha sido adoptado por la Ley Aduanera para determinar la base gravable del impuesto general de importación.

Es así que, por razones de tipo político, administrativo y económico, el actual sistema de valoración que apenas se ha implantado se encuentra en peligro de no subsistir y con ello perderse todo lo que hasta ahora se ha adelantado.

CAPITULO CUARTO

LA INSTITUCION DE LA BUENA FE EN LA LEY ADUANERA

CAPITULO CUARTO

LA INSTITUCION DE LA BUENA FE EN LA LEY ADUANERA

4.1. INTRODUCCION.

Resulta obligado que para una mejor exposición de - - nuestro tema, nos refiramos, aunque sea brevemente a lo que se entiende por buena fe.

En principio debemos mencionar que a la buena fe se le considera dentro de los principios de derecho natural, ya que es una regla consustancial a la naturaleza del hombre en sociedad, que posee vigencia permanente y universal, que según su significado, se entiende como la tendencia natural del hombre a obrar con lealdad, su inclinación a la verdad y según los "precepta iuris" de Ulpiano, es "la conducta del hombre honrado"; como podemos apreciar la buena fe es un supuesto ético social que al ser acogido por el ordenamiento jurídico, dándole determinados efectos legales, toma la jerarquía de "principio fundamental del derecho, esto es, algo que debemos admitir como supuesto de todo ordenamiento jurídico, que informa la totalidad del mismo y aflora de modo expreso en múltiples y diferentes normas, en las cuales muchas veces el legislador se ve precisado a aludirla en forma intergiversable y expresa". (95)

La buena fe en el campo del derecho se establece -

{95) Enciclopedia jurídica Omeba, Tomo II, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires Argentina, 1971, "Buena Fe", pág. 404

como un deber, es decir, una obligación, y decimos que es una obligación, en cuanto supone por un lado una prestación y, por el otro, una facultad de exigirla. Como se ve, existen dos partes, por lo que la obligación de conducirse de acuerdo a la buena fe, debe alcanzar a dichas dos partes, en cuanto ambas tienen que desarrollar un comportamiento determinado que dependerá del aspecto de la obligación en que se le sitúe.

"En la relación jurídica obligacional, es posible distinguir dos aspectos: la deuda y la responsabilidad.

La deuda importa, para el acreedor, una legítima expectativa, que se traduce en una actitud de espera y para el deudor, supone el deber de ejecutar su prestación.

La responsabilidad significa para el acreedor, un derecho de crédito consolidado que puede ejecutarse forzadamente, y para el deudor, un deber de abstención. (96)

Cuando la ley impone al sujeto de la relación jurídica la obligación de actuar de buena fe, hay que calificar al precepto que establece dicha obligación de una norma en blanco, ya que nunca especifica a priori su contenido, el cual debe

(96) Frigerio, Enrique V. y Carnelli, Santiago, la buena fe en el Derecho de las Obligaciones, Rev. De la Asociación de Escribanos del Uruguay, tomo 55, No. 5-8 MAYO-Agosto 1969 Montevideo Uruguay, pág. 146

ser establecido frente a cada comportamiento en particular de acuerdo al uso, la equidad y la ley, y éstos no actúan imponiendo con carácter general, cual debe ser la conducta normal, sino al enfrentarse a una situación determinada.

De lo anterior podemos deducir que la buena fe, cuando es impuesta por la ley como un deber, no se refiere a una mera actitud psicológica del sujeto, sino a un orden normativo, el que nos indica cual debe ser el comportamiento correcto.

Como ya lo mencionamos, la buena fe se configura por el uso, la equidad y la ley, que son sistemas normativos en cuanto perceptúan comportamientos o reglas de conducta, y si bien solo la última es en principio obligatoria, las otras también lo son, cuando el derecho se lo atribuye especialmente, de estas normaciones es de donde dimanará el precepto que va a colmar la obligación vacía de buena fe.

La causa que induce a no determinar a priori el contenido de la obligación legal de buena fe, es la obvia imposibilidad de determinar cual sería el ejercicio normal de un derecho, esto es, su ejecución de buena fe, ya que el correcto comportamiento varía en función de las circunstancias, no siendo posible concretarlo de manera general y anticipadamente.

En cuanto a su concepto, al igual que todos los conceptos universales, el de la buena fe es difícil de precisar, porque no existe un concepto único y constante, sino varios; -

en este sentido, la doctrina que hasta hoy puede considerarse como dominante es la que distingue entre buena fe objetiva y buena fe subjetiva, en torno a la cual siempre ha girado la teoría general de la figura.

Aún cuando estas dos modalidades teóricamente responden a un mismo paradigma general, difieren en la técnica normativa, tanto por lo que toca a su estructura, como por lo que toca a su función, ya que se considera que la buena fe objetiva "es la norma jurídica de contenido moral que existe siempre y, por existir siempre, es llamada por el legislador a realizar una función de integración e interpretación de las relaciones jurídicas y responde a la idea genérica y abstracta de lealdad, se puede equiparar en definitiva, a la conducta del hombre honesto". (97)

Por su parte la buena fe subjetiva "es la que adopta en la norma ciertos matices psicológicos y concretos, siendo referida a cada sujeto determinado y equivaliendo, en definitiva, a la ausencia de dolo o malicia, a la honrada conducta de los concretos sujetos de cada concreta relación jurídica".(98)

(97) MOLLEDA JOSE ANTONIO, LA PRESUNCION DE BUENA FE, REVISTA DE DERECHO PRIVADO, MAYO 1962, MADRID ESPAÑA, Pág. 380

(98) MOLLEDA JOSE ANTONIO, ob. Cit., Pag. 380

La buena fe subjetiva aparece siempre personalizada-ya que se refiere a determinadas o determinables personas, - como situación o estado de ánimo de las mismas, por lo que en el mundo de las realidades jurídicas esta buena fe puede existir o no existir; además, la buena fe subjetiva no posee uniformidad ni en cuanto a su función ni en lo que se refiere a su estructura, ya que la función que realiza está valorada por la norma, unas veces en orden a la eficacia, otras, en cuanto a la licitud y en algunas otras a ambos efectos; en relación a su estructura en ocasiones se nos presenta como un simple hecho intelectual, es decir, ignorancia, desconocimiento de la antijuridicidad del acto o creencia en la juridicidad del acto aún cuando éste no la tiene, en otras ocasiones se nos presenta como un puro hecho volitivo, es decir, la ausencia de dolo genérico o específico, pero en ocasiones es a un tiempo, un hecho intelectual o volitivo, en cuanto que no basta con la ignorancia o la creencia errónea, sino que se precisa, además de la ausencia de toda clase de dolo, la ausencia de culpa, es decir, que exista la diligencia necesaria para conocer la realidad.

Esto es de manera superficial, lo que se debe entender por buena fe, aunque debemos aclarar que todas las doctrinas que tratan sobre ella lo han hecho dentro del ámbito del Derecho Privado; sin embargo, tratándose de un principio fundamental del Derecho, esta figura se encuentra informando a todo el Derecho Positivo y puede surgir expresamente en cualquiera de sus ramas.

Una vez que hemos establecido lo que es la buena fe,

señalaremos que, es en la exposición de motivos de la Ley Aduanera donde se nos dice que "para ser congruente con la actual-política tributaria de depositar la confianza de la administración en el contribuyente, la ley recoge el principio de que la determinación del impuesto se realiza por el mismo contribuyente", pues la Ley en su artículo 59 establece que "los importadores y exportadores de mercancías determinará en cantidad líquida los impuestos al comercio exterior, para lo cual en el pedimento, bajo protesta de decir verdad, manifestarán: el valor normal de las mercancías en importación", es aquí donde se establece que la relación tributaria se basa en la buena fe, - pues al dejar que el importador determine los créditos fiscales que le corresponde pagar, la administración deposita su confianza en él; por su parte, el importador tiene la obligación de declarar el valor normal de sus mercancías "bajo protesta de decir verdad".

No obstante lo hasta aquí mencionado, nos han surgido serias dudas de que la relación tributaria pueda estar basada realmente en la buena fe, pues si recordamos en un principio se dijo que en el campo del derecho se establece como una obligación, por lo que existen dos partes y la obligación de conducirse de acuerdo a la buena fe alcanza a dichas dos partes, siendo esto lo que principalmente nos ha llevado al campo de la duda, pues de un análisis al capítulo de la Ley que contiene las disposiciones que se refieren al valor aduanero, nos damos cuenta que tanto el precepto de la Ley en que se conceden en forma arbitraria facultades a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para presumir, sin admitir prueba en contrario, el valor normal de las mercancías, como la omisión de los

métodos para determinar los porcentajes fijos de ajuste y de deducción a que se refieren varios preceptos, dan lugar para que la administración intervenga en la determinación del valor normal y, que por lo tanto, la administración rompa con el comportamiento normal que le corresponde asumir según la relación jurídica obligacional, pues como ya quedo dicho, la Ley impone al importador la obligación de determinar el valor normal de las mercancías que importa y, la conducta que debería de asumir la administración como acreedor que es en la deuda, sería la de esperar a que el importador cumpliera con su obligación de determinar y declarar el valor normal.

Esto es lo que nos hace pensar que aun cuando la Ley Aduanera establece expresamente la obligación para el importador de conducirse de buena fe en la determinación y declaración del valor normal, dicha obligación no alcanza a la administración y por lo tanto la relación tributaria que establece la Ley no puede estar basada en la buena fe.

4.2.- INTERVENCIÓN DEL IMPORTADOR EN LA DETERMINACIÓN DEL VALOR NORMAL DE LAS MERCANCIAS.

Al establecer la Ley Aduanera el ad-valorem como principal sistema para el cobro del impuesto de importación y como base gravable el valor normal de la mercancía que se importa; resulta lógico que la obligación de determinar dicho valor se haya dejado por la Ley en manos del importador, ya que debido al conocimiento tan particular que este sistema de valo

ración exige de las condiciones en que se realiza cada operación comercial para poder determinar el valor normal de las mercancías que se importan, el más indicado para establecer dicho valor será el importador, pues es el que conoce plenamente en qué particulares condiciones se ha realizado su transacción; además, el número tan elevado de operaciones de importación que se realizan, hace para la aduana verdaderamente imposible e in-costeable fijar por ella el valor normal de cada una de las mercancías que se importan.

En el texto del artículo 59 de la Ley Aduanera es donde se establece que el importador manifestará en el pedimento de importación bajo protesta de decir verdad el valor normal de las mercancías que importa, señalándose además en el artículo 25 que el importador está obligado a presentar dicho pedimento ante la aduana en la forma oficial aprobada por la Secretaría de Hacienda Y Crédito Público, conteniendo los datos necesarios para la determinación y pago del impuesto a la importación. En virtud de estas disposiciones la determinación del valor normal que se haga constar en el pedimento tendrá el carácter de definitiva, lo que será sin menoscabo de la facultad de la autoridad aduanera para comprobar la exactitud de los datos proporcionados.

Con este procedimiento de autodeterminación del impuesto de importación, se modificó el procedimiento mixto que se venía usando hasta antes de que se implantara el actual sistema de valoración, en el cual la declaración del importador -

era un simple acto de colaboración de éste para con la autoridad aduanera, pues su actuación consistía en declarar los datos necesarios para que el vista aduanal, en un acto de autoridad, dictara una resolución para que la clasificación arancelaria de las mercancías fuera aprobada y el impuesto fijado en los términos del anterior Código Aduanero. Ahora bien, el precepto que analizamos impone al importador la obligación de aplicar los parámetros correspondientes cuando autodetermine el valor normal de su mercancía y que con base en el mismo fije el impuesto de importación a su cargo.

La determinación de la base gravable por el sujeto pasivo, es sin duda una muy positiva innovación en la materia de tributación al comercio exterior, que además, sitúa a la forma de fijar el impuesto aduanero en consonancia con el procedimiento que predomina en el sistema de los impuestos más importantes en el país, en virtud de que el Código Fiscal de la Federación, en el tercer párrafo de su artículo 6o., señala que "corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario".

"Desde el punto de vista jurídico el procedimiento de determinación del impuesto realizado por el sujeto pasivo resulta muy discutible, pues dicho impuesto representa una deuda y compete al acreedor cargar con su prueba"; (99) de esta mane

(99) AHUMADA, GUILLERMO, TRATADO DE FINANZAS PUBLICAS, IMPRENTA DE LA UNIVERSIDAD CORDOBA (R.A.), tercera edición, ARGENTINA, 1956, pág. 361.

ra, ha surgido una corriente de pensamiento administrativista que niega el carácter de determinación a la actividad del sujeto pasivo, pues se argumenta que "la determinación sólo compete a la administración, con o sin la colaboración de los contribuyentes o responsables" y, también, que la determinación - cuando es realizada exclusivamente por el contribuyente, "no tiene ninguna relevancia jurídica", ya que es una mera "operación mental"; pero la verdad es que son muchos los tratadistas que se oponen a dicha concepción, argumentando que "la sustancia y los pasos de la determinación son los mismos, ya sea cuando la cumple el sujeto pasivo o la realiza la administración y que ambos conducen al mismo resultado", (100) y que "no es posible sostener que la determinación por el sujeto pasivo, constituye simple "aplicación" del impuesto, por que no consiste en un mero silogismo, sino que comprende la realización de operaciones intelectuales vinculadas con la apreciación de diversas circunstancias jurídico-financieras y de interpretación de las normas tributarias, que ponen de manifiesto un proceso-intelectivo y técnico complejo, característico de la determinación de la obligación". (101) Al igual que estos últimos tratadistas, consideramos que la determinación hecha por el importador tiene la misma relevancia jurídica que la efectuada por la administración.

(100) DE LA GARZA, SERGIO, Op., Cit., pág. 518

(101) CARRETERO, ADOLFO, DERECHO FINANCIERO, SANTILLANA S.A., - DE EDICIONES, PRIMERA EDICION, FEBRERO DE 1968, MADRID - ESPAÑA, Página 493.

4.3.- RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS AUXILIARES DEL IMPORTADOR.

El sujeto pasivo de la obligación aduanera es originalmente el importador, es decir, la persona cuyo nombre figura en la factura comercial o a falta de ésta, en la documentación que se presenta a la aduana. Junto a esta figura, la Ley Aduanera ha situado a otros responsables, sólo que estos, en calidad de solidarios, pero sin que ello signifique la existencia de dos obligaciones, sino más bien la de una obligación con dos sujetos pasivos, uno principal y otro eventual, pero que bajo ciertas condiciones están obligados igualmente al pago del tributo, pues en "virtud de la unidad del objeto en la obligación tributaria solidaria, el cumplimiento de la totalidad de la prestación puede ser exigida a cualquiera de ellos indistintamente". (102)

La diferenciación entre estos dos sujetos pasivos se establece por los tratadistas del Derecho Financiero, mediante la distinción de deuda y de responsabilidad, pero entendiendo que en los dos casos se trata de una deuda, pues como nos dice el tratadista Pugliese "entendemos hablar de una deuda en sentido sustancial con referencia a la persona que en último análisis tiene que satisfacer la obligación hacia el Estado; pero para evitar confusiones se habla de deuda con referencia solo al que debe en definitiva soportar una disminución patrimonial para cubrir el crédi-

(102) GIULIANI FONROUGE, CARLOS, DERECHO FINANCIERO, EDICIONES DE PALMA, SEGUNDA EDICION, BUENOS AIRES, ARGENTINA, 1970, TOMO I, pág. 437.

to del Estado, y se habla de responsable con referencia a quien la ley designa como sujeto pasivo de la obligación tributaria - sólo para los fines del cumplimiento de ella hacia el Estado, - sin que esa obligación responda a una relación real de deuda".- (103)

Se puede decir que el responsable, es la tercera persona que en la relación jurídica del sujeto activo y del sujeto pasivo, en muy distintos casos y de diversas maneras, se encuentra junto al deudor y ligado al acreedor, pero no por deuda propia, sino por una responsabilidad distinta.

Como podemos apreciar, se trata de una responsabilidad ligada o vinculada necesariamente, a una deuda de otro que ha de seguir por éste su misma suerte; es la responsabilidad por una deuda ajena, ya que tiene a su cargo el pago de la obligación, es decir que, la responsabilidad se limita al cumplimiento de la obligación, por lo que las causas de dicha responsabilidad son muy diferentes a las que sirven de fundamento al tributo, es por eso que con base en los principios del derecho común, el responsable siempre tendrá expedito su derecho de repetición en contra del deudor principal, siendo esto lo que realmente lo distingue de éste último.

Los motivos por los que se instituyó en el ámbito ju-

(103) PUGLIESE, MARIO, INSTRUCCIONES DE DERECHO FINANCIERO. DERECHO TRIBUTARIO, VERSION ESPAÑOLA DE JOSE SILVA, FONDO DE CULTURA ECONOMICA, MEXICO, pág. 72

rídico la figura del responsable, son de carácter meramente fiscal y responden a la necesidad de hacer más fácil y más segura la recaudación de los tributos; lo que trae como consecuencia que la recaudación se haga más económica y efectiva, lo cual se traduce en más economía para la administración pública, por lo que también las razones de orden financiero han influido para que la figura del responsable no solo subsista, sino que cada vez adquiera más relevancia en el Derecho Tributario.

El carácter legal de la atribución de responsabilidad por deuda ajena es un requisito indispensable para que dicha responsabilidad exista, pues mientras la ley tributaria no determine expresamente los sujetos pasivos por deuda ajena, no podrá desprenderse de una simple interpretación que esas personas tengan la obligación de pagar el impuesto.

La Ley Aduanera en su artículo 41 establece expresamente quiénes son responsables solidarios del pago de los impuestos al comercio exterior, señalando los presupuestos de hecho que deben realizarse para que surja dicha responsabilidad. En las dos primeras fracciones de dicho artículo se comprende a las personas que auxilian al importador en los trámites del despacho aduanero, ya que se establece que son responsables solidarios por el pago de los impuestos al comercio exterior, los mandatarios, por los actos que personalmente realicen conforme al mandato, y los agentes aduanales, por los que se originen con motivo de las importaciones en cuyo despacho aduanero intervengan personalmente o por con - - - - -

ducto de sus empleados autorizados.

La responsabilidad solidaria fue establecida en la Ley Aduanera, debido a los fines prácticos de garantía y los disciplinarios y represivos de este amplio y rígido sistema, pues si consideramos que la principal objeción que se hace a la implantación de impuestos ad-valorem en los aranceles aduaneros, es que facilitan la defraudación fiscal, fácilmente podemos comprender por qué se incluyó en la ley la figura del responsable por solidaridad; además, se podría decir que el legislador establece en la Ley de responsabilidad solidaria a título represivo, para que las personas que intervengan en las operaciones de importación se abstengan de realizar declaraciones de valor fraudulentas, pues saben que ellos también responden por los montos de los créditos.

Además del título represivo, la atribución de la responsabilidad solidaria tiene un carácter condicional, pues para que surja dicha responsabilidad, es necesario que se produzca el particular presupuesto de hecho comprendido en la ley; es solo a partir de este momento, en que el responsable definido en la ley, se convierte en obligado solidario al pago de la deuda tributaria, ya que la responsabilidad establecida en la ley, por si misma carece de entidad.

Concretando lo anterior, diremos que "este tipo de responsabilidad reviste un doble carácter: es represivo y es condicional, porque nace a raíz de la violación de un deber -

fiscal impuesto al responsable y sólo desde el momento en que tiene lugar esa violación a la ley". (104)

En cuanto a la realización de la condición para que nazca la responsabilidad solidaria, en todos los casos se encuentra directa o indirectamente relacionada con el responsable solidario, es decir, para que se dé la responsabilidad, es forzoso que éste haya intervenido en la realización del supuesto de hecho que prevé la ley, lo que le permite garantizarse previamente contra el peligro de responder del pago del tributo.

Esto mismo se desprende de lo manifestado por la Cuarta Sala del Tribunal Fiscal de la Federación en el juicio 3704/64, el 18 de noviembre de 1964, al establecer que "los agentes aduanales son solidariamente responsables de los créditos fiscales que sean consecuencia directa de las infracciones o delitos que ellos cometan en el ejercicio de sus funciones..."; igualmente de lo establecido por el Tribunal Fiscal en el expediente número 2835/62 de Material Eléctrico, S.A., de 21 de agosto de 1965, al señalar que "los agentes aduanales son responsables solidarios con sus comitentes de todas las

(104) MARTINEZ, FRANCISCO, Los sujetos pasivos de la obligación Tributaria, Revista Jurídica, No. 9, 1961, Tucuman, Argentina, pág. 118.

obligaciones pecunarias a favor del fisco y que deriven de -
actos u omisiones de los propios agentes, sean delictuosos o --
no...".

De los sujetos enumerados en el artículo 41 como -
obligados solidarios, solo nos hemos referido a los mandata -
rios y a los agentes aduanales, ya que son los que pueden auxi -
liar al importador en el despacho aduanero de las mercancías, -
pues el artículo 19 del Código Fiscal expresamente prohíbe la -
gestión de negocios, por lo que solamente estos dos sujetos, -
aparte del importador, pueden tener personalidad jurídica para -
declarar el valor normal y hacer la declaratoria de veracidad -
del pedimento y firmarlo, de manera que de acuerdo a los su -
puestos que establece la Ley, únicamente éstos pueden ser res -
ponsables solidarios por el pago de los impuestos al comercio -
exterior que determine la autoridad, como consecuencia de la --
inexactitud o falsedad del valor normal manifestado.

4.4. EXCEPCIONES A LA AUTODETERMINACION DEL IMPUESTO DE IMPOR - TACION.

La regla general establecida por la Ley Aduanera es -
la autodeterminación del impuesto aduanero por el importador, -
sin embargo, la misma Ley en su artículo 60 menciona expresa -
mente que "corresponde a la autoridad aduanera determinar en -
cantidad líquida, los créditos fiscales relativos a importacio -
nes y exportaciones ocasionales, los que se efectúen por pasa -
jeros y las realizadas por vía postal o por medio de tuberías -

o cables".

Las razones que influyeron para que el legislador su primiera la autodeterminación del impuesto al comercio exterior en las operaciones antes mencionadas, son de índole muy particular para cada caso, pues en las importaciones ocasionales y en las efectuadas por los pasajeros, lo que se busca es la sencillez y fluidez en los trámites necesarios para el despacho aduanero, pero sobretodo evitar que, importadores de buena fe que adquieran su mercancía a un precio menor del normal y así lo declaren, se vean injustamente sancionados, ya que en estos casos por no dedicarse permanentemente a efectuar operaciones de comercio exterior, es común que el importador desconozca la manera de llevar a cabo la autodeterminación de su impuesto de importación, además, por la escasa importancia que tienen estas operaciones desde el punto de vista económico, hacen para el importador incosteable contratar los servicios de un agente aduanal o de un mandatario para que realice los trámites del despacho.

Las anteriores razones son las que influyeron para que el artículo 28 de la Ley Aduanera estableciera que no es necesario formular pedimento de importación, ni por lo tanto realizar valoración aduanera en las importaciones ocasionales, si el valor de las mercancías no excede, según establece el artículo 94 del Reglamento, de 50 000,00 pesos; para la importación de estas mercancías bastará que el interesado las presente para el despacho, acompañadas de las constancias que comprueben el cumplimiento, en su caso, de las obligaciones en

materia de restricciones y de requisitos especiales y de la factura comercial o documento de compra, manifestando, bajo protesta de decir verdad, el precio de adquisición de dichas mercancías.

Las importaciones ocasionales son de acuerdo al segundo párrafo del artículo 28 de la Ley Aduanera, aquellas que se realicen cumpliendo con los requisitos y las condiciones que el Reglamento establezca, es decir, serán aquellas en las que la importación ocasional no sea mayor de 50 000.00 pesos; también será necesario, que se cumpla según la fracción XIX, del artículo 116 de la Ley, con las condiciones y requisitos que en los términos de las disposiciones legales correspondientes fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; respecto a estas condiciones y requisitos debemos señalar que lamentablemente no se han dado a conocer, pues resulta muy importante que se establezca la frecuencia con que estas importaciones se pueden realizar, ya que de lo contrario se dará lugar para que se evada la obligación impuesta por la Ley de presentar pedimento de importación, por personas, que aprovechando la facilidad, se dediquen a importar permanentemente mercancías por un valor que esté dentro del límite señalado para las importaciones ocasionales, con lo cual se desvirtúa el objetivo que el legislador pretende con lo dispuesto en los artículos 28 y 60 de la Ley; por tal motivo, consideramos que es necesario que a la mayor brevedad la Secretaría de Hacienda establezca las reglas a que se sujetarán estas importaciones.

Al igual que para las ocasionales, el artículo 28 de la Ley Aduanera establece que, en las importaciones que se efectúen por los pasajeros que lleguen al país en viajes internacionales, no se presentará pedimento de importación y el artículo 60 de la misma ley, señala que la autoridad aduanera tiene la obligación de determinar en cantidad líquida los créditos fiscales que se originen con estas importaciones, siempre que el valor de las mercancías que traigan consigo no sobrepase los 50 000.00 pesos señalados para las importaciones ocasionales; pero cuando el valor de dichas mercancías sea superior al valor mencionado, el tercer párrafo del artículo 94 del reglamento, establece que será necesario que se presente el correspondiente pedimento, sin exigirse que determinen los impuestos, ya que esto es obligación de la autoridad aduanera.

En las importaciones por vía postal, también se dejó a la autoridad aduanera, la obligación de determinar en cantidad líquida los créditos fiscales y por lo tanto será la autoridad la que determine el valor normal de la mercancía; el artículo 94 del reglamento, en su segundo párrafo, nos dice que las importaciones realizadas por esta vía se equiparan a las ocasionales, para el solo efecto de la no presentación del pedimento y que las oficinas postales son las que tienen la obligación de presentar las mercancías a la autoridad aduanera, para que ésta determine las contribuciones causadas y los requisitos que deben cumplirse.

Al eliminarse en el artículo 60 de la Ley Aduanera, la autodeterminación de los impuestos de importación en la vía

postal, el legislador tuvo en cuenta el hecho de que, en muchas ocasiones, por ejemplo tratándose de regalos, el destinatario importador puede desconocer desde el contenido del paquete que le ha llegado remitido del extranjero, hasta el valor, y se vería imposibilitado materialmente para efectuar una declaración del valor y la determinación de sus impuestos; en igual situación se estaría tratándose de destinatarios que radicuen en lugares en donde no existe aduana, pues no sería conveniente que la autoridad fiscal los obligara a acudir hasta el sitio en que estuviera la más cercana, para cumplir con la obligación de la declaración del valor, con los consiguientes gastos y molestias que, en algunos casos, resultarían más onerosos que el propio beneficio que se pudiera obtener del contenido del bulto.

En su segundo párrafo, el artículo 60 de la Ley Aduanera, se refiere al supuesto de que tratándose de contribuyentes inscritos en el Registro Nacional de Importadores y Exportadores serán ellos los que determinen los impuestos causados por las importaciones por vía postal que efectúen; esto se debe a que en las importaciones habituales no son válidas las razones antes expuestas.

También en las importaciones realizadas por medio de tuberías o cables, se dejó en manos de la autoridad aduanera la obligación de determinar en cantidad líquida los créditos fiscales, pero en este caso, el tercer párrafo del artículo 60 de la Ley establece que el importador sí debe presentar el pedimento de importación, lo que hará dentro de los cinco --

días siguientes a la lectura de los medidores, salvo el caso-- de que éstos cuenten con indicador de fecha, en que el pedimento deberá presentarse dentro de los primeros quince días del mes de calendario inmediato posterior a la importación; el pedimento deberá expresar el período que comprenda y las especificaciones necesarias para el reconocimiento y clasificación arancelaria de las mercancías. En este supuesto, el importador determinará el valor normal de su mercancía; por su parte, la autoridad llevará a cabo la clasificación arancelaria y la determinación líquida de los créditos fiscales originados por la importación de dichas mercancías.

4.5. DECLARACION DE VALOR NORMAL.

En relación a la declaración de valor normal que debe formular el importador o en su caso su representante, de acuerdo a lo que establece el artículo 25 de la Ley Aduanera, se hará en el modelo oficial aprobado por la Secretaría de Hacienda y crédito Público; pero dicha declaración deberá contener los datos necesarios para permitir la exacta recaudación del impuesto de importación, a fin de asegurar una adecuada protección de la economía nacional y evitar que los importadores honestos se vean perjudicados por maniobras de competencia desleal; además, el procedimiento que se ponga en práctica para la valoración, deber permitir a la aduana el adecuado cumplimiento de su misión, sin que ello, retrase los trámites del despacho.

"Por lo menos son dos los procedimientos que se conciben para efectuar la declaración del valor: uno, limitado exclusivamente a la declaración del valor. El otro, hace acompañar la declaración del valor con la información sobre los elementos de hecho relativos a la comercialización de la mercancía. En ambos procedimientos, tales declaraciones podrán hacerse, o no, en la propia declaración presentada para el despacho de la mercancía (pedimento de importación)". (105)

La actual forma de declaración del valor normal aprobada por la Secretaría de Hacienda, que junto con el instructivo para su llenado fue publicada con las Reglas de Carácter General en Materia Aduanera en el Diario Oficial de la Federación del 18 de junio de 1982, acoje el procedimiento de declaración conjunta de los elementos de hecho y del valor aduanero, pues aún cuando se establecen documentos separados para el pedimento de importación y para la determinación del valor normal, se trata de una sola declaración, pues dichos documentos se complementan y deben presentarse en forma conjunta, ya que en la forma del pedimento se establece la declaración de los elementos de hecho que se refieren a la importación, los sujetos y las mercancías, mientras que en la forma para la determinación del valor normal se deben aportar los elementos de hecho referentes al valor normal de las mercancías, los de la operación comercial, la relación de los anexos, las observaciones que -

(105) DA COSTA E SILVA, OSWALDO, CONTROL DEL VALOR ADUANERO: - SUS CARACTERISTICAS EN PAISES MIEMBROS DE LA ALALC, DOC. O.E.E. lo. de abril de 1974, WASHINGTON, D.C., original - español, Pág. 5

haga la autoridad aduanera y la declaratoria de veracidad. Como complemento a este tema y para su mejor comprensión, en el anexo IV de esta tesis, transcribimos el instructivo para el llenado de la forma del pedimento de importación y el del formato para la determinación del valor normal, así como los respectivos formatos.

El anterior procedimiento es el que se ha considerado como el más adecuado, ya que al adoptarse por la Ley Aduanera una noción de valor basada en precios establecidos en condiciones de libre competencia, se requería para determinar este valor, de una declaración más completa en la que se dieran a conocer todos los elementos de hecho concernientes a la comercialización de las mercancías importadas; además, presenta la ventaja de permitir a la aduana tomar conocimiento de esos hechos en forma práctica, obteniéndolos directamente del importador, que es quien mejor conoce en que condiciones se ha importado su mercancía, aparte de que por el hecho de estar obligado a declarar al mismo tiempo el valor y los elementos de hecho, el declarante debe, necesariamente, y en primer lugar, examinar todos los aspectos de la transacción para poder suministrar los datos requeridos y, en segundo término, asumir la responsabilidad de cada una de las indicaciones que ha suministrado al respecto y no únicamente de las que se refieren al valor mismo declarado.

Este procedimiento tiene otras considerables ventajas para la aduana, pues al poner a su alcance en el mismo acto, tanto el conocimiento de la realidad de la transacción

comercial, como el valor normal de la mercancía, le hace posible a la aduana tener condiciones más propicias para el ejercicio de sus atribuciones y permite la realización de controles posteriores a la entrega de la mercancía, cosa que hoy en día, debido a las exigencias del comercio exterior, ya se está transformando casi en un principio de la legislación aduanera. Por otra parte, al establecerse que el documento en que se determina el valor normal de las mercancías, se presente al mismo tiempo pero en forma separada del pedimento de importación, se está facilitando el rápido despacho de las mercancías.

El modelo de declaración aprobado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se ha establecido de acuerdo a los lineamientos y postulados que figuran en el modelo aprobado por los peritos en valoración aduanera del recientemente desaparecido Organismo Internacional ALALC, (ahora ALADI), pero con las adecuaciones que resultaron necesarias para las particulares necesidades de nuestro país.

En el mencionado modelo, la Secretaría de Hacienda establece la naturaleza de los posibles elementos de hecho referentes a la transacción comercial, que el importador y demás declarantes están obligados a proporcionar, con el fin de facilitar la valoración y el despacho de las mercancías, al igual que la de los elementos de hecho, que el importador puede considerar al determinar el valor normal de su mercancía.

CAPITULO QUINTO
FACULTADES LEGALES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA
Y CREDITO PUBLICO PARA EFECTUAR EL CONTROL AL VALOR ADUANERO

CAPITULO QUINTO

FACULTADES LEGALES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA EFECTUAR EL CONTROL AL VALOR ADUANERO

5.1. INTRODUCCION.

Para que el control del valor aduanero pueda ser realizado con eficacia, es necesario disponer de una plena y metódica documentación para comprobar todos los aspectos de la transacción comercial, a fin de que, conociendo los elementos de hecho en sus mínimos aspectos, se decida sobre la aceptabilidad del precio declarado como valor normal. La documentación resulta de suma importancia, ya que existe una serie de circunstancias, tales como relaciones entre comprador y vendedor, destino final de las mercancías, gastos incrementables, etcétera, que solo pueden comprobarse mediante el examen de la documentación comercial.

Para obtener los elementos de hecho necesarios para el control del valor, el método que utiliza el sistema de valoración que adopta la Ley Aduanera, consiste en la obligada presentación por el importador de una declaración en la que se haga constar el valor, las condiciones y las circunstancias en que se han importado las mercancías, además, dicha declaración deberá acompañarse de los documentos comerciales indispensables para el reconocimiento de las mercancías. La eventual comprobación de la exactitud o la ampliación de los datos aportados hacen necesaria la presentación por el importador de toda clase de documentos que resulten de interés.

De esta manera "el valor de las mercancías es controlado por la aduana, básicamente por dos actividades: una, la obligada presentación por parte del importador de una declaración donde establezca el valor normal de su mercancía y la otra, la competencia que tiene la autoridad aduanera para determinar el valor aceptable como base de cálculo de los tributos, mediante el control del valor declarado y consecuentemente la determinación del que es el valor normal de las mercancías". (106)

Ya en el capítulo anterior nos hemos referido a la declaración del valor hecha por el importador, por lo que en éste nos referiremos solamente a la actividad de la autoridad aduanera para el control del valor con fines aduaneros, que "consiste en la aplicación de un conjunto de reglas y métodos para la confirmación de los valores declarados y, eventualmente, su ajustamiento a las condiciones básicas de la definición que contiene la Ley Aduanera". (107)

La base legal para establecer el control del valor aduanero surge de la misma definición de valor adoptada por la ley, pues al explicitarla, dispone, al mismo tiempo, las medidas a adoptar en cuanto al precio declarado, es decir:

- a) Cuando puede ser aceptado como base impositiva de los impuestos de importación, sin necesidad de -

(106) DA COSTA E SILVA, OSWALDO, Op. Cit. Pág. 5

(107) LOS DERECHOS DE ADUANA, Op. Cit., Pág. 82

proceder a un ajuste;

- b) Cuando puede ser aceptado como base impositiva - de los impuestos de importación, mediante ajustes que hagan incluir en el precio rebajas excluidas de él, en virtud de relaciones especiales entre comprador y vendedor y
- c) Cuando no es posible determinar el ajuste, o cuando no es posible aceptar el precio contractual - como base de cálculo, o cuando no existe precio - como proceder a la determinación de la base impositiva para la aplicación de los impuestos de importación.

No obstante lo anterior, para que la comprobación - del valor declarado se haga en las mejores condiciones y tomando en consideración que el control del valor declarado constituye un aspecto fundamental del sistema de valoración, la Ley Aduanera en la fracción I, de su artículo 116, expresamente - establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá facultades para "comprobar que la importación y exportación de las mercancías se realicen conforme a lo establecido - en esta Ley así como la exactitud de los datos contenidos en - los pedimentos, declaraciones o manifestaciones y el pago correcto de los impuestos al comercio exterior y de los derechos causados".

En base a esta potestad legal, las autoridades aduaneras generalmente realizan los siguientes actos:

- a) Exigen la presentación por oficio o a su petición, según las circunstancias, de los documentos justificativos del valor, tales como facturas, contratos de relaciones comerciales, bonos de pedidos, correspondencia, libros de cuentas, facturas de venta y todos los demás documentos comerciales relativos a las mercancías.
- b) Exigen la presentación de la documentación mencionada, a toda persona interesada en la importación de la mercancía.
- c) Realizan investigaciones y, en el curso de ellas, incluso hasta inspecciones domiciliarias, con posibilidades de revisar contabilidades, archivos, inventarios, etcétera, o efectúan interrogatorios.
- d) Determinan y liquidan los créditos fiscales omitidos y sancionan a los responsables de las infracciones administrativas en materia de valor aduanero.

5.2. REVISION DE LA DECLARACION DE VALOR NORMAL.

La utilización del arancel aduanero como instrumento de política económica, tiene como objetivo, tanto, proteger a la economía nacional, como amparar a los importadores honestos contra las prácticas desleales de comercio; pero para que se -

cumplan dichos objetivos, se requiere que el valor declarado sea el correcto y para lograrlo es necesario adoptar un eficiente sistema de control del valor aduanero, que tenga como fin "comprobar por un lado, la corrección de los precios declarados por los importadores y, por el otro, evitar la repercusión en los precios de toda y cualquier influencia de relaciones especiales entre compradores y vendedores". (108) Estas precauciones son imprecindibles para que se mantengan íntegros los niveles de protección a la economía, que están materializados en los impuestos aduaneros, evitando igualmente la discriminación entre los importadores.

Mencionamos que son dos las finalidades que persigue la autoridad con la revisión de la declaración presentada por el importador:

- a) Verificar los datos que consignan las declaraciones, y
- b) Comprobar el cumplimiento de las obligaciones legales.

Para que estas finalidades se logren más fácilmente, el legislador establece en el artículo 25 de la Ley Aduanera que, junto con el pedimento, el importador deberá aportar: "la factura comercial cuando el valor de las mercancías que ampare

(108) DA COSTA E SILVA, OSWALDO, CONTROL DEL VALOR ADUANERO, - DOCUMENTO OEA, 7 de mayo de 1972, WASHINGTON, DC, Original: Español, Pág. 5

exceda de diez mil pesos, con firma autógrafa, redactada en español o acompañada de su traducción y con los datos suficientes para identificar la mercancía; el conocimiento de embarque en tráfico marítimo o guía en tráfico aéreo, ambos revalidados por la empresa porteadora; los documentos que comprueben el cumplimiento de las obligaciones en materia de restricciones y de requisitos especiales, y la comprobación del origen y de la procedencia de las mercancías cuando corresponda".

También en la fracción II, del artículo 116 de la Ley, el legislador señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá facultades para "requerir de los contribuyentes, responsables solidarios y terceros, documentos e informes sobre las mercancías de importación", y la fracción III, para "recabar de los funcionarios públicos, fedatarios y autoridades extranjeras, los datos y documentos que posean con motivo de sus funciones o actividades relacionadas con la importación de las mercancías".

En el primer caso se le exige al importador que presente de oficio la documentación comercial indispensable para comprobar lo que declara en el pedimento; en el segundo caso, se faculta a la autoridad aduanera para que exija a toda persona que tenga interés en la importación de la mercancía o autoridades que hayan intervenido en la importación, la presentación de la documentación necesaria, para que se pueda realizar en forma conveniente la revisión de la declaración.

Además de que el importador está obligado a presen--

tar la declaración y la documentación necesaria para comprobar los datos declarados, para que el control de lo declarado se pueda dar realmente, el artículo 29 de la Ley, establece que - "presentado el pedimento, la autoridad aduanera procederá, en presencia del solicitante, a efectuar el reconocimiento aduanero de las mercancías en el recinto fiscal o fiscalizado".

El mismo artículo en su segundo párrafo nos aclara - que, "para los efectos de esta Ley, el reconocimiento aduanero consiste en el examen de las mercancías de importación o de exportación o de sus muestras, para precisar su origen, naturaleza, composición, estado, cantidad, especie, envases, peso, medidas y demás características, a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en esta Ley".

En esta etapa del despacho aduanero, mediante la operación de reconocimiento, la autoridad va a comprobar que la mercancía corresponde exactamente a lo declarado por el causante, ya que de ello se derivan las formalidades, requisitos y las obligaciones fiscales.

Casi en todas las importaciones, al concluir el reconocimiento de la mercancía, la autoridad aduanera contará con los elementos necesarios para comprobar si el valor normal declarado por el causante es el correcto.

El reconocimiento aduanero se establece por el legislador como regla general para el despacho de las mercancías, -

sin embargo, en el artículo 31 de la ley, encontramos su gran-excepción, pues nos indica que "tratándose de importaciones - que realicen contribuyentes inscritos en el Registro Nacional de Importadores y Exportadores, la autoridad aduanera podrá au-torizar la verificación física de los bultos que contengan las mercancías descritas en el pedimento correspondiente, la cual-consistirá en comprobar que la cantidad, características, mar-cas, números y peso de los mismos, coinciden con lo declarado - en el pedimento, después de lo cual, los trámites del despacho continuarán hasta su conclusión, dejándose para desahogo poste-rior las comprobaciones relativas a las mercancías y sus carac-terísticas arancelarias".

Con la excepción señalada, se trata de hacer efecti-vo el régimen de confianza en el importador que adopta la Ley, ya que la autoridad no realiza el reconocimiento aduanero de - las mercancías, sino tan sólo una simple verificación física - de los bultos que las contienen, aceptando como buena la decla-ración que haya presentado el interesado conteniendo la deter-minación de sus obligaciones; además, esta medida es sin duda-la más importante de las consideradas en la Ley Aduanera para-lograr la agilización de los trámites del despacho aduanero, - sobre todo si consideramos que el 80% del volumen anual de la-actividad del comercio exterior, lo realizan contribuyentes ha-bituales, que podrán gozar del beneficio anterior.

Para que este beneficio se pueda hacer efectivo, es-necesario que el importador esté inscrito en el Registro Nacio

nal de Importadores y Exportadores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, inscripción que el artículo 42 de la Ley Aduanera hace obligatoria para los contribuyentes que habitualmente lleven a cabo actividades de comercio exterior y cumplan con los requisitos que establece el artículo 102 del Reglamento; además, que la autoridad aduanera haya otorgado autorización para que el despacho aduanero se efectúe mediante la verificación física de los bultos, la que será otorgada por la autoridad cuando se reúnan los requisitos enumerados por el artículo 99 del Reglamento.

Las condiciones anteriores se establecen como requisito indispensable para que la revisión de la declaración se pueda realizar con posterioridad al despacho aduanero de la mercancía por seguridad para el fisco, ya que de esta manera los contribuyentes se encuentran perfectamente identificados para las autoridades fiscales, evitando que se presenten a las aduanas declaraciones dolosas de importadores ocasionales o de personas que con toda mala fe y utilizando prestanombres o nombres ficticios que hagan imposible su localización posterior, puedan incurrir impunemente en la comisión de infracciones graves.

No obstante que se indica que se tomará como buena la declaración del importador, el legislador en los cuatro párrafos del artículo 31, enfatiza que la autoridad aduanera no renuncia, sino que conserva intacta su facultad de revisión, pues establece procedimientos que permiten continuar el despacho mediante formas de verificación, que hacen posible la comprobación

ción posterior del exacto cumplimiento de las disposiciones legales.

Al final de su primer párrafo, el artículo 31 de la Ley, señala que el despacho se realizará "dejándose para desahogo posterior las comprobaciones relativas a las mercancías"; este sistema de control viene a ser la excepción a la regla general, pues mencionamos que, de acuerdo al artículo 29 de la Ley, el control de lo manifestado en el pedimento y por lo tanto del valor normal declarado, se deberá realizar dentro del despacho aduanero, por lo que consideramos que el legislador establece un sistema de control combinado entre el inmediato a nivel local con el posterior a nivel central, sistema que se consideró el más adecuado, pues permite que todos aquellos casos que no ofrezcan seguridad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, sean sometidos a control dentro del despacho antes de que sean entregadas las mercancías al importador, con la ventaja de que la comprobación del valor se hace simultáneamente al reconocimiento aduanero de la mercancía, además de que se eliminan aquellos casos que son de fácil solución, dejando para el órgano central sólo aquéllos que ofrecen mayor seguridad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y en los cuales es más difícil comprobar los fraudes fiscales.

El segundo párrafo del artículo 31, nos dice que "la propia autoridad aduanera podrá tomar muestras o fotografías de las mercancías presentadas a despacho, así como recabar del solicitante y de terceros los catálogos, informes y datos que permitan su plena identificación y la comprobación de su

valor normal".

Se faculta expresamente a la autoridad para que dentro del despacho aduanero de las mercancías, se atraiga toda clase de elementos que juzgue convenientes para que las mercancías puedan feacientemente ser identificadas y para que se pueda realizar un correcto reconocimiento aduanero de dichas mercancías con posterioridad al despacho; pues de lo contrario, una vez entregadas las mercancías al importador podría resultar imposible su identificación y al no estar las mercancías bajo el dominio de aduanas, la toma de muestras y fotografías resulta más complicada, pues se tiene que ajustar a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación o en su defecto, al Código Federal de Procedimientos Civiles.

En su tercer párrafo, el artículo 31, indica que "efectuado el despacho, la autoridad podrá ejercer en cualquier tiempo sus facultades para practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías", este párrafo no deja lugar a dudas de que el control de las declaraciones de los importadores inscritos en el registro podrá realizarse con posterioridad al despacho aduanero y a nivel central de aduanas, lo cual según dicho párrafo, se podrá realizar en cualquier tiempo después del despacho aduanero. Aunque el legislador no lo señale, se entiende que en cualquier tiempo dentro de los cinco años que señala el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, ya que según el artículo 10. de este código, sus disposiciones se aplicarán en defecto de las leyes fiscales respectivas.

El último párrafo del artículo 31 establece que los contribuyentes inscritos en el Registro Nacional de Importadores y Exportadores, deberán informar sobre las importaciones y exportaciones que hayan efectuado durante su ejercicio fiscal; para ese efecto presentarán un aviso en las formas que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de las oficinas autorizadas dentro de los tres meses siguientes al cierre de dicho ejercicio.

Esta obligación que se impone al contribuyente inscrito en el registro, se establece por el legislador para contar con una medida más que le permita a la autoridad aduanera llevar un eficiente control, tanto, de estas operaciones de importadores.

Como complemento a la verificación física de los bul-
tos, se establece una sencilla medida de seguridad en el artí-
culo 32 de la Ley, consistente en que "si al efectuarse la ve-
rificación física, se encuentran elementos que permitan supo-
ner alguna inexactitud respecto de las mercancías y su clasi-
ficación arancelaria, la autoridad aduanera determinará si --
continúa dicha verificación o se practica reconocimiento - - -

aduanero"; esta disposición tiene como finalidad eliminar aquellos casos de fácil solución, como son las equivocaciones y errores materiales comprobables en la documentación, o bien, cuando exista otra causa de sospecha de inexactitud y por seguridad, aduanas considere que es conveniente suspender la verificación y realizar el reconocimiento aduanero dentro del despacho.

Cualquiera que sea el resultado del reconocimiento aduanero, debemos tomar en cuenta que la resolución emitida siempre constituirá un acto de autoridad, por lo que tiene efectos jurídicos definitivos en lo que sea favorable al importador, ya que el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación establece que "las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales".

En general, el artículo 30 de la Ley, plantea tres hipótesis en las cuales dentro del despacho aduanero se efectuará la revisión a fondo de mercancías y declaraciones, nos dice que, "cuando en el despacho aduanero de las mercancías se observan discrepancias en la documentación presentada, entre lo manifestado en el pedimento y el resultado del reconocimiento, o se presuma que existe inexactitud o falsedad en lo declarado, o se tratara de importadores o exportadores no registrados, la autoridad aduanera procederá a la revisión y a la determinación de los impuestos causados e imposición en su caso, de las sanciones correspondientes".

Cuando se presente alguno de los tres supuestos señalados, cualquiera que sea la fase del despacho aduanero, se realizará un minucioso análisis de la mercancía y de la documentación, y se llevarán a cabo las investigaciones que resulten necesarias, de cuyo resultado depende si se acepta lo declarado por el importador o se le rechaza y se la determinan por la autoridad los impuestos.

La norma general que contiene el fundamento para que la Secretaría de Hacienda tenga facultades de revisión sobre todas las manifestaciones y documentos consignados en el pedimento, se establece en el artículo 33 de la Ley, al señalar que "la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá comprobar los datos, manifestaciones y documentos consignados en los pedimentos, a fin de cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones establecidas por esta ley y por las demás aplicables"; es en virtud de esta disposición, que se puede realizar la revisión en los diferentes términos que hemos venido señalando.

Una vez que se presente alguna de las hipótesis quedan lugar a la revisión dentro del despacho aduanero o si la revisión se hace necesaria con posterioridad al despacho, cuando la mercancía no estuvo sujeta a reconocimiento aduanero, la autoridad realizará el secuestro o embargo de las mercancías e iniciará la revisión aduanera observando los requisitos de legalidad y audiencia que señala la Ley Aduanera en sus artículos 120 a 126; el reglamento establece en su artículo 170 que este Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia

a que se refiere la Ley, se iniciará por notificación al particular, mediante acta, de las mercancías, fecha, hora, lugar y demás circunstancias en que fue descubierta la infracción, así como la autoridad competente para llevar el procedimiento y ante la que el particular deberá presentar el escrito donde exponga lo que a su derecho convenga respecto a los hechos u omisiones a que la autoridad se refiere en la notificación y en el cual deberá ofrecer las pruebas pertinentes; dicho escrito se deberá presentar en un plazo de diez días, contados a partir de la fecha de la notificación.

Iniciada la revisión, la autoridad aduanera practicará la clasificación arancelaria de las mercancías; se cerciorará de su valor, origen y procedencia; precisará las prohibiciones, restricciones o requisitos especiales a que, en su caso, estén sujetas, todo lo cual dará a conocer al particular, y llevará a cabo las diligencias, investigaciones y demás actos de comprobación que considere necesarios.

"Para efectuar la revisión de las declaraciones de valor normal, son básicos los siguientes actos:

- a) Confrontación de la declaración de valor con la declaración de los elementos de hecho y confrontación de éstos con la declaración de la mercancía;
- b) Verificación, a la luz de los documentos presentados, de la repercusión, en el precio de la mercancía, de eventuales relaciones especiales (in -

dustriales, comerciales, financieras y otras) entre vendedor, comprador e intermediarios;

- c) Examen comparativo de los precios declarados con los que consten en la documentación recabada en la aduana, y
- d) Decisión sobre si el valor declarado puede ser -- aceptado como base de cálculo o si debe ser ajustado, indicando, en ese caso, monto del ajuste y a que elemento corresponde". (109).

Generalmente, para comprobar el valor declarado bastará con la documentación que de oficio haya aportado el importador, o bien, con los elementos que haya recabado la autoridad aduanera durante el despacho; sin embargo, cuando las autoridades consideren insuficientes esos documentos, haciendo uso de sus facultades legales, solicitarán del importador y de las personas y entidades que tengan relaciones de negocios con él, los datos y documentación comercial complementaria como contratos, facturas de fletes, etcétera, en general todos aquellos elementos que sean necesarios para justificar el punto de disconformidad con la administración.

Los plazos para que el interesado aporte los informes y documentos requeridos por las autoridades aduaneras, son establecidos por el artículo 119 de la Ley Aduanera, que faculta en principio a la autoridad, para señalar en cada caso, el-

tiempo que da a los particulares para que los presenten y en el caso de que las autoridades no lo señalen, el artículo mencionado previene un mes, prorrogable hasta por tres meses, cuando los informes y datos se relacionen con el valor de las mercancías; por último, con el fin de que no existan contradicciones en la legislación, se contempla una excepción en los casos en que las leyes señalen un plazo diferente, que deberá prevalecer sobre los anteriormente mencionados.

Para presentar los informes y documentos solicitados por la autoridad aduanera, el mismo artículo 119 de la Ley, otorga la facilidad al contribuyente de enviarlos dentro del plazo por correo certificado como acuse de recibo; en este supuesto se tomará como fecha de presentación, la del día que conste en el sello fechador de la oficina de correos, con esta disposición no es necesario que el interesado se presente ante la oficina instructora a exhibir sus probanzas con los gastos que ello implica; esta facilidad se establece en la ley en términos generales, por lo que todos los interesados podrán beneficiarse de ella, tengan su residencia o no, en lugar distinto de donde reside la autoridad.

Por último, el artículo 119 de la Ley establece que "cuando el requerimiento se haga en los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanentes, los informes y documentos deberán ser presentados inmediatamente o en el plazo concedido por la autoridad que los solicite"; para estos casos, se tomó en cuenta por el legislador, que tratándose de importaciones que se están llevando a cabo, generalmente se tiene toda la do

cumentación a la mano, por lo que se puede aportar de inmediato y ésto es una medida que agilizará el despacho aduanero; -- sin embargo, para los casos en que se requiera tiempo o en los que presente ciertas dificultades la obtención de los informes o documentos, se faculta a la autoridad para que en forma equitativa le señale al particular un plazo para aportarlos.

Cuando las autoridades aduaneras sospechen o presuman que un importador ha utilizado documentos falsos, o la existencia no declarada de relaciones comerciales, entre vendedor, comprador o intermediario, o que en el precio declarado no se incluyen ciertas prestaciones a favor del vendedor, como regalías o gastos de publicidad, llevará a cabo las averiguaciones que considere convenientes, a fin de establecer si en verdad existen dichos supuestos.

Tratándose de relaciones comerciales, tan pronto como aduanas se entere de las vinculaciones, ya sea a través de la declaración del importador o por otros antecedentes en su poder, procederá a solicitar al importador que presente los datos necesarios para establecer claramente la vinculación comercial, financiera, industrial o de otra índole que le una con el suministrador de las mercancías. Del examen de todos los datos y documentación aportada, primeramente deberá quedar claramente establecida la índole de vinculación existente entre comprador y vendedor y, después, la influencia que en los precios facturados por el vendedor pueda tener su relación con el importador, a fin de poder decidir, previas las comprobacio

nes que puede estimar necesarias, si el valor declarado por el importador puede o no tomarse como el valor normal de las mercancías.

"Debido a que es muy frecuente que un mismo importador realice simultáneamente actividades de agente, concesionario, etcétera, de varios suministradores extranjeros, resulta muy conveniente extender el conocimiento de los elementos de hecho que se investigan no sólo a la relación existente con el vendedor que ha motivado la comparecencia, sino a la que vincula al mismo importador con cada una de las firmas que representa".

La parte más delicada de la revisión del valor declarado es, sin duda, el juzgamiento de si corresponde o no al valor normal de las mercancías importadas; por eso solamente hasta que se haya recibido y estudiado la documentación complementaria que se juzgue conveniente o concluyan las averiguaciones e investigaciones que se haya considerado conveniente realizar, la autoridad aduanera encargada de la revisión se encontrará en condiciones de decidir si el valor declarado por el importador, puede o no ser admitido como el valor normal de las mercancías.

Es a través de la comparación del valor declarado -- con valores conocidos de mercancías idénticas o similares que consten en la documentación recabada en los archivos de aduanas, lo que permite concluir sobre la aceptabilidad del valor declarado por el importador; la forma y el orden para realizar esta comparación la señala el artículo 118 del Reglamento, --

que fue comentado en el capítulo tercero de esta tesis.

Dentro del procedimiento, los particulares y sus peritos tendrán derecho a examinar las mercancías y las constancias del expediente relativo, así como a solicitar copia certificada de éstas.

Las pruebas que haya ofrecido el particular, deberán desahogarse dentro de los treinta días siguientes a su ofrecimiento, pero la autoridad podrá prorrogar dicho plazo hasta por tres meses y decretar diligencias para el mejor esclarecimiento de los hechos.

Con el fin de que las mercancías no permanezcan indefinidamente secuestradas en perjuicio del importador, se establece en el artículo 125 de la Ley Aduanera, una medida muy atinada, consistente en que si las autoridades aduaneras no emiten la resolución que ponga fin a la revisión dentro de los quince días siguientes al desahogo de la última prueba o al vencimiento del plazo para ofrecerlas si no se hubieran aportado, o si en cualquier fase del procedimiento la autoridad aduana fundando y motivando su resolución, determina que no existe transgresión a disposición alguna de la legislación aduanera, el embargo o el secuestro practicado quedarán sin efecto y el particular puede solicitar a partir del día siguiente al en que ocurran los casos mencionados, la devolución de sus mercancías, pues de esta manera, se establece en términos generales, la obligación que tienen las autoridades aduaneras de dictar las resoluciones correspondientes o en su

caso, señalada en forma implícita, la de determinar las responsabilidades que procedan.

De acertado también podemos catalogar el criterio -- que se establece en el artículo 171 del Reglamento, el cual ya se contemplaba en la anterior legislación aduanera, sólo que -- atinadamente se ha ampliado y actualizado a las necesidades -- de la materia aduanera, pues se dispone que tan pronto como la autoridad competente haya practicado la clasificación arancelaria, aún cuando no se haya dictado la resolución del procedimiento, el importador podrá solicitar que le sean entregadas -- las mercancías, si previamente paga los impuestos conforme al valor que declaró y otorga garantía de las probables contribuciones omitidas, multas y recargos, siempre y cuando no se trate de mercancías de importación o exportación prohibida, sujeta a restricciones o requisitos especiales, a menos que en este caso se hayan cumplido las obligaciones respectivas con anterioridad al secuestro.

Esta disposición tiene como fin no obstaculizar los trámites al importador y que éste pueda realizar la importación de sus mercancías, ya que al demorarle la entrega de las que se encuentran en recinto fiscal, puede sufrir un grave perjuicio en sus intereses, "particularmente si se considera que la mercancía detenida no sólo representa un valor económico -- paralizado, sino que puede ser indispensable al funcionamiento

de una industria, fábrica, etc.". (110)

La razón por la que el importador debe garantizar la diferencia entre el valor que declaró y el que le determinó la autoridad, además de las posibles multas para poder retirar las mercancías del dominio fiscal, tiene su apoyo en la presunción de legalidad de los actos administrativos y en la urgencia que tiene la administración pública de atender las necesidades sociales, pues si paga los impuestos únicamente por el valor que declaró, no podrá retirar sus mercancías porque éstas estarían afectas al del crédito aún no cubierto, ya que en virtud de la presunción de legalidad de los actos administrativos, no se estaría pagando más que una parte de los impuestos de importación y además, el cumplimiento de las atribuciones del Estado, no puede quedar supeditado al interés privado y detenerse la marcha de la administración por voluntad del particular, por esto, se juzgó conveniente establecer un procedimiento que permita al importador disponer de sus mercancías sin contratiempos, ya que mediante el otorgamiento de la conveniente garantía, se asegura la efectiva recaudación de los tributos, quedando protegido de esta manera el interés general.

(110) FERRO, CARLOS y DI FIORI, JOSE J.L., LEGISLACION ADUANERA Y REGIMEN PROCESAL, TOMO I, BIBLIOGRAFICA OMEBA, BUENOS AIRES, ARGENTINA, 1966, Pág. 136.

En relación a la manera en que el importador deberá otorgar la garantía, el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación contiene una lista de las garantías voluntarias que pueden constituirse en favor de los créditos fiscales, en ella se menciona el depósito en efectivo, la prenda o hipoteca, fianza u obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia; la forma de dar la garantía queda a la elección del obligado que desea otorgarla o gestionar su otorgamiento, además, dicha garantía deberá ser suficiente para cubrir la totalidad del crédito fiscal o garantizar, tanto, en el momento de su aceptación como con posterioridad.

Para concluir diremos que de la revisión al valor declarado, puede resultar que se confirme o ratifique dicho valor como el valor normal de las mercancías, o bien, que el valor declarado sea inexacto o falso y en este caso, aduanas procederá a modificar el valor declarado, para poder determinar los impuestos omitidos y las correspondientes multas y recargos.

5.3. MODIFICACION DEL VALOR DECLARADO.

Si de la revisión practicada por aduanas resulta que el valor declarado no coincide con lo establecido en la definición que adopta la Ley Aduanera, la autoridad procederá a modificarlo a fin de establecer el valor normal de acuerdo a las disposiciones de la Ley, pues ese será el valor que se tome como base para determinar el impuesto omitido, lo cual tie

ne como fundamento legal la fracción XIII del artículo 116 de la Ley, que faculta a la autoridad aduanera para determinar el valor normal de las mercancías de importación, además, dicha facultad es imprescindible para que la autoridad pueda de acuerdo con la fracción XIV del mismo artículo, determinar en cantidad líquida los impuestos al comercio y los derechos omitidos por los contribuyentes o responsables solidarios.

La facultad legal de la administración para modificar el valor normal declarado, constituye el complemento lógico a su facultad de revisión, pues no tendría ninguna utilidad la revisión efectuada por la autoridad a las declaraciones de valor presentadas por los causantes, si no se le facultara para que determine el valor normal de las mercancías cuando el valor declarado no corresponda a dicho valor, y que en virtud de que ya se le ha dado al particular la oportunidad de aportar las pruebas que respaldan el valor que declaró, se le finque a su cargo un crédito fiscal derivado de la modificación que fue necesario hacer al valor declarado; a dicho crédito se le deberán dar todas las formalidades que exige la ley, para que el interesado lo conozca, sepa sus alcances y la forma de cubrirlo o impugnarlo.

Las modificaciones al valor declarado se llevan a cabo, siempre que sea posible, mediante ajustes al precio de factura, pues siguiendo a la definición de valor que establece la Ley Aduanera, para determinar el valor normal se partirá, siempre que sea posible, del precio pagado o por pagar, con

los ajustes que resulten necesarios, para hacer que los elementos del valor coincidan con lo establecido en la ley.

Cuando no se pueda establecer la normalidad del precio declarado mediante ajustes al precio de factura, para efectuar su modificación se tendrá que ignorar el valor declarado y partir del criterio de valoración que resulte aplicable de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 48 de la Ley Aduanera. De la manera de realizar la valoración, se ha tratado ampliamente en el capítulo tercero de esta tesis.

Con la intención de que nuestra legislación tributaria sea más justa, se ha establecido en el artículo 62 de la Ley Aduanera un procedimiento para que al igual que la administración, el contribuyente tenga derecho a modificar el valor normal manifestado en el pedimento de importación, mediante la rectificación de los datos contenidos en el pedimento, sin que surjan responsabilidades para el importador, con la condición de que la modificación se realice antes del pago de los impuestos al comercio exterior y que la autoridad no la haya hecho con anterioridad, o bien, una vez concluido el despacho aduanero, mediante la presentación de declaraciones complementarias conforme a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, que se haga dentro de los cinco años siguientes al pago de los impuestos al comercio exterior y que aún no se haya hecho por la autoridad.

Las modificaciones que realice el importador en for-

ma espontánea, sólo darán lugar al cobro de los recargos por diferencias que resulten, y la aplicación de sanciones únicamente procederá en los casos que resulten violadas prohibiciones u obligaciones en materia de restricciones o requisitos especiales.

Se hacía necesaria una disposición de esta naturaleza, ya que anteriormente el importador que tenía irregularidades en el pago de sus impuestos, no disponía de ningún instrumento legal que en forma justa le permitiera enmendar sus errores, pues se le daba el mismo tratamiento que si la autoridad hubiera descubierto la irregularidad, motivo por el cual nadie intentaba regularizar su situación fiscal, ahora, además de ser más justa la Ley Aduanera, se propicia una mayor recaudación fiscal.

5.4. LAS INFRACCIONES AL VALOR Y LAS SANCIONES.

El control del valor aduanero no sería completo si la Ley Aduanera no tipificara y sancionara las infracciones a sus normas, pues sólo de esta forma, la administración aduanera podrá imponer sanciones a los responsables de las infracciones administrativas en materia de valoración, lo que ocasiona que los importadores se vean empujados a declarar correctamente el valor normal de las mercancías de importación.

En la actual Ley Aduanera se suprime la infracción -

aduanera por ocultación del valor normal de las mercancías de importación, que establecía la anterior Ley de Valoración, - porque de hecho queda prevista dentro de los supuestos de la - infracción de contrabando que establece la Ley Aduanera.

La infracción aduanera que se da por la subvaloración de las mercancías de importación, se comprende como una causal de contrabando en la fracción I, del artículo 127 de la Ley, que establece que comete la infracción de contrabando quien introduzca al país mercancías, "omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior"; no hay duda de que la subvaloración encaja dentro de la anterior causal de contrabando, ya que dicha infracción consiste en declarar a la aduana un valor menor para la mercancía que el usual de competencia de ésta, lo que origina que el pago de los impuestos al comercio exterior se omita parcialmente.

La subvaloración constituye uno de los casos más frecuentes de evasión del pago de los impuestos de importación, - que se puede dar dolosamente o por causas diversas que influyen sobre el valor declarado pero que no llevan aparejado ningún dolo.

En el primer supuesto nos encontramos en presencia de un fraude, "el cual se da por el hecho de presentar - a conciencia, una declaración inexacta del valor, apoyada en una factura falsa que no indica el valor real de la mercancía - y por el hecho de disimular la existencia de relaciones comer-

ciales que influyen sobre el precio pagado por las mercancías declaradas". (III)

El otro supuesto de subvaloración es el que se puede dar sin dolo, como por ejemplo: puede ocurrir que realmente el importador no esté obligado al pago de suma distinta de la facturada, pero que el precio a él otorgado sea notoriamente inferior al precio usual de competencia de dicha mercancía, en virtud de existir entre este importador y su vendedor alguna vinculación comercial, financiera o simplemente porque en el momento de la importación no existe realmente una venta. Aunque en este caso no existe dolo de parte del importador, en virtud de que el artículo 126 de la Ley Aduanera establece expresamente la separación de las cuestiones administrativas de las penales, las infracciones se considerarán en la Ley únicamente desde el punto de vista administrativo, por lo que no es necesario que la conducta se dé dolosamente ni siquiera con culpa, tan solo es suficiente que se realice el supuesto previsto en la Ley, para que exista la infracción y por lo tanto se aplique la sanción administrativa correspondiente, esto sin perjuicio de las sanciones penales que resulten aplicables por las autoridades judiciales cuando se compruebe que existe fraude.

(III) FLORES HERNANDEZ, ARMANDO, COMENTARIOS A LA LEY DE VALORACION ADUANERA DE LAS MERCANCIAS DE IMPORTACION, TRABAJO INEDITO, BIBLIOTECA DE LA ESCUELA DE CAPACITACION ADUANERA, PAGINA 21.

El mismo artículo 127, en su fracción V, contempla otro supuesto de infracción de contrabando, que equipara a la tentativa de contrabando con la infracción misma, por lo que la infracción de contrabando que se origina en la subvaloración, se dará al momento de declarar un valor menor al normal, se lleguen a pagar o no los impuestos de importación de acuerdo al valor declarado.

En cuanto a la sanción administrativa que se impone a la infracción de contrabando por omisión del pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior, la fracción I del artículo 129 de la Ley señala una "multa equivalente a un tanto de los impuestos al comercio exterior omitidos o a la cuarta parte del valor normal o comercial de las mercancías cuya importación o exportación esté exenta"; en el primer caso se toma como parámetro el monto del impuesto omitido y en el segundo se cambia este parámetro por el del valor normal para evitar que la infracción con mercancías no sujetas al pago de impuestos al comercio exterior se quede sin sanción.

El último párrafo de este artículo 129, señala también como sanción, que las mercancías materia de contrabando pasarán a propiedad del fisco federal, pero excluyendo de esta sanción, al contrabando que se haya cometido únicamente por omisión en el pago de los impuestos al comercio exterior, por lo que las mercancías que sean motivo de subvaloración no pasarán a poder del fisco.

Debemos mencionar que no se establece obligación para que la aduana haga los hechos delictuosos del conocimiento del ministerio público federal, por considerar que dicha obligación se encuentra enunciada en otros ordenamientos legales, como el Código Federal de Procedimientos Penales y la ley de la Procuraduría General de la República.

Siguiendo la recomendación del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas relativa al trato aplicable a los errores cometidos de buena fe en la declaración del valor en aduana de las mercancías, el legislador en la fracción I del artículo 133 de la Ley establece que no se aplicarán sanciones por la omisión del pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior, cuando dicha infracción de contrabando se deba exclusivamente a errores aritméticos o de cálculo, exista ausencia de dolo y siempre y cuando se hayan proporcionado a la autoridad aduanera datos suficientes para llegar al resultado correcto.

Cuando exista infracción de contrabando por subvaloración y no sea posible determinar el valor normal de las mercancías, la sanción señalada anteriormente no podrá aplicarse, por esa razón el legislador establece en el artículo 140 de la Ley Aduanera, que en estos casos se aplicará a los infractores una multa de un mil a un millón de pesos; la finalidad del legislador al señalar una multa fija, es la de que en ningún caso se queden sin sanción las infracciones a la ley y al fijar niveles mínimos y máximos, el de dar la posibilidad de ser equitativos al sancionar.

CAPITULO SEXTO

RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN LA LEY ADUANERA.

CAPITULO SEXTO

RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN LA LEY ADUANERA

6.1. INTRODUCCION.

Antes de entrar en el análisis de los preceptos legales en los que se establecen los recursos administrativos para impugnar las resoluciones de la administración aduanera en materia de valoración, es conveniente establecer aunque sea en forma elemental lo que es un recurso administrativo.

Las resoluciones de la administración aduanera en materia de valoración constituyen actos administrativos y como tales deben cumplir con determinadas formalidades establecidas en la ley.

Dichas formalidades se encuentran estructuradas genéricamente en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional que, al establecer que "nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades; posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho", está otorgando en favor de los particulares dos garantías: la de legalidad y la de audiencia.

En virtud de esta garantía de legalidad, dice Gabino

Fraga que "los administrados tienen el poder de exigir a la administración que se sujete en su funcionamiento a las normas legales establecidas al efecto, y que, en consecuencia, los actos que realice se verifiquen por los órganos competentes, de acuerdo con las formalidades legales, por los motivos que fijan las leyes, con el contenido que éstas señalen y persiguiendo el fin que las mismas indiquen"; (112) es decir, la administración no podrá realizar sino los actos que le son permitidos por la ley y con apego a los preceptos de la misma.

Sin embargo, la actuación de la administración no siempre se apega a los ordenamientos en que se funda, ya sea por interpretaciones erróneas, exceso en el cumplimiento de sus funciones o arbitrariedades de los funcionarios encargados de aplicarlos, lo que origina que los derechos de los administrados se vean afectados por los actos administrativos y no por la ley.

Ante tales actos existe la garantía de audiencia que viene a proteger los derechos de los particulares, ya que de acuerdo a esta, antes de afectar los derechos de cualquier particular, debe oírse al interesado, en "un juicio en el que de acuerdo al artículo 14 constitucional se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento", (113) dichas "formalidades-

(112) FRAGA, GABINO, DERECHO ADMINISTRATIVO, VIGESIMAPRIMERA EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1981, Página 434

(113) SERRA ROJAS, ANDRES, DERECHO ADMINISTRATIVO, TOMO II, SEXTA EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, Página 304.

esenciales están constituidas fundamentalmente, por la posibilidad de aducir una defensa, de producir pruebas y de que se dicte una resolución conforme a la ley". (114)

La garantía de audiencia tiene como efecto evitar que el particular vea violada su garantía de legalidad, al ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, por un acto de la administración, cuando sólo puede serlo por la ley.

No obstante que de una interpretación literal y tradicional del segundo párrafo del artículo 14 constitucional, resulta que no se está refiriendo a la autoridad administrativa sino a la judicial, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en forma gradual, ha llegado a la conclusión de que la autoridad administrativa no sólo debe respetar la garantía de legalidad sino también la garantía de audiencia que establece el precepto constitucional.

En su función de magistrado de la Suprema Corte, el maestro Gabino Fraga contribuyó en gran medida para que se llegara a tal conclusión, por lo que consideramos importante transcribir, lo que respecto de las ejecutorias de la corte, establece en su libro de Derecho Administrativo, en el que nos dice que "en la ejecutoria de 10 de marzo de 1942 (S.J. de la F., tomo LXXI, pág. 4 156, Ampero Cía. Industrial de Guadalaja

(114) OLIVERA TORO, JORGE, MANUAL DE DERECHO ADMINISTRATIVO, CUARTA EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, Página - 224.

ra), se afronta el problema de si una ley secundaria es contraria al artículo 14 constitucional cuando no organiza ningún procedimiento en el que se dé audiencia al interesado. Respondiendo a esta cuestión, la corte dijo: "debe estimarse que si algún valor tiene la garantía del artículo 14 constitucional, debe ser, no solamente obligando a las autoridades administrativas a que se sujeten a la ley, sino obligando al Poder Legislativo para que en sus leyes establezcan un procedimiento adecuado en que se oiga a las partes". Y más adelante se agrega: "salvo en determinados casos de excepción que en la misma Constitución se establecen, las leyes deben señalar la posibilidad de audiencia y de defensa para los interesados en todos los casos administrativos... la idea de la Constitución es que en todo procedimiento que sigan las autoridades y que llegue a privar de derechos a un particular, se tenga antes de la privación, la posibilidad de ser oído y la posibilidad de presentar las defensas adecuadas". (115)

En innumerables ejecutorias posteriores todavía se ha dado un paso más adelante, pues recientemente se ha venido a sostener que "aun cuando la ley del acto no establezca en manera alguna requisitos ni formalismos previamente a la emisión del acuerdo reclamado, de todas suertes, queda la autoridad gubernativa obligada a observar las formalidades necesarias para respetar la garantía de previa audiencia que consagra el artículo 14 constitucional... (esta tesis constituye jurispruden-

cia, según informe de la Segunda Sala de la S.C. de J. año 1974, No. 3)". (116)

Es así que para que las leyes administrativas cumplan con la exigencia constitucional de dar audiencia al interesado cuando se trate de privarle de sus derechos y considerando que no en todos los casos es posible dar al particular la oportunidad de presentar pruebas y ser oído dentro del procedimiento de elaboración de los actos administrativos, se ha cumplido dicha exigencia estableciendo en las leyes administrativas, procedimientos de impugnación (llamados recursos administrativos), que sin que tengan necesariamente los caracteres del procedimiento judicial, bien pueden satisfacer los requisitos a que se contrae la garantía de audiencia, mediante un procedimiento ante las autoridades administrativas, en el cual se dé al particular afectado, la oportunidad de hacer su defensa y se le otorgue un mínimo de garantías que le aseguren la posibilidad de que rindiendo las pruebas que estime convenientes y formulando los alegatos que crea pertinentes, aún cuando no tenga la misma formalidad que en el procedimiento judicial, la autoridad que tenga a su cargo la decisión final, tome en cuenta tales elementos para dictar una resolución legal y justa; todo esto condicionado a que la ejecución del acto impugnado se suspenda (en las condiciones legales) y que la impugnación se permita en todos los casos en que no se cumpla con aquellas garantías, pues de lo contrario, el propósito de las garantías de permitir al par-

particular alegar y defenderse antes de que un acto le prive de sus bienes, derechos, etc., quedaría frustrado y, peor, si la ejecución del acto produce efectos irreparables por la resolución del recurso administrativo.

Como podemos apreciar, el recurso administrativo busca la depuración legal de un acto de la administración que se juzga lesivo de los derechos del administrado y en el se de manda se someta dicho acto a un nuevo examen por la administra ción, pidiendo el retiro total o parcial del acto dañino.

Gabino Fraga en su libro de Derecho Administrativo, lo ha definido al decirnos que "el recurso administrativo cons tituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determi nado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo". - (117)

El recurso administrativo es pues un medio legal directo con que cuenta el administrado para la defensa o protección de sus derechos e intereses, que se puede hacer valer ante la propia autoridad administrativa que emitió el acto o ante el superior jerárquico.

(117) FRAGA, GABINO, Ob. Cit. Pág. 435.

"Como elementos característicos del recurso administrativo, según Serra Rojas podemos señalar los siguientes:

- 1.- Una resolución administrativa base para la impugnación por medio del recurso que puede o no agotar la vía administrativa;
- 2.- Ella debe afectar un interés o un derecho del particular;
- 3.- La propia autoridad administrativa o el superior jerárquico ante el cual se interpone el recurso;
- 4.- Un plazo para la interposición del recurso;
- 5.- Determinados requisitos de forma para proteger principalmente al interés general; la expresión de agravios no se precisa, salvo que lo ordene la ley;
- 6.- Un procedimiento adecuado para sustanciarlo como garantía lógica necesaria para estimar la legalidad del acto; y
- 7.- La obligación que tiene la autoridad administrativa de dictar una nueva resolución en cuanto al fondo". (118)

Respecto de la naturaleza jurídica del recurso administrativo, el tratadista en Derecho Administrativo Alfonso Nava Negrete, nos dice que "la cuestión que surge al tratar de establecerla, de si la autoridad administrativa que lo resuelve, realiza con ello una función administrativa o una función-jurisdiccional, encuentra adecuada solución en la discriminación entre procedimiento y proceso". (119)

El mismo Nava Negrete señala que "la separación de los rasgos esenciales de los conceptos mencionados, suele realizarse en base a que la noción del proceso es esencialmente teleológica, y la del procedimiento de índole formal"; (120) - es decir, que el procedimiento es la sucesión coordinada de actos, que se encuentran relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico final, que puede ser el de un proceso o el de un fragmento de éste; mientras que el proceso, es el complejo de actividades que realiza un órgano jurisdiccional y las partes, encaminado a la satisfacción de la pretensión planteada; que se caracteriza por su finalidad compositiva del litigio.

Se puede decir que, "el proceso es la totalidad, la unidad. El procedimiento es una sucesión de actos, el proceso-

(119) NAVA NEGRETE, ALFONSO, DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1959, Pág. 70

(120) NAVA NEGRETE, ALFONSO, Ob. Cit. Pág. 70.

es la sucesión de actos apuntados hacia el fin de la cosa juzgada. Proceso y Procedimiento van unidos tan solo porque el -- primero no puede expresarse sin el segundo". (121) Esto se -- debe a que el carácter de proceso le es dado por constituir -- un conducto o vía jurisdiccional, y el carácter de procedi -- miento puramente por la forma.

De esta diferenciación podemos concluir que, al re -- solver el recurso administrativo, la autoridad ejecuta una fun -- ción administrativa, pues en el recurso, a diferencia del proce -- so, no existe un órgano jurisdiccional que en forma indepen -- diente de las partes, resuelva la controversia, porque tampoco hay controversia; en el recurso administrativo se efectúa la -- mera revisión de un acto administrativo, por la propia autori -- dad del acto o por su superior jerárquico, en el que se le -- obliga a emitir un nuevo acto administrativo o a ratificar el -- anterior, pero sin que hasta este momento exista controversia.

Del recurso administrativo, se ha criticado que cons -- tituye un medio precario de control jurídico de la administra -- ción, así como ineficaz elemento para la defensa de los dere -- chos de los particulares; pues se dice que mira más a la buena -- marcha de la administración, que a la seguridad y estabilidad -- de las relaciones jurídicas entre la administración y los ad --

(121) BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, DERECHO PROCESAL FISCAL, EL RE -- GIMEN FEDERAL MEXICANO, ANTIGUA LIBRERIA ROBLEDO, MEXICO -- Pág. 291.

ministrados; que se les ve como un medio para evitar procesos y como un alivio para la actividad judicial que con ellos disminuye.

6.2. EL RECURSO DE REVOCACION.

Cuando la autoridad aduanera realice modificaciones al valor normal declarado por el importador y éste considere que se están afectando sus derechos o intereses en forma ilegal, podrá impugnar la resolución de la administración mediante el recurso administrativo que resulte aplicable de acuerdo al artículo 142 de la Ley Aduanera.

La Ley Aduanera se refiere a los recursos administrativos únicamente en su artículo 142, al señalar que "en contra de las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederán los recursos que establece el Código Fiscal de la Federación, los cuales deberán agotarse previamente a la interposición de cualquier otro medio de defensa"; es decir, que la Ley no establece concretamente ningún recurso sino que se remite a los establecidos en el Código Fiscal para que haga valer el que resulte aplicable en cada caso concreto, con la característica de que en materia aduanera, el inconforme está obligado a agotar los recursos administrativos antes de acudir a cualquier otro medio de defensa legal.

De los recursos administrativos enumerados en el Código Fiscal de la Federación, el recurso de revocación es el -

que se debe hacer valer en contra de las resoluciones de las autoridades aduaneras que modifiquen el valor normal declarado por el importador, en virtud de que el artículo 117 del mencionado Código establece expresamente que, "el recurso de revocación procederá contra las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras".

Antes de adentrarnos en la exposición del procedimiento que se sigue para resolver el recurso de revocación, debemos hacer un importante señalamiento sobre la interposición de este recurso, ya que el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación señala que su interposición será optativa, es decir, que el particular podrá escoger entre interponer el recurso de revocación o acudir directamente mediante el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, lo cual en materia aduanera no resulta aplicable, pues como se mencionó en párrafos anteriores, la Ley Aduanera señala expresamente que los recursos administrativos deberán agotarse antes de acudir a cualquier otro medio de defensa. También, en un segundo párrafo del mismo artículo 120, se señala que "cuando el recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente"; esta disposición se establece para observar el principio de justicia, pues si se desecha el recurso, lo más probable es que el particular, no tenga oportunidad de presentarlo en tiempo ante la autoridad que sí es competente y por lo tanto la ley lo dejaría en estado de indefensión.

Para establecer cual es el procedimiento que de -

acuerdo al Código Fiscal de la Federación se sigue para resolver el recurso de revocación, debemos tomar en cuenta que en dicho código se señala un sólo procedimiento para resolver todos los recursos administrativos que establece su texto, por lo que el mencionado recurso se resolverá de la siguiente manera:

A) Requisitos para la interposición del recurso.

a) El recurso se interpone por escrito. Se trata de un requisito de forma, que tiene como finalidad el ser una constancia de lo que se manifiesta en el procedimiento, constituyéndose de esta manera en una garantía de seguridad jurídica para el particular, lo que no sería posible si se tratase de un procedimiento oral.

El artículo 122 del Código Fiscal de la Federación señala que el escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos a que se refiere el artículo 18 del mismo Código, y en este último artículo se establece que las promociones que se presenten ante las autoridades fiscales, cuando no existan formas aprobadas para el caso, deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito.
- II. El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

que se debe hacer valer en contra de las resoluciones de las autoridades aduaneras que modifiquen el valor normal declarado por el importador, en virtud de que el artículo 117 del mencionado Código establece expresamente que, "el recurso de revocación procederá contra las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras".

Antes de adentrarnos en la exposición del procedimiento que se sigue para resolver el recurso de revocación, debemos hacer un importante señalamiento sobre la interposición de este recurso, ya que el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación señala que su interposición será optativa, es decir, que el particular podrá escoger entre interponer el recurso de revocación o acudir directamente mediante el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, lo cual en materia aduanera no resulta aplicable, pues como se mencionó en párrafos anteriores, la Ley Aduanera señala expresamente que los recursos administrativos deberán agotarse antes de acudir a cualquier otro medio de defensa. También, en un segundo párrafo del mismo artículo 120, se señala que "cuando el recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente"; esta disposición se establece para observar el principio de justicia, pues si se desecha el recurso, lo más probable es que el particular, no tenga oportunidad de presentarlo en tiempo ante la autoridad que sí es competente y por lo tanto la ley lo dejaría en estado de indefensión.

Para establecer cual es el procedimiento que de

III.- Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

IV.- El domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Además de los datos anteriores, de acuerdo al artículo 122 del Código Fiscal, el escrito de interposición debe señalar:

- I. El acto que se impugna.
- II. Los agravios que le cause el acto impugnado.
- III. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Cuando en el escrito de interposición del recurso falte alguno de los señalamientos anteriores, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que en un plazo de cinco días los indique; en caso de incumplimiento, se tendrá por no presentado el recurso y se habrá perdido el derecho a combatir la resolución de la autoridad.

b) Expresión de agravios. Por agravios debe entenderse la lesión de un derecho cometida en una resolución por no haberse acatado lo dispuesto en la ley o por no aplicarse la norma que rige el caso; por consiguiente, el recurrente, al señalar cada uno de los agravios, debe ir precisando la parte de la resolución que lo causa, además, el precepto violado y explicar el concepto de la violación, es decir, debe ha--

cerse una relación de hechos y de derecho de la resolución que le causa al particular un daño o un perjuicio, explicando a través de argumentos lógicos, que puntos de esa resolución le perjudican, que preceptos viola y por que motivos.

- c) Ofrecimiento de pruebas. En el escrito se deberá mencionar cada uno de los documentos o medios de prueba por los cuales se pretende crear certidumbre en la autoridad en todo cuanto se afirma o niega.

La importancia de hacer el ofrecimiento de las pruebas en el escrito del recurso, estriba en que constituye un requisito indispensable para que sean admitidas posteriormente por la autoridad; salvo el caso de las pruebas supervenientes, ya que estas por su propia naturaleza, no es posible que se ofrezcan en el mencionado escrito; en todos los demás casos, las pruebas que el recurrente pretenda hacer valer deben ser ofrecidas, pues en ningún supuesto serán recabadas de oficio por la autoridad, ni siquiera cuando se aporten junto con el escrito de interposición o se encuentren en el expediente que dió origen al acto impugnado, pues en estos casos también deben ser ofrecidas, ya que de lo contrario no serán admitidas por la autoridad en el trámite del recurso.

En virtud de que la doctrina y la jurisprudencia, que son fuentes del derecho, han sostenido la tendencia de que en los procedimientos que se sigan para resolver los recursos, es necesario evitar toda formalidad o tecnicismo que obstaculice la defensa de los ciudadanos, el Código Fiscal condiciona-

el ofrecimiento de las pruebas solamente a que se haga por escrito, por lo que bastará que sean mencionadas las pruebas que se desea ofrecer en el escrito de impugnación, para que la autoridad este obligada a recibirlas.

d) Documentos que deben acompañar al escrito de interposición del recurso. Aparte de los requisitos de forma que debe reunir el escrito de interposición del recurso, de conformidad al artículo 123 del Código Fiscal, el promovente, junto con dicho escrito deberá aportar:

I. Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe en nombre de otro o de persona moral.

II. El documento en que conste el acto impugnado.

III. Constancia de la notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.

IV. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

e) Acreditamiento de la personalidad del representante. Cuando el promovente del recurso es el representante legal, la fracción I del artículo 123 del Código Fiscal establece que,

junto con el escrito de impugnación, el promovente deberá -
aportar los documentos que justifiquen su personalidad, ya-
que el artículo 19 del mismo código, señala que no se admi-
tirá la gestión de negocios en ningún trámite administrati-
vo; además, el último párrafo del artículo 122, establece -
que en estos supuestos, la representación de los interesa -
dos deberá recaer en licenciado en derecho, salvo que la -
gestión se realice en nombre de una persona moral en los -
términos de la ley que la regula y conforme a sus estatutos,
sin perjuicio de lo que disponga la legislación de profesio-
nes. Cuando no se presentan estos documentos, la autoridad
fiscal requerirá al promovente para que en el plazo de cin-
co días los presente; su falta de presentación dará lugar a
que se tenga por no interpuesto el recurso.

- f) Copia de la resolución del acto impugnado. Junto con el es-
crito de interposición del recurso, de acuerdo a la frac- -
ción II del artículo 123 del Código Fiscal, deberá aportar-
se una copia de la resolución combatida, pues de no contar-
con dicha copia, se estaría viendo el fondo del asunto sin-
haberse acreditado previamente la existencia de la resolu-
ción combatida, que es lo que justifica la promoción del re-
curso. Cuando falte este documento, la autoridad fiscal -
dará un plazo de cinco días para que sea presentado; en caso
de incumplimiento se tendrá por no interpuesto el recurso.
- g) Constancia de la notificación. También de conformidad a la-
fracción III del artículo 123 del Código Fiscal, debe apar-
tarse junto con el escrito de impugnación, la constancia de

la notificación de la resolución que se impugna (o copia certificada notarialmente); esto tiene como finalidad comprobar que el escrito se interpone en tiempo; esta es la regla general, sin embargo, la misma fracción III del artículo 123, - que transcribimos en párrafos anteriores, señala que esta - constancia no se aportará cuando el promovente no la haya recibido y así lo declara bajo protesta de decir verdad o cuando la notificación se haya hecho por correo o se trate de negativa ficta. Además, cuando la notificación fue por edictos, se deberá señalar la fecha de la última publicación y - el órgano en que ésta se hizo. Si este documento no acompaña al escrito de impugnación, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que lo presente en un plazo de cinco días y - en caso de incumplimiento se tendrá por no interpuesto el re curso.

- h) La prueba documental y el dictamen pericial.- Cuando en el - escrito de interposición del recurso se ofrece la prueba documental o en su caso la pericial, de acuerdo a la fracción IV del artículo 123 del Código Fiscal, dichas pruebas deberán acompañar al mencionado escrito, pues de lo contrario, - nos dice el mismo artículo, se tendrán por no ofrecidas, lo cual origina que no puedan admitirse posteriormente, ni ser consideradas en el trámite del recurso.

El legislador emitió esta disposición, tomando en con sideración el hecho de que los recurrentes casi siempre tienen en su poder todos los documentos con los que pueden acreditar - su dicho, motivo por el que resulta conveniente exigirles que -

los presenten en el momento mismo en el que interponen el recurso, ya que de esta manera la autoridad puede abocarse inmediatamente a su estudio, evitándose la pérdida de tiempo que representa el tener posteriormente que requerirlos, lo que iría en detrimento de un procedimiento expedito.

Dichas pruebas son de las denominadas preconstruidas, porque son generalmente preparadas con anterioridad a la impugnación, por mandato de la ley o por voluntad del particular, - con el objeto de constatar la creación, extinción o modificación de un derecho, sin embargo, puede suceder que el documento que sirve de prueba, se produzca luego de iniciado el trámite del recurso, por lo que en dichos casos, como veremos más adelante, también es admisible su agregación.

Los requisitos hasta aquí mencionados son los que podemos señalar como indispensables para que el escrito de interposición del recurso de revocación pueda ser admitido y se le corra trámite por las autoridades fiscales.

B) Plazo de interposición del recurso de revocación.

El período que legalmente establece el artículo 121 del Código Fiscal para interponer el escrito de impugnación - ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto, es de cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación; para el cómputo de este plazo, de acuerdo al artículo 12 del Código Fiscal, por estar fijado en días no se-

contarán los sábados, los domingos ni el 1.º de enero; el 5 de febrero; el 21 de marzo; el 1.º de mayo; el 5 de mayo; el 1.º de septiembre; el 16 de septiembre; el 12 de octubre; el 20 de noviembre; el 1.º de septiembre; el 16 de septiembre; el 12 de octubre; el 20 de noviembre; el 1.º de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre. El mismo artículo 12 señala que también se consideran días inhábiles aquéllos en que tengan va caciones generales las autoridades fiscales federales y que no se considerarán vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

Por último dicho artículo nos dice que no obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, si el último día del pla zo o en la fecha determinada, las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. Lo dispuesto en este artículo es aplicable, inclusi ve cuando se autorice a las instituciones de crédito para reci bir declaraciones. De conformidad a todo lo antes dicho, para compu tar el plazo de los cuarenta y cinco días, se contarán sólo los días hábiles, que como se desprende de esta misma dis posición, serán sólo aquellos en que se encuentren abiertas al público las Oficinas Fiscales Federales durante el horario nor mal.

La forma tan detallada en que el legislador establece el cómputo de los plazos, es con la intención de facilitar al particular el cálculo del tiempo de que dispone para cum-

plir con sus obligaciones o para hacer valer sus derechos.

El último párrafo del artículo 121 del Código Fiscal, establece una excepción al plazo de cuarenta y cinco días, pues nos dice que "si el particular afectado por un acto o resolución administrativa fallece durante el plazo a que se refiere este artículo, se suspenderá hasta por un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión"; esta disposición se estableció en el Código con el fin, de no dejar al particular en estado de indefensión.

C) Forma de interposición del recurso.

La regla común es que el recurrente comparezca personalmente a interponer su inconformidad ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto que se impugna, como es la Dirección General de Aduanas; pero de acuerdo al segundo párrafo del artículo 121 del Código Fiscal, cuando el domicilio del recurrente esté fuera de la población donde radique la autoridad citada, se le da al particular la facilidad de presentar el escrito de interposición del recurso en la oficina exactora más cercana a su domicilio, o bien, para enviarlo a la autoridad que emitió o ejecutó el acto por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente. En estos casos, se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

Debemos señalar que el código, en forma clara, advierte que las mencionadas facilidades son otorgadas únicamente a los recurrentes que residan en lugar diferente al de la autoridad que emitió el acto impugnado. Se argumenta, para justificar estas facilidades, que de tomarse como fecha de presentación del recurso el momento en que se le de entrada en la oficina de la autoridad que dictó o emitió el acto, o en el que ésta tenga conocimiento del recurso, sería perjudicar al particular por causas que no le son imputables.

D) Trámite de los recursos.

- a) Admisión y desahogo de pruebas. Como resultado indispensable para que las pruebas puedan ser admitidas, ya mencionamos anteriormente que deben ser ofrecidas en el escrito de interposición del recurso, por lo que la autoridad deberá admitir todas las que le presente el recurrente y se encuentren mencionadas en dicho escrito, ya que el primer párrafo del artículo 130 del Código Fiscal, establece que "en los recursos administrativos se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolucíón de posiciones. No se considerará comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos". Podemos deducir del texto de-

este párrafo, que en el caso de la prueba confesional, si es aceptada cuando proviene del causante.

De acuerdo al anterior precepto, las pruebas que la autoridad fiscal puede admitir en los recursos administrativos, serán las siguientes:

- a) La Confesión. Cuando sea hecha por el particular.
- b) Los documentos públicos.
- c) Los documentos privados.
- d) Los dictámenes periciales.
- e) El reconocimiento o inspección judicial.
- f) Las fotografías, escritos y notas taquigráficas y, en general, todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia.
- g) Las presunciones, y
- h) Los informes de autoridades.

En general se puede decir que éstos son los medios de prueba más usuales.

El segundo párrafo del mismo artículo 130 señala que en caso de que existan pruebas supervenientes, éstas podrán presentarse y ser admitidas, siempre que no se haya dictado la

resolución del recurso. Como en este supuesto el interesado no ha tenido oportunidad de ofrecer estas pruebas en el escrito de interposición del recurso, pues dichas pruebas no existían o no se conocía su existencia, resulta imprescindible recibirlas dentro del trámite, aún cuando no se haya cumplido el requisito de ofrecerlas, ya que en caso contrario, se dejaría al particular en estado de indefensión; en todos los demás casos si constituye un requisito indispensable, incluso cuando deben ser aportadas junto con el escrito de impugnación.

También debemos señalar que tratándose de la prueba documental o de la pericial, para que puedan ser admitidas, es necesario que se aporten junto con el escrito de impugnación; no obstante lo anterior, en forma muy acertada el legislador - considerando que esto podría originar situaciones injustas, - estableció una excepción en el mismo artículo 123, pues señala que si las pruebas documentales no se encuentran en poder del recurrente y éste no hubiere podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentran a su disposición, bastará que señale el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible. Para que este supuesto pueda llevarse a la práctica, se señala que el recurrente deberá identificar con toda precisión los documentos, y que tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Entendiéndose que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente puede obtener copia autorizada de los origi-

nales o de las constancias de éstos.

Si las pruebas documentales se encuentran en el expediente en que se ha originado el acto impugnado, la autoridad fiscal recabará dichas pruebas sólo a petición del recurrente y siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas; podemos señalar que en general, estos son los requisitos necesarios para hacer valer la prueba documental cuando no es aportada junto con el escrito de impugnación.

Debemos señalar que éstas dos pruebas, la documental y la pericial, son las únicas que el Código Fiscal regula en cuanto a la manera de proceder a su desahogo, pues las demás sólo son mencionadas de manera general. Esta medida del legislador es con el fin de evitar que el trámite del recurso se sujete a formalismos innecesarios, que sólo obstaculicen el ejercicio de este medio de defensa.

- b) Valoración de las pruebas. Las reglas para valorar las pruebas en los recursos administrativos se establecen en el artículo 130 del Código Fiscal, refiriéndose en su tercer párrafo, concretamente a la valoración de algunas de las pruebas, pues se señala que "harán prueba plena la confesión expresada del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridades en documentos públicos; pero que si en estos últimos se contie -

nen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado".

Es muy poco probable que se dé la confesión expresa del recurrente, pero en caso de que suceda, la ley obliga a la autoridad fiscal a tener por cierto el hecho confesado, entendiendo que la confesión es el testimonio que el recurrente -- hace contra sí mismo, es decir, el reconocimiento que el particular hace de la verdad de un hecho susceptible de producir consecuencias jurídicas a su cargo; este tipo de confesión hace prueba plena, porque dicho carácter le es concedido expresamente por el legislador. También hacen plena prueba las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, ya que el legislador ha establecido en diferentes disposiciones del código, mandatos en los que ordena tener por establecido un hecho, siempre que otro, indicador del primero, haya sido probado suficientemente, es decir, que se tienen como verdaderos, puntos no demostrados pero si probados por una inducción, y al no admitir prueba en contrario obligan al juez a aceptar como cierto el hecho presumido una vez acreditado el que le sirve de antecedente. En cuanto a los hechos legalmente afirmados por autoridades en documentos públicos, se establece que éstos harán prueba plena, ya que estos documentos hacen fe de su contenido independientemente de la relación que dicho conte

nido tenga con el interés de su autor; estos documentos hacen fe de su autor, es decir, de la autenticidad de su contenido y de su fecha; los documentos públicos son aquéllos "producidos por un órgano de autoridad en el ejercicio legítimo de sus atribuciones". (122)

La valoración de todas las demás pruebas se contempla de manera general, en el cuarto párrafo del artículo 130 del Código Fiscal, que señala que "las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad"; en este párrafo se establece un sistema de libre convicción para valorar las pruebas, ya que la autoridad fiscal no se encuentra sujeta a reglas en su apreciación y sólo deberá cumplir con los requisitos que señala el artículo 16 constitucional, de acuerdo al cual la autoridad está obligada a fundar y motivar sus actos.

El sistema de libre convicción para valorar las pruebas, puede incluso ser aplicado a todas las pruebas sin distinción alguna, ya que el último párrafo del artículo 130 del Código Fiscal, establece que "si por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, las autoridades adquieren convicción distinta acerca de los hechos materia del recurso, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispues

(122) GOMEZ LARA, CIPRIANO, TEORIA GENERAL DEL PROCESO, TEXTOS UNIVERSITARIOS, UNAM, DIRECCION GENERAL DE PUBLICACIONES PRIMERA EDICION, MEXICO, 1974, Pág. 273.

to en este artículo, debiendo en ese caso fundar razonadamente esta parte de su resolución". La discrecionalidad tan amplia que concede la ley a la autoridad fiscal para valorar las pruebas, es con el fin de facilitar la rápida tramitación del recurso y que su resolución se haga en forma legal y justa, pues en los recursos lo que se busca es eliminar en lo posible las formalidades.

E) Resolución del recurso

- a) Decisión del recurso. Una vez rendidas las pruebas, y recibidos, en su caso los informes solicitados por la autoridad, ésta deberá proceder a dictar la resolución del recurso.

La autoridad aduanera, después de haber estudiado el escrito de impugnación, evaluado las pruebas en su poder y haber formado su convicción fáctica y jurídica, decidirá sobre el recurso, resolviendo el fondo del asunto y fijando la legalidad de la resolución que impugnó el recurrente. Es por esto que el artículo 132 del Código Fiscal, establece que la resolución que emita la autoridad, deberá necesariamente estar fundada en derecho y examinar todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero que si uno sólo de los agravios es suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto.

Se señala además, que la autoridad fiscal sólo podrá revocar los actos administrativos en la parte impugnada por el recurrente y que la resolución deberá expresar con toda claridad los actos que se modifiquen y que si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente.

Esta resolución deberá constar por escrito, ya que de acuerdo al artículo 16 de la Constitución, sólo de esta forma se podrá tener como completa la resolución.

b) Efectos del recurso. En la resolución que ponga fin al recurso, la autoridad administrativa podrá:

1. Desechar el recurso por improcedente. El recurso de revocación será improcedente y por lo tanto será desechado por las autoridades fiscales, cuando de acuerdo al artículo 124 del Código Fiscal, dicho recurso se haga valer contra actos administrativos:

1) Que no afecten el interés jurídico del recurrente.

2) Que sean resoluciones dictadas en recursos establecidos en otras leyes fiscales.

3) Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Fiscal de la Federación. (ya se mencionó que en materia aduanera, antes de acudir al Tri

bunal Fiscal se deben agotar los recursos -
administrativos).

- 4) Que se hayan consentido, entendiéndose por -
consentimiento el de aquellos contra los que
no se promovió el recurso en el plazo señalado
al efecto.
- 5) Que sean conexos a otro que haya sido impug-
nado por medio de algún recurso o medio de -
defensa diferente.

II. Confirmar el acto impugnado. Esto sucede, cuando
la autoridad adquiere la convicción de que -
la resolución administrativa ha sido emitida -
conforme a derecho.

III. Mandar reponer el procedimiento administrativo.
Si la autoridad fiscal considera que la resolución
administrativa se emitió con irregularidades,
mandara que se modifique dicha resolución-
para que se le hagan los ajustes que crea convenientes.

IV. Dejar sin efecto el acto administrativo. Se re-
vocará la resolución administrativa contra la -
que se inconformó el causante, cuando mediante-
los elementos aportados, la autoridad llega a la
conclusión de que dicha resolución no se emitió
conforme a las disposiciones legales aplicables
al caso.

La decisión que se tome en el recurso, tiene el carácter de irrevocable, es decir, que esta resolución no puede ser impugnada en la esfera administrativa, por lo que el administrado inconforme, tendrá que acudir en juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Con esto se evita que se realice una cadena indefinida de recomendaciones y revisiones administrativas, lo que iría en contra de una justicia expedita y efectiva.

- c) Término para resolver el recurso. El primer párrafo del artículo 131 del Código Fiscal establece que "la autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de cuatro meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso". Para el cómputo de este plazo, de acuerdo al artículo 12 del Código Fiscal, por estar expresado en período se contarán todos los días; además, por no especificar si son meses de calendario, se entenderá que el plazo concluye el mismo día del mes de calendario que corresponda a aquél en que se comenzó a computar el plazo. Cuando se de el supuesto de que no exista el mismo día en el mes de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario.

En verdad que es de suma importancia que se fije un término para resolver el recurso, pues sin dicho término, se

hace nugatoria la justicia legal que se persigue con la impugnación de la resolución, ya que con ello se evita que la autoridad revisora le cause perjuicio al administrado con los actos dilatorios en que pudiera incurrir. Basta pensar que de la decisión administrativa depende el ejercicio de un derecho, la iniciación de una actividad o su continuación, la obtención de ciertos beneficios o relevarse de obligaciones determinadas, y que una dilación, puede volverlas inoportunas o hasta perjudiciales.

Precisamente para evitar que se dé el supuesto anterior, la última parte, del primer párrafo del artículo 131 del Código Fiscal, señala que "el silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado"; es decir, se le dan efectos jurídicos al silencio de la administración por medio de la negativa ficta, de manera que una vez transcurrido el término fijado para que la autoridad resuelva el recurso -- y ésta no de a conocer su decisión, por alguna de las formas de notificación establecidas en el Código Fiscal, el administrado puede dar por contestado el recurso en forma negativa. -- Como si la autoridad hubiera confirmado la resolución impugnada.

Una vez transcurrido el plazo de los cuatro meses, -- el recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa del recurso o, bien, impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado, mediante juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación; debe entenderse que el tiempo pa-

ra impugnar la negativa ficta, es dentro de los plazos de pres
cripción que señala el Código Fiscal.

Este resulta ser de acuerdo al Código Fiscal de la Fe
deración, el procedimiento que se sigue para resolver el recur
so de revocación que, como ya quedó establecido, es el aplica-
ble de conformidad al artículo 142 de la Ley Aduanera en los -
casos de inconformidad con las resoluciones definitivas de las
autoridades fiscales en materia de valoración aduanera.

A N E X O I

ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES Y COMERCIO

ARTICULO VII

AFORO ADUANERO

1. Las partes contratantes reconocen la validez de los principios generales del aforo establecidos en los párrafos siguientes de este artículo, y se comprometen a aplicarlos con respecto a todos los productos sujetos a derechos de aduana o a otras cargas o restricciones impuestas a la importación y a la exportación basados en el valor o fijados de algún modo en relación con éste. Además, cada vez que otra parte contratante lo solicite, examinarán, ateniéndose a dichos principios, la aplicación de cualquiera de sus leyes o reglamentos relativos al aforo. Las partes contratantes podrán pedir a las demás partes contratantes que les informen acerca de las medidas que hayan adoptado en cumplimiento de las disposiciones de este artículo.

2. a) El aforo de las mercancías importadas debe basarse en el valor real de la mercancía importada a la que se aplique el derecho o de una mercancía similar y no en el valor de una mercan -

cía de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios.

b) El "valor real" debe ser el precio al que, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país importador, las mercancías importadas u otras similares son vendidas u ofrecidas para la venta en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia. En la medida en que el precio de dichas mercancías o mercancías similares dependa de la cantidad comprendida en una transacción dada, el precio que habrá de tenerse en cuenta deberá referirse uniformemente a: I) cantidades comparables, o II) cantidades fijadas de una manera por lo menos tan favorable para el importador como si se tomara el volumen más considerable de estas mercancías que haya dado lugar efectivamente a transacciones comerciales entre el país de exportación y el de importación.

d) Cuando sea imposible determinar el valor real de conformidad con lo dispuesto en el apartado b) de este párrafo, el valor de aforo deberá basarse en el equivalente comprobable que se aproxime más a dicho valor.

3. En el aforo de todo producto importado no deberá computarse ningún impuesto interno aplicable en el

país de origen o de exportación del cual haya sido exonerado el producto importado o cuyo importe haya sido o habrá de ser reembolsado.

4. a) Salvo disposiciones en contrario de este párrafo, cuando una parte contratante se vea en la necesidad, a los efectos de aplicación del párrafo 2 de este artículo, de convertir en su propia moneda un precio expresado en la de otro país, el tipo de cambio que se utilice para la conversión deberá basarse para cada moneda en la paridad establecida de conformidad con los estatutos del Fondo Monetario Internacional, en el tipo de cambio reconocido por el Fondo o en la paridad establecida en virtud de un acuerdo especial de cambio celebrado de conformidad con el artículo 15 del presente Acuerdo.
- c) Las partes contratantes, de acuerdo con el Fondo Monetario Internacional, formularán las reglas que habrán de regir la conversión por las partes contratantes de toda moneda extranjera con respecto a la cual se hayan mantenido tipos de cambio múltiples de conformidad con los estatutos del Fondo Monetario Internacional. Cada parte contratante podrá aplicar dichas reglas a las monedas extranjeras, a los efectos de aplicación del párrafo 2 de este artículo, en lugar de basarse en las paridades. Hasta que

las partes contratantes adopten estas reglas, - cada parte contratante podrá, a los efectos de aplicación del párrafo 2 de este artículo, aplicar a toda moneda extranjera que responda a las condiciones definidas en este apartado, reglas de conversión destinadas a expresar efectivamente el valor de dicha moneda extranjera en las transacciones comerciales.

d) No podrá interpretarse ninguna disposición de este párrafo en el sentido de que obligue a cualquiera de las partes contratantes a introducir modificaciones en el método de conversión de monedas, aplicable a los efectos de aforo aduanero en su territorio en la fecha del presente Acuerdo, que tengan como consecuencia aumentar de manera general el importe de los derechos de aduana exigibles.

5. Los criterios y los métodos para determinar el valor de los productos sujetos a derechos de aduana o a otras cargas o restricciones basados en el valor o fijados de algún modo en relación con éste, deberán ser constantes y habrá de dárseles suficiente publicidad para permitir a los comerciantes calcular, con un grado razonable de exactitud, el aforo aduanero.

NOTA AL ARTICULO VII

Párrafo 1

La expresión "otras cargas" no será considerada como incluyendo los impuestos internos o las cargas equivalentes percibidos a la importación o con motivo de ella.

Párrafo 2

1. Estaría en conformidad con el artículo 7 presumir que el "valor real" puede estar representado por el precio en factura, al que se agregarán todos los elementos correspondientes a gastos legítimos no incluidos en dicho precio y que constituyan efectivamente elementos del "valor real", así como todo descuento anormal, o cualquier otra reducción anormal, calculado sobre el precio corriente de competencia.
2. Se ajustaría al apartado b) del párrafo 2 del artículo 7 toda parte contratante que interpretara la expresión "en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia" en el sentido de que excluye toda transacción en la que el comprador y el vendedor no sean independientes uno del otro y en la que el precio no constituya la única consideración.

3. La regla de las "condiciones de libre competencia" permite a una parte contratante no tomar en consideración los precios de venta que impliquen descuentos especiales concedidos únicamente a los representantes exclusivos.

4. El texto de los apartados a) y b) permite a las partes contratantes determinar el aforo aduanero de manera uniforme: 1) sobre la base de los precios fijados por un exportador dado para la mercancía importada, o 2) sobre la base del nivel general de los precios correspondientes a los productos similares.

A N E X O I I

DEFINICION DE VALOR DE BRUSELAS

ARTICULO I

- 1) Para la aplicación de los derechos de aduanas "ad-valorem", el valor de las mercancías importadas - con destino a consumo es el precio normal; es de - cir, el precio que se estima pudiera fijarse para - estas mercancías, en el momento en que los dere - chos de aduanas son exigibles, como consecuencia - de una venta efectuada en condiciones de libre com - petencia entre un comprador y un vendedor indepen - diente uno de otro.

- 2) El precio normal de las mercancías importadas se - determinará suponiendo que:
 - a) Las mercancías son entregadas al comprador en - el puerto o lugar de introducción en el país de importación.
 - b) El vendedor soporta todos los gastos relaciona - dos con la venta y la entrega de las mercancías en el puerto o lugar de introducción, por lo - que estos gastos se incluyen en el precio nor - mal.
 - c) El comprador soporta los derechos y gravámenes-

exigibles en el país de importación, por lo que estos derechos y gravámenes se excluyen del precio normal.

ARTICULO II

- 1) Una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro es una venta en la que, especialmente, se cumplen las siguientes condiciones:
 - a) El pago del precio de las mercancías constituye la única prestación efectiva del comprador.
 - b) El precio convenido no está influido por relaciones comerciales, financieras o de otra clase, sean o no contractuales, que pudieran existir, aparte de las creadas por la propia venta, entre el vendedor o una persona natural o jurídica asociada en negocios con el vendedor y el comprador o una persona natural o jurídica asociada en negocios con el comprador.
 - c) Ninguna parte del producto que proceda de las reventas o de otros actos de disposición o incluso de la utilización de que sean objeto posteriormente las mercancías revierte directa o indirectamente al vendedor o a cualquier otra persona natural o jurídica asociada en negocios con el vendedor.

- 2) Se considera que dos personas están asociadas en negocios cuando una de ellas posee un interés cualquiera en los negocios o en los bienes de la otra, o si los dos tienen intereses comunes en negocios o bienes cualesquiera o, incluso, si una tercera persona posee un interés en los negocios o en los bienes de cada una de ellas, sean estos intereses directos o indirectos.

A R T I C U L O I I I

Quando las mercancías a valorar:

- a) Hayan sido fabricadas con arreglo o una patente -- de invención o conforme a un dibujo o a un modelo protegidos, o
- b) Se importen con una marca extranjera de fábrica o de comercio, o
- c) Se importen para ser objeto bien de una venta o de otro acto de disposición con una marca extranjera de fábrica o de comercio, bien de una utilización con tal marca, el precio normal se determinará considerando que este precio comprende, para dichas mercancías, el valor del derecho de utilizar la patente, el dibujo o el modelo, o la marca de fábrica o de comercio.

NOTAS INTERPRETATIVAS DE LA DEFINICION DE VALOR DE BRUSELAS

ADDENDUM AL ARTICULO PRIMERO

NOTA 1

El momento indicado en el párrafo 1) del artículo 1 - se determinará conforme a la legislación de cada país, y podrá ser, por ejemplo, el de la presentación reglamentaria o el del registro de la declaración de las mercancías para consumo, el del pago de los derechos de aduanas o el del levante de las mercancías.

NOTA 2

Los gastos a que se refiere el apartado b) del párrafo 2) del artículo 1 comprenden especialmente:

- los gastos de transporte;
- los gastos de seguro;
- las comisiones;
- los corretajes;
- los gastos para la obtención, fuera del país de importación, de los documentos relacionados con la in troducción de las mercancías en el país de importación, incluidos los derechos consulares;
- los derechos y gravámenes exigibles fuera del país de importación, con exclusión de aquellos de los - que las mercancías hubieran sido desgravadas, o cuyo importe hubiera sido o debiera ser reembolsado;

- el costo de los embalajes, excepto si éstos siguen su régimen aduanero propio; los gastos de embalaje (mano de obra, materiales u otros gastos);
- los gastos de carga.

NOTA 3

El precio normal se determinará suponiendo que la venta se limita a la cantidad de mercancías a valorar.

NOTA 4

Cuando los elementos que se tienen en cuenta para la determinación del valor o del precio pagado o por pagar están expresados en una moneda distinta de la del país de importación, el tipo de cambio aplicable para la conversión será el oficial en vigor en este país.

NOTA 5

El objeto de la Definición del Valor es permitir, en todos los casos, el cálculo de los derechos de aduanas sobre la base del precio al que cualquier comprador podría procurarse las mercancías importadas, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia, en el puerto o lugar de introducción en el país de importación. Este concepto tiene un alcance general, y es aplicable hayan sido o no las mercancías importadas objeto de un contrato de venta y cualesquiera que fueren las condiciones de este contrato.

Pero la aplicación de esta Definición implica una investigación sobre los precios corrientes en el momento de la valoración. En la práctica, cuando las mercancías importadas son objeto de una venta "bona fide", el precio pagado o por pagar en virtud de esta venta podrá ser considerado, en general, como una indicación aceptable para determinar el precio normal mencionado en la Definición. Por consiguiente, el precio pagado o por pagar podrá tomarse, sin inconveniente, como base de la valoración, y se recomienda a las Administraciones aduaneras que lo admitan como valor de las mercancías de que se trate, sin perjuicio:

- a) De las medidas que adopten para evitar que se eludan los derechos por medio de precios o contratos ficticios o falsos; y
- b) De los posibles ajustes de este precio, que se juzguen necesarios para tener en cuenta los elementos que en la venta considerada difieran de los que contiene la Definición del Valor.

Los ajustes de que se trata en el apartado b) precedente se refieren principalmente a los gastos de transporte y a los demás gastos mencionados en el párrafo 2) del artículo 1 y en la nota 2 del "addendum" al artículo 1, así como a los descuentos u otras reducciones de precios concedidos a los representantes exclusivos o concesionarios únicos, a los descuentos anormales, o a cualquier otra reducción del precio usual de competencia.

ADDENDUM AL ARTICULO III

NOTA 1

Las disposiciones del artículo III no implican ninguna restricción a las disposiciones de los artículos I y II.

NOTA 2

Las disposiciones del artículo III pueden aplicarse también a las mercancías importadas para ser objeto, después de sufrir un trabajo complementario, bien de una venta o de cualquier otro acto de disposición con una marca extranjera de fábrica o de comercio, bien de una utilización con tal marca.

NOTA 3

Una marca de fábrica o de comercio se considerará como extranjera si es la marca:

- a) Ya de una persona cualquiera que, fuera del país de importación, haya cultivado, producido, fabricado o puesto en venta las mercancías a valorar, o haya actuado de cualquier otra forma respecto a las mismas.
- b) Ya de una persona cualquiera asociada en negocios con cualquiera de las designadas en el apartado a).

- c) Ya de una persona cualquiera cuyos derechos sobre la marca estén limitados por un acuerdo con cual - quiera de las designadas en los apartados a) y b) - precedentes.

A D D E N D U M G E N E R A L

Se recomienda que la noción del valor, tal como re -- sulta de la definición y de las presentes notas interpretati - vas, sea utilizada para la determinación del valor de todas - las mercancías que deban ser declaradas en la aduana, incluso - de las mercancías libres de derechos y de las sujetas al pago - de derechos específicos.

A N E X O I I I

L E Y A D U A N E R A

TITULO TERCERO
CAPITULO TERCERO
SECCION PRIMERA

BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACION

ARTICULO 48.- La base gravable del impuesto general de importación, es el valor normal de las mercancías a importar.

Por valor normal se entiende el que correspondería a las mercancías en la fecha de su llegada al territorio nacional conforme a lo dispuesto por el artículo 38, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno del otro.

Para la determinación de la base gravable no se tomarán en cuenta las variaciones normales de precios si las mercancías llegan al país dentro de un plazo de tres meses, a partir de su adquisición. Se entiende por fecha de adquisición - la de la factura de venta o la del contrato.

Se estimarán como variaciones normales de precios, - aquellas que se deban a situaciones competitivas de mercado.

Como excepción a lo dispuesto en el párrafo primero, - la Secretaría de Comercio, escuchando a la de Hacienda y Crédito Público, y en los términos de la legislación respectiva, - podrá fijar y modificar los precios oficiales de las mercancías de importación.

En los términos del párrafo anterior los precios oficiales se fijarán o modificarán, sólo tratándose de importaciones que puedan ocasionar perjuicios a la industria o a la economía nacional y constituirán la base mínima para la aplicación del impuesto general de importación.

ARTICULO 49.- El valor normal se determinará presumiendo, sin admitir prueba en contrario, que:

1.- Las mercancías de importación son entregadas al comprador en el lugar de introducción al territorio nacional y que la venta se limita a la cantidad de ellas presentadas a valorar.

Se considerará que se trata de una sola adquisición - aún cuando se reciba en parcialidades siempre que:

a).- El importador al llegar la primera remesa declare y compruebe mediante la factura o contrato respectivos la cantidad total adquirida;

b).- El total de la mercancía se importe dentro de -

los seis meses siguientes a la fecha de llegada de la primera remesa, y

c) La mercancía adquirida esté destinada totalmente al país y para el propio interesado;

II.- Los gastos relacionados con la venta y entrega de las mercancías hasta el lugar de introducción son por cuenta del vendedor, por lo que quedan incluidos en el valor normal, a excepción de los fletes y seguros entre el puerto marítimo, terrestre o aéreo de exportación y el lugar de introducción al país.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público queda autorizada para fijar porcentajes de deducción por concepto de fletes y seguros, tratándose de importaciones por vía terrestre provenientes de países limítrofes con el país, y

III.- Los impuestos y derechos que se causen en territorio nacional y los gastos erogados en el mismo que no esten relacionados con la venta y entrega de las mercancías, corren por cuenta del comprador y no se incluyen en el valor normal.

ARTICULO 50.- Para determinar el valor normal se partirá, en orden sucesivo y por exclusión, del:

I.- Precio de factura pagado o por pagar;

- II.- Precio usual de competencia;
- III.- Precio probable de venta en territorio nacional;
- IV.- Precio efectivo de venta en territorio nacional,
y
- V.- Precio que corresponda a la suma de alquileres.

El Reglamento establecerá los ajustes que sea necesario hacer a los anteriores precios cuando los elementos de la venta considerada difieran de los que contienen los artículos 48 y 49 de esta Ley.

De no ser posible utilizar los precios señalados, se fijará el valor normal partiendo del determinado por avalúo de la autoridad.

ARTICULO 51.- Para los efectos del artículo anterior, se entiende por:

I.- Precio de factura pagado o por pagar, aquel que se haya pactado entre el comprador y el vendedor y que conste en la factura o contrato.

II.- Precio usual de competencia, el que habitualmente se aplica en las operaciones de compra venta en condiciones de libre competencia, para las mercancías idénticas o similares a las que se valoran.

Se entiende por mercancías idénticas aquellas que coincidan en todas sus características con las que se valoran, en lo que se refiere a naturaleza, uso, función, calidad, marca y prestigio comercial.

Se consideran mercancías similares aquellas que, sin ser iguales en todas las características con las que se valoran, presentan algunas idénticas, sobre todo en naturaleza, uso, función y calidad;

III.- Precio probable de venta, el que resulte de la venta de primera mano de una mercancía idéntica a la importada, efectuada en el país en una fecha que no exceda de tres meses anteriores a la de valoración;

IV.- Precio efectivo de venta, el que se obtenga de la venta de primera mano en territorio nacional de las mercancías que se importan, y

V.- Precio que corresponda a la suma de alquileres, el que se establezca con base en los alquileres previstos en los convenios de uso o goce de bienes, tomando como plazo mínimo de duración el considerado como período normal de utilización de la mercancía importada con deducción de los elementos extraños a la noción de valor normal, tales como los intereses legales durante dicho período y asistencia técnica.

Se tendrá por período normal de utilización, el esta-

blecido en función del porcentaje anual para la deducción -- de la inversión, señalado en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

ARTICULO 52.- Para los efectos de esta Ley, se considera que existe una venta en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independiente uno del otro, - cuando se cumplan los siguientes requisitos:

I.- Que el pago del precio de las mercancías constituya la única obligación o prestación a cargo del comprador;

II.- Que el precio no esté influido por vinculaciones comerciales, financieras o de otra clase, sean o no contractuales, distintas de las originadas por la propia venta, entre el vendedor y el comprador o entre una persona física o moral asociada en negocios con ambos, y

III.- Que ninguna parte del producto que se obtenga - de la venta o de posteriores actos de disposición o utilización de las mercancías, revierta directa o indirectamente en favor del vendedor o de personas asociadas en negocios con él.

Para los efectos de las fracciones II y III anteriores, se considera que dos personas están asociadas en negocios cuando:

a).- Una de ellas posee un interés cualquiera en los-

negocios o en los bienes de la otra;

b).- Las dos tengan intereses comunes en cualquiera - negocios o bienes, o

c).- Una tercera persona tiene un interés directo o - indirecto en los bienes de cada una de ellas.

En los casos en que conforme a esta Ley existan vincu - laciones que influyan en el precio de factura, la Secretaría - de Hacienda y Crédito Público, de oficio o a solicitud de par - te, podrá señalar porcentajes fijos de ajuste a dicho precio - con objeto de facilitar las operaciones.

ARTICULO 53.- El valor normal de las mercancías com - prende también el importe de los cargos originados por:

I.- Haberse fabricado con arreglo a patentes de inven - ción, dibujos o modelos protegidos;

II.- Ostentar marcas de fábrica o de comercio extran - jeras, u

III.- Obtener la autorización para utilizarlas con - marcas extranjeras, cuando se hayan importado sin ellas, excep - to si van a ser objeto de un trabajo complementario o de trans - formación en el país.

Para la excepción a que se refiere el párrafo ante -

rior, se entenderá por trabajos complementarios o de transformación aquellos que le den a la mercancía que se va a vender - con la marca sus características definitivas, o le incorporen propiedades que posibiliten su utilización para lo que estén - destinadas. De lo contrario, deberá incrementarse al precio pa- gado o por pagar, el importe del derecho a utilizar la marca - extranjera, en la parte proporcional correspondiente a la mer- cancia importada.

ARTICULO 54.- Para los efectos del artículo anterior, una marca de fábrica o de comercio se considerará de origen ex tranjero si el titular es cualquier persona que:

I.- Fuera del país, haya cultivado, producido, fabri- cado, puesto en venta o dispuesto en alguna otra forma con tal marca, las mercancías a valorar;

II.- Esté asociada en negocios con alguna de las per- sonas a que se refiere la fracción anterior, y

III.- Haya celebrado convenio respecto de sus dere -- chos sobre la marca, con alguna de las personas aludidas en - las fracciones anteriores.

También se considera de origen extranjero la marca - que, teniendo como titular a alguna de las personas señaladas - en este artículo, deba usarse vinculada a una marca original-- mente registrada en México.

Artículo 55.- Las mercancías se valoran en las condiciones materiales en que se presenten a la autoridad aduanera, por lo que si están averiadas o usadas se aplicarán los preceptos de esta Ley tomando en cuenta esas circunstancias para la valoración. Las averiadas deberán ser reconocidas por la citada autoridad.

Como excepción a lo dispuesto en el párrafo anterior, con el fin de facilitar las operaciones, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público queda facultada para que, mediante disposiciones de carácter general, en las importaciones de mercancías usadas, señale porcentajes de deducción para determinar el valor normal de esas mercancías. Dichos porcentajes se descontarán del precio usual de competencia que, en la fecha de llegada al país de las mercancías a valorar, tengan mercancías nuevas, idénticas o, en su defecto, similares a las que se valoran.

A N E X O I V

REGLAS DE CARACTER GENERAL EN MATERIA ADUANERA

INSTRUCTIVO Y FORMATO DEL PEDIMENTO DE IMPORTACION

ENCABEZADOS

C. JEFE DE LA ADUANA DE: En este espacio deberá asentarse el nombre de la Aduana por la que se importarán las mercancías.*

CLAVE: Para uso exclusivo de la Aduana.

SECCION: Para uso exclusivo de la Aduana.

AGENTE ADUANAL: Se cruzará el paréntesis, si el responsable del pedimento es un agente aduanal.

CLAVE: Se asentará la clave del agente aduanal, de acuerdo al catálogo establecido.

REPRESENTANTE LEGAL O PARTICULAR: Se cruzará el paréntesis, para indicar por medio de quien se llevará la operación.

SECTOR PUBLICO: Se cruzará el paréntesis si la operación la realice una empresa del sector público.

MEDIO DE TRANSPORTE: Se anotará el medio de transporte utilizado, tales como: avión, barco, camión, etc.*

BANDERA DE TRANSPORTE: Se asentará la nacionalidad -

del medio de transporte utilizado.*

PAIS DE ORIGEN: Se anotará el nombre del país que produjo las mercancías.

CLAVE: Para uso exclusivo de la Aduana.

PAIS DE PROCEDENCIA: Se asentará el nombre del país - que vendió las mercancías.

CLAVE: Para uso exclusivo de la Aduana.

TIPO DE CAMBIO: En este espacio deberá declararse la moneda y el tipo de cambio oficial, vigente en la fecha de entrada de las mercancías.

VALOR FACTURA MONEDA EXTRANJERA: Deberá asentarse en el tipo de moneda especificada en el punto anterior, el valor de la o las facturas que amparen la mercancía señalada en el pedimento.

FECHA: Se asentará la fecha de la entrada de las mercancías al país, tal como se define en el artículo 38 de la Ley Aduanera.*

NUMERO DE FACTURAS: Se anotará el total de facturas - que amparen la mercancía señalada en el pedimento.

IMPORTADOR: Se llenará con el nombre, de quien desea efectuar la importación.*

DOMICILIO: Se anotará el domicilio oficial del importador.*

FECHA DE CONTRATO: Se asentará día, mes y año en que se firme el contrato.

NUMERO(S) DE LA(S) FACTURA(S): Se asentará el (los) - número(s) de la(s) factura(s) que ampare(n) a las mercancías - que se someten a reconocimiento.

PARCIALIDADES: Se asentará la clave de la Aduana, número de pedimento y fecha de la primera remesa cuando la importación se realice en parcialidades y el número de la parcialidad que ampare el documento.

PROVEEDOR: Se anotará el nombre que señala la factura.

DOMICILIO: Se asentará la dirección completa del proveedor.

No. AUT. TRAM. SIMPL.: Se asentará el número de la - autorización del trámite simplificado otorgado por la Dirección General de Aduanas, en su caso.

REG. DE ENTRADA Y FECHA: Se asentará el número de registro de entrada asignado por la aduana y la fecha en que se presenta el documento.*

NUM. DE PEDIMENTO: Espacio reservado para ser llenado por la aduana.

NOMBRE DEL VISTA DESIGNADO: Espacio reservado para - ser llenado por la aduana.

FECHA DE CONTRATO: Se asentará día, mes y año en que se firme el contrato.

NUMERO(S) DE LA(S) FACTURA(S): Se asentará el (los) - número(s) de la(s) factura(s) que ampare(n) a las mercancías - que se someten a reconocimiento.

PARCIALIDADES: Se asentará la clave de la Aduana, número de pedimento y fecha de la primera remesa cuando la importación se realice en parcialidades y el número de la parcialidad que ampare el documento.

PROVEEDOR: Se anotará el nombre que señala la factura.

DOMICILIO: Se asentará la dirección completa del proveedor.

No. AUT. TRAM. SIMPL.: Se asentará el número de la - autorización del trámite simplificado otorgado por la Dirección General de Aduanas, en su caso.

REG. DE ENTRADA Y FECHA: Se asentará el número de registro de entrada asignado por la aduana y la fecha en que se presenta el documento.*

NUM. DE PEDIMENTO: Espacio reservado para ser llenado por la aduana.

NOMBRE DEL VISTA DESIGNADO: Espacio reservado para - ser llenado por la aduana.

RÉGIMEN ADUANERO.

Se señalará con una cruz el régimen aduanero al que se sujetarán las mercancías, cuando se solicite el cambio de régimen deberá utilizar la forma de rectificación al pedimento.*

DE LAS MERCANCIAS.

BULTOS.

MARCAS Y NUMEROS: Se asentarán las marcas y números que identifiquen claramente los lotes de mercancías.*

CANTIDAD: Se asentará la cantidad de bultos que ampare la factura comercial.*

CLASE: Se asentará la correspondiente en los que venga contenida la mercancía.

PESO BRUTO: Se asentará el peso bruto total correspondiente a cada fracción arancelaria. No se usarán decimales.*

NUMERO DE ORDEN: Se asentará el que se haya asignado a cada clase de mercancía.*

DESCRIPCION COMERCIAL DE LAS MERCANCIAS, CANTIDAD Y UNIDAD DE MEDIDA: Se asentarán las asignadas a cada clase de mercancía, misma que servirá para el descargo del permiso correspondiente.*

RÉGIMEN ADUANERO.

Se señalará con una cruz el régimen aduanero al que se sujetarán las mercancías, cuando se solicite el cambio de régimen deberá utilizar la forma de rectificación al pedimento.*

DE LAS MERCANCIAS.

BULTOS.

MARCAS Y NUMEROS: Se asentarán las marcas y números que identifiquen claramente los lotes de mercancías.*

CANTIDAD: Se asentará la cantidad de bultos que ampare la factura comercial.*

CLASE: Se asentará la correspondiente en los que venga contenida la mercancía.

PESO BRUTO: Se asentará el peso bruto total correspondiente a cada fracción arancelaria. No se usarán decimales.*

NUMERO DE ORDEN: Se asentará el que se haya asignado a cada clase de mercancía.*

DESCRIPCION COMERCIAL DE LAS MERCANCIAS, CANTIDAD Y UNIDAD DE MEDIDA: Se asentarán las asignadas a cada clase de mercancía, misma que servirá para el descargo del permiso correspondiente.*

IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACION Y OTROS: Se asentará a nivel fracción el resultado de multiplicar la tasa advalorem por la cantidad que resulte más alta al comparar el valor normal con el oficial, así como el resultado de multiplicar el 2% por el valor más alto, entre el normal y el precio oficial.

NOTAS: El cuadro de liquidación se anotará en la parte inferior del cuerpo del pedimento, procurando no sobreponerlo en los datos básicos.

Quando se trate de contenedores el interesado presentará otro pedimento llenando sólo los espacios mercados* (asterisco).

En caso de ser un retorno de contenedores deberá anotarse el número del pedimento de exportación que los ampare y aduana por la que se exportaron.

ORIGINAL: Unidad de Información y Estadística.

- 1ra. copia: Almacén de salida.
- 2a. copia: Delegación de archivo.
- 3a. copia: Interesado.
- 4a. copia: Agente Aduanal.
- 5a. copia: Transportista.

PEDIMENTO DE IMPORTACION

HACIENDA GOBIERNO FEDERAL DIRECCION GENERAL DE ADUANAS		IMPORTADOR		REG. DE ENTRADA Y FECHA		NUM. DE PEDIMENTO	
		DOMICILIO		NOMBRE DE VENTA AUTORIZADO		CLAVE REG. DE INV.	
C JEFE DE LA ADUANA DE _____		CLAVE SECC.		R DTE		R F C	
SALICITO EL DESPACHO ADUANERO DE LAS MERCANCIAS QUE SE DESCRIBEN:		INTERMEDIARIO		NIVEL COMERCIAL C O F		AUTORIZACION DEL ADMINISTRADOR	
AGENTE ADI. 1 CLAVE 1		AGENTE ADI. 2 CLAVE 2		DOMICILIO		FECHA DE CONTRATO	
SECTOR PUBLICO 1		SECTOR PUBLICO 2		NUMEROS FACTURALES		PARCIALIDADES ALTA CLAVE	
MEDIO DE TRANSPORTE		PAROLA DEL TRANSPORTE		FECHA DE FACTURA		PLATO AUTORIZADO	
PAIS DE ORIGEN		CLAVE PAIS DE PROGENCIA		PAISELOR		SEGUNDA	
TIPO DE CAMBIO		VALOR FACTURA MONEDA EXTRANJERA		FECHA DE FACTURAS		FECHAS	
FECHA DE FACTURAS		NUMEROS FACTURALES		NO AUT. TERC. ESP.		LOCALIZACION FISICA DE LA MERC.	

<input type="checkbox"/> DEFINITIVO		<input type="checkbox"/> TEMPORAL NO SE AUTORIZACION _____		<input type="checkbox"/> REPOSICION DE EXISTENCIAS NO DE FED DE ESP. _____ NO DE AUTORIZACION _____		<input type="checkbox"/> DEPOSITO FISCAL		<input type="checkbox"/> TRANSITO NO DE AUTORIZACION _____	
-------------------------------------	--	---	--	---	--	--	--	---	--

D U L T O S				NUM. DE UNIDAD	DESCRIPCION COMERCIAL DE LAS MERCANCIAS CANTIDAD Y UNIDAD DE MEDIDA	FRACCION ARANCELARIA Y PRECIO OFICIAL	NUM. PERMISO SC.	REDUCCION DE CANTIDAD	VALOR DE LAS MERCANCIAS			TASA AD. VALOR RES.	IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACION Y OTROS	
MANEJO	CANTIDAD	CLASE	FECHA BRUTO						COMERCIAL	NORMAL	OFICIAL			

NO SE ACEPTAN LAS BARRERAS, TACHAS, PEGAS U ENHEMADURAS. MONEDA DE \$ 20.00 O PORVA LUNTA 10.00 O PULGADAS. NO SE ACEPTAN...

Viernes 18 de Junio de 1982 DIARIO OFICIAL

INSTRUCTIVO Y FORMATO PARA LA DETERMINACION DEL VALOR

El interesado anotará en los espacios correspondientes:

No. DE ORDEN DE LA MERCANCIA: Deberá anotarse, según sea el caso; la palabra "todos", un grupo de números de orden o un sólo número de orden.

Se anotará "todos", cuando el importador haya optado por calcular el factor de ajuste total a nivel de factura.

Cuando los conceptos incrementables y deducibles afectan de igual modo a un grupo de clases de mercancías, deberán anotarse los números de orden consignados a la clase de mercancía.

Se indicará el número de orden correspondiente, cuando no se haya incurrido en ninguna de las opciones anteriores.

VALOR COMERCIAL. En Moneda Nacional.

CONCEPTOS INCREMENTABLES:

Las cantidades correspondientes a los descuentos o rebajas no admisibles y gastos incrementables, sumando el total de cada uno de estos conceptos al valor comercial.

INSTRUCTIVO Y FORMATO PARA LA DETERMINACION DEL VALOR

El interesado anotará en los espacios correspondientes:

No. DE ORDEN DE LA MERCANCIA: Deberá anotarse, según sea el caso; la palabra "todos", un grupo de números de orden o un sólo número de orden.

Se anotará "todos", cuando el importador haya optado por calcular el factor de ajuste total a nivel de factura.

Cuando los conceptos incrementables y deducibles afectan de igual modo a un grupo de clases de mercancías, deberán anotarse los números de orden consignados a la clase de mercancía.

Se indicará el número de orden correspondiente, cuando no se haya incurrido en ninguna de las opciones anteriores.

VALOR COMERCIAL. En Moneda Nacional.

CONCEPTOS INCREMENTABLES:

Las cantidades correspondientes a los descuentos o rebajas no admisibles y gastos incrementables, sumando el total de cada uno de estos conceptos al valor comercial.

SUCURSAL (S), cuando el importador dependa financieramente y forme parte de la empresa extranjera vendedora o proveedora de las mercancías;

FILIAL (F); cuando la empresa extranjera vendedora o proveedora de las mercancías sea la principal accionista de la importadora;

MATRIZ (M), cuando la empresa extranjera vendedora o proveedora de las mercancías dependa financieramente y forme parte de la importadora;

AGENTE DE DISTRIBUCION (AD), cuando el importador realice la operación por cuenta y riesgo del vendedor o proveedor extranjero, para entregar las mercancías directamente al destinatario;

AGENTE DE CONSIGNACION (AC), cuando se importan las mercancías para tenerlas en depósito, y venderlas posteriormente por cuenta y riesgo del vendedor o proveedor extranjero;

AGENTE COMERCIAL (ACo), cuando se importan las mercancías por cuenta propia, para vender-

SUCURSAL (S), cuando el importador dependa financieramente y forme parte de la empresa extranjera vendedora o proveedora de las mercancías;

FILIAL (F); cuando la empresa extranjera vendedora o proveedora de las mercancías sea la principal accionista de la importadora;

MATRIZ (M), cuando la empresa extranjera vendedora o proveedora de las mercancías dependa financieramente y forme parte de la importadora;

AGENTE DE DISTRIBUCION (AD), cuando el importador realice la operación por cuenta y riesgo del vendedor o proveedor extranjero, para entregar las mercancías directamente al destinatario;

AGENTE DE CONSIGNACION (AC), cuando se importan las mercancías para tenerlas en depósito, y venderlas posteriormente por cuenta y riesgo del vendedor o proveedor extranjero;

AGENTE COMERCIAL (ACo), cuando se importan las mercancías por cuenta propia, para vender-

NATURALEZA DE LA TRANSACCION: Se señalará si corresponde a compraventa, arrendamiento, aportación de capital, cesión, préstamo u otra en cuyo caso debe especificarse.

CONDICION DE PRECIO: El correspondiente a la factura o contrato, debiendo señalar precio fijo o precio revisable o sujeto a modificación.

FORMA DE FACTURACION: Esta facturación incluye todos los gastos incurridos hasta poner la mercancía en el punto acordado como origen (fábrica, almacén, mina, plantación, etc.)

F.A.S. (Libre a un lado)

Esta facturación incluye todos los gastos incurridos hasta poner la mercancía a un lado del medio de transporte que trasladará la mercancía desde el punto de embarque.

EX - DOCK (Muelle).

Esta facturación incluye todos los gastos incurridos hasta poner la mercancía en el muelle del puerto de importación.

C & F. (Costo y Flete)

Esta facturación incluye todos los gastos hasta poner la mercancía en el punto acordado de destino (sin incluir los seguros).

C.I.F. (costo, seguro y flete).

Esta facturación incluye todos los gastos incurridos hasta poner la mercancía en el punto acordado como destino - (costo de la mercancía, flete, seguro, etc.).

F.O.B. (libre a bordo)

Esta facturación incluye todos los gastos incurridos hasta poner la mercancía a bordo de la nave transportadora de la que se trate.

ACTIVIDAD COMERCIAL: El giro de la empresa.

PARA USO OFICIAL: Para ser llenado por la aduana.

FIRMA DEL AGENTE ADUANAL.

FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL.

FIRMA DEL INTERESADO.

ORIGINAL Y COPIAS: Misma distribución que el pedimento de importación.

- 3a. copia: Interesado.
 4a. copia: Agente aduanal.
 5a. copia: Transportista.

INSTRUCTIVO DEL FORMATO DE DETERMINACION DEL VALOR

El interesado anotará en los espacios correspondientes:

No. DE ORDEN DE LA MERCANCIA: Deberá anotarse, según sea el caso; la palabra "todos", un grupo de números de orden o un sólo número de orden.

Se anotará "todos", cuando el importador haya optado por calcular el factor de ajuste total a nivel de factura.

Cuando los conceptos incrementables y deducibles afectan de igual modo a un grupo de clases de mercancías, deberán anotarse los números de orden consignados a clase de mercancía.

Se indicará el número de orden correspondiente, cuando no se haya incurrido en ninguna de las opciones anteriores.

VALOR COMERCIAL. EN MONEDA Nacional.

CONCEPTOS INCREMENTABLES:

Las cantidades correspondientes a los descuentos o rebajas no admisibles y gastos incrementables, sumando el total de cada uno de estos conceptos al valor comercial.

CONCEPTOS DEDUCIBLES:

Las cantidades correspondientes a rebajas admisibles y gastos deducibles, restando el total de estos conceptos al obtenido en incrementables.

VALOR NORMAL: En Moneda Nacional.

El total obtenido de los conceptos anteriores.

FACTOR DE AJUSTE: La cantidad obtenida al dividir el valor normal entre el valor comercial, expresando el cociente de esta división con 4 cifras decimales.

CANTIDAD DE ANEXOS: Los que amparan la mercancía.

REGISTRO DE ENTRADA: El que le asigne la aduana.

NUMERO DE PEDIMENTO: El que le asigne la aduana.

TOTAL DE MERCANCIA A IMPORTAR: Anotar el total a importar aún en el caso de tratarse de parcialidades.

VINCULACION: La naturaleza de las vinculaciones existentes entre el importador o destinatario y el vendedor o proveedor extranjero, ya sea contractual o de hecho; comercial, industrial, financiera o de otra índole, debiéndose señalar (S), (F), (M), (AD), (AC), (ACo), (DE), (LF), u (O), según se trate de:

SUCURSAL (S), cuando el importador dependa financieramente y forme parte de la empresa extranjera vendedora o proveedora de las mercancías;

FILIAL (F), cuando la empresa extranjera vendedora o proveedora de las mercancías sea la principal accionista de la importadora;

MATRIZ (M), cuando la empresa extranjera vendedora o proveedora de las mercancías dependa financieramente y forme parte de la importadora;

AGENTE DE DISTRIBUCION (AD), cuando el importador realice la operación por cuenta y riesgo del vendedor o proveedor extranjero, para entregar las mercancías directamente al destinatario;

AGENTE DE CONSIGNACION (AC), cuando se importan las mercancías para tenerlas en depósito, y venderlas posteriormente por cuenta y riesgo del vendedor o proveedor extranjero;

AGENTE COMERCIAL (ACo), cuando se importan las mercancías por cuenta propia, para venderlas posteriormente, obteniendo beneficios del vendedor o proveedor extranjero, tales como: plazos de pago, descuentos o bonificaciones especiales, etc;

DISTRIBUIDOR EXCLUSIVO (DE), cuando el importador tiene derecho a vender en el territorio nacional o parte de él, a nombre propio y con carácter exclusivo, las mercancías que adquiere del vendedor o proveedor extranjero;

LICENCIA DE FABRICACION (LF), cuando la importación está condicionada a convenios celebrados con el vendedor o proveedor extranjero para producir en el país determinados artículos utilizando sus procedimientos, patentes de invención, de mejoras, modelos o dibujos industriales, o marcas de fábrica o de comercio;

OTRA (O), cuando no corresponda alguna de las anteriormente descritas, en cuyo caso deberá especificarse.

CONDICION DE ENTREGA: Señalar si se trata de una sola remesa o remesas parciales en cuyo caso el número de remesa que corresponde a la mercancía que se importa.

NATURALEZA DE LA TRANSACCION: Se señalará si corresponde a compra, venta, arrendamiento, aportación de capital, cesión, préstamo u otra en cuyo caso especificar.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El derecho aduanero se ha transformado en una materia con finalidades primordialmente económicas, que tiene como principales objetivos: regular en forma adecuada la protección a las industrias y economías nacionales, facilitar el desarrollo económico con equilibrio social y facilitar la integración económica entre los países.

SEGUNDA.- Los sistemas de valoración, junto con las nomenclaturas arancelarias, son los instrumentos fundamentales que se utilizan para que el Derecho Aduanero logre sus fines, derivándose de esto la importancia de la materia de valoración.

TERCERA.- El sistema de valoración aduanera creado por el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas, es uno de los más flexibles y dinámicos, siendo el más recomendable para que se adoptara por los países de América Latina que se están integrando. Lo mismo se puede decir respecto a México, pues al adoptarlo no sólo se armonizó con el resto de América Latina, sino con una gran parte de los países del mundo.

CUARTA.- Debe modificarse el elemento tiempo que considera la Ley Aduanera para establecer como momento único el de presentación de la solicitud de reconocimiento aduanero, la que se deberá presentar o se tendrá por

presentada dentro del plazo de setenta y dos horas, -
contado a partir de la terminación de la descarga.

QUINTA.- El plazo de tolerancia de tres meses que concede la -
Ley en el elemento tiempo es insuficiente para que -
muchas de las mercancías ingresen al país, por lo -
que debe ampliarse a un año o a seis meses.

SEXTA.- Debe modificarse la Ley en cuanto a la expresión de -
presunciones que no admiten prueba en contrario, ya -
que es violatoria de la garantía de audiencia que -
consagra el artículo 14 constitucional.

SEPTIMA.- Deben establecerse en la Ley Aduanera las bases pa--
ra fijar los porcentajes de deducción por concepto -
fletes y seguros, en las importaciones terrestres --
provenientes de los países limítrofes al nuestro, -
pues al autorizar a la administración para que los -
fije, el poder legislativo está delegando ilegalmen--
te sus facultades.

OCTAVA.- Debe señalarse en la Ley el método para determinar--
los porcentajes fijos de ajuste a los precios de fac--
tura, cuando existan vinculaciones que influyan so -
bre dicho precio, ya que de esta forma se evita que -
la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se con -
vierta en definidora y creadora de disposiciones -
impositivas.

NOVENA.- Debe establecerse en la Ley Aduanera el procedimiento para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca el monto de los porcentajes de deducción sobre el precio usual de competencia de la mercancía nueva, idéntica o similar a la mercancía usada que se va a valorar, ya que legalmente el legislador no puede delegar su facultad de legislar en favor de la mencionada Secretaría.

DECIMA.- Los conceptos de mercancía idéntica y mercancía similar que nos da la Ley Aduanera, son muy confusos y con base en ellos no se puede establecer realmente ninguna diferenciación, lo más conveniente sería que se cambiaran por los conceptos que de estas mercancías ha dado el Consejo de Cooperación Aduanera, o al menos que se redactaran tomando en cuenta lo dispuesto en estos últimos.

DECIMA PRIMERA.- El criterio de valoración por la suma de los alquileres que se establece en la Ley Aduanera debe contemplar una mayor depreciación, cuando las mercancías son importadas mediante un "contrato de leasing" pues al aplicarles las reglas de valoración que se establecen para el alquiler puro, el valor que resulta para dichas mercancías es muy superior al valor normal.

DECIMA SEGUNDA.- Las disposiciones de la Ley Aduanera que permiten que los precios oficiales subsistan, tienen que desaparecer, ya que se apartan por completo de los principios de valoración que estructuran el --

sistema adoptado por la Ley. Mientras exista la posibilidad de establecer estos precios, la subsistencia de las normas respectivas está en peligro y con ello todo lo adelantado en materia de valoración.

DECIMA TERCERA.-Debe eliminarse de la Ley Aduanera la fracción XXII del artículo 116, pues al establecer que la base gravable del impuesto general de importación, cuando existan prácticas desleales de comercio, será el valor real de las mercancías, está en contradicción con las demás disposiciones de la Ley, ya que estas establecen como norma general que la base gravable del mencionado impuesto será el valor normal de la mercancía; además, la disposición resulta inútil pues el supuesto que contempla ya se encuentra previsto en los dos últimos párrafos del artículo 48, por lo que sólo viene a crear confusión en la aplicación de la Ley.

DECIMA CUARTA.- Es necesaria la creación de una "ley anti-dumping", tanto, para evitar que los precios oficiales y sus inconvenientes sigan subsistiendo, como para contar con un instrumento que permita, eficaz y realmente, contrarrestar las consecuencias nocivas de las prácticas desleales de comercio.

DECIMA QUINTA.-Se debe establecer en la Ley un verdadero sistema de valoración basado en la buena fe, pues si se sigue tratando al importador como a un sujeto no dig

no de confianza y se da a la administración la posibilidad de cometer abusos, ni el importador ni el sector público adquirirán la madurez necesaria y seguirá imperando la inmoralidad que ha privado en la organización aduanera.

B I B L I O G R A F I A

ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES Y COMERCIO (GATT) ARTICULO 6o. y 7o., CURSO SOBRE VALOR ADUANERO "MEXICO 73", BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO, MEXICO.

ACUERDOS MULTILATERALES CONCERTADOS EN LA "RONDA TOKIO" (GATT), REVISTA DE COMERCIO EXTERIOR, VOL. 29, No. 6, JUNIO -- 1979, MEXICO.

AHUMADA, GUILLERMO, TRATADO DE FINANZAS PUBLICAS, IMPRENTA DE LA UNIVERSIDAD DE CORDOBA (R.A.), TERCERA EDICION, --- ARGENTINA, 1956.

ALVAREZ G. PALLETE, J. Ma., DOCUMENTACION SOBRE VALORACION EN ADUANA DE LAS MERCANCIAS, SELECCION DE ARTICULOS DE REVISTAS, "EL CONVENIO SOBRE EL VALOR EN ADUANA DE LAS MERCANCIAS", METAL No. 54, OFICINA DE FINANZAS PUBLICAS, OEA, E.U.A., 1974.

ALVAREZ G. PALLETE, J. Ma., DOCUMENTACION SOBRE VALORACION EN ADUANA DE LAS MERCANCIAS, REVISTA "DERECHO ADUANERO", No. 44, LAS PATENTES Y MARCAS EN LA DEFINICION DE BRUSSELS, OEA.

ALVAREZ G. PALLETE, J. Ma. DUMPING Y PRECIO NORMAL, REVISTA "DERECHO ADUANERO", SELECCION DE ARTICULOS DE REVISTA, OEA, 1974.

BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, DERECHO PROCESAL FISCAL, EL REGIMEN -
FEDERAL MEXICANO, ANTIGUA LIBRERIA ROBLEDO, MEXICO, -
1964.

CARRETERO, ADOLFO, DERECHO FINANCIERO, SANTILLANA S.A., DE EDI-
CIONES, PRIMERA EDICION, FEBRERO DE 1968, MADRID ESPA-
ÑA.

CASAIS, HECTOR C., CLASES DE VALORACION, SEGUNDA EDICION, TALLE
RES GRAFICOS DE LA ORGANIZACION ACONCAGUA, ARGENTINA, -
1974.

EL CASO DE LOS COMPRADORES UNICOS, SERIE VALOR ADUANERO VI, -
FUNDACION GETULIO VARGAS, BANCO INTERAMERICANO DE DE-
SARROLLO.

CONSEJO DE COOPERACION ADUANERA, LA DISTRIBUCION ECONOMICA DE -
EUROPA, K-III-1, FASCICULO 84.

CURSO SOBRE VALOR ADUANERO "MEXICO 73" ENCA, BANCO INTERAMERICA
NO DE DESARROLLO Y FUNDACION GETULIO VARGAS, TRADUC -
CION NO OFICIAL POR MANUEL HERNANDEZ G. AL DOCUMENTO -
"TIPOS DE FRAUDE AL VALOR ADUANERO" DEL CONSEJO DE COO
PERACION ADUANERA, COMITE DEL VALOR, JULIO 1963.

DA COSTA E SILVA, OSWALDO, CONTROL DEL VALOR ADUANERO, DOCUMEN-
TO O.E.A., 7 DE MAYO DE 1972, WASHINGTON, D.C., ORIGI-
NAL ESPAÑOL.

DA COSTA E SILVA, OSWALDO, CONTROL DEL VALOR ADUANERO: SUS CARACTERISTICAS EN PAISES MIEMBROS DE LA ALALC, DOCUMENTACION O.E.A., PRIMERO DE ABRIL DE 1974, WASHINGTON, D.C., ORIGINAL ESPAÑOL.

DE BUERBA, MIGUEL, INGENIERING, REVISTA "ADUANAS" No. 131, SELECCION DE ARTICULOS DE REVISTAS, OEA, 1974.

DE BUERBA, MIGUEL, TECNOLOGIA DE BIENES DE EQUIPO Y VALOR EN ADUANA, REVISTA "DERECHO ADUANERO", CURSO NACIONAL SOBRE NOMENCLATURA Y VALORACION ADUANERA DE BRUSELAS, INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ADMINISTRACION PUBLICA, SAN SALVADOR, EL SALVADOR, A.C., ENERO DE 1978.

DE BUERBA, MIGUEL, VALORACION EN ADUANA DE PLANOS Y DIBUJOS TECNICOS, REVISTA "DERECHO ADUANERO", CURSO NACIONAL SOBRE NOMENCLATURA Y VALORACION ADUANERA DE BRUSELAS, SAN SALVADOR; EL SALVADOR, 1978.

DE LA GARZA, SERGIO F., DERECHO FINANCIERO MEXICANO, DECIMA EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1981.

LOS DERECHOS DE ADUANA, ESCUELA DE TRAFICO Y TRAMITACION ADUANAL, (ETTA), MEXICO.

ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, TOMO II, EDITORIAL BIBLIOGRAFICA ARGENTINA, BUENOS AIRES ARGENTINA, 1971, "BUENA FE".

FERNANDEZ LALANE, DERECHO ADUANERO, TOMO I, BUENOS AIRES ARGENTINA, EDICIONES DE PALMA, 1966.

FERREIRA NEVES, OTO, INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL VALOR ADUANERO, ESCUELA NACIONAL DE HACIENDA, REPUBLICA DE VENEZUELA, 1972.

FERRO, CARLOS A. Y DI FIORI, JOSE J.L., LEGISLACION ADUANERA Y REGIMEN PROCESAL, TOMO I, BIBLIOGRAFICA OMEBA, BUENOSAIRES, ARGENTINA, 1966.

FLORES HERNANDEZ, ARMANDO, COMENTARIOS A LA LEY DE VALORACION ADUANERA DE LAS MERCANCIAS DE IMPORTACION, TRABAJO INEDITO, BIBLIOTECA DE LA ESCUELA NACIONAL DE CAPACITACION ADUANERA.

FRIGERIO, ENRIQUE V. Y CARNELLI, SANTIAGO, LA BUENA FE EN EL DERECHO DE LAS OBLIGACIONES, REVISTA DE LA ASOCIACION DE ESCRIBANOS DE URUGUAY, TOMO 55, No. 5-8, MAYO-AGOSTO 1969, MONTEVIDEO URUGUAY.

FRAGA, GABINO, DERECHO ADMINISTRATIVO, VIGESIMAPRIMERA EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1981.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS, DERECHO FINANCIERO, EDICIONES DE PALMA, SEGUNDA EDICION, BUENOS AIRES, ARGENTINA, 1970, TOMO I.

GOMEZ LARA, CIPRIANO, TEORIA GENERAL DEL PROCESO, TEXTOS UNIVERSITARIOS, UNAM, DIRECCION GENERAL DE PUBLICACIONES, - PRIMERA EDICION, MEXICO 1974.

HERRERA YDAÑEZ, RAFAEL, VALOR EN ADUANA DE LAS MERCANCIAS, SANTILLANA S.A. DE EDICIONES, MADRID ESPAÑA.

LEASING Y VALOR EN ADUANA, REVISTA "ADUANAS" No. 182-184, SELECCION DE ARTICULOS DE REVISTA, OEA, 1974.

MEMORIAS DEL SEMINARIO SOBRE VALORACION ADUANERA, REVISTA DE LA ASOCIACION NACIONAL DE IMPORTADORES Y EXPORTADORES DE LA REPUBLICA MEXICANA MARTES 11 DE ABRIL DE 1978, MEXICO.

MADRAZO, IGNACIO L., LA VALORACION ADUANERA EN EL CONTEXTO DEL GATT, CUADERNO ADUANERO No. 2, ESCUELA NACIONAL DE CAPACITACION ADUANERA, MEXICO.

MARTINEZ, FRANCISCO, LOS SUJETOS PASIVOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA, REVISTA JURIDICA, No. 9, 1961, TUCUMAN ARGENTINA.

MOLLEDA, JOSE ANTONIO, LA PRESUNCION DE BUENA FE, REVISTA DE DERECHO PRIVADO, MAYO 1962, MADRID ESPAÑA.

NAVA NEGRETE, ALFONSO, DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1959.

OLIVERA TORO, JORGE, MANUAL DE DERECHO ADMINISTRATIVO, CUARTA -
EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1976.

POLO BERNAL, EFRAIN, EL VALOR EN ADUANA, PUBLICACIONES ADMINIS-
TRATIVAS Y CONTABLES S.A., PRIMERA EDICION, MEXICO, --
1979.

POLO BERNAL, EFRAIN, LEY DE VALORACION ADUANERA DE LAS MERCAN -
CIAS DE IMPORTACION (COMENTADA Y ANOTADA), PUBLICACIO-
NES ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES S.A., MEXICO, 1979.

PRIMER CURSO SOBRE VALOR ADUANERO "MEXICO 73", ESCUELA NACIONAL
DE CAPACITACION ADUANERA (ENCA), MEXICO, 1974.

PUGLIESE, MARIO, INSTRUCCIONES DE DERECHO FINANCIERO, DERECHO -
TRIBUTARIO, VERSION ESPAÑOLA DE JOSE SILVA, FONDO -
DE CULTURA ECONOMICA, MEXICO.

RAMIREZ GUTIERREZ, JOSE OTHON, LEY DE VALORACION ADUANERA DE -
LAS MERCANCIAS DE IMPORTACION, GACETA DE LEGISLACION -
Y JURISPRUDENCIA, INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDI-
CAS UNAM, AÑO 8 VOLUMEN 8, MAYO - AGOSTO DE 1979, ME-
XICO.

SERRA ROJAS, ANDRES, DERECHO ADMINISTRATIVO, TOMO I Y II, SEX-
TA EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1974.

VALOR ADUANERO DE BRUSELAS, CENCI, MONTEVIDEO URUGUAY, 1966.

II VALOR ADUANERO, CURSO DE POLITICA Y ADMINISTRACION ADUANERA, ESCUELA INTERAMERICANA DE ADMINISTRACION PUBLICA, FUNDACION GETULIO VARGAS, BRASIL.

WILLS, HENRIQUE, EL PROBLEMA DEL VALOR ADUANERO, ORGANIZACION - DE LOS ESTADOS AMERICANOS - PROGRAMA DE FINANZAS PUBLICAS, 7 DE MAYO DE 1972.

WITKER, JORGE Y PEREZNIETO, LEONEL, ASPECTOS JURIDICOS DE COMERCIO EXTERIOR DE MEXICO, BANCO NACIONAL DE COMERCIO EXTERIOR, S.A., 1976.