

41
2ejem



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE CIENCIAS POLITICAS Y SOCIALES

**"LA SUBVALUACION DE MERCANCIAS DE
IMPORTACION: SU EFECTO EN LA RECAUDACION"**

T E S I S I N A
QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
LICENCIADA EN RELACIONES INTERNACIONALES
P R E S E N T A :
GLORIA IGNACIA MENDIVIL HERNANDEZ

MEXICO, D. F.

1998

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

259093



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 está 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.

*"El saber no basta;
debemos aplicarlo.
El desear no es suficiente;
debemos hacerlo".*

Goethe

*"Soy vecino de este mundo por un rato
y hoy coincide que también tu estás aquí,
coincidencias tan extrañas de la vida
tantos siglos, tantos mundos, tanto espacio ... y coincidir.*

*Si la vida se sostiene por instantes,
y un instante es el momento de existir.
Si tu vida es un instante no comprendo...
tantos siglos, tantos mundos, tanto espacio.... y coincidir".*

*A Gloria mi madre, amiga y fundamento.
A Néstor mi padre y ángel de la guarda.*

A Gabriel por su amor, su apoyo y complicidad

*A Pily, Vero y Andrés por que el paso del
tiempo los convierte en seres cada día más
extraordinarios.*

A Dios por hacer de la coincidencia un milagro.

A la Universidad Nacional Autónoma de México por que me brindó la oportunidad de crecer en su regazo y ahora orgullosamente puedo decir "soy egresada de nuestra máxima casa de estudios".

A la Facultad de Ciencias Políticas y Sociales por que en sus paredes se encierran más que conocimientos.

Al Lic. Alfredo Cordoba Kuthy, al Lic. Renato Acosta y a todos mis profesores por su dirección, apoyo, comprensión y confianza.

A mis jefes y compañeros de trabajo por el apoyo brindado para concluir éste ciclo.

INDICE

INTRODUCCION

1. CONSIDERACIONES GENERALES: MARCO CONCEPTUAL.....	1
1.1. Política Económica Nacional.....	1
1.2. Política Fiscal.....	2
1.2.1. Asignación de Recursos.....	3
1.2.2. Equidad en la distribución del ingreso.....	4
1.2.3. Estabilidad.....	6
1.2.4. Desarrollo.....	6
1.3. Impuestos (aranceles).....	8
1.3.1. Impuestos o contribuciones directas (especiales).....	10
1.3.2. Impuestos o contribuciones indirectas (generales).....	10
1.4. Armonización Fiscal.....	11
1.5. Derecho Aduanero.....	12
1.6. Programas de Fiscalización.....	12
1.7. Recaudación.....	13
1.8. Valoración aduanera.....	14
1.9. Subvaluación de mercancías de importación (Subfacturación).....	15
1.10. Principio de equidad horizontal.....	16
2. EL SISTEMA FISCAL MEXICANO Y SU EFECTO EN EL COMERCIO	
EXTERIOR.....	17
2.1. Antecedentes.....	17
2.2. Procesos de armonización fiscal.....	20
2.3. Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas.....	22
2.3.1. Noción teórica (Valor Normal).....	23
2.3.2. Método de valoración aplicado por la legislación nacional.....	24
2.3.3. Elementos del valor normal (noción teórica).....	25
2.3.4. Sistema armonizado de designación y codificación de mercancías.....	27

2.4. Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.....	28
2.4.1. Noción positiva (Valor en Aduana)	31
2.4.2. Métodos de valoración.....	33
2.4.3. Precios estimados vs. Precios oficiales.....	35
3. LA SUBVALUACION DE MERCANCIAS EN MEXICO.....	37
3.1. Marco Legal.....	37
3.2. Origen y consecuencias.....	39
3.3. Principales bienes en los que se detecta la subvaluación o subfacturación en México.....	41
3.4. Importancia de la fiscalización.....	43
CONCLUSIONES.....	51
ANEXOS.....	57
APENDICE.....	58
BIBLIOGRAFIA.....	60
HEMEROGRAFIA.....	65

Introducción

Los procesos de globalización en los que se ha visto inmersa la dinámica de la sociedad internacional desde hace ya algunas décadas, marcaron a México el inicio de una etapa en que la política económica nacional tuvo que modificarse a fin de armonizarla con la tendencia internacional hacia la apertura comercial. Sin embargo, siendo México un país que por más de cuarenta años había mantenido una política comercial altamente proteccionista al interior, el proceso de armonización o reordenación llevado a cabo representó un enfrentamiento de su planta productiva incipiente, inmadura y poco competitiva ante una realidad a la que no estaba preparada al no contar con las condiciones básicas para sostener dicha política.

La apertura comercial que exigía la incorporación de México a diversos acuerdos comerciales, implicó la creación de un marco legal que establecería las condiciones óptimas para generar relaciones comerciales benéficas al país, luego de que la política de sustitución de importaciones no tuvo los resultados esperados.

Una de las principales medidas tomadas por México fue la reducción drástica de las tasas del impuesto general de importación, situación que repercutió en el crecimiento masivo de las importaciones de productos de origen extranjero toda vez que resultaba más barato y de mejor calidad materia prima o productos terminados de importación, que adquirirlos en el mercado nacional, ya que una de las consecuencias del proteccionismo en que se crearon y desarrollaron las empresas, era precisamente los altos precios y la poca calidad de su producción.

La creciente demanda de productos de importación dio origen a un problema que vino a sustituir al fenómeno del contrabando en la etapa de proteccionismo: la subvaluación o subfacturación de mercancías, cuya práctica común se reflejó en el menoscabo de la recaudación del erario federal al ser este el medio más sencillo para evadir el pago parcial de los impuestos de importación, que de por sí, con los procesos de desgravación arancelaria que se había aplicado como parte de la política fiscal ya se habían visto reducidos en más de un cincuenta por ciento.

El tema central de este trabajo se refiere al efecto y consecuencias que genera la utilización de la subvaluación o subfacturación de las mercancías de importación con objeto de evadir parcialmente la obligación del pago de los impuestos a la importación, sin embargo, las consecuencias se han limitado básicamente al menoscabo de la recaudación fiscal, ignorando los efectos sobre los ámbitos de la economía pública directamente relacionados con la función primaria del Estado como promotor del bienestar nacional.

Lo anterior se debe a que resulta difícil determinar la relación existente entre las operaciones de comercio internacional y sus efectos en la economía pública, más allá de lo que al impuesto al valor agregado se refiere, pues el efecto nocivo de este tipo de prácticas no se limita a la evasión del pago de los impuestos al comercio exterior, pues la correcta determinación de estos y su consecuente recaudación repercute también en el pago de impuestos internos como el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta, los cuales integran en mayor proporción los ingresos de la federación que por concepto de impuestos obtiene el Estado (sobre todo el impuesto sobre la renta). De ello depende también alcanzar los objetivos de los principios básicos de la economía pública, es decir una correcta y equitativa asignación de los ingresos genera condiciones de estabilidad económica que un país requiere para alcanzar niveles de desarrollo óptimos.

Es cierto que la recaudación que se obtiene por concepto de impuestos al comercio exterior representa una proporción mínima (del dos al cuatro por ciento en el periodo comprendido entre 1986 y 1997), y que el objeto principal tanto de las restricciones y regulaciones arancelarias y no arancelarias deben ser vistas más como medidas de protección a la planta productiva nacional, que como política recaudatoria. No obstante lo anterior, el efecto regulador o restrictivo de estas medidas por mínimo que sea, es minimizado ante las ventajas desleales que obtienen quienes subvalúan las mercancías.

Dicho lo anterior, resulta prioritario enfrentar el problema del menoscabo de la recaudación fiscal mediante la aplicación integral de programas de fiscalización efectivos y su correcto seguimiento, lo cual permitiría al Estado disponer de recursos para la consecución de los objetivos de su política fiscal y por lo tanto de la política económica tanto en lo interno como al exterior.

Con objeto de entender el contexto en que pretendo analizar el efecto que produce la subvaluación de mercancías en la recaudación fiscal por concepto de impuestos al comercio exterior y sus repercusiones en los impuestos internos, en el capítulo primero definiré un marco conceptual que permita entender los principales elementos que conforman la política económica nacional, la política fiscal, la naturaleza de los impuestos, los procesos de armonización o reordenación fiscal, los programas de fiscalización, los orígenes del fenómeno mismo de la subvaluación, etc.

Una vez definido el marco conceptual, en el segundo capítulo, estableceré las características del sistema fiscal mexicano lo cual nos permitirá conocer los procesos de armonización que condicionaron la entrada de nuestro país al proceso de globalización comercial, mediante el análisis de los antecedentes que conformaron el actual mecanismo con que cuenta la legislación nacional para combatir la subvaluación de mercancías, así como diferencias entre la noción teórica de valor

(definición del valor normal del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas) y la noción positiva (definición del valor en aduana aplicado por el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio).

En el tercer capítulo, analizaré la problemática de la subvaluación de las mercancías, su marco legal, sus orígenes y consecuencias, los principales bienes que son susceptibles a ser subvaluados y estableceré la importancia de los programas de fiscalización, de los cruces de información encaminados a detectar a los contribuyentes que de manera reincidente utilizan la subvaluación para obtener una ventaja competitiva desleal frente a los contribuyentes que en estricta observancia de la legislación nacional cubren el total de contribuciones que les corresponden, generando condiciones de inequidad impositiva, a la vez que se afecta a la distribución de los recursos obtenidos por concepto de impuestos no sólo al comercio exterior sino internos.

Por último, como conclusión al presente trabajo, demostraré que a través de la aplicación de programas integrales de fiscalización y la continuidad de los mismos, se podría minimizar el menoscabo en la recaudación fiscal, lo cual establecería condiciones para que el Estado aplicara cabalmente su política fiscal y la promoción del bienestar general, como una de sus funciones básicas.

Consideraciones generales: Marco conceptual

1.1. Política económica nacional

Se refiere a la implementación por parte del Estado de medidas de control directas sobre clases determinadas de individuos, dígame personas físicas, morales e incluso de transacciones específicas con el fin último de regular a la economía de un país en todos sus aspectos. Estos controles son directos cuando el Estado interviene en su determinación y aplicación tal es el caso de la obligación de tienen los importadores de dar cumplimiento con restricciones y regulaciones no arancelarias como por ejemplo de permisos de importación, normas oficiales mexicanas, cupos de importación, establecimiento de precios estimados sobre determinado tipo de mercancías, etc. Los controles indirectos o compensadores son aquellas obligaciones que se aplican en forma general y uniforme, con los que se pretende compensar un desequilibrio que en la mayoría de veces es generado por las condiciones del mercado.

En el campo del comercio exterior, la aplicación de medidas directas como es el caso de restricciones y regulaciones no arancelarias, precios estimados e incluso la determinación de cuotas compensatorias por la importación de mercancías en condiciones desleales de comercio internacional, representan al mismo tiempo medidas encaminadas a la protección de determinados sectores de la economía nacional que bien pueden ser prioritarias para la política económica nacional o para un sector productivo específico. "Todo control directo que ejerza una considerable influencia indirecta sobre el sector del comercio exterior tiende a hacer necesario un correlativo control directo en el campo del comercio exterior".¹

¹ Jacob Viner, *Comercio Internacional y Desarrollo Económico*, Madrid, Ed. Tecnos, 1966, pp.113

1.2. Política fiscal

La política fiscal, como parte de la política económica nacional, es el conjunto de medidas y acciones encaminadas a cumplir en cierta medida las funciones primarias del estado.

En este sentido, Richard Musgrave y Carl Shoup señalan que el "sistema fiscal representa la unidad política en su impacto directo sobre la economía".² y ésto sólo se logra a través de la implementación de políticas fiscales que subsanen las necesidades de un estado.

Para efectos de este trabajo, es necesario considerar que de las funciones del estado, la principal será la de proporcionar medios de bienestar y desarrollo a la población mediante la correcta aplicación de una política integral que permita alcanzarlos a niveles más altos o al menos óptimos, de esta forma, para poder medir el bienestar, la política fiscal se sirve de cuatro elementos económicos que reflejan:

1. La satisfacción de las necesidades de los ciudadanos, mediante una correcta asignación de recursos para proporcionar a la población los bienes y servicios que requiere;
2. La distribución equitativa del ingresos y la riqueza;
3. La estabilidad económica, que mantenga un equilibrio entre los ingresos del Estado y los gastos que realice por concepto de bienes y servicios básicos que por su función deben correr por su cuenta y;
4. El desarrollo económico reflejado en los niveles de tecnología, educación, productividad y en los niveles de vida de cada integrante del Estado. Teóricamente estos elementos no deben tratarse por separado, pues de su

² Richard Musgrave y Carl Shoup, *Ensayos sobre Economía Impositiva*, México, Fondo de Cultura Económica, 1964, pp. 112

correcta interacción se resume el éxito de unos y otros; de esta forma, se puede decir que existe una interdependencia de dichos elementos, sin embargo, la realidad refleja desequilibrio entre sus objetivos, lo cual genera un incipiente cumplimiento en la función promotora de bienestar del Estado.

Según Benjamin Reichkiman en "su interacción cada uno de estos cuatro objetivos considera el trabajo de los otros como dado; es decir, para la asignación de recursos del sector público se proyectan partiendo del supuesto de que existe una adecuada distribución y que la economía opera a empleo total; lo mismo puede decirse del marco operativo de la meta de distribución que toma en cuenta la ocupación plena de los recursos productivos y el ingreso que ello determina, y que se han satisfecho las necesidades públicas. La estabilidad al usar la política compensatoria considera que los ajustes a la asignación de recursos han sido hechos, que se han usado los gravámenes adecuados y las transferencias necesarias para la distribución deseada, y que para los efectos del crecimiento los objetivos ya mencionados se encuentran funcionando en condiciones también adecuadas".³

Dada la importancia que los elementos económicos del Estado representan para este trabajo, a continuación los definiré por separado.

1.2.1. Asignación de recursos

El Sistema Federal de cualquier país tiene como base fundamental la correcta asignación de recursos, la cual estará determinada considerando las necesidades de cada grupo de ciudadanos o región económica; esto se debe principalmente a que los cuadros de preferencias mostrarán tendencias distintas al igual que con los costos y servicios que requieren dichas regiones. Para que la asignación de recursos pueda ser considerada como óptima, los impuestos deberían ser cobrados sobre la

³ Benjamin Reichkiman, *Introducción al Estudio de la Economía Pública*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1977, pp.25.

base de la teoría del beneficio de la tributación, pues ésta se encuentra ligada a la región y no directamente a los beneficios individuales de cada ciudadano o de una minoría, buscando así cierta homogeneidad en cuanto a preferencias, costos, beneficios e incluso a los Ingresos que se obtienen por región.

El objetivo que persigue la correcta asignación de recursos, se resume al incremento en la eficiencia del uso de los recursos humanos, naturales, industriales, etc. con los que cuenta un Estado. En la medida en que la asignación de recursos se lleve a cabo considerando las necesidades de una región determinada, y aprovechándolos al máximo, resulta más fácil acceder a mejores condiciones de vida.

La distribución de los ingresos está en función de las necesidades de cada unidad gubernamental, de ahí la importancia de la recaudación fiscal siendo ésta la fuente principal de donde se obtienen recursos para efectuar la asignación o distribución de recursos económicos dentro de un país.

1.2.2. Equidad en la distribución del ingreso

Al hablar de igualdad o equidad, debe concebirse a ésta como aquella que resulta de la relación entre individuos iguales en circunstancias económicas similares y de una manera más específica, dentro de una misma unidad gubernamental. "Si fuera idéntico el gravamen fiscal situado en individuos semejantes se cumpliría el criterio de equidad... El establecimiento de igual tratamiento para iguales, como un principio central, trae inmediatamente consigo el problema de definir precisamente las condiciones de igualdad que son importantes en la política fiscal y más especialmente dentro de la política fiscal intergubernamental".⁴

⁴ Richard Musgrave, *Op. Cit.*, p.44

De aplicarse correctamente el principio de equidad, el resultado sería evitar que el rico sea más rico y el pobre más pobre, luego entonces, es necesario enfatizar en que considerando que la distribución equitativa de los ingresos debe estar en función de las necesidades de cada región, no deberá entenderse que las regiones de baja productividad (consideradas zonas marginales o pobres), tengan que ver reducidas sus necesidades al mínimo, al contrario, deberá entenderse que aquellas zonas más necesitadas requerirán de la asignación de mayores recursos de tal forma que estén en condiciones de obtener un óptimo bienestar. Así, la "distribución del ingreso toma como base la equidad entre estados, es decir la relación de las entidades entre sí y cada uno de ellos con el Estado total, para cuyo efecto se asume que dichos niveles gubernamentales poseen cierta uniformidad en cuanto a gustos y preferencias y que la igualación toma como unidad analítica a los susodichos estados y no a los ciudadanos que la forman".⁵

Tomando en cuenta la definición de Benjamin Reichkiman, en cuanto a que en "términos económicos, la equidad significa que la dispersión en la distribución del ingreso deberá ser reducida, de lo que sería si los ingresos fueran determinados solamente por los cuadros de la propiedad de los recursos y del precio relativo de los mismos",⁶ el Estado debe fomentar el desarrollo y crecimiento de una región sirviéndose de una correcta distribución de ingresos, buscando con ello una uniformidad del país como un todo.

Resumiendo, en los términos de éste autor, la equidad fiscal o equidad en la distribución de los ingresos se refiere a la igualación fiscal de varios estados y unidades locales dentro de un sistema federal, dicha distribución puede tener implícitos diversos fines, como sería la educación, la salud, la seguridad, obras públicas, etc.⁷

⁵ Benjamin Retchkiman, *Aspectos Estructurales de la Economía Pública*, México, UNAM, 1975, pp.60.

En cuanto a la recaudación de impuestos y su efecto directo sobre la economía pública, para garantizar el principio de equidad, se requiere de la aplicación de acciones de fiscalización que conlleven a un buen seguimiento y continuidad de las mismas, sin que estas se conviertan en políticas de "terrorismo fiscal", aspecto que será tratado más adelante.

1.2.3. Estabilidad

Este elemento, estará determinado principalmente por el nivel de empleo y la posibilidad de crear dinero, si un estado tiene pleno empleo y la inflación se mantiene bajo control, deberá considerarse un país con estabilidad, mientras que aquel cuyo desempleo sea creciente y la inflación fluctuante y fuera de control, reflejará la inestabilidad por la que atraviesa su economía nacional, sin embargo, no sólo se ocupa de estos dos factores, sino de todos aquellos recursos humanos, naturales y materiales teniendo como fin primordial dar ocupación plena y satisfactoria a estos.

1.2.4. Desarrollo

Dado que la estabilidad se caracteriza por ocupar plena y satisfactoriamente los recursos cualesquiera que estos sean, con los que cuenta un país, la correcta utilización de estos reflejará los niveles de desarrollo alcanzado. Se dice que un sistema económico solo puede considerarse funcional y eficiente en la medida en que independientemente de utilizar los recursos que le son asignados logra incrementar los mismos, es así como cada país tiene un parámetro para medir su nivel de desarrollo.

⁶ Benjamin Retchkiman, *Introducción al ...*, *Op. Cit.*, pp.23

⁷ *Cfr.* Benjamin Retchkiman, *Aspectos ...*, *Op. Cit.*, pp. 56 - 57.

La industrialización es la principal característica de un país desarrollado. En la medida en que un Estado cuenta con una planta industrial mayor y más sólida, rompe con la dependencia hacia el exterior para convertirse incluso en proveedor de sus productos industrializados.

El fin último de la aplicación de una política fiscal conformada por la asignación de recursos, distribución equitativa de los ingresos, el mantenimiento de los niveles de empleo e inflación (estabilidad) será el desarrollo económico de un Estado que actúa en forma integral, pero eso no se logra si el Estado no mantiene como estandarte la necesidad de crear industria, contar con una adecuada administración, el mantenimiento de reservas económicas, etc.

De alguna manera, el término de desarrollo, se utiliza para describir los cambios económicos, sociales y cualquier otro que tenga como resultado el crecimiento. En este sentido debemos entender por crecimiento la evidencia exterior del proceso del desarrollo económico, el cual es medible, objetivo y denota la expansión de la fuerza de trabajo, del capital, del volumen del comercio y de las instituciones. Por su parte el desarrollo, exige cambios en las técnicas de producción, en las actitudes sociales y en las instituciones, para así dar lugar al crecimiento económico, pero sobre todo se refleja en la industrialización de un país.

Como parte de la política económica nacional, el "Plan Nacional de Desarrollo 1995 - 2000" establece que "el objetivo estratégico (*de la presente administración*) es promover un crecimiento económico vigoroso y sustentable que fortalezca la soberanía nacional, y redunde en favor tanto del bienestar social de todos los mexicanos, como de una convivencia fincada en la democracia y la justicia, una tasa de crecimiento elevada es condición esencial para impulsar el desarrollo del país en todos sus aspectos".⁸

⁸ Poder Ejecutivo Nacional, "*Plan Nacional de Desarrollo 1995 - 2000*", México, junio 1995

Si bien es cierto que el crecimiento económico va de la mano del desarrollo, debemos tener en cuenta que puede haber crecimiento sin desarrollo, es decir en la medida en que el crecimiento económico no genere una integración de los miembros de una sociedad y de sus actividades, resulta inalcanzable el desarrollo, pues es condición de éste obtener niveles de industrialización. Cuando el crecimiento se manifiesta de manera integral, es decir en la inversión nacional y extranjera, en la capacidad productiva, en la utilización de la mano de obra, en el desplazamiento de la importación por la utilización de la producción nacional y en un consecuente crecimiento en las exportaciones de productos nacionales, resulta más sencillo alcanzar niveles de desarrollo, para ello, el crecimiento debe ser sostenido, sustentable, equitativo, lo cual requiere también de condiciones de estabilidad de precios, pues de lo contrario el resultado en vez de ser desarrollo, es una crisis financiera, crecientes niveles de inflación, la reducción del ingreso real de la población y la dependencia hacia el exterior.

Con objeto de generar un crecimiento sostenido, el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000 propone proveer más empleo y mejor remunerado a través de un aumento en la productividad, pues sin ella, el crecimiento de la economía estaría apoyado exclusivamente en la expansión del ahorro, lo cual implica una gradual pérdida de la competitividad frente a la producción externa, como la imposibilidad de mejorar permanentemente las remuneraciones reales.

1.3. Impuestos (aranceles)

El Código Fiscal de la Federación⁹ define a los impuestos como obligaciones tributarias (contribuciones) de las personas físicas o morales (contribuyentes) que resultan de hechos generadores específicos que resultan de la aparición o creación de vínculos entre acreedores y deudores. Su exigibilidad consiste en que el ente

⁹ Cfr. art. 2 del *Código Fiscal de la Federación*, México, ISEF, 1994.

público o autoridad cuenta con facultades, que en este caso le confiere el mismo Código, para obligar al deudor a pagar la prestación. Los impuestos nacen de situaciones jurídicas y de hecho: las primeras refiriéndose a aquellas que la ley o leyes contemplan en la esfera de su aplicación; mientras que las situaciones de hecho se actualizan al ocurrir eventos materiales que prescinden de forma jurídica pero que están apegados a la realidad.

En materia de comercio exterior, el hecho generador del impuesto sucede al tiempo en que las mercancías se internan o extraen al o del territorio nacional sin que tenga que mediar reconocimiento o declaración de la autoridad, el impuesto a pagar está contenido en las tarifas generales de la ley de importación y de exportación.

Por su parte, la ley de comercio exterior, clasifica a los impuestos al comercio exterior en tres categorías: a) específicos, mismos que gravan a las mercancías en base a su peso, cuenta o medida y son expresados comúnmente en dólares o su equivalente en moneda nacional, b) ad-valorem, los cuales están determinados en forma porcentual y la base gravable o de cálculo será el valor normal en caso de mercancías de importación o valor comercial, tratándose de mercancías de exportación, y, c) mixtos cuando en forma simultánea se aplica para una misma mercancía el impuesto en forma específica y en ad-valorem. A su vez, los impuestos se pueden presentar en forma de arancel-cupo, de arancel estacional o en aquella en que lo establezca el ejecutivo federal.¹⁰

“Los impuestos al comercio exterior se han considerado extrafiscales en virtud de que se constituyen en medidas de control extra integrantes de una política comercial más que de un tributo cuya recaudación sea fundamental para el erario federal”¹¹ esto se nota de manera más obvia considerando la desgravación arancelaria que nuestro país aplicó de manera indiscriminada en 1986, a raíz de su adición al GATT.

¹⁰ Cfr. artículos 12 y 13 de la *Ley de Comercio Exterior*, México, ISEF, 1996.

¹¹ Mauro Fasiani, *Principios de Ciencia de la Hacienda*, México, Aguilar, 1962, pp. 145.

Volviendo a la política económica nacional, los impuestos al comercio exterior deberán ser vistos como controles indirectos y de aplicación general.

El establecimiento de los impuestos al comercio exterior, puede estar determinado por diferentes fines que van desde el impulso de mayores flujos comerciales, correcciones a la balanza de pagos o simplemente fines estratégicos o de protección de la política económica nacional.

1.3.1. Impuestos o Contribuciones directas (especiales)

Se denomina a los impuestos o contribuciones directas o especiales, a aquellas que gravan un sector limitado de la economía, de un sector específico o simplemente una mercancía, considerando lo definido como parte de los instrumentos de la política económica nacional debemos ver a este tipo de impuestos como un control directo que ejerce el Estado, un ejemplo de ello serían las denominadas cuotas compensatorias, las cuales buscan precisamente compensar las diferencias generadas por la aplicación de precios de ventas distintos entre el país de origen y/o procedencia y el país que importa las mercancías.

1.3.2. Impuestos o Contribuciones indirectos (generales)

Los impuestos o contribuciones indirectas o generales son aquellas que se aplican de manera uniforme a los contribuyentes cualesquiera que estos sean en un Estado, su aplicación es general y sólo se hace excepción en su pago o disminución cuando convergen circunstancias que la misma Ley dispone (situaciones de derecho), tal es el caso del impuesto general de importación, el de exportación, el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre la renta, etc

1.4. Armonización fiscal internacional.

La armonización fiscal es el proceso que todo país lleva a cabo encaminado a la creación de condiciones competitivas o equitativas que permitan que ese país establezca relaciones comerciales con otros países de manera formal. En el caso de México en el año de 1986, con su adhesión al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (hoy Organización Mundial del Comercio), el proceso de armonización fiscal estuvo caracterizado por la desgravación arancelaria de las mercancías para su importación y/o exportación. Sin embargo, aunque aparentemente la política fiscal y la economía pública no interactúan, es necesario aclarar que para que la armonización fiscal tenga efectos positivos, se deben tener en cuenta las consecuencias que al interior de un país tendrá la aplicación de las medidas de armonización fiscal. En este sentido y en cuanto al comercio internacional se refiere, Reichkiman señala que "la teoría del comercio internacional estudia la unión aduanera, asumiendo que el arancel es la única forma de impuesto existente y dejando sin proyección lo que pasa en el presupuesto cuando este arancel es afectado también y ya desde el punto de vista de la armonización fiscal que involucra a varios países".¹²

La armonización fiscal como motor de la teoría de la integración económica implica el estudio de las políticas de gasto y fiscal de los países que se encuentren involucrados, este proceso se lleva a cabo en forma general, es decir que tanto se ocupa de aquellos aspectos que se refieren únicamente al ámbito del comercio exterior, como de aquellos que se refieren a cuestiones internas, tal es el caso de la doble tributación en materia de impuestos federales como el impuesto sobre la renta. Es decir, los procesos de armonización fiscal que llevan a cabo países que pretenden aliarse en materia económica, se enfocan principalmente al ajuste de sus respectivos sistemas tributarios con el objeto de alcanzar objetivos comunes.

¹² Benjamin Retchkiman, *Aspectos ...*, *Op. Cit.*, pp. 113.

1.5. Derecho aduanero

Es el conjunto de normas jurídicas que regulan por medio de un ente administrativo las actividades o funciones del estado en relación con el comercio exterior de mercancías que se introduzcan o extraigan al o del territorio nacional bajo cualquiera de los regímenes aduaneros previstos por la ley en la materia, así como de los medios y el tipo de tráfico por el que dichas mercancías sean conducidas en él. El derecho aduanero regula la actuación de todas aquellas personas que se encuentren involucradas en cualquier fase de la actividad aduanera o que en su caso violen las disposiciones jurídicas.

El Derecho Aduanero es derecho público por que el sujeto esencial dominante de la relación jurídica es el Estado, sus disposiciones son de orden público y no pueden ser modificadas por los particulares; con su cumplimiento está comprometido el interés general por los fines y actividades de este derecho y la naturaleza de sus normas son de integración y subordinación jurídica. ¹³Esta rama del derecho Aduanero tiene autonomía legislativa ya que cuenta con un conjunto de disposiciones legales propias, en forma orgánica y separada de otras legislaciones, esas disposiciones propias son: 1) La Ley Aduanera, 2) el Reglamento de la Ley Aduanera y 3) la Miscelánea Fiscal en materia de comercio exterior que corresponda al año de que se trate, mismas que se modifican periódicamente y que pretenden actualizar y prever supuestos que se presentan en la práctica. En este sentido, el Código Fiscal de la Federación es de aplicación supletoria en materia aduanera.

1.6. Programas de fiscalización.

Son las medidas de control indirecto que toma la autoridad con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y que van desde la verificación física de las mercancías de comercio exterior en transporte, hasta la

práctica de visitas domiciliarias o auditorías enfocadas a revisar de manera específica o integral el comportamiento de las personas físicas o morales.

Los programas de fiscalización pueden ser de distintas clases: a) Por sector productivo, 2) por tipo de mercancías, 3) por régimen fiscal de los contribuyentes, 4) por tipo de impuesto revisado, etc.

El *Plan Nacional de Desarrollo 1995 - 2000* establece que "la evasión y la elusión fiscales representan una injusticia inaceptable para con los contribuyentes cumplidos que debe ser combatida y sancionada, ...la fiscalización debe realizarse mediante un proceso transparente y general. Para lograrlo, *la programación y el seguimiento de los actos de auditoría deberá ser una tarea estrictamente institucional y sistemática*".

¹⁴ Es así como la importancia de la fiscalización se ve plasmada directamente en los objetivos que en conjunto se encuentran encaminados al financiamiento y solvencia de las actividades del gobierno, que desde el momento en que éste acude a la aplicación de impuestos como medio generador de actividades productivas, inversión y ahorro, requiere de programas de fiscalización bien estructurados que conlleven a la aplicación equitativa de las cargas fiscales y en consecuencia su adecuada distribución.

Generalmente los programas de fiscalización están enfocados a solventar desequilibrios que las autoridades detectan, y con ello se pretende alcanzar niveles de equidad que posteriormente se verán reflejados en la distribución de ingresos, la estabilidad y el desarrollo.

1.7. Recaudación

Se refiere al fin último de la política fiscal y está estrechamente relacionado con la ejecución de las facultades de comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales que le son conferidas a la autoridad.

¹⁵ Ver Maximo Carvajal, *Derecho Aduanero*, México, Ed. Porrúa, 1990.

La recaudación es directa cuando proviene de impuestos o contribuciones que se aplican de manera general y constante. Es indirecta cuando deriva de la aplicación de impuestos o contribuciones, que se aplican de manera específica o discrecional.

La recaudación de un estado se obtiene de las contribuciones, las cuales en los términos del Código Fiscal de la Federación se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos,¹⁵ sin embargo, aun cuando ese ordenamiento no lo señala expresamente, las multas y sanciones también deben ser consideradas recaudación indirecta.

1.8. Valoración aduanera

Se distingue de la valoración comercial pues en ella intervienen un ente administrativo (aduanera), el cual se interesa no sólo de la transacción concertada entre comprador vendedor (exportador - importador), sino también en todas las transacciones similares estipuladas entre otros vendedores y otros compradores, con la finalidad de asegurar la correcta, equitativa e imparcial aplicación del impuesto ad-valorem (impuesto al comercio exterior), y así evitar cualquier discriminación entre un importador y otro. Este concepto requiere de una norma de aplicación general, que básicamente se ha dado en dos sentidos: el concepto de valor del Consejo de Cooperación Aduanera (noción teórica) y el concepto de valor en aduana del GATT (noción positiva).

Se puede decir que existen dos niveles de valoración:

- Aquel que busca la aplicación de impuestos protectores ad-valorem, enfocados a gravar las mercancías con montos suficientes para neutralizar la ventaja competitiva de las mercancías de importación sobre las mercancías de producción nacional.

¹⁴ Ver *Plan Nacional ... Op. Cit.*, pp.141.

¹⁵ *Cfr. Código Fiscal ... Op. Cit.* Artículo 2.

- Los que aplican impuestos que constituyen barreras de comercio internacional, a su amparo la producción nacional puede desplegar sin temor a la competencia extranjera, mediante la aplicación de altas tasas, cuotas o derechos.

1.9. Subvaluación de mercancías de importación (subfacturación)

Debemos entender por subvaluación o subfacturación de mercancías de importación a la alteración del valor en aduana de las mercancías al momento de su introducción con el objeto de evadir el pago total o parcial del impuesto general de importación. Resulta importante señalar que para efectos del pago de los impuestos al comercio exterior y específicamente el de importación, la base gravable será el valor en aduana de las mercancías o valor de transacción (precio realmente pagado o por pagar por las mercancías).¹⁶

La subvaluación o subfacturación de mercancía, se genera en el momento en que el importador o comprador solicita al exportador o proveedor que facture las mercancías por debajo del precio efectivamente pagado o por pagar, aunque posteriormente se realicen los ajustes bajo conceptos distintos a aquellos relacionados con la valoración de las mercancías que se importan.

En principio podría confundirse a la subvaluación de mercancías con la discriminación precios (dumping), sin embargo, la diferencia básica radica en que el fenómeno de la subvaluación es "ficticio" o "aparente", es decir que la alteración es únicamente a nivel documental, mientras que la discriminación de precios es la venta "real" de un producto para su exportación por debajo del valor al que se vende en el mercado nacional (del país exportador), con lo cual se pretende ganar mercado e incluso crear mercados monopólicos.

¹⁶ Cfr. art. 64 de la *Ley Aduanera*, México, ISEF, 1995.

1.10. Principio de equidad horizontal

De cara al comercio internacional, y para efectos de este trabajo, debemos considerar que el principio de equidad no sólo se limita al sentido de la distribución equitativa de los Ingresos obtenidos por el Estado, llamada "Equidad Vertical", sino también deberá considerarse la llamada "Equidad Horizontal", entendiéndose por ella al tratamiento fiscal que debe darse tanto a los pequeños contribuyentes como a los grandes.

Es importante tener en cuenta este concepto por que la importación de mercancías subvaluadas con el objeto de evadir el pago parcial del impuesto general de importación, representa una aplicación inequitativa de dicho impuesto frente a aquellos contribuyentes que pagan sus impuestos tomando como base el valor normal de sus mercancías sin distorsión alguna.

2. El Sistema Fiscal Mexicano y su efecto en el comercio exterior.

Una vez definidos los principales conceptos involucrados en el tema de este trabajo, es importante resaltar que el gobierno mexicano para poder incorporarse a la globalización de la economía mundial tuvo que llevar a cabo un arduo proceso de armonización fiscal que rompiera con el alto proteccionismo que había frenado el desarrollo de la planta productiva nacional y que por el contrario fomentó el desequilibrio e inequidad fiscal. Dicho proceso de armonización consistió en la aplicación de una política de apertura comercial que terminó con el control de precios, con la desmedida regulación y con el aumento de subsidios gubernamentales al sector paraestatal y privado. Ante esta situación, los importadores buscaron redimir las condiciones que bajo un gobierno paternalista habían obtenido, encontrando en la subvaluación de las mercancías de importación el medio idóneo para tales fines. El rápido crecimiento de esta práctica enfatizó la necesidad de establecer medidas y programas de fiscalización que combatieran sus efectos negativos.

Con este objeto, tanto la legislación nacional como la internacional, emitieron diferentes mecanismos que pretendían regular la valoración de las mercancías y por ende contrarrestar su efecto en los niveles de recaudación, sin embargo, la falta de continuidad en la fiscalización dio lugar a que en vez de disminuir la evasión fiscal vía la subvaluación, se legalizara de alguna manera a la misma.

2.1. Antecedentes.

Si bien es cierto que la política de reconversión industrial y de sustitución de importaciones aplicadas por México de 1940 a 1983, respondía al esquema de protección que se requería dentro de la división internacional del trabajo, se generaron grandes contradicciones que al término de la guerra fría se tuvo que

reconocer, por lo que hubo que crear un mecanismo de correspondencia de la economía internacional. De esta forma, se desencadenaron problemas aún más difíciles de resolver, como fue el fomentar a la industria incipiente que operaba al amparo de un Estado protector sin reflejar niveles de desarrollo que sobre todo denotaba la falta de competitividad frente al exterior y una clara tendencia antiexportadora. Como resultado de esas contradicciones, la adopción de la política de apertura comercial se vio reforzada con la adhesión de México a diversos acuerdos comerciales, los cuales, se resumen en la siguiente cronología.¹⁷

De 1989 y en adelante en forma anual.- Solicitud de trato preferencial a productos mexicanos a través del Sistema Generalizado de Preferencias (SGP), establecido por el gobierno de Estados Unidos de América.

1982 - 1986 Acuerdos de Alcance Parcial en el marco de la ALADI con Costa Rica, Guatemala Honduras Nicaragua y El Salvador.

1984 Se firmó con Canadá el "Memorándum de Entendimiento en Materia de Comercio".

1985 Se firmó con Estados Unidos el "Entendimiento Bilateral en Materia de Subsidios y Derechos Compensatorios", renovado por tres años a partir de 1988.

1985 Se solicitó su ingreso al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT).

1986 Ingreso al GATT y participación activa en las negociaciones multilaterales de la Ronda Uruguay.

1987 Se firmó con Estados Unidos el "Entendimiento Bilateral sobre Consultas en Materia de Comercio e Inversión".

1987 Adhesión al Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas.

¹⁷ Ver Herminio Blanco, *Las Negociaciones Comerciales de México con el Mundo*, México, F.C.E., 1994.

- 1988 Adopción del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías.
- 1988 Se firmó con Estados Unidos un nuevo "Convenio Bilateral Textil" existente desde 1975, que permite la exportación de productos textiles y del vestido a los Estados Unidos.
- 1988 Ingresó al "Consejo Económico de la Cuenca del Pacífico", organismo compuesto por empresarios de la región y cuyo objetivo es identificar oportunidades de comercio e inversión.
- 1989 Suscribió con Estados Unidos el "Entendimiento para facilitar el Comercio y la Inversión".
- 1989 Se prorrogó con Estados Unidos un convenio siderúrgico firmado en 1984 en el marco del "Acuerdo de Restricción Voluntaria", estableciendo cuotas a las exportaciones mexicanas hacia los Estados Unidos por 18 meses adicionales.
- 1989 Ingresó al esquema de "Cooperación Económica del Pacífico Asiático", foro para el análisis de las relaciones económicas de la región.
- 1990 Creó con Colombia y Venezuela el "Grupo de los Tres" para promover la cooperación y la integración de estos países y con el resto de América Latina y el Caribe.
- 1991 Firmó con Chile el "Acuerdo de Complementación Económica".
- 1991 Firmó con la Comunidad Europea el "Acuerdo Marco de Cooperación", que sustituye al acuerdo de 1975.
- 1991 Firmó con Colombia y Venezuela un memorándum de entendimiento en el que formalizan el compromiso de lograr un Acuerdo de Libre Comercio.
- 1991 Se comprometió con Bolivia a iniciar negociaciones para lograr un Acuerdo de Libre Comercio.

-
- 1992 Firmó con los países centroamericanos el "Acuerdo Multilateral para establecer una Zona de Libre Comercio".
 - 1992 Suscribió con Canadá y Estados Unidos el Acuerdo de Libre Comercio de América del Norte.
 - 1993 Ingresó al mecanismo de Cooperación Económica del Pacífico Asiático.
 - 1993 Suscribió con Estados Unidos y Canadá los "Acuerdos complementarios al Tratado de Libre Comercio en Materia de Medio Ambiente y en Materia Laboral".
 - 1993 Firmó con Estados Unidos y Canadá el "Memorándum de Entendimiento en Materia de Salvaguardas", como complemento al capítulo respectivo en el Tratado de Libre Comercio.
 - 1993 Firmó con Estados Unidos el "Acuerdo sobre el Establecimiento de la Comisión de Cooperación Ecológica Fronteriza y el Banco de Desarrollo de América del Norte".
 - 1994 Entró en vigor el Tratado de Libre Comercio de América del Norte.
 - 1994 Se concluyó la Ronda Uruguay y se crea la Organización Mundial del Comercio (OMC).

2.2. Proceso de armonización fiscal.

Agotado el modelo de sustitución de importaciones aplicado por México en la década de los ochenta como estandarte de su política comercial, la tendencia antiexportadora, producto de la obligación del cumplimiento de restricciones y regulaciones no arancelarias excesivas se manifestó principalmente en la exigencia de permisos previos tanto a la importación como a la exportación, de precios oficiales, cupos de importación, medidas sanitarias, entre muchas otras medidas no arancelarias.

El objetivo de la inmersión de México a la esfera de globalidad, fue generar crecimiento y desarrollo económico a través de una drástica reforma tanto en el ámbito interno como en el externo que lo comprometía a reducir el techo arancelario al cincuenta por ciento para más de diez mil fracciones arancelarias; a eliminar impuestos interiores que tendían a discriminar las mercancías de importación; a reducir considerablemente las barreras no arancelarias, las subvenciones a la exportación y a la eliminación total del control de precios oficiales de referencia. Para 1993 sólo 192 fracciones arancelarias estaban sujetas al cumplimiento de permiso previo a la importación

Por su parte México mantuvo el derecho de aplicar reservas y salvaguardas en aquellos momentos en que, como resultado de esta política, su planta productiva nacional se pudiera ver afectada, tal fue el caso del sector agrícola, los energéticos, el petróleo, celulosa, papel, industria de alimentos, eléctricos, calzado, textiles, electrodomésticos, hierro y acero, sectores en los que independientemente de mantener el control sobre ellos y los términos de su comercialización, podría mantener una sobretasa en comparación con la acordada para el resto de las fracciones arancelarias.¹⁸

Pese a los compromisos adquiridos por México en el seno del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (hoy Organización Mundial del Comercio) nuestro país realizó un proceso de reordenación que conllevó a la aplicación de medidas en un principio muy drásticas, consistente en la desgravación arancelaria inmediata de casi el total de los productos negociados por razones de competitividad y eficacia. Para 1986 el techo arancelario se ubicó en veinte por ciento, excepto para unas pocas fracciones (cárnicos por ejemplo); el número de fracciones sujetas a permiso previo de importación se redujo al mínimo; se originaron reglamentaciones y modificaciones a la normatividad ya existente en materia de barreras no arancelarias, como por ejemplo, las regulaciones a los transportes de carga y pasajeros y; con el objeto de homologar los sistemas de medición y calidad con los de aplicación internacional, se emitió la Ley General sobre Metrología y Normalización. En el

¹⁸ Ver Jorge Witker y Gerardo Jaramillo, *El Régimen Jurídico del Comercio Exterior*, México, UNAM, 1991.

sector agropecuario se eliminaron restricciones a la siembra y al comercio de diversos productos; se expidió una nueva Ley de Pesca, se abrogó la Ley sobre el Registro y Control sobre la Transferencia de la Tecnología y el uso de Patentes y Marcas; se reformó la Ley General de Sociedades Mercantiles y en su lugar se aprobó la Ley de Correduría Pública, así mismo, se aprobó la Ley de Competencia Económica; se simplificó el proceso y los requisitos para la obtención de la patente de agente aduanal para dar una mayor agilidad a los trámites relacionados con las importaciones y exportaciones; se modificó la legislación sanitaria; se realizaron modificaciones a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para facilitar la desincorporación de la banca de las actividades estratégicas del Estado; se crearon leyes para regular los grupos financieros y se concluyó el proceso de desincorporación de los mismos; se aprobó la nueva Ley Federal de Protección al Consumidor, se aprobó la Ley de Servicio Público de Electricidad; entre otras muchas acciones que fueron implementadas como parte del proceso de armonización fiscal.¹⁹

2.3. Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas

En materia de *valor*, es importante señalar que México, aún antes de adherirse en 1987 al Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas, ya había adoptado el denominado "*valor de Bruselas o valor normal*".

En este sentido, la "Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación", disponía en su artículo 1o. que: "la base gravable para la aplicación de la cuota ad-valorem del Impuesto General de Importación es el valor normal de las mercancías a importar", tal definición de valor se basaba en el concepto creado por el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas.²⁰

Por lo anterior tomaré como antecedente los dos Convenios básicos creados por el Consejo de Cooperación Aduanera sobre Nomenclatura y Valor en Aduana.

¹⁹ Cfr. Blanco, *Op. Cit.*

²⁰ Cfr. Poder Ejecutivo Nacional, "Ley de Valoración Aduanera de las mercancías de importación", *Diario Oficial de la Federación*, México, Tomo CCCLI, num. 39, 27 de diciembre de 1978, pp. 2-4.

2.3.1. Noción teórica (Valor Normal)

EL VALOR NORMAL. Se refiere a aquel en el que se incluye dentro de la base gravable los gastos de Costo, Seguro y Flete (Cost Insurance and Freight en sus siglas inglesas), en donde el vendedor cubre tales gastos y su responsabilidad termina en el momento en que la mercancía se encuentra en la aduana para su despacho, presumiendo que la cantidad pagada por el importador al exportador es la única contraprestación que este último recibirá por dichas mercancías, es decir que no existe una asociación de negocios (actualmente denominada vinculación), por lo tanto, los impuestos a la importación y el cumplimiento de restricciones o regulaciones no arancelarias quedan a cargo del importador.

El valor normal es una noción teórica pues ésta toma como base gravable del impuesto al comercio exterior al *precio al que se vendería* la mercancía que se ha de valorar, en condiciones determinadas, por lo que la autoridad aduanera contaba con facultades que le permitían incrementar el valor consignado en la factura discrecionalmente.

En este sentido, el Anexo I del Convenio sobre Valor en Aduana de las mercancías en su artículo primero dispone que "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 decir *el precio que se estima* pudiera fijarse para estas mercancías, en el momento en que los derechos de aduanas son exigibles, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro".²¹

Por su parte, la legislación nacional al armonizarse con el Consejo de Cooperación Aduanera, disponía en su art. 1 que "por valor normal se entiende el que correspondería a las mercancías a importar en la fecha de su llegada a territorio nacional, conforme a lo dispuesto por el Código Aduanero, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un

²¹ Dirección General de Aduanas, *IX Seminario Interamericano sobre Valoración en Aduana de las Mercancías, Notas explicativas de la definición de valor de Bruselas, Convenio sobre Valor en Aduana de las mercancías: Anexo I*", S.E., S.F. mimeo, pp. 147

vendedor independientes uno del otro".²²

La definición de Bruselas optó por la noción teórica del valor pues con ella se podía reflejar con la mayor fidelidad posible la práctica comercial en condiciones de libre competencia. Con su aplicación, la autoridad aduanera contaba con cierta seguridad en contra del fraude (subvaluación), y al mismo tiempo protegía a los importadores de buena fe de la competencia desleal y de la arbitrariedad administrativa.

En la noción teórica del valor, se puede observar la intención de aplicar la equidad, pues con ella se pretendía establecer una fórmula única que asegurará la equidad en la valoración de todas las mercancías importadas, sin embargo, el resultado fue contrario en la medida en que la autoridad aplicaba un criterio discrecional ante conceptos incrementables y no incrementables, por lo que se adoptó la determinación del valor en aduana a partir del precio establecido en la factura de compra presentada al momento del despacho aduanero, pues el concepto de valor normal fue creado en base a condiciones de libre competencia.

2.3.2 Método de valoración aplicado por la legislación nacional.

La Ley de Valoración Aduanera de mercancías de importación de 1978, acorde con la noción teórica del valor, establecía un método único de valoración, el cual disponía que "para determinar el valor normal (de las mercancías) se partiría, 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".²³

²² "Ley de Valoración...", *Op. cit.*

2.3.3. Elementos del valor normal (Noción teórica)

El valor normal estaba formado de cinco elementos básicos que permitía su determinación para efectos de la base gravable:

1. Precio, el cual se fijaría en el contrato de venta y que representa el *valor que se estima* pudiera fijarse como consecuencia de una venta en condiciones de libre competencia, este debía tener en cuenta las características propias de la mercancía (calidad, estado, origen, nivel comercial, etc.)
2. Tiempo, definiendo este invariablemente como el momento en que los impuestos al comercio exterior son exigibles, es decir a momento de su introducción al territorio nacional.
3. Lugar, establecido como aquel en que las mercancías son entregadas al comprador, es decir, el puerto o lugar de introducción en el país de importación.
4. Cantidad, para la que no existía limitante alguna en la definición de Bruselas, pues la valoración de mercancías se realizaba sobre la base de aquellas que se presentaran para tales efectos.
5. Nivel, considerando como tal a los términos del contrato que se hubiera pactado entre el importador y el exportador.

De esta forma, "la definición de Bruselas considera un contrato de venta que reúna las siguientes condiciones: referirse a las mercancías importadas, estar concertado en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno del otro en el momento en que son exigibles los derechos y prever la entrega al comprador en el puerto o lugar de introducción al país de importación".²⁴

La noción teórica de valor adoptada por el Consejo de Cooperación Aduanera consideraba que la base gravable para los impuestos de importación era el valor normal, mismo que se estipulaba en un contrato de compra / venta, siempre y

²³ *Ibidem*, art. 3, pp. 2.

²⁴ Dirección General de Aduanas *Op. cit.* pp. 35

cuando reuniera las condiciones referidas en el párrafo anterior y que el precio no estuviera influido por condiciones ajenas al mismo, como sería el caso de la existencia de una asociación de negocios o vinculación.

Derivado de los convenios básicos sobre el Valor en Aduana y Nomenclatura, el Consejo de Cooperación Aduanera, conformó ocho Comités de trabajo, dos Subcomités y un Grupo Asesor de Formación que cubrían las cuatro funciones básicas del Consejo: 1) financiera, 2) técnica aduanera, 3) nomenclatura y clasificación y; 4) Valoración y Formación.²⁵

De estos Comités describiré los dos más importantes para su análisis.

Comité de Valor. Encargado de controlar y coordinar la interpretación y aplicación de la definición de valor de manera homogénea mediante la emisión de notas explicativas para tales efectos, así como de recomendaciones a los miembros y al Consejo mismo encaminadas a la adopción generalizada de métodos uniformes y de reglamentaciones con ellos relacionadas. Asimismo se encarga de la difusión de los métodos de valoración aceptados por el Consejo

Comité del Sistema Armonizado el cual se dio la tarea de elaborar una nomenclatura de aplicación universal que sustituyera a la que se aplicaba hasta 1987, en la que la descripción y codificación de mercancías sirviera para fines aduaneros, comerciales, de estadística y para el correcto transporte, a la cual se le denominó "**Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías**"²⁶

²⁵ Poder Ejecutivo de la Federación, "Convenio Constitutivo del Consejo de Cooperación Aduanera", *Diario Oficial de la Federación*, México, Tomo CDXVI, num. 1, 2 de mayo de 1988, pp. 3-9.

²⁶ El 14 de junio de 1983 se constituyó el "Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de mercancías", una vez concluida la elaboración del Sistema, se estableció que la fecha de su entrada en vigor sería el 1o. de enero de 1987 o bien el 1o. de enero siguiente a la fecha en que 17 Estados o uniones aduaneras o económicas lo hubieran firmado sin reserva de ratificación. Este Sistema entró en definitiva el 1o. de enero de 1988.

2.3.4. Sistema armonizado de designación y codificación de mercancías.

Su mayor logro fue la agilización de la comercialización, la reducción de los tiempos y costos en las operaciones y trámites de comercio exterior, su principal ventaja fue el hecho de que una vez que se contó con una nomenclatura de aplicación universal, la documentación aduanal involucrada en los trámites de importación y exportación se pudo estandarizar, generando información estadística más exacta y comparable, y por lo tanto un mayor control interno para cada país en tanto que dicha información podía ser utilizada para realizar cruces de información y así detectar a aquellos contribuyentes que realizaban acciones encaminadas a evadir o eludir al fisco federal u órgano recaudatorio de cada país. La elaboración del sistema tuvo como fundamento, la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera, la Clasificación Estándar para el Comercio Internacional, la nomenclatura de Canadá y la de Estados Unidos.

La entrada en vigor del sistema armonizado resultó de gran importancia para la valoración de las mercancías en la medida en que con él se unificó la codificación de un mismo tipo de mercancías, a través de la utilización de una terminología comercial e internacionalmente conocida, partiendo de lo más sencillo a lo más elaborado con la ayuda de notas explicativas que permitían su mejor interpretación y ubicación, situación que no se había logrado con ninguna otra nomenclatura pues existían varias de ellas que diferían en aspectos esenciales que no favorecían a los flujos comerciales, incluso tratándose de mercancías idénticas o similares, pues se generaban confusiones desde el momento de tratar de determinar la designación de las mismas, clasificarlas y por ende su valoración. Una ventaja práctica y objetiva de la utilización del sistema se refleja directamente en las diferentes etapas de la comercialización, pues está comprobado que la utilización de la Clasificación Arancelaria comienza desde la elaboración de las facturas de compra - venta, la elaboración de los certificados de origen, la asignación de permisos de importación o exportación, de conocimientos de embarque, de póliza de seguros, en los pedimentos de importación, por lo que la utilización de codificaciones de aplicación e

Interpretación internacional representó el resultado de los procesos de globalización sin olvidar que uno de los principios básicos del Sistema era el de otorgar a una mercancía idéntica o similar producida en un país el mismo trato que se le daría en otro considerando las diferencias cuando éstas fueran determinantes para efectos su valoración.

El "*Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías*", es precisamente el hilo conductor entre el valor normal definido por el Consejo de Cooperación Aduanera y el valor en aduana aplicado por el GATT, al cual, la legislación mexicana tuvo que adecuarse para poder iniciar las negociaciones de integración a diversos Acuerdos Comerciales y así contar con un mismo sistema de codificación de mercancías, es decir una sola definición de valor y métodos congruentes con estos y con las condiciones en que el comercio internacional se venía desarrollando. Entre otros se destaca el Tratado de Libre Comercio con América del Norte, los Acuerdos de Complementación Económica con Chile, Colombia, Venezuela, Bolivia, los cuales representaron para México su incorporación a los procesos de globalización y más aún, en relación con su principal socio comercial (Estados Unidos).

2.4. Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (hoy Organización Mundial del Comercio).

Con la adhesión de México al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) en 1986, nuestro país inició la etapa de apertura comercial de manera formal y en ciertos aspectos intensiva. El GATT fue un acuerdo multilateral de cooperación comercial que agrupaba a 112 países (actualmente son 124), representando más del noventa por ciento del valor y volumen del comercio mundial, se encargó no sólo de las cuestiones comerciales sino también, de la solución de controversias, del arbitraje internacional, de salvaguardas, y en general de áreas de interés específico para los países miembros. Se caracterizó por ser un código de principios internacionales a observar por los países miembros en aras de relaciones comerciales en un ámbito de competitividad e igualdad, considerando los niveles de

desarrollo de cada país. Esto implicó para México modificaciones y armonización fiscal en lo que a valoración se refiere, punto importante para este trabajo.

El GATT fue un tratado comercial multilateral que funcionó como un conjunto de principios y normas convenidos para regir y legitimar las políticas comerciales del comercio mundial, incluso proteccionistas, pues su función básica era la disminución de la protección, básicamente en cuanto a aranceles y permisos; un foro de negociaciones para reducir los obstáculos arancelarios y no arancelarios al comercio entre los países miembros, y un "tribunal" internacional donde los gobiernos podían resolver sus diferencias comerciales. El 15 de abril de 1994, México suscribió el Acta Final de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales y por lo tanto el Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio, misma que enarbó los fundamentos del órgano precesor con el objeto de regir al comercio internacional. Uno de estos fundamentos es el hecho de que esta organización no acepta ni tolera la existencia formal de políticas comerciales proteccionistas.²⁷

Como resultado de las negociaciones de la Ronda Uruguay, se generó un instrumento jurídico en materia de valoración aduanera que muestra la posición de la Organización Mundial del Comercio ante el fenómeno de la subvaluación de mercancías. Dicho documento se denominó "Decisión relativa a los casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado"²⁸, la cual en esencia resulta coherente con las disposiciones contenidas en la Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones de mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público²⁹, cuyo objeto principal fue combatir este fenómeno.

²⁷ Ver Ramón Tamames, *Estructura Económica Internacional*, México, Alianza Editorial, 1991, o a Luis Malpica de la Madrid, *¿Que es el GATT?*, México, Grijalbo, 1979.

²⁸ Ver Apéndice I.

²⁹ Poder Ejecutivo de la Federación, "Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de

Los fundamentos de la Organización Mundial del Comercio son:

1. *Cláusula de la Nación más Favorecida* que se refiere al derecho que tiene cada país miembro de exigir toda concesión, privilegio y/o reducción arancelaria que cualquier otro u otros se otorguen entre sí, pretendiendo con ello evitar que se lleven a cabo negociaciones bilaterales.
2. *Reciprocidad*. Entendiéndose por ésta a la concesión, beneficio o privilegio otorgado por un país miembro, debiendo ser compensados por él o los países beneficiados ya sea con el mismo trato a los mismos productos negociados o con otros distintos.
3. *La no discriminación* la cual implica que los países miembros cuentan con las mismas facilidades, condiciones, derechos y obligaciones para con el resto de los países, es decir, que el tipo de gobierno, de sistema económico y social de ninguna manera puede afectar o condicionar las relaciones comerciales entre ellos y mucho menos, los países miembros pueden constituirse en bloques con el objeto de presionar mediante la aplicación de represalias, embargos o castigos.
4. *Igualdad entre los estados miembros*. Implica en teoría, que todos y cada uno de los miembros independientemente de su nivel de desarrollo y poder económico, cuentan con el mismo poder de voto. Sin embargo, un país considerado subdesarrollado o en desarrollo como es el caso de México, contaba y cuenta actualmente con el derecho de recibir un trato preferencial en el momento de las negociaciones sobre las reducciones arancelarias, así mismo tiene la posibilidad de aplicar salvaguardas, cláusulas de escape y excepciones, con las que de alguna manera se otorga a dichos miembros mayores beneficios ante los países considerados desarrollados o industrializados generando relaciones comerciales en términos comerciales más equitativos y justos.
5. *Cláusula de Tratamiento Nacional*. Una vez que las mercancías son debidamente importadas y realizado el pago de los impuestos correspondientes, las mercancías

deberán circular libremente por el territorio de los países miembros sin que se les discrimine por su origen y/o procedencia.

Por último el principal de sus fundamentos para efectos de la armonización fiscal que nuestro país tuvo que llevar a cabo, fue el siguiente:

6. *Papel de los aranceles*, (tarifas), la Organización Mundial del Comercio dispone que estos deben ser los únicos reguladores a la entrada de las mercancías al territorio de las partes contratantes, su aplicación debe obedecer a razones fundamentadas y tienden a desaparecer.

2.4.1. Noción positiva (Valor en Aduana)

En cuanto a valor se refiere, el GATT (hoy O.M.C.) elaboró el "*Código de Valoración Aduanera*" o "*Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*", el cual era uno de los cinco Códigos de Conducta a los que los países miembros podían adherirse (los otros cuatro se referían a: 1) Acuerdo sobre compras al Sector Público, 2) Acuerdo sobre procedimientos para el trámite de licencias de importación, 3) Código sobre subvenciones y derechos compensatorios y 4) Acuerdo sobre obstáculos técnicos al comercio ó Código de Normalización).

En el protocolo de adhesión de México al GATT nuestro país se comprometió a que a más tardar el 31 de diciembre de 1987 adoptaría alguno (s) de los Códigos de Conducta que el Acuerdo General había elaborado, de los cuales uno de los adoptados fue precisamente el "*Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*".³⁰ Finalmente, el único código de conducta que México no suscribió fue el de compras al sector público.

El Código de valoración aduanera tuvo como finalidad el establecimiento de un sistema equitativo, uniforme y neutral para aplicar la valoración de las mercancías en

³⁰ Cfr. Poder Ejecutivo de la Federación, "Acuerdo relativo a la aplicación del art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio", *Diario Oficial de la Federación*, México, Tomo CDXV, num. 17, 25 de abril de 1988, pp. 3-28.

aduana. A su firma, "México se comprometió a armonizar todos los procedimientos de valoración en aduanas para las mercancías importadas con el artículo VII del Acuerdo General y ratificó la decisión de eliminar los precios oficiales de la TIGI a más tardar el 31 de diciembre de 1987".³¹

A diferencia de la definición de valor normal, o de Bruselas, también llamada *noción teórica*, la definición de valor en aduana del GATT, se considera la "*noción positiva*" pues en ella se establece que la base gravable para efectos de la valoración de las mercancías y por ende del pago de los impuestos al comercio exterior es el precio al que se vende la mercancía que se ha de valorar, tomando en cuenta si este precio está influido o afectado por una serie de condicionantes que determinan si un concepto es deducible o incrementable de la base gravable. Estos conceptos deducibles o incrementables son el resultado de las relaciones particulares entre el comprador (importador) y el vendedor (exportador), es decir los términos de venta. Para efectos de obtener la base gravable, el GATT incorporó el concepto de mercancías similares, mismo que no estaba contemplado en la noción teórica del valor (valor Bruselas), para que cuando hubiera imposibilidad de aplicar los ajustes que fueran necesarios en las mercancías a valorar o mercancías idénticas, se pudiera acudir a mercancías consideradas similares.

Una vez adoptado por México este Código de Conducta, la legislación nacional tuvo que modificarse porque se seguía utilizando la definición de valor del Consejo de Cooperación Aduanera, y aunque la nueva definición de valor del GATT contenía elementos propios del Consejo, era indispensable realizar la "armonización" legal correspondiente.

El 27 de julio de 1992, se modificó la Ley Aduanera en el capítulo correspondiente a valor, para iniciar su vigencia a partir del 1º de enero de 1993, considerando que la modificación radicaba principalmente en que la base gravable para efectos de los impuestos al comercio exterior dejaría de ser el valor normal por el valor en aduana, estableciendo también los diferentes métodos de valoración.³²

³¹ Jorge Wittker, *Op cit*, pp. 367 (TIGI Tarifa del Impuesto General de Importación)

³² Poder Ejecutivo de la Federación, "Ley que armoniza diversas disposiciones con el Acuerdo General sobre

2.4.2. Métodos de Valoración

El primer método de valoración se refiere al valor en aduana o valor de transacción, definido por la ley aduanera vigente como el precio pagado o por pagar por las mercancías sin que dicho precio se vea afectado por los costos de seguro y flete como sucedía con el valor normal, la misma ley establece bajo qué circunstancias se considerarán incrementables o deducibles determinados gastos, dependiendo de quien se hace cargo de dichos gastos (el vendedor o el comprador).

Los artículos 64 al 78 de la Ley Aduanera relacionados con los métodos de valoración³³ utilizables en México se encuentran acordes con los contenidos en el Código de Conducta relativo a valor en el GATT, en ambos casos se aplican en orden sucesivo y por exclusión. A grandes rasgos se caracterizan en lo siguiente:

Valor de transacción de mercancías idénticas o precio pagado o por pagar, se refiere a aquellas que son objeto de valoración, vendidas en momentos aproximados y a un mismo nivel comercial, el cual se asienta preferentemente en documentos comerciales (factura o nota de remisión). Cuando no existen operaciones en el mismo nivel comercial o en las mismas cantidades, se utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas en diferente nivel comercial o cantidades distintas, pero en ese caso deberán efectuarse los ajustes que corresponda a efecto de que la valoración se haga sobre bases razonables.

Valor de transacción de mercancías similares se refiere a aquellas que sean sujetas de valoración, siempre y cuando estas sean vendidas para ser exportadas a nuestro país, en un momento aproximado y vendidas en un mismo nivel comercial y cantidades semejantes. Igualmente, de no existir tales mercancías en cantidades similares y vendidas en el mismo nivel comercial, se aceptarán aquellas mercancías similares vendidas en cantidades distintas y en diferente nivel comercial, realizando los ajustes que permitan valorar en condiciones de igualdad.

Aranceles Aduaneros y Comercio, los tratados para evitar la doble tributación y para la simplificación fiscal", (Ver apartado relacionado con la Ley Aduanera, artículos 48 al 55-E), *Diario Oficial de la Federación*, México, Tomo CDLXVI, num. 14, 20 de julio de 1992.

³³ Cfr. Poder Ejecutivo de la Federación, "Ley Aduanera", *Diario Oficial de la Federación*, México, Tomo DVII, num. 12, 15 de diciembre de 1995, pp.9 - 97.

Valor o precio unitario, el cual se determinará considerando:

a) Si las mercancías objeto de valoración u otras idénticas o similares se venden en el Territorio Nacional sin sufrir alteración alguna, es decir en el mismo estado en que son importadas, se podrá obtener el valor de aquel que resulte como precio unitario en el mismo momento o en momento aproximado al de la importación de las mercancías sujetas a valoración, siempre que tal operación no se realice entre personas físicas o morales vinculadas o con asociación de negocios.

b) Si no se venden mercancías idénticas o similares a aquellas que se estén valorando en el mismo estado en que se hubieran importado, el valor se podrá determinar sobre la base del precio unitario al que se venda la mayor cantidad de las mercancías importadas después de haber sido sujetas a procesos de transformación o elaboración, siempre y cuando no exista vinculación o asociación de negocios entre el importador y el exportador, efectuando los ajustes que correspondan derivadas de los mismos procesos de transformación y/o elaboración, y que la venta de la mercancía ya transformada se realice en un plazo que no exceda de noventa días posteriores a su importación.

Valor reconstruido, éste se determina considerando la suma del costo o valor de los materiales que se utilizaron para su fabricación o producción, una cantidad global por concepto de beneficios y gastos generales, y el costo de aquellos trabajos de ingeniería, creación, perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del Territorio Nacional. En este caso, la mercancía que servirá para valorar se considerará de la misma especie o clase.

Método de aplicación flexible o múltiple. La base gravable se determinará con este método cuando no se puedan aplicar los otros cuatro métodos en estricto sentido, considerando los mismos pero bajo criterios un tanto más flexibles.

2.4.3. Precios Estimados vs. Precios Oficiales

La Ley de Valoración Aduanera de mercancías de Importación de 1978³⁴, en relación con los precios oficiales disponía como una excepción que la Secretaría de Comercio en coordinación con la de Hacienda y Crédito Público, cuando estuviera imposibilitada para obtener el valor normal de acuerdo al método único de valoración a las mercancías de importación, podría fijar o modificar los precios oficiales, con la condicionante de que estos se aplicarían en los casos en que las importaciones estuvieran provocando daños a la planta productiva nacional. Esta disposición respondía a la política de sustitución de importaciones y por lo tanto era una herramienta proteccionista, pues los bienes a los que se les había establecido un precio oficial era cada vez mayor y no se justificaba su aplicación.

Cuando México externó su deseo de adherirse al GATT (hoy O.M.C.), se estimó que la aplicación de precios oficiales en nuestro país eran incompatibles con el art. VI del GATT y por lo tanto nuestras autoridades debían adoptar medidas para que el Sistema de Valoración en la Aduana se ajustase a las disposiciones que el Acuerdo había emitido .

Asimismo, se reconoció que México, desde el 1o. de enero de 1979 había optado por introducir en su sistema de valoración el valor normal o valor Bruselas, a excepción de algunos productos, para los cuales aplicaba "Precios Oficiales". En este sentido, el protocolo mismo disponía que México se esforzaría para que en el caso de las mercancías a las que se les había determinado precios oficiales, se les aplicara lo dispuesto en el art. VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio, mediante la utilización de los principios generales de valoración de la Ley Mexicana de Valoración Aduanera de mercancías de importación, vigente para 1978, condicionando a que si para el 31 de diciembre de 1985 México continuaba haciendo uso de los precios oficiales, las partes contratantes examinarían su posición para de esa forma tomar una decisión conjunta al respecto.³⁵

Finalmente los precios oficiales como tales se eliminaron, sin embargo en 1994 la

³⁴ "Ley de Valoración", *Op. cit.*, art. 1.

³⁵ Luis Malpica de la Madrid, *Op cit.*, pp.34

Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitió la "Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público"³⁶ como respuesta al crecimiento desmedido de importaciones a nuestro país de mercancías subvaluadas o subfacturadas que tenían como objetivo principal evadir parcialmente el pago del impuesto general de importación. Este mecanismo, su aplicación y desventajas, se analizarán con más detalle en el siguiente capítulo.

³⁶ Poder Ejecutivo de la Federación, *Op. cit.* "Resolución que establece el mecanismo..."

3. La subvaluación de mercancías en México.

3.1. Marco Legal.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: artículos 14, 16 y 131.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal: artículos 18 y 31 fracciones XI y XII.
- Ley Aduanera: artículos 32 último párrafo, 36 fracción I, inciso e), 43 último párrafo, 58, 59, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 80, 81 fracción II, 144 fracciones IV, VI, VII, XI, XII, XIII y XVI y 152.
- Código Fiscal de la Federación: artículos 15-B, 26, 42 fracción II, 48 fracciones V y VI, 51, 53 inciso b) y c), 54 y 55.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado: artículos 14 fracción V, 24, 25, 26 y 27.
- Ley del Impuesto sobre la Renta: artículos 24 fracciones XI y XVI, y 41.
- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria: artículo 30, fracciones I, IX, XII, XIV, XVIII, XIX Y XXIII; artículo 31 y artículo 41 apartado B fracciones IV, VI, VII, X, XII, XIII y XVII.
- Reglamento de la Ley Aduanera: artículos 56, 57, 58, 86, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116 y 180.
- Resolución Miscelánea en materia de comercio exterior para 1997 y sus anexos.
- Resolución por la que se dan a conocer criterios de interpretación de disposiciones relacionadas con el valor en aduana de las mercancías.

- Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Resolución que establece las reglas de carácter general relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera del Tratado de Libre Comercio de América del Norte.

Tal como se definió en el primer capítulo de este trabajo, la subvaluación o subfacturación de mercancías deberá entenderse como la alteración del valor en aduana (tomando la definición de valor actual) de las mercancías de importación con el objeto de evadir el pago total o parcial del impuesto general de importación. El valor en aduana de las mercancías, será el precio de transacción o precio realmente pagado o por pagar por ellas.

La subvaluación de mercancías de importación ha representado en México el medio más sencillo para evadir el pago parcial de impuestos al comercio exterior, práctica que es utilizada por las personas físicas o morales (contribuyentes) para obtener beneficios frente a otros importadores e incluso frente a la competencia internacional, generando con ello condiciones desleales de ventaja frente a estos.

Hasta 1993 la subvaluación de mercancías de importación no representaba el mecanismo de evasión de impuestos a la importación que con más frecuencia era utilizado, pues el contrabando en sus diferentes manifestaciones constituía la principal problemática a la que se enfrentaban las autoridades aduaneras. A raíz de la apertura comercial encaminada a la globalización económica internacional y principalmente a partir de 1994, se puso mayor interés al creciente volumen de mercancías que eran introducidas a nuestro Territorio Nacional como contrabando, situación que fácilmente podía ser observada en las calles donde cada vez era mayor el número de personas que comerciaba este tipo de mercancías, resultando no sólo la evasión de impuestos al comercio exterior sino también a los impuestos

internos, pues su comercialización no se llevaba a cabo en el comercio formal, sino en el subterráneo o informal.

Al tiempo que la introducción de contrabando se veía fortalecida, el erario federal también estaba resintiendo sus efectos directamente en los objetivos de la política fiscal *per se*, por lo que las autoridades fiscales tuvieron que poner mayor atención a este problema que parecía estar fuera de control. Como resultado de las medidas adoptadas por nuestro país, principalmente por una mayor fiscalización en las aduanas en las que se detectaban grandes flujos de entrada de estas mercancías de contrabando y posteriormente en todo el territorio nacional, se fueron reduciendo las facilidades para su introducción.

3.2. Origen y consecuencias

El resultado de esta política, también conocida de "terrorismo fiscal", aunado a los efectos y consecuencias de la apertura comercial, al intento de armonización fiscal en la política comercial, al compromiso de eliminación de los precios oficiales como tales y a la desgravación y desregulación arancelaria que subrepticamente aplicó nuestro país a raíz de su incorporación al GATT y posteriormente a su adhesión a diversos acuerdos comerciales, dieron origen a una nueva manifestación de contrabando al que se identificó en principio como "contrabando documentado", el cual pretendía otorgar a la estancia o tenencia de las mercancías de que se tratara cierta legalidad, toda vez que cuentan con la documentación que ampara su legal estancia o tenencia en el país pero en ella se puede observar que el valor en aduana o de transacción que declaran está subvaluado con el objeto de reducir la base gravable de impuestos y por lo tanto evadir parcialmente el pago de los mismos, así como del Impuesto al Valor Agregado, ya que éste se calcula considerando la base gravable para efectos del impuesto de comercio exterior, más el monto que resulte de aplicar la tasa *ad-valorem* que le corresponda, para así obtener condiciones de ventaja (desleales) frente a la competencia tanto nacional como extranjera.

La consecuencia directa de esta práctica se observó en el menoscabo del erario público en virtud de que la recaudación se vio afectada no sólo por el concepto de impuestos al comercio exterior, sino también en el impuesto al valor agregado, siendo éste, en el marco del Tratado de Libre Comercio con América del Norte, el elemento legitimador del comercio internacional puesto que, ante la tendencia de la desregulación arancelaria la no-aplicabilidad del impuesto al comercio exterior no exime a los importadores de la obligación de pagar o enterar el IVA con el objeto de volverlos deducibles ante el sistema fiscal mexicano. En este sentido, la política fiscal como parte de las funciones básicas del Estado también comenzó a reflejar los efectos de la subvaluación al verse disminuida la recaudación de impuestos, y las consecuentes alteraciones en la distribución o asignación de esos recursos, en el crecimiento económico, en la estabilidad económica y sobre todo determinando condiciones de desigualdad o inequidad entre aquellos que pagaban lo justo contra aquellos que evadían el pago de los impuestos a través de la subvaluación o subfacturación de las mercancías.

Fue así como México se vio en la necesidad de crear mecanismos que regularan este tipo de operaciones en total observancia de las disposiciones que en este sentido había emitido principalmente el GATT en sus Códigos de Conducta. Como resultado, en 1994 se emitió la "Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público", con el que se pretendía frenar el volumen de operaciones de importación subvaluadas o subfacturadas que se venía presentado en las aduanas del país, mismo que a la fecha se sigue utilizando.³⁷

La aplicación de esta resolución y de sus precios estimados no ha tenido ningún éxito, pues ha representado un mecanismo insuficiente que aun cuando pretende romper con el concepto de "precio oficial", para darle legalidad asienta en sus considerandos que acorde con las disposiciones internacionales bajo ninguna circunstancia se rechazará el valor declarado por el importador, siempre y cuando

³⁷ *Crf. Resolución que establece ..., Op. Cit*

éste garantice las diferencias que pudieran resultar en caso de que la autoridad determine que el valor efectivamente fue subvaluado,³⁸ sin que se haya logrado aprovechar la garantía presentada por el importador, toda vez que los métodos de valoración no se aplican oportuna y correctamente, si bien es cierto que el importador que presumiblemente ha introducido mercancías subvaluadas cumple con el requisito de la garantía a que hace referencia el mecanismo mediante la presentación de una fianza, si no se desvirtúa fehacientemente el valor declarado por el importador en un plazo de treinta o noventa días dependiendo de si se trata de una fianza individual o global, éstas se dan por canceladas automáticamente si la autoridad no manifiesta su intención de continuar ejerciendo sus facultades de comprobación a la compañía afianzadora, sin perjuicio de que la autoridad pueda ejercer con posterioridad sus facultades de comprobación.³⁹

3.3. Principales bienes en los que se detecta la subvaluación o subfacturación en México.

El tipo de bienes a los que la Secretaría de Hacienda ha determinado "precios oficiales", se resume de la siguiente manera:

1. Manzanas.
2. Cigarros.
3. Aceites de oliva.
4. Pastas alimenticias.
5. Vinos de mesa, cognac, brandy, whisky y ron.
6. Pañales.
7. Textiles.

³⁸ *Ibidem*, pag. 1

³⁹ *Ibidem*, artículo Sexto.

8. Calzado y sus partes.
9. Electrónicos.
10. Bicicletas.
11. Herramientas de trabajo de diferentes materiales.
12. Instrumentos de dibujo.
13. Juguetes.
14. Artículos deportivos.

De esta forma, podemos observar que el tipo de productos para los que se han determinado precios estimados son principalmente bienes de consumo final.

Aún cuando Resolución de precios estimados es coherente con los compromisos de México en el seno de la O.M.C., el problema de la evasión de impuestos vía la subvaluación o subfacturación de mercancías no ha podido ser frenado y, por el contrario, se ha incrementado considerablemente al resultar mayores los beneficios obtenidos que el costo que pudiera generarse en cumplimiento de la Resolución mediante la presentación de la garantía correspondiente, a sabiendas de que la autoridad no ha logrado obtener resultados mediante la aplicación del mecanismo creado para tales efectos ya que la garantía que tiene que presentar el importador corresponde a un monto igual al 50% de las contribuciones causadas considerando el valor normal por él declarado. De la experiencia en incidencias de valor, se ha observado que el valor de las mercancías declarado para efectos aduaneros, es considerablemente más bajo que lo que efectivamente pagaron, por lo que la garantía no resulta lo suficientemente alta para compensar el daño que se está causando al erario público.

3.4. Importancia de la fiscalización

Para corregir el problema antes señalado, resulta importante aplicar un sistema fiscal enfocado a obtener elementos suficientes para comprobar que determinado contribuyente está introduciendo mercancías subvaluadas, afectando directamente al erario público y a la planta productiva nacional que en estricto cumplimiento a la legislación nacional cubre correctamente los impuestos que le corresponden. De alguna manera, este problema podría solucionarse si la autoridad contara con una base de datos que reflejara fidedignamente los precios que en condiciones normales corresponderían a las mercancías que comúnmente se subvalúan para efectos aduaneros.

Otro de los problemas que se enfrentan con relación a la subvaluación de mercancías de importación, se deriva de los tiempos que transcurren entre que se introduce la mercancía y el momento en que la autoridad pretende realizar actos de comprobación, mediante la revisión de contabilidades, libros y registros de las empresas, aún después de transcurridos los plazos a que se refiere la resolución de precios estimados (treinta cuando se trate de garantías que amparan operaciones individuales o noventa días cuando se trate de fianzas globales). Sucede que en muchas ocasiones, cuando la autoridad pretende notificar algún requerimiento las empresas ni siquiera existen porque han sido dadas de baja del padrón de importadores e incluso de la cuenta única nacional, así que en caso de que la autoridad hubiera determinado un crédito fiscal por concepto de evasión de impuestos por mercancías subvaluadas no hay quien responda por éstos, perdiéndose recursos fiscales.

Los programas de fiscalización, en cuanto a valor se refiere, implican el establecimiento de lineamientos, criterios y normas que deben observar las autoridades aduaneras cuando, en ejercicio de sus facultades de comprobación verifiquen y determinen el valor en aduanas declarado por las mercancías de importación, así como el momento jurídico de aplicación, criterios, requisitos y depuración de los casos en que se encuentran diferencias entre el valor asentado

para efectos de determinar los impuestos correspondientes y aquel que efectivamente hubieran pagado. Las investigaciones enfocadas para la planeación y programación de las auditorías que resulten, así como la aplicación en orden sucesivo y por exclusión de los métodos de valoración tal como lo dispone la normatividad existente, constituyen los pasos que deben observar las autoridades aduaneras al iniciar las facultades de comprobación en cualquiera de sus manifestaciones.

El seguimiento de la fiscalización en los casos de subvaluación de mercancías, se puede llevar a cabo mediante la revisión de documentos en los que básicamente se presentan diferencias en cuanto a los valores asentados dependiendo el uso que se les pretenda dar, es decir, que por ejemplo, para efectos del pago de los impuestos a la importación el contribuyente buscará reducir a toda costa la base gravable lo cual representa la subvaluación. Sin embargo, para efectos del pago del impuesto sobre la renta, el mismo contribuyente, tratará de comprobar la mayor cantidad de gastos posibles para hacer deducciones y por lo tanto reducir de igual forma su base gravable, es precisamente ese momento donde la autoridad cuenta con mayores posibilidades de detectar una posible evasión de impuestos, algo que comúnmente se denomina "cruce de información".

Los documentos que deben ser revisados para el cruce de información son: las declaraciones de impuestos, los contratos de uso de nombre comercial, el contrato para el uso de franquicia, los contratos de uso y explotación de patentes, los contratos sobre derechos de autor, los contratos de uso y explotación de obras artísticas, los contratos para el pago de regalías sobre grabaciones; así como los pagos que realicen las personas físicas y morales por transferencia de tecnología, la información comercial, científica y en su caso cualquier otro concepto de forma análoga que se pudiera presentar en los actos de comprobación de la autoridad, así como la documentación aduanera y contable como sería el pedimento de importación y documentación anexa, facturas comerciales, conocimientos de embarque y/o guías aéreas en su caso, fianza cuando el valor declarado sea menor

al estimado por la S.H.C.P., documentos que demuestren el cumplimiento de las restricciones o regulaciones no arancelarias que correspondan, incluyendo la certificación de origen, la manifestación de valor, la hoja de cálculo, los registros contables o auxiliares, registros bancarios o de cuentas de inversión, cuentas y documentos por cobrar, cuentas y documentos por pagar, gastos, compras e inventarios.

Sin embargo, actualmente dentro de este universo de documentos a revisar, no se ha considerado complementar esta información considerando el comportamiento fiscal que reflejan las declaraciones de impuestos federales.

La mayoría de estos documentos también denotan operaciones realizadas entre empresas que pudieran estar asociadas en negocios o vinculadas y que a su vez, dicha relación repercute o influye sobre el valor de transacción de las mercancías. En este sentido se debe entender por vinculación a la relación de negocios existente entre dos o más personas físicas o morales en donde se presentan una de las siguientes circunstancias o la convergencia de varias de ellas: cargos de dirección o responsabilidad de los miembros de una de estas sobre la otra u otras empresas, reconocimiento legal sobre su asociación de negocios, relación de patrón y trabajador, propiedad, control o posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación, con derecho de voto en ambas, si estas personas físicas o morales están a su vez controladas por una tercera, o si juntas controlan a otra, si se trata de personas miembros de una misma familia, pero en todos los casos, deberá existir una afectación directa sobre el precio de transacción derivada de dicha relación, es decir, que basándose en la relación de vinculación, el precio de transacción no es el mismo que el que se otorga a otra persona física o moral no asociada o vinculada.⁴⁰

De la revisión de los documentos antes señalados se obtiene información de mucha importancia para el correcto seguimiento de los programas de fiscalización. Por ejemplo, los pedimentos de importación aportan los datos generales del importador y

del exportador, del tipo de operación que se realiza, del origen de las mercancías y de las contribuciones que fueron pagadas por las mercancías al momento de su introducción al territorio nacional. De las facturas comerciales se puede observar si se da cumplimiento a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación⁴¹, el término de venta utilizado (incoterm), el cual en principio refleja los gastos efectuados por el importador y los costos que cubre el exportador, mismo que pueden repercutir en la base gravable para el pago de los impuestos. En los conocimientos de embarque o guías aéreas, marítimas, ferroviarias o terrestres, se puede verificar que los datos que contienen coincidan con el resto de documentación, toda vez que en ellas se relaciona la mercancía a transportar, señalando cantidad, clase, tipo, etc.

Por su parte la fianza por precios estimados debe ser vista como un foco rojo cuando de manera reincidente el mismo contribuyente hace uso de ellas, situación que invariablemente está relacionada con el origen de las mercancías.

Uno de los documentos de mayor relevancia en materia de valor lo constituyen las manifestaciones de valor y las hojas de cálculo, pues en ellas el Agente Aduanal o la persona que hubiera determinado el valor en aduana, deberá proporcionar, cuando así lo requiera la autoridad en el ejercicio de sus facultades, los elementos que hubiera considerado para la determinación del valor en aduana, este valor es desglosado en la hoja de cálculo, en ella se vierten identificando claramente los cálculos que corresponde a los gastos a cargo del importador por concepto de comisiones de venta, gastos de corretaje, gastos de envases y embalajes, de carga y descarga, fletes y seguros, gastos por concepto de materiales y tecnología proporcionados por el proveedor extranjero, así como cualquier otro gasto que se origine como consecuencia de la determinación del precio de transacción. Si el cálculo y determinación del valor en aduana estuvo a cargo del Agente Aduanal, con estos documentos también se determina si éste resulta responsable solidario. Todos estos datos deben coincidir con lo asentado en la factura comercial.

⁴⁰ Artículos 68 y 69 de "Ley Aduanera 1996", *Op. cit.*,

Es importante señalar que el valor en aduana está conformado de la siguiente manera:

Valor comercial + Incrementables - No incrementables = Valor en aduana,

Por lo tanto, la aplicación correcta de los incrementables es prioritaria por ser estos los gastos cubiertos por el importador, siempre y cuando estos formen parte del precio pagado y se encuentren asentados en la factura y desglosados en el pedimento. Si estos conceptos hubieran sido cubiertos por el exportador, deberá demostrarse mediante la presentación de los contratos, facturas, comprobantes de pago, cheques, etc. que así lo demuestren.

El problema de las operaciones de comercio exterior en las que se detectan irregularidades relacionadas con la subvaluación de mercancías no debe ser visto en forma aislada como un problema de evasión parcial de los impuestos al comercio exterior, pues de ella se derivan diferencias en el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta y sólo a través del cruce entre lo declarado, para efectos de cumplir con diferentes obligaciones la autoridad podrá obtener elementos que le permitan comprobar el perjuicio al erario federal y a la política fiscal integral.

Con el objeto de ejercer las facultades de comprobación que la legislación nacional confiere a la autoridad competente en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Administración General de Auditoría Fiscal Federal, Administración Especial de Auditoría Fiscal, Administraciones Locales de Auditoría Fiscal y la Administración Central de Comercio Exterior), será de gran utilidad la práctica de visitas domiciliarias en las que se realicen Revisiones de Gabinete para hacer cruces de información, pues éstas tendrían como finalidad verificar el posible impacto de la inconsistencia de valor en la determinación de contribuciones, y en su caso, las cuotas compensatorias y las multas. Sin embargo, es de considerarse que la verdadera importancia de los resultados que se pueden obtener con un sistema fiscal que garantice la correcta fiscalización y la continuidad de esta, se reflejaría en que se

⁴¹ Artículos 29 y 29-A del "Código Fiscal..." *Op. Cit.*

revise también el cumplimiento que esa persona física o moral haya dado las obligaciones en materia de impuestos internos como lo sería el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta.

Está comprobado que la recaudación del erario federal por concepto de impuestos al comercio exterior, representa una parte mínima del universo de la recaudación, sin embargo cuando se observa que derivado de la omisión parcial del pago del impuesto a la importación se pueden descubrir irregularidades en el pago de los impuestos internos, el resultado de la fiscalización resulta mucho más valioso.⁴²

Pese a que los resultados de la aplicación del mecanismo de precios estimados no repercuten directamente en el incremento de la recaudación, deberíamos ver en este el hilo conductor de programas de fiscalización más completos, como serían las revisiones de gabinete o revisiones integrales que de manera específica estarían dirigidos a detectar dentro de una base de datos a los contribuyentes que de manera recurrente están introduciendo mercancías de importación subvaluadas o subfacturadas, lo cual sería sencillo detectar cuando derivado de la revisión integral de sus operaciones, la mayoría de estos contribuyentes tienen que compensar esa subvaluación o subfacturación con mayores gastos, los cuales en el mejor de los casos maquillan la información incluyendo gastos inexistentes, mientras que la mayoría de ellos paradójicamente no declaran lo efectivamente pagado, sino una cantidad mayor a la que se había declarado al momento de la importación, pues de lo contrario, el monto que por concepto de impuesto sobre la renta tendrían que pagar resultaría mucho más elevado de lo que efectivamente están obligados, pues los "ingresos" de estos contribuyentes no estarían debidamente comprobados como gastos.

Actualmente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria cuenta con una base de datos que refleja las "incidencias

⁴² Ver Anexo I

de valor" en las que se puede distinguir a los "actores" que se encuentran involucrados en operaciones de importación de mercancías subvaluadas con mayor frecuencia, como es el caso de los exportadores, los agentes aduanales, los importadores, las fracciones arancelarias más sensibles a la subvaluación e incluso los vistas aduanales. Sin embargo, el problema al que se enfrenta la autoridad es que a pesar de contar con esta información son distintas autoridades las que se encargan de revisar lo relacionado con la subvaluación y quienes revisan los impuestos internos, de tal forma que se pierde continuidad en los programas de fiscalización al tratarse de revisiones a renglones específicos y no revisiones integrales.

Por otra parte, de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Comercio Exterior⁴³ el establecimiento de medidas de regulación y restricción no arancelarias a la importación, exportación, circulación o tránsito de mercancías sólo podrán ser exigibles cuando previamente se hubieran sometido a la Comisión de Comercio y se hubieran publicado en el Diario Oficial de la Federación, identificando a las mercancías por fracción arancelaria y la nomenclatura que corresponda a la Ley General de Importación o Exportación, según corresponda. Ante esta situación las autoridades aduaneras enfrentan un problema de exigibilidad pues el Anexo de la Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones de mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pese a haber sido publicado en el órgano de difusión competente, de identificar a las mercancías por su fracción arancelaria, no utiliza la nomenclatura correcta, además de que en muchos casos sólo debe aplicarse a un determinado tipo de mercancía (vs. televisores de determinadas características, ropa con contenidos específicos de algodón, seda, u otro material, etc). En este sentido el vista aduanal encargado de determinar si es exigible o no el cumplimiento de las disposiciones de esta resolución debe contar con elementos e instrumentos muy

⁴³ Artículos 17 y 20 de la "Ley de Comercio Exterior", *Op. Cit.*

precisos para determinar tal circunstancia, posteriormente en los casos en que el importador hubiera presentado la garantía de precios estimados, resulta indispensable que la autoridad cuente con una base de datos completa y respaldada del valor comercial de todas las mercancías que estén sujetas al multicitado mecanismo, a efecto de que pueda comparar y determinar el grado de subvaluación de la misma:

CONCLUSIONES

Como se ha podido observar, el problema de la subvaluación de mercancías ha representado para los importadores el medio idóneo para evadir impuestos, contando con cierta legalidad al presentar la fianza por precios estimado.

Ante la falta de un mecanismo más eficaz en el seguimiento de las operaciones de subvaluación y de la inexperiencia de las autoridades mexicanas en la aplicación de los métodos de valoración internacionalesmente aceptados, se han generado condiciones que favorecen la evasión del impuesto al comercio exterior, del impuesto al valor agregado y como efecto secundario del impuesto sobre la renta, en este estado de la cosas, en la medida en que no se logre la correcta aplicación de la normatividad existente en materia de valoración y de sus mecanismos adyacentes, la autoridad tendrá la obligación de crear condiciones que compensen esta problemática.

El mecanismo de precios estimados para garantizar el pago de sus contribuciones es un ejemplo del intento gubernamental para encontrar una solución y contrarrestar el problema de la subvaluación de mercancías de importación. Sin embargo, la figura del "precio estimado" a pesar de no representar un instrumento que impida la entrada al territorio nacional de las mercancías no deja de ser visto por las instituciones internacionales como la permanencia o continuidad de los precios oficiales tan controvertidos, cuando ya había sido negociada su eliminación como una condicionante para la incorporación de México a los distintos acuerdos comerciales internacionales a los que ha manifestado su interés por suscribirse.

En virtud de que la autoridad aduanera ha comprobado que el mecanismo de precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no ha podido ser formalizado como el sustento jurídico idóneo para frenar la importación de mercancías subvaluadas o subfacturadas, la planeación y elaboración de programas de fiscalización integral se vislumbra como indispensable para que de manera efectiva y continua se tenga identificado el tipo de bienes que con mayor frecuencia se importan en estas condiciones así como los contribuyentes recurrentes en esta práctica, para de esta forma obtener información sobre el comportamiento de estos con respecto a las obligaciones fiscales que de ninguna manera pueden ni deben ser eludidas, considerando sobre todo que si bien es cierto que los impuestos al comercio exterior, y en el caso específico de los de importación no son relevantes en el total de ingresos de la federación, el efecto que pueden producir en el impuesto sobre la renta si lo es, luego de que éste alimenta en mayor medida a los ingresos de erario federal por concepto de impuestos (36.7%).

Por lo anterior, la creación de dicha base de datos no debe hacerse esperar, pues de contener las incidencias de operaciones tendientes a evadir parcial o totalmente el pago de los impuestos al comercio exterior mediante la alteración de las facturas de compra-venta para disminuir la base gravable de los impuestos y al mismo tiempo que refleje el comportamiento fiscal de los contribuyentes que inciden en esta práctica a lo largo de un periodo mínimo de cinco años previos a la operación de que se trate, la autoridad contaría por una parte con información más confiable para determinar si efectivamente está subvaluando mercancía de importación y, por otro lado tendría mayor seguridad de que en el ejercicio de sus facultades podrá localizar oportunamente al contribuyente involucrado. Sin embargo, esta fuente de información no será suficiente en tanto que la autoridad no otorgue la debida importancia al problema de la subvaluación de mercancías de importación y mientras que los responsables del seguimiento de las investigaciones sobre valor no logren la correcta aplicación de los métodos de valoración establecidos por la normatividad nacional e internacional, teniendo como resultado la creciente evasión del pago de las contribuciones por impuestos al comercio exterior y de manera indirecta en los

impuestos federales, otorgando al contribuyente seguridad jurídica, pues aun cuando pague los impuestos correspondientes subvaluando la mercancía, bajo ninguna circunstancia la autoridad podrá retenerla.

La correcta aplicación de programas de fiscalización también está en función de que la autoridad cuente con herramientas alternativas como catálogos, listados o bases de datos que contengan información del tipo de bienes, valores comerciales de estos e incluso de los grupos de sujetos susceptibles a ser fiscalizados de manera continua. De esta forma, después de que la mercancía ha sido introducida a nuestro país la autoridad podría programar por ejercicio fiscal la revisión minuciosa y pormenorizada de las declaraciones de impuestos, en las que sería fácil detectar las diferencias entre lo declarado para efectos del pago de impuestos al comercio exterior y lo declarado para el pago del impuesto sobre la renta; en los casos en que no se detectaran estas diferencias de manera inmediata, la autoridad aduanera cuenta con la facultad para requerir al contribuyente todo tipo de documentación con la que pretenda comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Adicionalmente, también sería relevante y de gran utilidad, el establecimiento de bases de coordinación formales y más sólidas a las ya existentes, tanto con autoridades nacionales como internacionales. Tal es el caso de la Dirección General de Auditoría Internacional, siendo esta la autoridad competente para solicitar compulsas internacionales con autoridades de los países de origen de las mercancías importadas, a las que se les han detectado irregularidades en la documentación presentada como sería el caso de la veracidad los datos contenidos en los certificados de origen, de país de origen, en las facturas comerciales, etc.

De la realización de compulsas internacionales a pesar de ser una práctica común entre autoridades internacionales, existe el elemento circunstancial del tiempo en que éstas se llevan a cabo, pues dependiendo de si existen convenios de intercambio de información con esos países, el resultado de las mismas se obtiene en lapsos que van de los seis meses a más de dos años. Esta situación repercute directamente en el éxito o fracaso de las investigaciones y del daño al fisco federal,

pues de cualquier modo resulta excesivo el tiempo que toman estos procedimientos, ya que en la mayoría de los casos para cuando se tiene el resultado de la compulsa, así sea en el sentido de otorgar a la autoridad nacional elementos comprobatorios de la subvaluación, resulta difícil sino es que imposible, localizar a los responsables de las importaciones subvaluadas, toda vez que ha comprobado que del universo de contribuyentes que incide en esta práctica la mayoría desaparece o se dan de baja del padrón de importadores o de la cuenta única nacional, además de que por efecto del mecanismo para garantizar el pago de contribuciones de mercancías sujetas a precios estimados la garantía que se interpuso al momento de su importación se ha cancelado automáticamente, sin que ello repercuta en responsabilidad por parte de la compañía afianzadora.

De lo anterior, el hecho de que las autoridades nacionales acuerden con las autoridades competentes de los países exportadores mecanismos de compulsas internacionales más ágiles, lograría resarcir en parte el menoscabo a los ingresos de la federación sufrido al momento de la importación.

De los resultados de las compulsas internacionales puede utilizarse para diversos fines, de ahí la importancia que debe asignárseles, por ejemplo:

- Desvirtuar el valor de transacción declarado en los pedimentos y corregir la base gravable del impuesto general de importación cuando con ella se comprueba que las facturas son falsas o que les corresponde un valor superior.
- Desechar el valor en aduana declarado por los contribuyentes cuando la compulsa internacional arroje que las facturas comerciales son falsas o que no existen los proveedores de las mercancías importadas, la autoridad estará en posibilidad de aplicar el método de valoración que corresponda de acuerdo a los resultados que se obtengan del programa de fiscalización.
- Direccional las auditorías de comercio exterior hacia la determinación de impuestos internos, cuando de ellas se detecten elementos suficientes que

presuman que esos impuestos pudieran haber sido afectados por la subvaluación de las mercancías al momento de su importación.

Otro aspecto relevante es el hecho de que el sistema fiscal mexicano debe tener en cuenta la importancia de los cruces de información en el momento en que es alimentado el sistema, pues de existir estos, por ejemplo, las declaraciones del impuesto sobre la renta, representarían una herramienta básica para la detección de inconsistencias al arrojar las diferencias entre lo declarado en los pedimentos de importación para efectos del pago del impuesto correspondiente y lo declarado en ellas en el renglón de gastos por concepto de importaciones.

Cabe destacar también la importancia del impuesto al valor agregado en las operaciones de comercio exterior, toda vez que la legislación nacional (ley aduanera), tiene claramente contemplado cuáles son los impuestos al comercio exterior, limitándose al impuesto general de importación y al de exportación, la información que comúnmente tienen los importadores por parte de los promotores de la apertura comercial, es la de la eliminación gradual de los impuestos, hasta su total eliminación en algunos casos. Sin embargo, en el discurso demagógico del libre comercio no se hace la aclaración de que en el caso del impuesto al valor agregado se mantendrá la obligación de su pago a la importación de mercancías, pues aun cuando se trate de mercancías exentas del pago del impuesto general de importación, el I.V.A. se paga mediante una declaración presentada ante la aduana por donde se introduzcan las mercancías.

Sólo en el caso de importaciones que no lleguen a consumarse como es el caso de las importaciones temporales que realizan las empresas maquiladoras, las empresas con programas de importación temporal para producir artículos de exportación (PITEX) y las empresas de comercio exterior (ECEX), que se introduzcan al territorio nacional para ser sujetas a procesos de transformación, elaboración o reparación, están exentas del pago del impuesto al valor agregado, con la condicionante de que las mismas sean retomadas al extranjero dentro del plazo que les fue autorizado, pues hay que tener en cuenta que aun cuando se trate de importaciones temporales,

si no son retomadas al extranjero en tiempo y forma, los impuestos tanto al comercio exterior como el I.V.A. y demás contribuciones que correspondan deben ser pagadas y actualizadas a la fecha de que se trate.

Como ya se señaló en el cuerpo del trabajo, a mediano plazo el impuesto al valor agregado se convertirá en el legitimador de las operaciones de comercio exterior, como resultado de la progresiva desgravación arancelaria, pues una vez concluidos los plazos de desgravación convenidos en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte y en los demás acuerdos comerciales de los que México forma parte, éste será prácticamente la única contribución a pagar en las operaciones de comercio exterior.

Lo anterior resulta todavía más ejemplificativo si consideramos que las operaciones de importación y exportación con nuestro principal socio comercial (Estados Unidos de América), tienden a quedar en su mayoría libres del pago del impuesto al comercio exterior a más tardar para el año 2004, y sólo para mercancías consideradas prioritarias o estratégicas para la economía nacional se mantendrán aranceles, sin embargo, el impuesto al valor agregado se mantendrá y en virtud de que su pago está en función del valor en aduana declarado por el importador, el monto que se recauda por este concepto también se verá afectado por el fenómeno de la subvaluación.

En conclusión, la repercusión de la subvaluación de mercancías de importación no debe ser vista en forma aislada de los efectos que se generan tanto en el impuesto al valor agregado como en el impuesto sobre la renta, pues de lo contrario, la función básica del estado seguirá siendo afectada y por consiguiente los principios de la economía pública no podrán cumplirse correctamente al verse disminuida la asignación de recursos, la equidad en la distribución del ingreso, la estabilidad y el crecimiento económico.

ANEXO I

CUADRO COMPARATIVO DE LOS INGRESOS ESTIMADOS PARA LA FEDERACION (1984 - 1997) *

1984	11,746,461.00	2,819,204.00	24.00%	199,174.00	7.06%	1.70%	189,174.00	94.98%	1.61%	10,000.00	5.02%	0.09%
1985	18,390,000.00	4,701,178.00	25.56%	325,696.00	6.93%	1.77%	323,036.00	99.18%	1.76%	2,660.00	0.82%	0.01%
1986	32,214,826.80	8,140,990.60	25.27%	694,737.00	8.53%	2.16%	692,937.00	99.74%	2.15%	1,800.00	0.26%	0.01%
1987	86,211,817.00	18,139,000.00	21.04%	1,595,658.00	8.74%	1.84%	1,496,750.00	94.39%	1.74%	88,908.00	5.61%	0.10%
1988	208,879,100.00	49,466,331.00	23.68%	2,329,386.00	4.71%	1.12%	2,314,659.00	99.37%	1.11%	14,727.00	0.63%	0.01%
1989	246,506,889.00	61,154,364.00	24.81%	5,789,581.00	9.47%	2.35%	5,765,088.00	99.58%	2.34%	24,573.00	0.42%	0.01%
1990	194,379,866.00	70,683,467.00	36.36%	4,366,428.00	6.21%	2.26%	4,302,185.00	98.08%	2.21%	84,243.00	1.92%	0.04%
1991	227,093,048.00	94,666,490.00	41.69%	7,066,109.00	7.46%	3.11%	6,999,939.00	99.06%	3.06%	66,170.00	0.94%	0.04%
1992	267,359,141.00	117,170,558.00	43.83%	12,120,587.00	10.34%	4.53%	12,040,485.00	99.34%	4.50%	80,102.00	0.66%	0.03%
1993**	293,891.50	134,091.90	45.66%	13,528.80	10.09%	4.81%	13,470.20	99.57%	4.59%	58.60	0.43%	0.02%
1994	309,039.90	149,936.80	48.52%	11,338.70	7.56%	3.67%	11,290.10	99.57%	3.65%	48.60	0.43%	0.02%
1995	352,488.70	171,852.50	48.75%	14,484.60	8.42%	4.10%	14,411.30	99.63%	4.09%	53.30	0.37%	0.02%
1996	553,718.00	236,300.70	42.68%	14,296.90	6.05%	2.59%	14,210.00	99.39%	2.57%	86.90	0.61%	0.02%
1997	725,789.60	282,619.40	38.94%	16,479.10	5.83%	2.27%	16,398.00	99.51%	2.26%	81.10	0.49%	0.01%

* DATOS TOMADOS DEL ART. 1 DE LAS LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACION 1984 - 1997

** A PARTIR DE 1993 ENTRO EN VIGOR LA DENOMINACION DE NUEVOS PESOS

- (A) PORCENTAJE QUE REPRESENTAN LOS INGRESOS POR CONCEPTO DE IMPUESTOS EN RELACION AL TOTAL DE INGRESOS ESTIMADOS PARA EL AÑO QUE CORRESPONDA
- (B) PORCENTAJE QUE REPRESENTAN LOS INGRESOS POR CONCEPTO DE IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR EN RELACION AL INGRESO ESTIMADO POR IMPUESTOS PARA EL AÑO QUE CORRESPONDA.
- (C) PORCENTAJE QUE REPRESENTAN LOS INGRESOS POR CONCEPTO DE IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR EN RELACION AL INGRESO TOTAL ESTIMADO PARA EL AÑO QUE CORRESPONDA
- (D) PORCENTAJE QUE REPRESENTAN LOS INGRESOS POR CONCEPTO DE IMPUESTOS DE IMPORTACION EN RELACION AL INGRESO ESTIMADO POR CONCEPTO DE IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR PARA EL AÑO QUE CORRESPONDA.
- (E) PORCENTAJE QUE REPRESENTAN LOS INGRESOS POR CONCEPTO DE IMPUESTOS DE IMPORTACION EN RELACION AL INGRESO TOTAL ESTIMADO PARA EL AÑO QUE CORRESPONDA.
- (F) PORCENTAJE QUE REPRESENTAN LOS INGRESOS POR CONCEPTO DE IMPUESTOS DE EXPORTACION EN RELACION AL INGRESO ESTIMADO POR IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR PARA EL AÑO QUE CORRESPONDA.
- (G) PORCENTAJE QUE REPRESENTAN LOS INGRESOS POR CONCEPTO DE IMPUESTOS DE EXPORTACION EN RELACION AL INGRESO TOTAL ESTIMADO PARA EL AÑO QUE CORRESPONDA.

APENDICE 1

**DECISION RELATIVA A LOS CASOS EN QUE LAS ADMINISTRACIONES DE
ADUANAS TENGAN MOTIVOS PARA DUDAR DE LA VERACIDAD O
EXACTITUD DEL VALOR DECLARADO**

Los Ministros invitan al Comité de Valoración en Aduana establecido en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, a adoptar la siguiente decisión:

El Comité de Valoración en Aduana,

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

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

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

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

Decide lo siguiente:

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

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

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

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

BIBLIOGRAFIA

Bhagwati, Jadish.

El Proteccionismo

Madrid, De. Alianza, 1934, p.150.

Bhagwati, Jadish.

Comercio Internacional: textos escogidos

Madrid, Biblioteca Tecnos de Ciencias Económica, 1975, p.324.

Blanco Mendoza, Herminio

Las Negociaciones Comerciales de México con el Mundo

México, Fondo de Cultura Económica, 1994, p.275.

Carvajal Contreras, Maximo

Derecho Aduanero

México, Ed. Porrúa, 1990, p.455.

Eckstein, Otto.

Finanzas Públicas

México, Ed. UTEHA, 1975, p.248.

Fasiani, Mauro

Principios de Ciencia de la Hacienda

México, Ed. Aguilar, 1962, p.521.

Flores Zavala, Ernesto.

Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas: los Impuestos

México, Ed. Porrúa, 1978, p. 525.

French-Davis, Ricardo

Comercio Internacional y Políticas de desarrollo Económico

México, Fondo de Cultura Económica, 1967, p.320.

Groves, Harold.

Finanzas Públicas

México, Ed. Trillas, 1972, p.894.

Haverman, Robert.

El Sector Público

Buenos Aires, Ed. Amorrortu, 1975, p.264.

Johnson Harry, Gordon

Comercio Internacional y Crecimiento Económico

Buenos Aires, Ed. Amorrortu, 1967, p.221.

Kindleberg, Charles Poor,

Comercio Exterior y Economía Nacional

Madrid, Ed. Aguilar, 1968, p.235.

Kramer, Roland Laird

Comercio Internacional: Teoría y práctica

México, Cía. General de Ediciones, 1971, p.731.

Malpica de la Madrid, Luis

¿Qué es el GATT?

México, Ed. Grijalbo, 1979, p.352.

Musgrave, Richard & Shoup, Carl

Ensayos sobre Economía Impositiva

México, Fondo de Cultura Económica, 1964, p. 643.

Musgrave, Richard

Teoría de la Hacienda Pública

Madrid, Ed. Aguilar, 1968, p.668

Ohlin Bertil Gotthard

Comercio Interregional e Internacional

Madrid, Ed. Oikos-tau, 1962, p.407.

Poder Ejecutivo Nacional

Código Fiscal de la Federación.

México, Ed. ISEF, 1996.

Poder Ejecutivo Nacional

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

México, Ed. Trillas, 1996.

Poder Ejecutivo Nacional

Ley Aduanera 1996

México, Ed. ISEF, 1996.

Poder Ejecutivo Nacional

Ley de Comercio Exterior

México, Ed. ISEF, 1995.

Poder Ejecutivo Nacional

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

México, Ed. ISEF, 1996.

Poder Ejecutivo Nacional

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

México, Ed. Porrúa, 1997, p.1438.

Retchkiman, Benjamin

Aspectos Estructurales de la Economía Pública

México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1975, p. 410.

Retchkiman, Benjamin

El Federalismo y la Coordinación Fiscal

México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1981, p. 102.

Retchkiman, Benjamin

Introducción al Estudio de la Economía Pública

México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1977, p.360.

Retchkiman, Benjamin

Política Fiscal Mexicana (Reflexiones)

México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1983, p.229.

Reyes Altamirano, Rigoberto.

Manual Aduanero

México, Ed. Rac, 1991, p. 270

Tamames, Ramón

Estructura Económica Internacional

México, Alianza Editorial, 1991, p.449

Vanek, Jaroslav

Comercio Internacional, teoría y política económica

México, Ed. UTEH, 1964, p.435.

Viner, Jacob

Comercio Internacional y Desarrollo Económico

Madrid, Ed. Tecnos, 1966, p.173.

Williams, Alan.

Finanzas Públicas y Política Presupuestaria

Buenos Aires, Ed. Amorrortu, 1971, p.286.

Witker, Jorge y Jaramillo, Gerardo.

El Régimen Jurídico del Comercio Exterior

México, Fondo de Cultura Económica, 1994, p.460.

Witker, Jorge

La Nueva Valoración Aduanera y el TLC

México, Ed. Jorge Witker Velázquez, 1992, p.446.

HEMEROGRAFIA

Dirección General de Aduanas

***IX Seminario Interamericano sobre Valoración en Aduana de las Mercancías:
Notas explicativas de la Definición de Valor de Bruselas***

México, S/E., S/F, mimeo.

Poder Ejecutivo Nacional

Plan Nacional de Desarrollo 1995 - 2000

México, Talleres Gráficos de México, junio 1995.

Poder Ejecutivo Nacional

"Acuerdo relativo a la aplicación del art. VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio",

Diario Oficial de la Federación

México, tomo CDXV, num. 17, 25 de abril de 1988.

Poder Ejecutivo Nacional

"Convenio Constitutivo del Consejo de Cooperación Aduanera",

Diario Oficial de la Federación

México, tomo CDXVI, num. 1, 2 de mayo de 1988.

Poder Ejecutivo Nacional

"Ley Aduanera",

Diario Oficial de la Federación

México, tomo DVII, num. 12, 15 de diciembre de 1995.

Poder Ejecutivo Nacional

"Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación",

Diario Oficial de la Federación

México, tomo CCCLI, num. 39, 29 de diciembre de 1978.

Poder Ejecutivo Nacional

"Ley que armoniza diversas disposiciones con el Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio, los tratados para evitar la doble tributación y para la simplificación fiscal",

Diario Oficial de la Federación

México, tomo CDLXVI, num. 4, 20 de julio de 1992.

Poder Ejecutivo Nacional

"Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria"

Diario Oficial de la Federación

México, tomo DXXV, num. 21, 30 de junio de 1997.

Poder Ejecutivo Nacional

"Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 1997"

Diario Oficial de la Federación

México, tomo DXXII, num. 17, 24 de marzo de 1997.

Poder Ejecutivo Nacional

"Resolución por la que se dan a conocer criterios de interpretación de disposiciones relacionadas con el valor en aduana de las mercancías".

Diario Oficial de la Federación

México, tomo CDLXXVII num. 21, 29 de junio de 1993

Poder Ejecutivo Nacional

"Resolución que establece las reglas de carácter general relativas a la aplicación de disposiciones en materia aduanera del Tratado de Libre Comercio de América del Norte"

Diario Oficial de la Federación

México, tomo CDLXXXIII, num. 22, 30 de diciembre de 1993.

Poder Ejecutivo Nacional

"Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994".

Diario Oficial de la Federación

México, tomo CDXCV, num. 21, 30 de diciembre de 1994.