



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

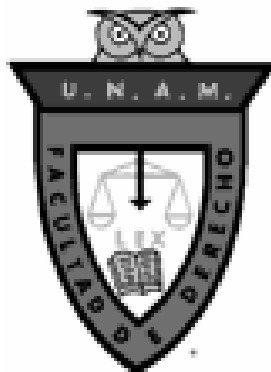
SEMINARIO DE ESTUDIOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR

IMPORTANCIA DE LA CORRECTA APLICACIÓN DE LA VALORACION ADUANERA

TESIS
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA

MIGUEL FERNANDO ALBARRAN MARTINEZ

ASESOR: ALFONSO MUÑOZ DE COTE OTERO



MÉXICO, D.F

2007



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MI PADRE.

LIC. MANUEL ALBARRÁN MONTAÑO.

De quien heredé mi formación profesional y la convicción de ser mejor cada día, gracias por todo tu apoyo, sabiduría, amor, consejos y comprensión que siempre me has dado, lo cual me ha permitido cumplir con una de mis más anheladas metas.

A MI MADRE.

ROSA MARÍA MARTÍNEZ NAVA.

Una mujer ejemplar que siempre ha estado conmigo en los momentos más importantes de mi vida, por quien tengo un profundo sentimiento de admiración, respeto y amor, a ti dedico mi vida profesional gracias por tu apoyo infinito y maravilloso.

A MIS HERMANOS.

MANUEL, JOSÉ MAURILIO, ROSA MARÍA, CLAUDIA IVETTE Y JOSÉ HUMBERTO.

Por compartir sus sueños y alegrías, por enseñarme a ser mejor cada día, por su amor, amistad y sinceridad, por esos buenos momentos juntos y el anhelo de un mañana mejor, mi reconocimiento, gratitud y cariño.

A MIS ABUELOS.

Por permanecer siempre en mi corazón, por enriquecer mi alma con sabios consejos, por su amor, por los que en algún lugar del cielo gozarán conmigo de este logro, mi admiración eterna.

A BERENICE MARTINEZ GÓMEZ.

Por su amor, amistad incondicional, apoyo, cariño, consejos y comprensión en cada momento.

A MIS AMISTADES.

Que en todo momento me alentaron para ser cada día mejor, gracias por las experiencias compartidas, por los buenos momentos y por su sincera amistad.

AL LIC. ADRIÁN VILLAVICENCIO MORALES

Destacado profesionista que me ha brindado su apoyo, confianza y reconocimiento, así como la oportunidad de superarme en mi vida profesional, por hacerme partícipe de sus invaluables conocimientos, por ser en ejemplo a seguir y sobretodo por su amistad.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO. FACULTAD DE DERECHO.

Por ser parte importante en la formación de grandes seres humanos y por haberme otorgado la oportunidad de hacer realidad una ilusión.

A MI MAESTRO Y ASESOR.

**MTRO. ALFONSO MUÑOZ DE COTE
OTERO.**

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

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

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

A TODOS MIS MAESTROS.

Un sincero reconocimiento por su enseñanza diaria y constante, reafirmaron mi vocación por la ciencia jurídica.

**A LA MTRA. ZAUDISARETH
BOBADILLA CASTILLO.**

Por su valioso apoyo y amistad.

IMPORTANCIA DE LA CORRECTA APLICACIÓN DE LA VALORACIÓN ADUANERA

ÍNDICE

Introducción.	1
--------------------	---

CAPÍTULO I. MARCO HISTÓRICO DE LA VALORACIÓN ADUANERA.

1. La teoría del valor.	3
1.1. Noción teórica del valor.	4
1.2. Noción positiva del valor.	5
2. Evolución de la valoración aduanera.	5
2.1. El valor aduanero y el GATT.	5
2.2. La Convención sobre Valor Aduanero de las mercancías de Bruselas de 1950.	9
2.3. El Código Aduanero de 1952.	13
2.4. La Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación de 1979.	13
2.5. La Ley Aduanera de 1982.	15
2.6. La reforma legal de 1992.	16
2.7. El Código de Valoración Aduanera de 1994.	18
2.8. Ley Aduanera de 1996.	19
3. Principales diferencias entre la Definición de Valor de Bruselas y el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT.	20

CAPÍTULO II. VALORACIÓN ADUANERA.

1. Bases jurídicas internacionales y nacionales.	25
1.1. Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles y Comercio de 1994 (Organización Mundial de Comercio).	25
1.2. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	28
1.3. La Ley de Comercio Exterior y su Reglamento.	29
1.4. La Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación.	36
1.5. La Ley Aduanera, su Reglamento y Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.	39

1.6.	El Código Fiscal de la Federación.	41
2.	Base gravable del Impuesto General de Importación.	41
2.1.	Valor de Transacción de las mercancías.....	42
2.2.	Ajustes positivos al valor de transacción.	48
2.3.	Ajustes negativos al valor de transacción.	59
2.4.	Vinculación.	62
2.5.	Métodos secundarios de valoración.	65
2.5.1	Valor de transacción de mercancías idénticas.	67
2.5.2	Valor de transacción de mercancías similares.	70
2.5.3	Valor de precio unitario de venta.	73
2.5.4	Valor reconstruido.	77
2.5.5	Procedimiento denominado el último recurso.	80
2.6	Rechazos al valor declarado.	82
2.7	Consultas.	84
2.8	Información confidencial.	86

CAPÍTULO III. VALOR EN ADUANA COMO BASE GRAVABLE DE OTRAS CONTRIBUCIONES Y APROVECHAMIENTOS.

1.	Código Fiscal de la Federación.	90
2.	Impuesto al Valor Agregado.	91
3.	Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.	97
4.	Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.	101
5.	Ley Federal de Derechos.	104
6.	Cuotas Compensatorias.	109

CAPÍTULO IV. SUBVALUACIÓN

1.	Subvaluación.	112
1.2.	Sobrevaloración o Sobre-valoración.	113
1.3.	Diferencia entre Sub-valoración y Prácticas Desleales.	115
2.	Precios estimados.	118
3.	Infracciones y Sanciones.	121
4.	Delito de contrabando.	133
5.	Problemática.	139
	Conclusiones.	154
	Bibliografía.	157

Introducción.

La correcta aplicación de la valoración aduanera cobra vital importancia en el comercio exterior toda vez que en la actualidad la mayoría de las mercancías que se encuentran sujetas al pago de contribuciones con motivo de su introducción al territorio nacional se calculan tomando como base el valor en aduana de las mercancías, sobre una tasa ad-valorem, es decir se cuantifica la contribución en una proporción de la base gravable, por lo que el impuesto se moverá en la misma magnitud en que se modifique el mencionado valor.

Lo anterior cobra mayor relevancia si tomamos en cuenta que el Impuesto General de Importación, no es la única contribución que se debe de pagar con motivo de una importación, sino que, como veremos en el desarrollo de la presente tesis, dependiendo del tipo de mercancía, régimen aduanero y preferencia arancelaria, deben de pagarse al momento de su importación entre otros, el Derecho de Trámite Aduanero, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, y Cuotas Compensatorias, en consecuencia, si el valor en aduana no es correctamente determinado se genera una incorrecta determinación y pago de contribuciones, por lo que la autoridad aduanera en ejercicio de sus facultades de comprobación debe proceder al cobro de dichos conceptos y en algunos casos incluso a la suspensión en el padrón de importadores y el inicio de un procedimiento penal por el delito de contrabando.

El valor de las mercancías para fines aduaneros se denomina valor en aduana, el cual es el valor de transacción de las mismas, es decir, el precio pagado; siempre y cuando se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, entendiendo que el precio pagado, es el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de éste.

Sin embargo cuando no es posible determinar el valor en aduana de las mercancías conforme al valor de transacción de las mismas, o no se trata de una operación de compraventa para la exportación con destino a territorio nacional, el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio, así como nuestra legislación aduanera, prevén otros cinco procedimientos o métodos secundarios de valoración, los cuales deben ser aplicados en orden sucesivo y por exclusión.

El criterio principal de valoración y los secundarios son: valor de transacción de las mercancías; valor de transacción de mercancías idénticas; valor de transacción de mercancías similares; valor de precio unitario de venta; valor reconstruido de las mercancías importadas; y el procedimiento denominado el último recurso, mediante el cual se aplican los métodos anteriores en orden sucesivo y por exclusión, con mayor flexibilidad, conforme a criterios

razonables y compatibles con los principios y disposiciones legales, sobre la base de datos disponible en el territorio nacional.

El contenido del presente trabajo se analizará de la siguiente forma: En el primer capítulo se expondrá la evolución de la valoración aduanera tanto en nuestra legislación nacional, como en el ámbito internacional.

En el segundo capítulo, efectuaremos el estudio de las bases jurídicas nacionales e internacionales de la valoración aduanera, así como de la correcta aplicación de los métodos de valoración aduanera contemplados en la Ley Aduanera.

En el tercer capítulo, se analizará la importancia que tiene la correcta determinación del valor en aduana de las mercancías para efecto de calcular adecuadamente el monto de las demás contribuciones que se tengan que pagar con motivo de la importación.

En el cuarto capítulo, se analizará la práctica conocida como “subvaluación” su diferencia con las prácticas desleales, el esquema adoptado en nuestra legislación aduanera para combatirlo, las infracciones, sanciones y delito relacionados con la valoración de la mercancía, así como, algunos problemas que se dan en la práctica al aplicar la Ley Aduanera.

IMPORTANCIA DE LA CORRECTA APLICACIÓN DE LA VALORACIÓN ADUANERA

Capítulo I

MARCO HISTÓRICO DE LA VALORACIÓN ADUANERA

1. La teoría del valor.

Doctrinalmente se ha sostenido que el valor de las cosas se puede expresar en dos formas, ya sea por su valor de uso, es decir por su utilidad intrínseca para satisfacer una necesidad, o bien, por su valor de cambio o de la capacidad general de compra.

Sin embargo, es importante mencionar que la utilidad y dificultad para obtener un bien, la oferta y la demanda, el costo de producción y la cantidad de trabajo para producir las cosas, son elementos que influyen o determinan su valor, tal y como se expone a continuación:

Utilidad y dificultad para obtenerla. Las cosas que no representan ninguna utilidad ni dificultad para obtenerlas carecen de valor, como lo puede ser una piedra común y corriente, a diferencia de las cosas que son útiles y difíciles de obtener a las cuales les damos un mayor valor, como lo es un diamante.

Oferta y demanda. Es conocido que a mayor demanda de un bien se incrementa su precio, mientras que el aumento de la oferta lo hace bajar.

Costo de producción. También conocido como valor natural, lo cual comprende el costo que tiene producir un bien, abajo del cual no sería rentable producirlo y venderlo, para lo cual se debe considerar el costo de la materia prima, mano de obra e insumos necesarios para su producción, así como, cierto porcentaje de ganancia.

Cantidad de trabajo empleado para producir las cosas. Al igual que los tres elementos anteriores, la cantidad de trabajo empleado para producir las cosas impacta directamente en su valor ya que se encuentra directamente relacionado con el pago de salarios y en el capital invertidos en la elaboración de las mercancías.

En atención a los cuatro criterios antes mencionados, Andrés Rohde Ponce afirma que *“el precio es el valor de una mercancía en función de dinero o la*

cantidad de dinero por la cual se cambia una cosa o mercancía”¹, lo anterior toda vez que en la actualidad ya no son intercambiadas unas cosas por otras, sino que es usado el dinero para obtener los satisfactores que requerimos.

En este orden de ideas, Oto Ferreira Neves afirma que: *“Las definiciones del valor aduanero reposan alternativamente, sobre dos conceptos en cuanto a lo que se debe entender como precio:*

a) Positivo, definido como precio real de venta de la mercadería objeto de la transacción.

b) Teórico, definido como el precio probable de venta de la mercadería, en determinadas condiciones.”²

1.1. Noción teórica del valor.

La noción teórica del valor consiste en que las mercancías tienen un nivel natural de precios, el cual se encuentra integrado tanto por sus costos de producción como por una situación estable de competencia, lo cual da como resultado un precio usual de competencia, con lo que se busca llegar al precio probable de venta o precio al que serían o podrían ser vendidas las mercancías en determinadas condiciones, obteniendo de esta forma un valor normal de las mercancías.

Esta teoría del valor tiene como base el precio probable de la mercancía, por lo que sostiene que siempre puede ser determinado el precio al que la mercancía sería vendida, aún cuando se encuentre fuera del comercio, o sea vendida en otras condiciones dicho en otras palabras, si la mercancía fue vendida en las condiciones establecidas, el precio probable debe coincidir con el precio efectivo de transacción, y si la mercancía no fue vendida o si lo fue en otras condiciones, se tendrían datos precisos para establecer el precio por el cual la mercancía sería vendida.

1.2. Noción positiva del valor.

A diferencia de la noción teórica que se basa en el “precio probable de venta”, la noción positiva del valor se basa en el “precio real de venta” de la mercancía, considerando que el valor de las cosas se rige o se encuentra determinado por

¹ Rohde Ponce, Andrés. Derecho Aduanero Mexicano. 1ª edición, Editorial ISEF, México, 2000, pág. 282.

² Ferreira Neves, Oto. Introducción al Estudio del Valor Aduanero. Escuela Interamericana de Administración Pública. Brasil, 1973, pág. 3.

la oferta y la demanda de las mercancías, por lo que para su conformación se parte del valor de transacción, siendo esta premisa la adoptada en nuestra Ley Aduanera vigente.

En consecuencia, al partir del valor de transacción, el valor será el pago total que por las mercancías haya efectuado o vaya a efectuar el importador a favor del vendedor o en beneficio de éste, obteniendo un precio real efectivamente pagado o por pagar de las mercancías.

Es por lo anterior, la noción positiva del valor como lo afirma el Máximo Carvajal Contreras, *“puede ser expresada en su forma más elemental, por la aceptación sin crítica del precio contractual de venta –factura comercial-”*³, sin que deba perderse de vista que este precio real o efectivamente pagado, se encuentra sujeto a una serie de condiciones y ajustes que impactan directamente sobre el valor de la mercancía.

2. Evolución de la valoración aduanera.

2.1. El valor aduanero y el GATT.

Durante la primera mitad del siglo XX, los sistemas existentes para la valoración de las mercancías eran muy diferentes entre sí, llegando a ser considerados como extremadamente rigurosos y arbitrarios al aplicar los métodos de valoración, generando un retraso exagerado en el despacho de las mercancías, circunstancias que motivaron a la comunidad internacional a realizar estudios con el objeto de cambiar dichos métodos arbitrarios e imprecisos, por uno que fuera neutro y confiable.

Un primer intento para establecer un sistema de valoración confiable, fue en las Conferencias Económicas Internacionales, reunidas en 1927 y 1930, bajo el amparo de la Sociedad de Naciones, en las cuales se buscó adoptar medidas para corregir la falta de equidad de determinados sistemas de valoración, el cual no llegó a concretarse.

Con la firma del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio el 30 de octubre de 1947, mejor conocido como GATT, por su nombre en inglés “General Agreement on Tariffs and Trade”, se llegó a un consenso sobre los principios internacionales de la valoración aduanera, mismos que quedaron plasmados en su artículo VII, con los que se invitaba a las veintitrés naciones contratantes a uniformar las definiciones de valor, estableciéndose principios de alcance general, sin que hubiera sido posible llegar a una definición internacional de valor para efectos aduaneros, al no poderse conciliar las

³ Carvajal Contreras, Máximo. Derecho Aduanero. 11ª edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 2002, pág. 302.

diversas concepciones y métodos de valoración seguidos en los distintos países por virtud de su legislación interna.

El GATT es un tratado multilateral (alebrado entre varios Estados, originalmente 23) de comercio, donde se establecen derechos y obligaciones recíprocas en función de sus objetivos y principios. La fuerza de las cosas lo ha convertido en una organización internacional “sui generis”⁴

Los principios plasmados en el artículo VIII del GATT, del 30 de octubre de 1947, son los siguientes:

“1. Las partes contratantes reconocen la validez de los principios generales del aforo establecidos en los párrafos siguientes de este artículo, y se comprometen a aplicarlas respecto a todos los productos sujetos a derechos de aduana o a otras cargas o restricciones impuestas a la importación y a la exportación basados en el valor o fijados de algún modo en relación con éste. Además, cada vez que otra parte contratante lo solicite, examinarán, atendiéndose a dichos principios, la aplicación de cualquiera de sus leyes o reglamentos relativos al aforo. Las PARTES CONTRATANTES podrán pedir a las partes contratantes que les informen acerca de las medidas que hayan adoptado en cumplimiento de las disposiciones de este artículo.

2. a) El aforo de las mercancías importadas deberán basarse en el valor real de la mercancía importada a la que se aplique el derecho o de una mercancía similar y no en el valor de una mercancía de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios.

b) El “valor real” debería ser el precio al que en tiempo y lugar determinado por la legislación del país importador, las mercancías importadas u otras similares son vendidas u ofrecidas para la venta en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia. En la medida en que el precio de dichas mercancías o mercancías similares dependa de la cantidad comprendida en una transacción dada, el precio que haya de tenerse en cuenta debería referirse uniformemente a: i) cantidades comparables, o ii) cantidades fijadas de una manera por lo menos tan favorable para el importador como si se tomara el volumen más considerable de estas mercancías que haya dado lugar efectivamente a transacciones comerciales entre el país de exportación y el de importación.

⁴ Malpica de la Madrid, Luís. *¿Qué es el GATT?*. 8ª edición, Editorial Grijalbo, S.A., México, 1988, pág. 26.

c) Cuando sea imposible determinar el valor real de conformidad con lo dispuesto en el apartado b) de este párrafo, el valor de aforo debería basarse en el equivalente comprobable que se aproxime más a dicho valor.

3. En el aforo de todo producto importado no deberán computarse ningún impuesto interior aplicable en el país de origen o de exportación del cual haya sido exonerado el producto importado o cuyo importe haya sido o habrá de ser reembolsado.

4. a) Salvo disposiciones en contrario de este párrafo, cuando una parte contratante se vea en la necesidad, a los efectos de aplicación del párrafo 2 de este artículo, de convertir en su propia moneda un precio expresado en la de otro país, el tipo de cambio que se utilice para la conversión deberá basarse, para cada moneda, en la paridad establecida de conformidad con los Estatutos del Fondo Monetario Internacional, en el tipo de cambio reconocido por el fondo o en la paridad establecida en virtud de un acuerdo especial de cambio celebrado de conformidad con el artículo XV del presente Acuerdo.

b) A falta de esta paridad y de dicho tipo de cambio reconocido, el tipo de conversión deberá corresponder efectivamente con el valor corriente de esa moneda en las transacciones comerciales.

c) Las PARTES CONTRATANTES, de acuerdo con el Fondo Monetario Internacional, formularán las reglas que habrán de regir la conversión por las partes contratantes de toda moneda extranjera respecto a la cual se hayan mantenido tipos de cambio múltiples de conformidad con los Estatutos del Fondo Monetario Internacional. Cada parte contratante podrá aplicar dichas reglas a las monedas extranjeras, a los efectos de aplicación del párrafo 2 de este artículo, en lugar de basarse en las paridades. Hasta que las PARTES CONTRATANTES adopten estas reglas, cada parte contratante podrá, a los efectos de aplicación del párrafo 2 de este artículo, aplicar a toda moneda extranjera que responda a las condiciones definidas en este apartado, reglas de conversión destinadas a expresar efectivamente el valor de dicha moneda extranjera en las transacciones comerciales.

d) No podrá interpretarse ninguna disposición de este párrafo en el sentido de que obligue a cualquiera de las partes contratantes a introducir modificaciones en el método de conversión de monedas, aplicable a los efectos de aforo aduanero en su territorio en la fecha del presente Acuerdo, que tengan como consecuencia aumentar de manera general el importe de los derechos de aduana exigibles.

5. Los criterios y los métodos para determinar el valor de los productos sujetos a derechos de aduana o a otras cargas o restricciones basados en el valor o fijados de algún modo en relación con éste, deberían ser constantes y dárseles suficiente publicidad para permitir a los comerciantes calcular, con un grado razonable de exactitud, el aforo aduanero.⁵

Estos principios son divididos doctrinalmente por Máximo Carvajal Contreras, en los siguientes dos grupos:

1. En relación a la base de valoración.

“a) La base es el valor real de la mercancía importada a la cual se aplican los impuestos, o de una mercancía similar.

b) Los valores en Aduanas deben ser auténticos y no arbitrarios ni ficticios.

c) El valor de las mercancías de origen nacional nunca será base del valor en aduanas.

d) Cuando no es posible determinar el valor real de la mercancía o su similar, deberá de recurrir al equivalente probable que más se aproxime al valor real.”

2. En relación a la operación del sistema.

“a) Los criterios y métodos que se utilicen para la determinación del valor, deben ser constantes y ampliamente difundidos.

b) Las normas que se dicten para la aplicación del sistema serán: Uniformes, Imparciales y Equitativas.

c) Las normas serán susceptibles de revisión o rectificación por tribunales judiciales, arbitrales o administrativos.”⁶

En este orden de ideas, el artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio implantó los principios generales de un sistema internacional de valoración, estableciéndose en el mismo que el valor a fines aduaneros de las mercancías importadas debería basarse en el valor real de las mercancías, o bien de mercancías similares en lugar de el valor de las mercancías de origen nacional o en valores ficticios o arbitrarios.

⁵ Herrera Ydáñez, Rafael. Valoración de mercancías a efectos aduaneros. 1ª edición, Editorial Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986, pág. 19.

⁶ Carvajal. Op. cit. pág. 296.

2.2. La Convención sobre Valor Aduanero de las mercancías de Bruselas de 1950.

Paralelamente a los trabajos del GATT, se creó un Subcomité del Valor como parte del Comité Aduanero, el cual a su vez se conformó por el Grupo de Estudios para la Unión Aduanera Europea,⁷ que tenía encomendada la redacción de una definición de valor y el estudio de problemas relacionados con el control de tal valor, así como de la reglamentación de las posibles controversias que pudieran surgir en esta materia, para lo cual previo a redactar la Definición formuló los siguientes nueve principios que sirvieron de base para su trabajo:

I. El valor en aduana debe basarse en principios sencillos, equitativos, que no estén en contradicción con la práctica comercial.

II. La noción del valor en aduana debe ser de fácil comprensión, tanto para el importador como para la Administración de Aduanas.

III. El sistema de valoración no debe constituir obstáculo para el rápido despacho de las mercancías.

IV. El sistema de valoración debe permitir al importador determinar de antemano el valor en aduana con suficiente certeza.

V. El sistema de valoración debe asegurar al importador de buena fe una protección contra la competencia desleal resultante de una subvaloración, sea o no fraudulenta.

VI. Cuando el servicio de Aduanas estime que el valor declarado puede ser inexacto, la comprobación de los elementos de hecho indispensables para determinar el valor en aduana debe ser rápida y precisa.

VII. Las valoraciones, dentro de lo posible, deben basarse en los documentos comerciales.

VIII. El sistema de valoración debe reducir al mínimo las formalidades.

⁷ Moreno Orozco, Eduardo. Valoración Aduanera. 1ª edición, Editorial ISEF, México, 2006, pág. 21.

IX. Las controversias que surjan entre el declarante y la Administración deberán resolverse mediante un procedimiento sencillo, rápido, equitativo e imparcial.”⁸

Estos principios de valoración aduanera, consistentes en sencillez, equidad, congruencia con la práctica comercial, fácil comprensión, rapidez en el despacho aduanero, certeza en la determinación del valor, protección contra la competencia desleal, comprobación rápida y precisa del valor con base en los documentos comerciales, reducción de formalidades y solución de controversias con procedimientos sencillos, rápidos, equitativos e imparciales, sirvieron de base para la elaboración de “La Definición de Valor de Bruselas” la cual quedó plasmada en el Anexo I del “Convenio sobre el Valor en Aduana de las Mercancías”, firmado en Bruselas el 15 de diciembre de 1950, entrando en vigor el 28 de julio de 1953, mismo que dispone lo siguiente:

“Artículo I

(1) Para la aplicación de los derechos de aduanas ad valorem, el valor de las mercancías importadas con destino a consumo es el precio normal; es 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.

(2) El precio normal de las mercancías importadas se determinará suponiendo que:

(a) Las mercancías son entregadas al comprador en el puerto o lugar de introducción en el país de importación.

(b) El vendedor soporta todos los gastos relacionados con la venta y la entrega de las mercancías en el puerto o lugar de introducción, por lo que estos gastos se incluyen en el precio normal.

(c) El comprador soporta los derechos y gravámenes exigibles en el país de importación, por lo que estos derechos y gravámenes se excluyen del precio normal.

Artículo II

⁸ Herrera. Op. cit. pág. 24.

(1) Una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro es una venta en la que, especialmente, se cumplen las siguientes condiciones:

(a) El pago del precio de las mercancías constituye la única prestación efectiva del comprador.

(b) El precio convenido no está influido por relaciones comerciales, financieras o de otra clase, sean o no contractuales, que pudieran existir, aparte de las creadas por la propia venta, entre el vendedor o una persona natural o jurídica asociada en negocios con el vendedor y el comprador o una persona natural o jurídica asociada en negocios con el comprador.

(c) Ninguna parte del producto que proceda de las reventas o de otros actos de disposición, o, incluso, de la utilización de que sean objeto posteriormente las mercancías, revierte directa o indirectamente al vendedor o a cualquier persona natural o jurídica asociada en negocios con el vendedor.

(2) Se considera que dos personas están asociadas en negocios, cuando una de ellas posee un interés cualquiera en los negocios o en los bienes de la otra, o si las dos tienen intereses comunes en negocios o bienes cualesquiera, o, incluso, si una tercera persona posee un interés en los negocios o en los bienes de cada una de ellas, sean estados intereses directos o indirectos.

Artículo III

Cuando las mercancías que se valoran:

(a) Hayan sido fabricadas con arreglo a una patente de invención o conforme a un dibujo o a un modelo protegido, o

(b) Se importen con una marca extranjera o fabricada o de comercio, o

(c) Se importen para ser objeto, bien de una venta o de otro acto de disposición con una marca extranjera de fábrica o de comercio, bien de una utilización con tal marca.

*el precio normal se determinará considerando que este precio comprende, para dichas mercancías, el valor del derecho de utilizar la patente, el dibujo o el modelo, o la marca de fábrica o de comercio.*⁹

De los citados artículos, se aprecia claramente que la Definición del Valor de Bruselas, se basa en la noción teórica del valor, al considerar que el valor de las mercancías es el precio normal, es decir, el precio que se estima pudiera fijarse para esas mercancías, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un vendedor y un comprador independientes uno de otro, tomando en consideración el tiempo, el lugar, la cantidad, el nivel comercial y los derechos de patente, dibujo, molde o marca.

Con arreglo a este método, para cada producto se determinaba un precio normal de mercado, definido como el precio que se pagaría por el producto en un mercado libre en una transacción entre un comprador y un vendedor independientes entre sí, sobre cuya base se calculaba el impuesto. Este método, no satisfacía en absoluto a los comerciantes, ya que las variaciones de los precios y las ventajas competitivas de las empresas no quedaban reflejadas hasta que la autoridad aduanera ajustaba el precio teórico transcurrido cierto tiempo y los productos nuevos o raros no figuraban muchas veces en las listas, lo que hacía difícil determinar el "precio normal".

2.3. El Código Aduanero de 1952.

El 30 de diciembre de 1951, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Código Aduanero, entrando en vigor el 1º de abril de 1952, sin que el mismo contemplara la definición de valor de Bruselas, no obstante que un año antes había quedado plasmada en el Anexo I del "Convenio sobre el Valor en Aduana de las Mercancías".

De conformidad con el citado Código Aduanero, la base gravable para determinar las contribuciones que se debían pagar con motivo de las importaciones era el valor de la mercancía señalado en la factura si era superior al precio oficial, es decir que, siempre se aplicaría el valor que resultara mayor entre el precio oficial y el valor de la factura.

Tratándose del valor señalado en la factura, el citado código disponía que en la misma se debía declarar el valor exacto de las mercancías, el cual se encontraba integrado por el valor en el mercado del lugar de compra, adicionado con todos los gastos y cargos que el comprador cubriera al vendedor, con excepción de fletes y seguros, los cuales debían repartirse en proporción por cada artículo que comprendiera la factura.

⁹ Ibidem, págs. 30 y 31.

El valor oficial era fijado por la autoridad haciendo un promedio del valor de una mercancía a nivel mundial, lo cual era muy arbitrario al ser manipulado libremente por la autoridad con la consecuencia inmediata de una mayor recaudación.

2.4. La Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación de 1979.

El 27 de diciembre de 1978, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación, entrando en vigor el 1º de julio de 1979, basándose en la noción teórica del valor al señalar 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, apegándose a los principios de la definición de Valor de Bruselas, lo cual se aprecia claramente en su artículo 1º, en el cual define el valor normal de la siguiente forma:

“Por valor normal se entiende el que correspondería a las mercancías a importar, en la fecha de su llegada al 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 vendedor independientes uno del otro.”

No obstante lo anterior, se mantuvo cierta influencia del Código Aduanero toda vez la citada Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación, disponía que la Secretaría de Comercio, escuchando a la de Hacienda y Crédito Público, tratándose de importaciones que puedan ocasionar perjuicios a la industria o a la economía nacional, podría fijar y modificar los precios oficiales de las mercancías de importación, por lo que la base gravable para el pago de las contribuciones era el valor que resultara más alto entre el valor normal y el valor oficial.

En este sentido, a continuación se señalan los puntos más relevantes contemplados en la Ley en análisis:

- El valor normal se determina presumiendo, sin admitir prueba en contrario, que las mercancías de importación son entregadas al comprador en el lugar de introducción al territorio nacional, que los gastos relacionados con la venta y entrega de las mercancías hasta el lugar de introducción son por cuenta del vendedor, por lo que quedan incluidos en el valor normal, a excepción de los fletes y seguros entre el puerto marítimo, terrestre o aéreo de exportación y el lugar de introducción al país, así como que los impuestos y derechos que se

causen en territorio nacional y los gastos erogados en el mismo que no estén relacionados con la venta y entrega de las mercancías, corren por cuenta del comprador y no se incluyen en el valor normal.

- Para determinar el valor normal de las mercancías se partía, en orden sucesivo y por exclusión, del precio de factura pagado o por pagar; precio usual de competencia; precio probable de venta en territorio nacional; precio efectivo de venta en territorio nacional; precio que corresponda a la suma de alquileres; y avalúo de la autoridad.
- Se le dio la facultad a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que en los casos en que existiera vinculación entre el vendedor y el comprador o entre una persona física o moral asociada en negocios que influyera en el precio de la factura, pudiera señalar porcentajes fijos de ajuste a dicho precio con objeto de facilitar las operaciones.
- El valor normal de las mercancías también comprendía el importe de los cargos originados por haberse fabricado con arreglo a patentes de invención, dibujos o modelos protegidos, ostentar marcas de fábrica o de comercio extranjeras y obtener la autorización para utilizarlas con marcas extranjeras, cuando se hayan importado sin ellas.
- La obligación para el importador de presentar una declaración bajo protesta de decir verdad, determinado el valor normal de la mercancía, conforme a modelo oficial aprobado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- La responsabilidad solidaria para el representante legal del importador y para el agente aduanal en el pago de los créditos fiscales que determine la autoridad como consecuencia de la inexactitud o falsedad de los datos e la declaración de valor normal.

2.5. La Ley Aduanera de 1982.

El 30 de diciembre de 1981, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley Aduanera, entrando en vigor el 1º de julio de 1982, la cual no obstante que en la fracción II, de su artículo Tercero Transitorio derogó a la Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación de 1979, retomó toda la definición del valor normal de las mercancías para incluirla en sus artículos 48 a 55, así como en su Reglamento.

Por lo anterior la Ley Aduanera de 1982, continuaba con la tendencia del Código Aduanero de 1952 y de la Ley de Valoración Aduanera de las

Mercancías de Importación de 1979, al considerar como base gravable del Impuesto General de Importación, el valor normal de las mercancías a importar, si era superior al precio oficial, lo cual se mantuvo de esta forma hasta el 31 de diciembre de 1987, toda vez que con fecha 11 de enero de 1988, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el ACUERDO que deroga los precios oficiales que constituyeron la base gravable mínima para la aplicación del Impuesto General de Importación, al cual su único artículo transitorio le dio efectos retroactivos a partir del 01 de enero de 1988, por lo que a partir de esta fecha, la base gravable del Impuesto General de Importación solamente era el valor normal de las mercancías.

2.6. La reforma legal de 1992.

Con fecha 20 de julio de 1992, se publicaron en el Diario Oficial de la Federación las reformas a los artículos 48 al 55, así como la adición de los artículos 55-A al 55-E de la Ley Aduanera, entrando en vigor el 1º de septiembre de 1992, cambiando radicalmente de la noción teórica a la noción positiva del valor, dejando atrás la definición del valor normal de la mercancía como base gravable del Impuesto General de Importación, para aplicar el valor de transacción.

Las disposiciones contenidas en las reformas a la citada Ley Aduanera, fueron tomadas casi en su totalidad de las normas del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1979, el cual estableció un sistema positivo de valoración en aduana, basado en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, mejor conocido como "valor de transacción", mismo que tenía por objeto proporcionar un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que se ajustase a las realidades comerciales.

Lo anterior, toda vez que con el ingreso de México al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), como se aprecia en el DECRETO de Promulgación del Protocolo de Adhesión de México al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, hecho en la ciudad de Ginebra el 17 de julio de 1986 publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de noviembre de 1986; nuestro país debía, de conformidad con el párrafo 2 inciso a) del citado Protocolo de Adhesión de México al GATT, aplicar el párrafo 83 del Informe del Grupo de Trabajo, mismo que remitía al párrafo 68 que disponía que México en un plazo de seis meses contados a partir de la fecha de adhesión notificaría su intención de adherirse a los siguientes códigos resultantes de las Rondas de Negociaciones Comerciales Multilaterales de 1979: licencias de importación, antidumping, Normas, subvenciones y derechos compensatorios y valoración en aduana.¹⁰

¹⁰ Rohde. Op. cit. pág. 294.

De conformidad con lo anterior, el día 24 de julio de 1987, fue firmado el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, adoptado en la ciudad de Ginebra, Suiza; el día 12 de abril de 1979, y publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 25 de abril de 1988, señalándose en su artículo 21 que México retrasaría la aplicación de todas las disposiciones de dicho Acuerdo y las de su Protocolo de aplicación, por un período de cinco años contados desde la fecha de su entrada en vigor para México dichos instrumentos. Asimismo, el Gobierno de México retrasaría la aplicación del método de valoración descrito en los artículos 1 párrafo 2, inciso b), III y 6 (valor reconstruido) del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, por un período de tres años, contados a partir de la fecha en que todas las otras disposiciones de dicho Acuerdo fueran aplicadas por los Estados Unidos Mexicanos.

Es por lo anterior que, previo al vencimiento del citado periodo de cinco años, fue modificada y adicionada la Ley Aduanera en el apartado referente a la valoración aduanera, a efecto de incluir las disposiciones relativas al valor de transacción de las mercancías contenidas en el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, y cumplir con los compromisos adquiridos dentro del marco del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT).

Como ya ha quedado detallado con anterioridad la Ley Aduanera sufrió una importante reforma por lo que respecta al tema de valoración aduanera, cambiando totalmente la forma en que se determinaría el valor en aduana para efectos de considerarlo como base gravable del Impuesto General de Importación, por lo que a continuación se señalan solamente algunos puntos destacables de dicha reforma, sin pretender abundar demasiado en ellos ya que serán motivo de un profundo análisis en el capítulo II del presente trabajo:

- La base gravable del Impuesto General de Importación, es el valor en aduana de las mercancías, el cual será el valor de transacción, entendiéndose por este, el precio pagado por las mismas que se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, es decir, el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el importador al vendedor o en beneficio de éste.
- Se establecen los supuestos en los que el valor de transacción de las mercancías se tiene que incrementar, así como los conceptos que no se deben considerar dentro del precio, siempre que se desglosen o especifiquen en forma separada del precio pagado.
- Se establece que, cuando la base gravable del impuesto de importación no pueda determinarse conforme al valor de transacción de las

mercancías importadas o no derive de una compraventa para la exportación con destino a territorio nacional, se determinará conforme a los siguientes procedimientos, mismos que se aplicarán en orden sucesivo y por exclusión: Valor de transacción de mercancías idénticas; Valor de transacción de mercancías similares; Valor de precio unitario de venta; Valor determinado conforme artículo 55-E, es decir, aplicando los procedimientos señalados con anterioridad en orden sucesivo y por exclusión, con mayor flexibilidad conforme a criterios razonables y compatibles con los principios y disposiciones legales, sobre la base de los datos disponibles en territorio nacional.

Esta reforma legal representa un cambio muy importante en cuanto a la valoración aduanera en nuestro país, puesto que la declaración del valor de las mercancías hecha por los importadores goza de una presunción de veracidad cuyo cuestionamiento o sospecha recae en las autoridades aduaneras, las cuales deben fundamentar y probar documentadamente que el valor declarado por los importadores es erróneo; es decir, cambia totalmente la función aduanera, pues en la nueva legislación todas las garantías juegan a favor de los importadores, los que según sus relaciones mercantiles pactan y evalúan las mercancías, objeto de sus operaciones.

2.7. El Código de Valoración Aduanera de 1994.

El 30 de diciembre de 1994, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el DECRETO de promulgación del 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, entrando en vigor a partir del 01 de enero de 1995, constituida como un organismo global internacional que constituye el marco institucional común para el desarrollo de las relaciones comerciales y solución de las controversias que se presenten entre sus miembros en los asuntos relacionados con los Acuerdos comerciales multilaterales y plurilaterales.¹¹

Surgiendo el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, también conocido como “Código de Valoración Aduanera de 1994”, el cual tiene la siguiente estructura, conservando las mismas disposiciones que su similar de 1979.

- Introducción General.
- Preámbulo
- Parte I: Normas de valoración en aduana.

¹¹ Saldaña Pérez, Juan Manuel. Comercio Internacional Régimen Jurídico Económico. Editorial Porrúa, México, 2005, pág. 42.

- Parte II: Administración del acuerdo, consultas y resolución de controversias.
- Parte III: Trato especial y diferenciado.
- Parte IV: Disposiciones finales.
- Anexo I: Notas interpretativas.
- Anexo II: Comité Técnico de valoración en aduana.
- Anexo III: (Ex protocolo) 7 apartados.

Si bien es cierto que tras la conclusión de la Ronda Uruguay, el Código de la Ronda de Tokio fue sustituido por el Acuerdo de la OMC relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, este último en esencia es igual al Código de Valoración de la Ronda de Tokio y se aplica únicamente a la valoración de las mercancías a efectos de la aplicación de derechos ad-valorem a las importaciones.

2.8. Ley Aduanera de 1996.

El 15 de diciembre de 1995, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la nueva Ley Aduanera de 1996, entrando en vigor el 1º de abril de 1996, abrogando a la Ley Aduanera publicada en el citado medio oficial informativo con fecha 30 de diciembre de 1981.

Quedando plasmadas las disposiciones relativas a la valoración aduanera de las mercancías en la Sección I, Capítulo III, del Título Tercero, la cual comprende del artículo 64 al 79 de la Ley Aduanera, así como en los artículos 98 al 116, del nuevo Reglamento de la Ley Aduanera, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 6 de junio de 1996, entrando en vigor a los ocho días naturales de su publicación, abrogando a su similar publicado en el citado medio oficial informativo con fecha 18 de junio de 1982.

De igual forma fueron incluidas en la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior, disposiciones relativas al valor en aduana de las mercancías, las cuales actualmente se encuentran contenidas en el capítulo 2.11. de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de abril de 2007.

Las disposiciones contenidas en los citados ordenamientos legales parten de considerar que la base gravable del Impuesto General de Importación es el valor en aduana de las mercancías, el cual será el valor de transacción de las mismas, entendiéndose por este último concepto el precio pagado por las mismas, es decir, el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al

vendedor o en beneficio de éste, siempre que sean vendidas para ser importadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, lo cual analizaremos ampliamente en el Capítulo II del presente trabajo.

3. Principales diferencias entre la Definición de Valor de Bruselas y el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT.

Si bien es cierto que los dos sistemas de valoración de mercancías para efectos aduaneros contenidos en la Definición de Valor de Bruselas, y en el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII, del GATT, tienen como finalidad facilitar el comercio internacional estableciendo normas generalmente aceptadas y de aplicación obligatoria para las Administraciones de Aduanas, a efecto de crear certeza en cuanto a la determinación uniforme del valor en aduana de las mercancías, lo cual cobra relevancia al ser tomada como base para el cálculo de derechos arancelarios “ad valorem”, así como de otras contribuciones que se tienen que pagar como consecuencia de importaciones, al haber sido creados a partir de diferentes nociones de valor, teórica y positiva respectivamente; resulta evidente que existen marcadas diferencias entre ambos.

Lo anterior cobra sentido si tomamos en consideración que la Definición de Valor de Bruselas, fue creada como resultado de un encargo básicamente técnico, el cual fue desarrollado por el Subcomité del Valor como parte del Comité Aduanero, el cual a su vez se conformó por el Grupo de Estudios para la Unión Aduanera Europea, y el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT, fue creado como consecuencia de una serie de Negociaciones Comerciales Multilaterales, dentro de las cuales intervinieron aspectos económicos y políticos, por lo que su autonomía forzosamente resultó afectada por la intencionalidad de su creación, que ha tenido que soportar las cesiones o concesiones de una o varias partes contratantes, a cambio de las equivalentes de otras, con lo cual la homogeneidad tenía que resultar perjudicada. Es decir, que en este aspecto, existe una diferencia marcada por la que media entre las decisiones técnicas y las políticas.¹²

En este orden de ideas, a continuación se señalan las principales diferencias entre ambos sistemas de valoración aduanera, con base en los elementos de cada definición:

1. Elemento del precio:

Definición de Valor de Bruselas. Tal y como lo dispone el artículo 1 del Anexo I del “Convenio sobre el Valor en Aduana de las Mercancías”, el valor de las mercancías importadas es el precio normal, es decir, el precio que se estima

¹² Herrera. Op. cit. pág. 236.

podiera fijarse para las mercancías, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro, lo que implica que cuando el precio realmente pagado o por pagar de una mercancía no corresponda al precio usual de competencia debe ser ajustado hasta que sea igual al precio normal, es decir el precio normal va a estar constituido por el precio realmente pagado o por pagar más la diferencia existente con el precio usual de competencia.

Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT. Por su parte el artículo 1, del citado Acuerdo, dispone que el valor en aduana de las mercancías va a ser el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación al país de importación, el cual será ajustado en términos de su artículo 8, siempre y cuando: no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador; que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar; que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización posterior de las mercancías; y que no exista vinculación entre el comprador y el vendedor y en caso de existir que no haya influido en el precio, por lo que, el valor de un bien puede ser aceptado como valor en aduana de las mercancías aún cuando sea inferior a los precios de otra mercancía idéntica o similar, siempre y cuando no existan motivos para rechazar el método de valor de transacción de las mercancías y proceder a los métodos secundarios de valoración, es decir el valor de transacción va a estar conformado por el precio pagado o por pagar más los ajustes del artículo 8º.

Por lo anterior, el valor de una mercancía en términos del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT, podría ser aceptado como valor de transacción cuando fuera sensiblemente inferior al precio de mercado de una mercancía idéntica, cuando en términos de la Definición de Valor de Bruselas, dicho valor tendría que ser ajustado hasta igualarlo al precio normal, generando en consecuencia un incremento en el pago de las contribuciones que se tienen que enterar con motivo de una importación.

2. Elemento del tiempo:

Definición de Valor de Bruselas. Establece como elemento temporal para determinar el valor en aduana de las mercancías, el del momento en que los derechos de aduanas sean exigibles, es decir, el momento en que se efectúa la importación de las mercancías, lo cual puede generar variaciones en el precio de la mercancía ocurridas entre el momento en que es adquirida y que es importada.

Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT. No contiene ninguna disposición relativa al tiempo que debe considerarse para determinar el valor

en aduana de una mercancía, por lo que el valor de transacción de una mercancía debe ser aceptado independientemente del tiempo transcurrido entre el momento en que fue adquirida la mercancía para su importación a territorio nacional y la fecha en que esto ocurra, sin que las fluctuaciones del precio de mercado ocurridas entre estos momentos afecten para la determinación del valor en aduana, a diferencia de la Definición de Valor de Bruselas, en la cual si son tomadas en consideración.

3. Elemento del lugar:

Definición de Valor de Bruselas. Dispone que el precio normal de las mercancías importadas va a ser determinado suponiendo que son entregadas al comprador en el puerto o lugar de introducción en el país de importación, soportando el vendedor todos los gastos relacionados con la venta y la entrega de las mercancías en el puerto o lugar de introducción, por lo que estos gastos deben estar incluidos en el precio normal y que el comprador soporta los derechos y gravámenes exigibles en el país de importación, por lo que se excluyen del precio normal.

Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT. Deja abierta la posibilidad para que los países miembro, fijen libremente los gastos que deben ser incluidos o no en el valor en aduana de las mercancías para efectos aduaneros, dentro de los cuales encontramos los gastos de transporte de las mercancías hasta el puerto o lugar de introducción, los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación, así como el costo del seguro

En este sentido, nuestra legislación aduanera dispone que el valor de transacción de las mercancías importadas, además del precio pagado, comprenderá los gastos de transporte, seguro, manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías hasta su importación, por lo que si un importador adquirió sus mercancías bajo un concepto FOB, el cual significa que *“el vendedor cumplió con su obligación de entregar la mercancía cuando ésta ha sobrepasado la borda del buque en el puerto de embarque así convenido; quiere decir que el comprador tiene que cubrir todos los gastos y asumir todos los riesgos de pérdida o daño de la mercancía a partir de ese punto”*¹³, el precio que haya pagado por las mercancías no contiene los gastos de seguro y transporte, por lo que habría que incrementárselos al valor de transacción y poder determinar el correcto valor en aduana de la mercancía.

4. Comisiones:

¹³ Acosta Roca, Felipe. INCOTERMS Término de Compra-Venta Internacional, 2ª edición, Editorial ISEF, México, 2005. pág. 72.

Definición de Valor de Bruselas. Dispone que el vendedor soporta todos los gastos relacionados con la venta y entrega de las mercancías en el lugar de importación, por lo que todos estos gastos deben sumarse al precio pagado a efecto de determinar correctamente el valor en aduana de las mercancías, incluyendo dentro de estos gastos a las comisiones, sin hacer distinción o exclusión alguna al respecto.

Acuerdo relativo a al aplicación del artículo VII del GATT. Señala que, para determinar el valor en aduana de las mercancías de conformidad con el método de valor de transacción, se debe añadir al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, siempre que corran a cargo del comprador y no se encuentren incluidos dentro del precio realmente pagado o por pagar, entre otros elementos, a las comisiones, excepto a las comisiones de compra, entendiéndose por estas *“la retribución pagada por un importador a su agente por los servicios que le presta al representarlo en el extranjero en al compra de las mercancías objeto de valoración.”*, de conformidad con la su nota interpretativa al artículo 8º.

5. Cánones y derechos de licencia:

Definición de Valor de Bruselas. De conformidad con este sistema de valoración, cuando las mercancías a valorar hayan sido fabricadas con arreglo a una patente de invención o conforme a un dibujo o a un modelo protegido, se importen con una marca extranjera de fábrica o de comercio, el precio normal se determinará considerando que este precio comprende, para dichas mercancías, el valor del derecho de utilizar la patente, el dibujo o el molde, o la marca de fábrica o de comercio, es decir, todos los cánones o derechos que se paguen relativos a la propiedad intelectual o industrial, deben ser incluidos en el valor en aduana de las mercancías.

Acuerdo relativo a al aplicación del artículo VII del GATT. Contempla que para determinar el valor en aduana de las mercancías, entre otros conceptos, se debe añadir al precio realmente pagado o por pagar, entre otros conceptos, los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, siempre y cuando no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, los cuales pueden comprender entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor, sin embargo dispone que, en los casos en que no existan datos objetivos y cuantificables al respecto, no será posible determinar el valor en aduana de conformidad con el método del valor de transacción, teniendo que hacerlo con alguno de los métodos secundarios.

Sobre el particular debe señalarse que, con la firma del acuerdo de la OMC por la mayoría de las Partes Contratantes, la incompatibilidad de la definición del Valor de Bruselas con las Reglas sobre el Valor en Aduana del GATT y, en

consecuencia, el desinterés por los trabajos del Comité, constituyeron las causas para que se recomendara y así se aceptara suspender todos los trabajos de la definición del Valor en Aduana de Bruselas, autorizándose a la Secretaría para que, en estrecha colaboración con las Partes Contratantes, estudiase los mecanismos para denunciar y derogar el Convenio de 1950. No obstante, existen aún 8 Partes Contratantes que no han denunciado el Convenio, por lo que éste sigue vigente.¹⁴

¹⁴ Álvarez Gómez-Pallete, José Ma. La Organización Mundial de Aduanas y sus Convenios. 1ª edición, Centro de Investigación Aduanera y de Comercio Internacional, A.C., México, 2002, pag. 46.

Capítulo II

VALORACIÓN ADUANERA.

1. Bases jurídicas internacionales y nacionales.

1.1. Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles y Comercio de 1994 (Organización Mundial de Comercio).

Con la firma del “General Agreement of Tariffs and Trades” (G.A.T.T.) (Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio), el 30 de octubre de 1947, en Ginebra, fueron incluidos en sus artículos VII y X; principios de carácter general relativos a la valoración de las mercancías para efectos aduaneros, sin que propiamente se estableciera una definición de valor de alcance general.

En este orden de ideas, toda vez que las disposiciones sobre valoración de las mercancías contenidas en el GATT eran muy genéricas, sin establecer una definición clara de lo que debía entenderse por valor, a efecto de conseguir mayor uniformidad y certidumbre, con motivo de la Ronda de Tokio; fue adoptado el 12 de abril de 1979, el Código de Conducta denominado “Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio”, el cual entró en vigor el 1º de enero de 1981, en el cual se reconoce la necesidad de un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios, que la base para la valoración en aduana de las mercancías debe ser en la mayor medida posible su valor de transacción, así como que la determinación de este valor en aduana debe basarse en criterios sencillos y equitativos que sean conformes con los usos comerciales y que los procedimientos de valoración deben ser de aplicación general, que los procedimientos de valoración no deben utilizarse para combatir el dumping.

En 1947, la política económica en materia de Comercio Exterior de nuestro País, era totalmente contraria a los principios del G.A.T.T., ya que se basaba en un proteccionismo absoluto a las actividades industriales, siendo la intención del Gobierno proteger el mercado nacional contra cualquier importador que pudiera desplazarlo, por lo que no fue sino hasta 1985 cuando nuestro País solicitó su adhesión al G.A.T.T., ingresando en 1987, liberando su Comercio Exterior.

Por lo anterior, el 24 de julio de 1987, se adhirió al Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII, del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, lo cual fue aprobado por la Cámara de Senadores el 1º de diciembre de 1987, publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 21 de

diciembre del mismo año el “DECRETO por el que se aprueba el acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio en Ginebra, Suiza, el 12 de abril de 1979.” siendo finalmente publicado en el citado medio oficial informativo con fecha 25 de abril de 1988 el “DECRETO de promulgación del acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, adoptado en la ciudad de Ginebra, Suiza, el 12 de abril de 1979.”

Finalmente en la Ciudad de Marrakech, Marruecos, el día 15 de abril de 1994, fue firmada 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, en la cual se encuentra contenido el ACUERDO RELATIVO A LA APLICACION DEL ARTICULO VII DEL ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO DE 1994, siendo publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 30 de diciembre de 1994, mediante el DECRETO de promulgación del 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.

En este orden de ideas, la base jurídica internacional sobre el tema de valoración aduanera es precisamente el ACUERDO RELATIVO A LA APLICACIÓN DEL ARTICULO VII DEL ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES Y COMERCIO DE 1994, en el cual se encuentran contenidos seis métodos para determinar el valor en aduana de las mercancías, los cuales se deben de aplicar en orden sucesivo y por exclusión, con la salvedad de que el sustractivo y el del valor reconstruido pueden ser invertidos a petición del importador, de conformidad con lo siguiente:

1. Valor de transacción de las mercancías, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación.
2. Valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.
3. Valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.
4. Método sustractivo o deductivo, es decir el precio unitario a que se venda la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, en el

momento de la importación de las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado, a personas que no estén vinculadas con aquellas a las que comprenden dichas mercancías, con ciertas deducciones.

5. Valor reconstruido, el cual será calculado a partir del costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas, una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la que suele añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de la valoración efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación, y transporte, manejo y seguro cuando proceda.
6. Método del último recurso, cuando el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los métodos antes señalados, se determinará según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación.

Para supervisar la aplicación y funcionamiento del Acuerdo, así como para prestar asistencia técnica a los países miembros, se establecieron los siguientes Comités, los cuales al tener una estrecha vinculación, aseguran una correcta aplicación y eventual arbitraje en litigios de interpretación entre Partes Contratantes del mismo¹:

Comité de Valoración en Aduana. Se encuentra compuesto de representantes de cada uno de los Miembros, elige a su Presidente y se reúne normalmente una vez al año, para dar a los Miembros la oportunidad de consultarse sobre cuestiones relacionadas con la administración del sistema de valoración en aduana por cualquiera de los Miembros en la medida en que esa administración pudiera afectar al funcionamiento del Acuerdo o a la consecución de sus objetivos y con el fin de desempeñar las demás funciones que le encomienden los Miembros.

Comité Técnico de Valoración en Aduana. Se encuentra bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera y tiene como objeto asegurar, a nivel técnico, la uniformidad de la interpretación y aplicación del Acuerdo, para lo cual entre otras funciones presta asesoramiento y asistencia técnica a los Miembros que hayan entablado consultas, emitiendo opiniones consultivas comentarios o notas explicativas, estudia las leyes, procedimientos y prácticas en materia de valoración en la medida en que guarden relación con el Acuerdo, preparando informes sobre los resultados de dichos estudios, asimismo, suministrar la información y asesoramiento sobre toda cuestión

¹ Ibidem. pág. 48.

relativa a la valoración en aduana de mercancías importadas que solicite cualquier Miembro o el Comité.

1.2. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En primer lugar, debe señalarse que por fuentes jurídicas internas se entiende *“al conjunto de normas jurídicas, que regulan una situación concreta, cuyo origen se encuentra en un hecho o acto que el ordenamiento jurídico retoma para crear una disposición que sancione o regule una determinada situación o fenómeno social.”*²

El artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la principal base jurídica nacional por lo que a valoración aduanera se refiere, toda vez que en el referido precepto, se contempla la facultad privativa de la Federación de gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, lo cual es de trascendental importancia si tomamos en consideración que la mayoría de las contribuciones al comercio exterior se establecen sobre el valor en aduana de las mercancías.

La facultad privativa de la Federación para establecer tributos sobre las mercancías que se importen, exporten o transiten por el territorio nacional, en general tiene la finalidad de consolidar un mercado común interno y controlar la balanza comercial del país.³

De igual forma, en su segundo párrafo establece que el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país.

En el citado artículo se encuentra contenida una excepción al principio de división de poderes, establecida ante la imperiosa necesidad de responder con la velocidad necesaria a las fluctuaciones que el comercio internacional provoca en la economía nacional, por lo que se exime al presidente de la República de seguir un proceso legislativo para crear una disposición que constitucionalmente tiene el mismo rango que una ley emanada del Congreso de la Unión.

1.3. La Ley de Comercio Exterior y su Reglamento.

² Witker, Jorge. Régimen jurídico del comercio exterior en México. 2ª edición. Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002, pág. 243.

³ Saldaña. Op. cit. pág. 55.

Las facultades contenidas en el segundo párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fueron plasmadas en principio en la “*Ley Reglamentaria del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en Materia de Comercio Exterior*”, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 13 de enero de 1986, y posteriormente en la actual Ley de Comercio Exterior, publicada en el citado medio oficial informativo el 27 de julio de 1993, entrando en vigor al día siguiente y abrogando a la similar de 1986.

Al respecto, el artículo 4º de la Ley de Comercio Exterior, establece las facultades delegadas por el Congreso de la Unión al Ejecutivo Federal, en los siguientes términos:

Artículo 4o.- El Ejecutivo Federal tendrá las siguientes facultades:

I. Crear, aumentar, disminuir o suprimir aranceles, mediante decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación, de conformidad con lo establecido en el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

II. Regular, restringir o prohibir la exportación, importación, circulación o tránsito de mercancías, cuando lo estime urgente, mediante decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación, de conformidad con el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

III. Establecer medidas para regular o restringir la exportación o importación de mercancías a través de acuerdos expedidos por la Secretaría o, en su caso, conjuntamente con la autoridad competente, y publicados en el Diario Oficial de la Federación;

IV. Establecer medidas para regular o restringir la circulación o tránsito de mercancías extranjeras por el territorio nacional procedentes del y destinadas al exterior a través de acuerdos expedidos por la autoridad competente y publicados en el Diario Oficial de la Federación;

V. Conducir negociaciones comerciales internacionales a través de la Secretaría, sin perjuicio de las facultades que correspondan a otras dependencias del Ejecutivo Federal;

VI. Coordinar, a través de la Secretaría, la participación de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y de los gobiernos de los estados en las actividades de promoción del comercio exterior, así como concertar acciones en la materia con el sector privado, y

VII. Coordinar, a través de la Secretaría, que las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal que administren o controlen una restricción o regulación no arancelaria se encuentren interconectadas electrónicamente con la Secretaría y con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Efectivamente, del análisis al precepto legal antes transcrito se aprecian claramente las dos potestades delegadas expresamente, por el Congreso de la Unión al Ejecutivo Federal, la tributaria propiamente dicha, en cuanto que se otorga al Ejecutivo Federal la potestad exclusiva para aumentar, disminuir o suprimir contribuciones en materia arancelaria; y la administrativa, al permitirle regular, restringir y aun prohibir importaciones, exportaciones y el tránsito de mercancías cuando lo estime urgente, en el marco de lo dispuesto por el artículo 131, de nuestra Carta Magna, cobrando importancia para el presente trabajo la primera de ellas, ya que en la mayoría de los casos el Impuesto General de Importación se causa sobre el valor en aduana de las mercancías, como veremos más adelante.

Ahora bien, el artículo 5º de la citada Ley de Comercio Exterior, establece las facultades de la Secretaría de Economía, en los siguientes términos:

Artículo 5o.- Son facultades de la Secretaría:

I. Estudiar, proyectar y proponer al Ejecutivo Federal modificaciones arancelarias;

II. Tramitar y resolver las investigaciones en materia de medidas de salvaguarda, así como imponer las medidas que resulten de dichas investigaciones;

III. Estudiar, proyectar, establecer y modificar medidas de regulación y restricción no arancelarias a la exportación, importación, circulación y tránsito de mercancías;

IV. Establecer las reglas de origen;

V. Otorgar permisos previos y asignar cupos de exportación e importación;

VI. Establecer los requisitos de mercado de país de origen;

VII. Tramitar y resolver las investigaciones en materia de prácticas desleales de comercio internacional, así como determinar las cuotas compensatorias que resulten de dichas investigaciones;

VIII. Asesorar a los exportadores mexicanos involucrados en investigaciones en el extranjero en materia de prácticas desleales de comercio internacional y medidas de salvaguarda o en cualquier otro procedimiento del que pueda resultar una restricción a la importación en otros países;

IX. Coordinar las negociaciones comerciales internacionales con las dependencias competentes y, cuando así lo solicite la Secretaría, con los sectores productivos;

X. Expedir las disposiciones de carácter administrativo en cumplimiento de los tratados o convenios internacionales en materia comercial de los que México sea parte;

XI. Establecer los programas y mecanismos de promoción y fomento de las exportaciones, así como las disposiciones que los rijan, escuchando a los sectores productivos e instituciones promotoras del sector público y privado;

Fracción reformada DOF 24-01-2006

XII. Emitir reglas que establezcan disposiciones de carácter general en el ámbito de su competencia, así como los criterios necesarios para el cumplimiento de las leyes, acuerdos o tratados comerciales internacionales, decretos, reglamentos, acuerdos y demás ordenamientos generales de su competencia, y

Fracción adicionada DOF 24-01-2006

XIII. Las demás que le encomienden expresamente las leyes y los reglamentos.

Del precepto legal antes transcrito, específicamente de sus fracciones I, IX y XII, queda claro que la Secretaría de Economía, es la dependencia que prepara los estudios para someter al Ejecutivo Federal las posibles modificaciones

arancelarias, coordina las negociaciones internacionales y emite las reglas de carácter general en materia de comercio exterior, así como los criterios que estime necesarios para el cumplimiento de las leyes, acuerdos o tratados comerciales internacionales, decretos, reglamentos, y acuerdos, en el ámbito de su competencia.

Ahora bien, conforme al artículo 12 de la citada Ley de Comercio Exterior, los aranceles son las cuotas de las tarifas de los impuestos generales de exportación e importación, y estos pueden ser:

- **Ad-valorem**, cuando se expresen en términos porcentuales del valor en aduana de la mercancía, por ejemplo, el café sin tostar descafeinado clasificado en la fracción arancelaria 0901.22.01, se encuentra sujeto al pago del Impuesto General de Importación a razón de un 20% sobre su valor en aduana;
- **Específicos**, cuando se expresen en términos monetarios por unidad de medida, por ejemplo la azúcar de caña clasificada en la fracción arancelaria 1701.11.01, se encuentra sujeta al pago del Impuesto General de Importación a razón de 0.338 dólares por kilo.
- **Mixtos**, cuando se trata de la combinación de los dos anteriores, por ejemplo la importación de fresas clasificadas en la fracción arancelaria 0811.10.01, se encuentra sujeta al pago de un arancel ad-valorem de 20% más el arancel específico de 0.36 dólares por kilo.

La inmensa mayoría de los aranceles en México están en términos porcentuales, ya que permiten una aplicación más justa y un efecto más equitativo si partimos de la idea de que los aranceles provienen de la política fiscal de querer o no cobrar mucho por un producto a fin de que se fomente o inhiba su importación.⁴

Por otra parte, los aranceles Ad-valorem, específicos y mixtos, pueden tener las siguientes modalidades conforme a lo dispuesto por el artículo 13 de la Ley de Comercio Exterior:

- **Arancel-cupo**, cuando se establezca un nivel arancelario para cierta cantidad o valor de mercancía exportada o importada, y una tasa diferente a las exportaciones o importaciones de esa mercancía que exceda dicho monto.

⁴ Reyes Díaz-Leal, Eduardo. El Despacho Aduanal. 1ª edición, Editorial Bufete Internacional de Intercambio, S.A. de C.V., México, 2003, pág. 86.

Por ejemplo, la leche en polvo clasificada en la fracción arancelaria 0402.10.01, se encuentra sujeta a una tasa general del Impuesto General de Importación del 125.1% sobre su valor en aduana.

La importación de la misma mercancía al amparo del Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Nicaragua, se encuentra sujeta al pago de una tasa preferencial del 42.6% sobre su valor en aduana.

Sin embargo, si la importación de la citada mercancía se realiza al amparo del cupo establecido en el Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Nicaragua, durante el periodo comprendido del 10 de julio de 2007 al 30 de junio de 2008, la misma se encontrará exenta del pago del Impuesto General de Importación.⁵

- **Arancel estacional**, cuando se establezcan niveles arancelarios distintos para diferentes periodos del año.

Por ejemplo, la importación de sorgo se encuentra exenta del pago del Impuesto General de Importación si se realiza dentro del periodo comprendido entre el 16 de diciembre y el 15 de mayo, sin embargo, si se realiza dentro del periodo comprendido entre el 16 de mayo y el 15 de diciembre se encuentra sujeta a una tasa del 15% sobre el valor en aduana, tal y como se muestra en la parte relativa de la Tarifa contenida en el artículo 1º de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2007, como se muestra a continuación:

"Capítulo 10
Cereales

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	Unidad	IMPUESTO	
			IMP.	EXP.
10.07	Sorgo de grano (granífero).			
1007.00	Sorgo de grano (granífero).			
1007.00.01	Cuando la importación se realice dentro del periodo comprendido entre el 16 de diciembre y el 15 de mayo.	Kg	Ex.	Ex.
1007.00.02	Cuando la importación se realice dentro del periodo comprendido entre el 16 de mayo y el 15 de diciembre.	Kg	15	Ex.

..."

- **Las demás que señale el ejecutivo federal.**

⁵ ACUERDO por el que se da a conocer el cupo para importar leche en polvo, originaria de la República de Nicaragua. DOF 09/07/2007 y DECRETO por el que se establece la Tasa aplicable a partir del 1 de enero de 2007 del Impuesto General de Importación para las mercancías originarias de la República de Nicaragua. DOF 29/11/2006.

Por ejemplo, la importación de clavos, puntillas, remaches, arandelas, tornillos o tuercas, clasificados en la fracción arancelaria 76.16.10.01, se encuentra sujeta a una tasa general del 10% sobre el valor en aduana, sin embargo, si se realiza al amparo del Decreto por el que se establecen diversos Programas de Promoción Sectorial, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 02 de agosto de 2002, su importación se encuentra exenta del pago del Impuesto General de Importación, siempre y cuando el importador cuente con la autorización de la Secretaría de Economía, para operar el programa de promoción sectorial de la Industria Electrónica, lo anterior toda vez que se busca mantener condiciones competitivas de abasto de insumos y maquinaria para la industria productiva nacional, y proporcionar a la planta productiva de este país, los mejores medios para competir en los mercados internacionales, así como en el mercado interno.

En este orden de ideas el artículo 14 de la Ley en análisis, contempla la posibilidad de establecer aranceles diferentes a los generales previstos en la tarifa que se encuentra contenida en el artículo 1º, de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, cuando así lo establezcan los tratados o convenios comerciales internacionales de los que México sea parte.

Como ejemplo de lo anterior, tenemos que la importación de relojes de pulsera clasificados en la fracción arancelaria 9102.11.01, se encuentra sujeta al pago del Impuesto General de Importación a una tasa general de 20% sobre el valor en aduana, sin embargo, si se realiza al amparo del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, la importación se encuentra exenta.

Al respecto, vale la pena señalar que si bien es cierto que el artículo 12 de la Ley de Comercio Exterior, contempla tres tipos de aranceles ya sea Ad-valorem, específicos o mixtos, la realidad es que la gran mayoría de los aranceles que contempla la tarifa contenida en el artículo 1º de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, se establecen sobre el valor en aduana de las mercancía, al considerarse los más adecuados para impulsar los flujos comerciales, toda vez que tienen las siguientes ventajas:

- a) Impiden que el nivel de protección disminuya y aun se anule por los efectos del aumento en los precios de importación, y que la protección acordada a distintas industrias se distorsione y modifique como resultado de las diferencias en el grado de aumento de los precios.
- b) Permiten una determinación más racional y más equitativa de esa protección en las distintas clases de mercancías.

- c) Hacen innecesaria una discriminación detallada entre los productores de una misma clase, la cual simplifica y facilita la aplicación del arancel.⁶

De igual forma, si bien es cierto que los artículos antes citados hacen referencia a los aranceles que se tienen que pagar con motivo de las importaciones y exportaciones de mercancías, nuestro estudio solamente se limitará a las mercancías de importación, puesto que la base gravable para pagar el Impuesto General de Exportación, es el valor comercial de las mercancías en el lugar de venta, es decir el valor de la factura sin fletes y seguros.

Otro aspecto importante contemplado en los artículos 62 al 71 de la Ley de Comercio Exterior, es el relativo a la aplicación de las cuotas compensatorias, puesto que en muchos de sus casos se impone dicho aprovechamiento con base en el valor en aduana de las mercancías.

Finalmente, el Reglamento de la Ley de Comercio Exterior fue publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 30 de diciembre de 1993, entrando en vigor al día siguiente de su publicación, conformado por 215 artículos, los cuales reglamentan entre otros aspectos, los relativos a los cupos de importación y prácticas desleales de comercio internacional.

1.4. La Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación.

La Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación vigente fue publicada en el Diario Oficial de la Federación con fecha 18 de junio de 2007, entrando en vigor el 01 de julio del mismo año, la cual se encuentra conformada solamente por dos artículos.

El primero de ellos contiene a la Tarifa, en la cual se indica la fracción arancelaria de la mercancía, su texto legal, las notas de sección, capítulo y subpartida, así como el Impuesto General de Importación y de Exportación a que las mismas se encuentran sujetas, conforme a su clasificación arancelaria, es decir, es un catalogo de mercancías basado en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, conformado por 21 secciones, 97 capítulos, cientos de partidas y cerca de 5,000 subpartidas, pero adicionando una sección y un capítulo. Se trata de la "Sección XXII. Operaciones Especiales" que comprende al "Capítulo 98". Operaciones Especiales". En dichos apartados se clasifican muestras y muestrarios, mercancías importadas bajo programas de promoción sectorial, material de ensamble para

⁶ Polo Bernal, Efraín, citado por Witker, Jorge. Derecho Tributario Aduanero. 2ª edición. Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1999. pág. 146.

automóviles, equipajes de pasajeros, menajes de casa y otras mercancías que merecen un tratamiento especial, según el poder legislativo.⁷

Al respecto, es pertinente señalar que la nomenclatura es *“la clasificación de todas las mercancías transportables que según su composición o función deben ubicarse en un código de identificación universal, a efecto de aplicarle el respectivo impuesto ad valorem al pasar las aduanas y poder circular legalmente en territorio nacional”⁸*, la cual se basa en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías adoptado por el Consejo de Cooperación Aduanera, mismo que *“constituye un conjunto coherente de partidas y subpartidas, las cuales junto con las reglas generales y las notas de sección y de capítulo proveen a una clasificación de productos sistemática y uniforme”⁹*, lo cual permite la identificación de las mercancías por su código numérico con un mínimo de seis dígitos, que es común a todas las naciones que han adoptado este sistema.

Sin embargo en el caso de México, la codificación de las mercancías es hasta ocho dígitos, agrupados de la siguiente manera:

- Capítulo: Conformado por los dos primeros dígitos, ordenados en forma progresiva del 1 al 98;
- Partida: La cual se integra por los dos dígitos del Capítulo seguidos de un tercer y cuarto dígitos ordenados en forma progresiva;
- Subpartida: Formada por los cuatro dígitos de la partida adicionados de un quinto y sexto dígitos, separados de los de la partida por medio de un punto, las cuales pueden ser de primer o segundo nivel, que se distinguen con uno o dos guiones respectivamente; y
- Fracción arancelaria: Integrada por los seis dígitos de la subpartida adicionados de un séptimo y octavo dígitos, separados de los de la subpartida por medio de un punto, que se ordena del 01 al 99, reservando el 99 para clasificar las mercancías que no estén comprendidas en las fracciones con terminación 01 a 98.

Siendo la fracción arancelaria la que se encarga de detallar de manera individual y precisa la mercancía que se va a clasificar, sirviendo de base para determinar la tasa del Impuesto General de Importación correspondiente a la

⁷ Echagaray Govea, Mario. Conocimientos básicos de Comercio Exterior para el contador público. 1ª edición, Editorial Editores e Impresores FOC, S.A. de C.V., México 2005, pág. 109.

⁸ Witker. Régimen jurídico del comercio exterior en México. Op. cit. pág. 267.

⁹ Witker. Derecho Tributario Aduanero. Op. cit. pág. 125.

mercancía de que se trate y las restricciones o regulaciones no arancelarias a que se encuentran sujetas.

El artículo segundo, por su parte se encuentra conformado por dos fracciones, las cuales contienen seis Reglas Generales y diez Reglas Complementarias respectivamente, conforme a las cuales se deben clasificar las mercancías, debiendo hacerse la aclaración de que las Reglas Generales son las mismas del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de las Mercancías, y las Reglas Complementarias son incorporadas por nuestras autoridades, ya que no son parte del Sistema Armonizado.

Las Reglas Generales, son normas jurídicas que establecen los principios generales que rigen el sistema de clasificación de las mercancías. Tienen como objetivo garantizar la correcta y uniforme aplicación del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías. Las Reglas Complementarias son válidas únicamente para nuestro país y como su nombre lo dice, complementan a las Reglas Generales en la aplicación de la tarifa respectiva.¹⁰

La finalidad de las Reglas Generales y Complementarias es señalar de manera breve y específica los lineamientos que se deben seguir para realizar una correcta clasificación arancelaria de las mercancías.

En este orden de ideas, es obligatoria la aplicación de las citadas reglas para proceder a la clasificación arancelaria de las mercancías, de donde se desprende que las 22 Secciones y 98 Capítulos, sólo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas, subpartidas y de las Notas de subpartida, cuando no sean contrarias a las Notas de Sección o de Capítulo.

En términos generales, las citadas reglas disponen que al momento de efectuarse la clasificación arancelaria la descripción más específica tendrá prioridad sobre la más genérica, estableciendo parámetros claros en caso de que dos mercancías pudieran ser clasificadas en una misma partida, y tratándose de mercancías incompletas desmontadas o mezcladas.

Asimismo, se señala que tanto los Criterios de Clasificación Arancelaria, como las Notas Explicativas de la Tarifa arancelaria, que de a conocer la Secretaría de Economía, serán de aplicación obligatoria en la clasificación arancelaria de las mercancías, debiendo señalarse que los primeros se encuentran contenidos en el Anexo 6, de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de mayo de 2007 y las segundas en el *ACUERDO por el que se dan a conocer las Notas*

¹⁰ Moreno Castellanos, Jorge Alberto, Trejo Vargas Pedro y Moreno Valdez Hadar. Comercio exterior sin barreras. 1ª edición, Editorial Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2005, pág. 84.

Explicativas de la Tarifa Arancelaria, publicado en el citado medio oficial informativo el 2 de julio de 2007.

En los términos que han quedado detallados con anterioridad, a manera de ejemplo podemos señalar que un par de tenis para hombre, se clasifican correctamente en la fracción arancelaria 6404.11.01, encontrándose sujetos al pago de una tasa del 35 por ciento sobre su valor en aduana, toda vez que de conformidad con la Tarifa contenida en el artículo 1º y siguiendo las reglas contenidas en el artículo 2º de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, la citada mercancía se ubica en el Capítulo 64 *“Calzado, polainas y artículos análogos; partes de estos artículos.”*; Partida 6404 *“Calzado con suela de caucho, plástico, cuero natural o regenerado y parte superior de materia textil.”*; Subpartida de primer nivel no codificada *“- Calzado con suela de caucho o plástico.”*; Subpartida de segundo nivel 6404.11 *“- Calzado de deporte; calzado de tenis, baloncesto, gimnasia, entrenamiento y calzados similares.”* y fracción arancelaria 6404.11.01 *“Calzado para hombres o jóvenes, excepto el que tenga una banda o aplicación similar pegada o moldeada a la suela y sobrepuesta al corte.”*, como se muestra a continuación:

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	Unidad	IMPUESTO	
			IMP.	EXP.
64	Calzado, polainas y artículos análogos; partes de estos artículos.			
64.04	Calzado con suela de caucho, plástico, cuero natural o regenerado y parte superior de materia textil.			
	- Calzado con suela de caucho o plástico:			
6404.11	-- Calzado de deporte; calzado de tenis, baloncesto, gimnasia, entrenamiento y calzados similares.			
6404.11.01	Calzado para hombres o jóvenes, excepto el que tenga una banda o aplicación similar pegada o moldeada a la suela y sobrepuesta al corte.	Par	35	Ex.

1.5. La Ley Aduanera, su Reglamento y Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

Las disposiciones relativas a la valoración en aduana de las mercancías contenidas en el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT, fueron recogidas casi en su integridad por la Ley Aduanera, su Reglamento, y en las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

La Ley Aduanera vigente, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación con fecha 15 de diciembre de 1995, entrando en vigor el 1º de abril de 1996,

quedando incluidas dentro de la Sección Primera del Capítulo III, del Título Tercero, que comprende de los artículos 64, al 78-C, las disposiciones jurídicas relativas al valor en aduana de las mercancías, que serán analizadas detalladamente más adelante.

No obstante lo anterior, resulta importante destacar que del contenido del artículo 1º de la Ley en comento, se destaca lo siguiente:

- Los ordenamientos legales que regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías son, la Ley Aduanera, Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación y demás leyes y ordenamientos aplicables;
- El Código Fiscal de la Federación, se aplica supletoriamente a la Ley Aduanera;
- Los sujetos obligados al cumplimiento de las citadas disposiciones legales son, los propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales que introduzcan o extraigan mercancía del territorio nacional.
- Las disposiciones legales antes señaladas se aplican sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales suscritos por nuestro país.

Asimismo los artículos 52 y 56, fracción I, de la Ley Aduanera, se encuentran estrechamente relacionados con el concepto de valor en aduana, toda vez que el primero de ellos indica que están obligados al pago de los impuestos al comercio exterior, así como de las cuotas compensatorias, las personas físicas y morales que introduzcan mercancía al territorio nacional o las extraigan del mismo, presumiendo que dichas conductas las realiza el propietario o tenedor de las mercancías, el remitente en exportaciones o el destinatario en importación, y el mandante, por los actos que haya autorizado, y el segundo artículo citado, en términos generales dispone que las cuotas, bases gravables, tipos de cambio de moneda, cuotas compensatorias, demás regulaciones y restricciones no arancelarias, precios estimados y prohibiciones aplicables, tratándose de importación temporal o definitiva, depósito fiscal y elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, será el que rija al momento de su importación ya sea que la introducción al país se realice por vía marítima, terrestre, aérea y postal.

El reglamento de la Ley Aduanera fue publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 06 de junio de 1996, entrando en vigor el día 14, del mismo mes y año, y el tema relativo a la valoración aduanera lo contempla en su Capítulo III, Sección III, del Título Tercero, de los artículos 98 al 116.

Por otra parte las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007, fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación con fecha 27 de abril de 2007, y contemplan el tema relativo al valor en aduana de las mercancías en las reglas 2.11.1. a la 2.11.5.

1.6. El Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, reformado hasta la fecha en 39, ocasiones.

Cabe señalar que en su artículo 1º, retoma lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, al establecer que, las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las Leyes Fiscales respectivas.

Por otra parte como ya quedó apuntado con anterioridad, resulta de aplicación supletoria en lo no previsto por la Ley Aduanera, clasifica a las contribuciones, señala las sanciones en caso de omitirse su pago, y entre otras cosas establece los delitos que se cometen como consecuencia de la omisión en el pago de contribuciones al comercio exterior.

2. Base gravable del Impuesto General de Importación.

El Impuesto General de Importación, al igual que otras contribuciones se encuentra conformado por el sujeto, objeto, base gravable, tasa o tarifa, de la siguiente forma:

Los sujetos del Impuesto General de Importación se encuentran señalados en el artículo 52 de la ley Aduanera y son: las personas físicas y morales que introduzcan mercancías al territorio nacional, incluyendo a la Federación, Distrito Federal, estados, municipios, entidades de la administración pública paraestatal, instituciones de beneficencia privada y sociedades cooperativas, no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, presumiéndose salvo prueba en contrario que la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías, se realiza por el propietario o tenedor de las mercancías, el remitente en exportación o el destinatario en la importación y el mandante, por los actos que haya autorizado.

El objeto del Impuesto General de Importación, es propiamente la conducta o actividad que genera la obligación de pago del Impuesto y consiste en la

introducción de mercancía a territorio nacional.

La base gravable, en el caso en concreto es el valor en aduana de las mercancías, tal y como lo señala el artículo 64 de la Ley Aduanera.

La tasa o tarifa, corresponde al porcentaje que se debe aplicar a la base gravable para obtener la cantidad de impuesto a pagar y se encuentra contenida en el artículo 1º de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación.

Debiendo señalarse que el análisis que se detalla a continuación se ocupa principalmente del valor en aduana, como base gravable del Impuesto General de Importación.

2.1. Valor de Transacción de las mercancías.

Como ya hemos visto, a partir del 1º de enero de 1993, nuestro País estableció en la Ley Aduanera como único valor para determinar la base gravable del Impuesto General de Importación, al Valor en Aduana o Valor de Transacción basado en el Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1979, el cual a finales del año 1994, se convirtió en la Organización Mundial de Comercio con el Acta Final de la Ronda de Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales.

Concretamente la definición de valor en aduana se encuentra contenida en el artículo 64 de la Ley Aduanera, el cual se cita a continuación para su mejor entendimiento:

“ARTICULO 64. La base gravable del Impuesto General de Importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable.

El valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, salvo lo dispuesto en el artículo 71 de esta Ley.

Se entiende por valor de transacción de las mercancías a importar, el precio pagado por las mismas, siempre que concurren todas las circunstancias a que se refiere el artículo 67 de esta Ley, y que éstas se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, precio que se ajustará, en su caso, en los términos de lo dispuesto en el artículo 65 de esta Ley.

Se entiende por precio pagado el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de éste.”

De conformidad con el artículo antes citado, la base gravable del Impuesto General de Importación es el valor en aduana de las mercancías, el cual es definido por Jorge Witker como “*el que se establece a efectos tributarios aduaneros para el pago de los impuestos de importación ad valorem de las mercancías extranjeras que entran al territorio aduanero mexicano, salvo los casos en que la propia ley autoriza otra base gravable.*”¹¹

En este orden de ideas, el objeto de la definición de valor es permitir, en todos los casos, el cálculo de los derechos de aduanas sobre la base del precio al que un comprador podría procurarse la mercancía importada, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia.¹²

Al respecto, se considera que el valor de transacción resulta objetivo en la determinación de la base gravable del Impuesto General de Importación debido a que representa el valor que las partes reconocen en el intercambio comercial que realizaron, razón por la que es un requisito para la utilización de valor de transacción de las mercancías a importar que hayan sido vendidas para ser exportadas a México, por la compra efectuada por el importador¹³, siendo éste el primer método para determinar el valor en aduana de las mercancías y solamente cuando no sea posible determinarlo conforme al mismo será determinado conforme a los métodos secundarios aplicándolos en orden sucesivo y por exclusión, los cuales serán analizados más adelante.

En atención a lo anterior para que pueda determinarse el valor en aduana de las mercancías conforme al método de valor de transacción de las mismas, se deben reunir los siguientes requisitos:

- Que estemos en presencia de un precio pagado o por pagar por las mercancías, es decir que sea resultado de una operación de compraventa entre un comprador que en este caso es el importador y un vendedor que es el exportador;
- Que la venta de las mercancías sea para ser exportada a territorio nacional por compra efectuada por el importador;

¹¹ Witker. Derecho Tributario Aduanero. Op. cit. pág. 163.

¹² Granados Valerio, Claudia M. Análisis Jurídico de la Base Gravable en Derecho Aduanero. Editorial Porrúa, México, 2005, pág. 98.

¹³ Echagaray. Op. cit. pág. 75.

- Que concurren todas las circunstancias a que se refiere el artículo 67 de la Ley Aduanera; y
- Que el precio pagado por las mismas se ajuste en términos del artículo 65 de la misma Ley Aduanera.

Efectivamente al contemplar la Ley Aduanera, al valor de transacción como primer método para determinar el valor en aduana de las mercancías, implica que el valor debe ser determinado conforme al precio de venta de la mercancía, debiéndose entender por venta a la *“operación comercial por la cual una parte –el comprador- adquiere un objeto físico transportable a otra parte – el vendedor- pagándole una cantidad de unidades monetarias como contrapartida”*¹⁴, lo cual deriva en la necesaria existencia de una relación comercial, un trato o un negocio entre dos partes.

Al respecto la regla 2.11.2. de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007, contempla que el precio pagado puede efectuarse mediante transferencia de dinero, cartas de crédito, instrumentos negociables o por cualquier otro medio, aclarando por otra parte que por pago indirecto se debe considerar, el cumplimiento total o parcial, por parte del comprador, de una deuda o cargo del vendedor.

Lo cual nos lleva a la conclusión de que, cuando sea importada una mercancía que no haya sido objeto de una compraventa, como lo puede ser un arrendamiento, no es posible determinar su valor en aduana conforme al método en análisis, por la simple razón de que no existe una operación de transacción.

Sin embargo es importante destacar que, tratándose de importaciones temporales efectuadas por empresas con Programa IMMEX, al amparo del “Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de noviembre de 2006, el valor en aduana de las mercancías pasa a segundo plano, como consecuencia de que las mismas se encuentran exentas del pago del Impuesto General de Importación, así como de los demás impuestos y aprovechamientos a que pueda encontrarse sujeta la importación definitiva de cierta mercancía, como el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, incluso el Derecho de Trámite Aduanero, el cual no es determinado tomando como base al valor en aduana de las mercancías sino una cuota fija, es por lo anterior que, en lugar de declararse el valor de transacción de las mismas, el valor en aduana es declarado con base en la cantidad que haya declarado para los efectos del contrato de seguro de transporte de las mercancías importadas o bien, con cualquier otro elemento

¹⁴ Witker. Derecho Tributario Aduanero. Op. cit. pág.166.

objetivo en el que se refleje dicho valor, tal y como lo prevé la regla 2.11.5, de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007.

Efectivamente al no encontrarse sujetas las importaciones temporales al pago de contribuciones ni aprovechamientos, no resulta tan importante el valor en aduana declarado en el pedimento, sin embargo esto no ocurre cuando el importador opta por cambiar del régimen temporal al definitivo de importación, en el cual si se deben cubrir las contribuciones y aprovechamientos a que se encuentra sujeta la importación de la mercancía, por lo que no sería correcto que los mismos se calcularan tomando como base el valor del seguro de transporte, por lo que en estos casos es requisito indispensable que en el pedimento mediante el cual se efectúe el cambio de régimen se determine el valor en aduana conforme al método de valor de transacción y en caso de que no sea posible se determine conforme a los métodos secundarios de valoración.

Ahora bien, debe señalarse que cuando una mercancía es destinada al régimen aduanero de depósito fiscal se debe de determinar su valor en aduana conforme al método de valor de transacción previsto en el artículo 64 de la Ley Aduanera y cuando esto no sea posible conforme a los métodos secundarios de valoración que serán analizados más adelante, lo anterior no obstante que conforme a dicho régimen las mercancías puedan ser retiradas del almacén general de depósito para:

- Importarse definitivamente, si son de procedencia extranjera.
- Exportarse definitivamente, si son de procedencia nacional.
- Retornarse al extranjero las de esa procedencia o reincorporarse al mercado las de origen nacional, cuando los beneficiarios se desistan de este régimen.
- Importarse temporalmente por maquiladoras o por empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía.

En este orden de ideas, cuando una mercancía es destinada en principio al régimen aduanero de depósito fiscal, debe determinarse su valor en aduana, así como el monto de las contribuciones a que se encuentra sujeta, independientemente que con posterioridad sea importada temporalmente, supuesto en el cual no podría ser determinado el valor en aduana en forma provisional en términos de la regla 2.11.5, antes mencionada.

Como ya quedó señalado, para que el valor en aduana pueda determinarse conforme al método de valor de transacción de las mercancías es necesario en principio que nos encontremos en presencia de un precio pagado o por pagar por las mercancías, es decir, que sea resultado de una operación de compraventa entre un comprador y un vendedor, pero además éstas deben ser vendidas para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el

importador, lo cual es por demás lógico ya que solamente nos vamos a ocupar de las mercancías que ingresen a nuestro país como consecuencia de una operación comercial.

Sin embargo se deben de cumplir además los siguientes requisitos, ya que de lo contrario, la base gravable del Impuesto General de Importación, debería determinarse conforme a los métodos secundarios de valoración:

- Que no existan restricciones a la enajenación o utilización de las mercancías por el importador, con excepción de las que impongan o exijan las disposiciones legales vigentes en territorio nacional, las que limiten el territorio geográfico o donde puedan venderse las mercancías y en general las que no afecten el valor de las mercancías, por ejemplo:

En términos de los artículos 15 y 24 de la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos, se permite poseer en el domicilio armas de fuego para la seguridad y defensa legítima de sus moradores, sin embargo no pueden ser portadas fuera de dicho domicilio a menos de que se cuente con la licencia respectiva, expedida por la Secretaría de la Defensa Nacional;

Con fundamento en los artículos 226, fracción I, 234, 240 y 241 de la Ley General de Salud, la morfina, solamente puede ser adquirida con receta médica, bajo un control muy riguroso por parte de la Secretaría de Salud;

De conformidad con los artículos 137 bis 1, al 137 bis 9, de la Ley Aduanera, las personas físicas que acrediten su residencia en la Franja Fronteriza Norte, así como en los Estados de Baja California y Baja California Sur, en la región parcial del Estado de Sonora y en el Municipio Fronterizo de Cananea, Estado de Sonora, pueden efectuar la importación definitiva de vehículos automotores usados cuyo valor no exceda de doce mil dólares de los Estados Unidos de América, sin cumplir con el requisito de permiso previo, por parte de la Secretaría de Economía, pagando exclusivamente el 50% del Impuesto General de Importación que les correspondas conforme a su clasificación arancelaria, lo anterior siempre y cuando estén destinados a permanecer en estos lugares.

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

Por ejemplo, que el exportador le vendiera al importador 1,000 camisas marca Hugo Boss, a 10 dólares cada una, con la condición de que éste último sujeto a su vez le vendiera al primero una pintura de Frida Kahlo.

- Que no reviera directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la enajenación posterior o de cualquier cesión o utilización ulterior de las mercancías efectuada por el importador.

Por ejemplo, que el exportador le venda al importador perfumen a un precio de 10 dólares cada uno, con la condición de que le sea entregado un 5% de las utilidades de la venta de los mismos en territorio nacional.

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

En este punto debe señalarse que el hecho de que exista una relación comercial o familiar entre el proveedor y el importador no necesariamente indica que se debe desechar el valor transacción, sino que es requisito indispensable que esta relación haya influido en el precio de las mercancías a valorar.

En los requisitos antes señalados queda de manifiesto el segundo principio del artículo VIII del GATT, del 30 de octubre de 1947, consistente en que el valor en aduana debe basarse en el valor real, es decir el precio que en un tiempo y lugar determinado tienen las mercancías importadas u ofrecidas para la venta en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia, por lo que se busca evitar que existan elementos negativos que puedan afectar en la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas a territorio nacional, buscando certeza e igualdad para todos los contribuyentes.

2.2. Ajustes positivos al valor de transacción.

Una vez que contamos con el valor de las mercancías, equivalente al precio pagado o por pagar por las mismas, al haber sido vendidas para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador cumpliendo con los requisitos previstos en el numeral 67 de la Ley Aduanera, es necesario ajustar dicho precio en forma positiva, en los términos de lo dispuesto por el artículo 65 del citado ordenamiento legal, lo cual se hará solamente en la medida en que dichos cargos no se encuentren contenidos en el precio pagado o por pagar de las mercancías, precepto legal que dispone lo siguiente:

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

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

a) Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.

b) El costo de los envases o embalajes que, para efectos aduaneros, se considere que forman un todo con las mercancías de que se trate.

c) Los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales.

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

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

a) Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas.

b) Las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas.

c) Los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.

d) Los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del

territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.

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

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

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

Al señalar que es necesario ajustar en forma positiva el precio pagado o por pagar de las mercancías nos estamos refiriendo precisamente a los conceptos que deben ser incrementados al valor de transacción de las mercancías, los cuales en un pedimento de importación definitiva se ven reflejados en los campos 20 a 23 del bloque del encabezado principal del pedimento, de conformidad con el Anexo 22, de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

En relación con la fracción I del artículo antes transcrito, se destaca el hecho de que los elementos que en la misma se mencionan, deben estar integrados al valor de transacción de las mercancías siempre y cuando corran a cargo del importador, y no estén incluidos en el precio pagado por las mismas, lo cual implica que si el exportador hace algún pago adicional sobre el valor de la factura, este no es un gasto incrementable, por lo que si dichos elementos no se encuentran contemplados en el valor de la factura en la que se consignan las mercancías, deben de ser incrementados al valor de la misma para convertirlo en valor en aduana o de transacción, desde luego partiendo de la base de datos objetivos y cuantificables, por lo que, si no haya datos objetivos y cuantificables respecto de los cargos que deban sumarse al precio pagado, el valor en aduana no podrá determinarse conforme al método de valor de transacción en análisis y tendría que utilizarse los métodos secundarios de valoración como lo contempla el artículo 99 del Reglamento de la Ley Aduanera.

Sobre el particular resulta necesario señalar que se entiende por comisión, gastos de corretaje y comisión de compra de conformidad con lo dispuesto por el artículo 100 del Reglamento de la Ley Aduanera, en los siguientes términos:

“I. Comisión, la comisión de venta pagada directa o indirectamente a un agente que actúa por cuenta del vendedor, por los servicios que le presta en la venta de las mercancías objeto de valoración;

II. Gastos de corretaje, las retribuciones pagadas a un tercero por los servicios prestados como intermediario en la operación de compraventa de las mercancías objeto de valoración, y

III. Comisión de compra, la retribución pagada por el importador a su agente por los servicios que le presta al representarlo en el extranjero en la compra de las mercancías objeto de valoración.”

En este orden de ideas, cuando el importador además del costo de las mercancías efectúa un pago directa o indirectamente a un agente del vendedor o a un tercero por sus servicios como intermediario en la operación de compraventa de las mercancías, debe incrementar dichos pagos al valor en aduana de las mercancías, lo cual no ocurre si el agente al que se le realiza el pago es por los servicios que presta directamente al importador al representarlo en el extranjero en la compra de las mercancías.

Cabe señalar que durante el reconocimiento aduanero es muy difícil para la autoridad cerciorarse si el importador está declarando estos incrementables, ya que no es obligatorio anexar al pedimento los documentos en que constan los servicios de estos intermediarios, por lo que su fiscalización se debe hacer a posteriori mediante la glosa de documentos, por lo que, se insiste en la importancia de declarar correctamente todos los conceptos que incrementan el valor en aduana de las mercancías.

Siguiendo con el análisis de la fracción I, del artículo 65 de la Ley Aduanera, tenemos que de igual forma son conceptos incrementables los costos de envases o embalajes, que se considere que forman un todo con las mercancías para efectos aduaneros, así como los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales, por lo que tenemos que remitirnos a la legislación aduanera para determinar cuando se considera que los envases o embalajes forman un todo con las mercancías, lo cual de conformidad con el artículo 101, del Reglamento de la Ley Aduanera, va a ocurrir cuando se importen y se clasifiquen junto con las mismas, sean del tipo de los normalmente vendidos con ellas y no sean susceptibles de utilizarse en dos o más ocasiones.

Los envases son los elementos de presentación de las mercancías que llegan al consumidor final, y los embalajes son los elementos de protección que evitan el deterioro de las mercancías.¹⁵

Al respecto, para determinar en que casos los envases que contengan a las mercancías se van a clasificar con ellas, es necesario remitirnos a la regla 5ª de las Reglas Generales para la aplicación de la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, contenida en el artículo 2, fracción I, de la citada Ley, la cual dispone lo siguiente:

“5.- Además de las disposiciones precedentes, a las mercancías consideradas a continuación se les aplicarán las Reglas siguientes:

a) Los estuches para cámaras fotográficas, instrumentos musicales, armas, instrumentos de dibujo, collares y continentes similares, especialmente apropiados para contener un artículo determinado o un juego o surtido, susceptiblemente de uso prolongado y presentados con los artículos a los que están destinados, se clasificarán con dichos artículos cuando sean del tipo de los normalmente vendidos con ellos. Sin embargo, esta Regla no se aplica en la clasificación de los continentes que confieran al conjunto su carácter esencial;

b) Salvo lo dispuesto en la Regla 5 a), los envases que contengan mercancías se clasificarán con ellas cuando sean del tipo de los normalmente utilizados para esa clase de mercancías. Sin embargo, esta disposición no es obligatoria cuando los envases sean susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida.”

En este sentido, atendiendo a lo señalado por la legislación aduanera y a la Regla General antes transcrita la cual contempla un principio general que rige el sistema de clasificación arancelaria de las mercancías, tenemos que por ejemplo, un lote de teléfonos celulares, se va a clasificar en la fracción arancelaria 8517.12.01, junto con las cajas de cartón con el que se encuentran empacados, incrementado el costo del empaque al valor de la mercancía en el caso en que no se encuentre considerado ya en el precio de la misma, toda vez que se cumplen con los requisitos antes analizados como lo son, que los empaques o embalajes, se importe y clasifiquen junto con las mercancías, que sean del tipo de los normalmente vendidos con ellas y no sean susceptibles de ser reutilizados.

En estos casos por lo general el proveedor extranjero cuando factura la mercancía al importador incluye dichos gastos de empaque o embalaje por lo

¹⁵ Granados. Op. cit. pág. 115.

que no habría que declararlos por separado al momento de la importación puesto que ya se encuentran incluidos en el precio pagado o por pagar por las mercancías, sin embargo en el supuesto de que el proveedor extranjero llegara a facturar dichos gastos en forma separada del valor de la mercancía, los mismos si se tendrían que declarar por separado en el campo correspondiente del pedimento e incrementarse al valor de transacción de las mercancías.

Otros conceptos que se van a considerar incrementables son los gastos de transporte, seguros, y conexos como manejo, carga y descarga con motivo de la transportación de las mercancías hasta que se den los supuestos de la fracción I, del artículo 56 de la Ley Aduanera, es decir el momento en que legalmente se considera que la mercancía ingresó a territorio nacional. Sobre estos elementos, es importante mencionar que conforme al artículo 8.2 del Acuerdo sobre Valoración del GATT, se permite a los países miembros de la OMC optar en su legislación interna, en considerar como elementos incrementables o no los gastos de transporte el costo del seguro, y los gastos de carga, descarga y manipulación. De esta manera, México los reconoce en el artículo 65, fracción I, inciso d), de la Ley Aduanera, como elementos incrementables en la importación, debiéndose utilizar el Incoterm CIF (Costo Seguro y Flete).¹⁶

En este orden de ideas, a continuación se señala el momento hasta el que se deben incrementar dichos conceptos atendiendo al tipo de tráfico por el cual se introduce la mercancía a territorio nacional:

Tráfico marítimo: Hasta el momento de fondeo y en su defecto, el de amarre o atraque de la embarcación al puerto mexicano.

Tráfico terrestre: Hasta que crucen la línea divisoria internacional.

Tráfico aéreo: Hasta el arribo de la aeronave que transporta las mercancías al primer aeropuerto nacional.

Tráfico postal: Hasta que se den los supuestos anteriores dependiendo si el paquete postal ingresó a territorio nacional por vía marítima, terrestre o aérea.

Sobre el particular, cobra importancia el tema relativo a los Términos de Compra-Venta Internacional mejor conocidos como INCOTERMS, los cuales son *“un conjunto de reglas aprobadas por la Cámara de Comercio Internacional de París y permiten una fácil interpretación de los principales términos empleados en los contratos de compraventa internacional”*¹⁷, toda vez que

¹⁶ Trejo Vargas, Pedro. El Sistema Aduanero de México. Servicio de Administración Tributaria, México, 2003, pág. 114.

¹⁷ Acosta. Op. cit. pág. 9.

establecen con claridad las responsabilidades de las partes en la práctica normal del comercio internacional, permitiendo determinar a cargo de quien corren los gastos de transporte, seguro y gastos conexos que nos encontramos analizando.

Estos términos de facturación internacional, permiten identificar la manera en que la transacción fue realizada, definiendo las obligaciones y derechos del comprador y vendedor, permitiendo identificar a cargo de quien corren determinados cargos, el lugar de entrega y en los términos en que se efectuó la transacción, lo que nos permite saber si los gastos de transporte, seguro y flete, así como los conexos, se encuentran o no incluidos dentro del precio pagado por la mercancía.

Dentro de nuestra legislación, los citados términos de facturación internacional se encuentran contenidos en el apéndice 14 del anexo 22 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, los cuales se mencionan a continuación agrupados en cuatro categorías:

GRUPO	SIGLA	EN INGLÉS	EN ESPAÑOL
C	CFR	Cost and Freight	Costo y Flete
	CIF	Cost Insurance and Freight	Costo, Seguro y Flete
	CPT	Carriage Paid to	Porte pagado hasta
	CIP	Carriage and Insurance Paid to	Porte y seguro pagado hasta
D	DAF	Delivered at Frontier	Entregada en frontera
	DES	Delivered Ex Ship	Entregada sobre buque
	DEQ	Delivered Ex Quay	Entregada sobre muelle
	DDU	Delivered Duty Unpaid	Entregada con derechos no pagados
	DDP	Delivered Duty Paid	Entregada con derechos pagados
E	EXW	Ex Work	En fábrica
F	FCA	Free Carrier	Libre Transportista
	FAS	Free Alongside Ship	Libre al costado del barco
	FOB	Free On Board	Libre a bordo

Por lo anterior podemos concluir que la importancia de conocer el término de facturación principalmente consiste en determinar de manera correcta el valor en aduana de la mercancía, ya que en la medida que se conozca el término de

facturación se ésta en posibilidad de conocer cuales gastos deben ser incrementados al precio pagado por la mercancía, recordando que dichos gastos son única y exclusivamente incrementables en la medida en que corran a cargo del importador, no estén incluidos en el precio pagado y se realicen antes que se den los supuestos establecidos en el artículo 56 de la Ley Aduanera, antes analizados.

Ahora bien, por lo que respecta a la fracción II, del artículo 65 de la Ley Aduanera, se señala que se va a incrementar al valor de transacción de las mercancías, el valor, debidamente repartido de los siguientes bienes y servicios:

- Materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas.
- Herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas.
- Materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.
- Trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.

Lo anterior, siempre que el importador los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para su utilización en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas siempre que su valor no esté incluido en el precio pagado por las mismas.

En este orden de ideas, si un importador proporciona alguno de los bienes o servicios antes señalados, para la producción de mercancías que posteriormente serán importadas, cuando realice la importación de las mismas debe incrementar el precio de los citados bienes o servicios al valor en aduana de las mercancías.

Por lo que respecta concretamente al inciso b) de la fracción II, del artículo en análisis, en principio es necesario determinar el valor de las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas, a este respecto el artículo 104 del Reglamento de la Ley Aduanera, dispone que el valor de los bienes será el siguiente:

- El precio pagado por el importador al vendedor de los bienes cuando no se encuentren vinculados;
- En el caso de que los bienes sean producidos por el importador o por una persona vinculada a él, el valor de los bienes será su costo de producción; y
- Cuando el importador haya utilizado dichos bienes con anterioridad, independientemente de los dos supuestos anteriores, se efectuará un ajuste para reducir el costo original de adquisición o de producción.

Una vez determinado el valor de los bienes, el importador podrá optar por repartir su valor entre las mercancías importadas en alguna de las siguientes formas, para lo cual deberá hacer constar en el pedimento correspondiente la opción elegida, presentando en su caso copia del escrito que hubiera presentado a la autoridad competente:

- Incrementando la totalidad del valor del bien en la primera importación;
- Repartiendo el valor entre el número de unidades producidas hasta el momento del primer envío, y
- Repartiendo el valor entre el total de la producción prevista, cuando existan contratos o compromisos en firme respecto de esa producción, haciendo del conocimiento de la autoridad aduanera el ejercicio de dicha opción, mediante promoción por escrito.

A manera de ejemplo, si enviamos al proveedor extranjero un molde para producir desarmadores de determinadas características con un valor de \$100,000.00, y el proveedor nos vende cada desarmador a \$10.00, al momento de realizar su importación tendríamos las siguientes opciones, desde luego en el entendido de que no existan otros incrementables distintos a los que estamos analizando:

En el primer supuesto si la primera importación es de \$10,000.00 desarmadores, se debería declarar como valor comercial \$100,000.00, el cual únicamente corresponde al valor de los desarmadores. Por concepto de incrementables se deberían declarar otros \$100,000.00, correspondientes al valor del molde y finalmente, como valor en aduana \$200,000.00, equivalente a la suma de ambos conceptos y en las subsecuentes importaciones solamente se declararía el valor comercial de las mercancías mismo que correspondería al valor en aduana de las mismas.

En el segundo supuesto si al momento del primer envío se han producido 10,000.00 desarmadores, a cada uno de ellos le vamos a incrementar \$10.00, por lo que al momento en que sean importadas esas 10,000.00 piezas se habrá cubierto el valor del molde, por lo que el valor de las siguientes importaciones solamente será de \$10.00 por desarmador.

En el tercer supuesto, si el total de la producción con el molde que le proporcionamos a nuestro proveedor extranjero será de 500,000.00 desarmadores, por cada uno que sea importado deberá declararse como incrementable \$0.20, el cual equivale a dividir el valor del molde entre el total de los desarmadores a producir, por lo que el valor en aduana de cada desarmador sería de \$10.20.

Continuando con el análisis de los conceptos incrementables, la fracción III del artículo 65 de la Ley Aduanera dispone que el valor de transacción de las mercancías importadas comprenderá, además del precio pagado, el importe de las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que dichas regalías y derechos no estén incluidos en el precio pagado, sin que sean contemplados los derechos de reproducción de las mercancías que sean pagados en territorio nacional, como lo dispone el artículo 106 de su Reglamento.

Al respecto, en algunos casos los importadores realizan contratos con sus proveedores extranjeros mediante los cuales se obligan a pagar regalías por asesorías, asistencia técnica o administrativa, sin embargo al no estar relacionados directamente con la mercancía, no incrementan el valor de las mismas, sin embargo los siguientes tipos de contrato sí afectan el valor de la mercancía:

“A. Los de uso de marca que casi siempre están en relación a la mercancía que se importa.

B. Los de asistencia técnica que si están en relación a la mercancía que nos venden.”¹⁸

En estos casos se tiene que calcular la proporción en que la regalía o derecho afecta a la mercancía importada para fijar un porcentaje de ajuste que incremente el valor, sin embargo, cuando se trata de licencias en las que se paga una cantidad fija por determinados periodos, para determinar la cantidad que se tiene que incrementar al valor en aduana, el importe de la regalía se

¹⁸ Gunter Maerker. Valoración Aduanera Valoración en Aduana La base gravable del Impuesto General de Importación. 2ª edición, Editorial R M Editores, México, 2003, pág. 36.

tiene que dividir entre las compras totales que se le hacen a la empresa proveedora.

Finalmente la fracción IV del artículo 65 de la Ley Aduanera dispone que se van a incrementar al valor de transacción de las mercancías importadas el valor de cualquier parte del producto de la enajenación posterior, cesión o utilización ulterior de las mercancías importadas que se reviertan directa o indirectamente al vendedor, es decir, que se va a incrementar al valor en aduana de las mercancías cualquier otro pago que la empresa importadora haga a su proveedor en el extranjero en relación con las mercancías importadas.

Un ejemplo de lo anterior sería en el caso de que el importador, además del precio pagado por cierta mercancía, se comprometiera con su proveedor a pagarle el 10% de las ganancias obtenidas en territorio nacional por la venta de las mercancías importadas, supuesto en el cual ese porcentaje debe ser considerado para incrementar el valor en aduana de las mismas.

Sin embargo, hay casos en los que no es posible determinar el importe de dichos conceptos al momento de la importación sobre datos objetivos y cuantificables, por lo que se permite bajo ciertas condiciones determinar el importe de dichos cargos de manera provisional.

Efectivamente en términos de lo dispuesto por el artículo 107 del Reglamento de la Ley Aduanera, si en el momento en que se efectúe la importación no se puede determinar el monto de dichos cargos, se podrá aplicar el método de valor de transacción, siempre que se calcule el monto aproximado de los mismos y se determine en forma provisional la base gravable, siempre y cuando se cumpla con lo siguiente:

- Que cuando puedan determinarse los cargos anteriores y estos resulten distintos a los estimados, el importador presente un pedimento de rectificación corrigiendo la base gravable o pague las contribuciones omitidas actualizadas, junto con los recargos generados.
- Que si transcurre un año a partir de la fecha de presentación del pedimento para el despacho aduanero de las mercancías, sin que pueda determinarse el importe de dichos cargos, el importador deberá rectificar el valor en aduana de las mercancías utilizando los métodos secundarios de valoración, en caso de no efectuar la rectificación del pedimento en el plazo de un año, el valor en aduana declarado en forma provisional tendrá el carácter de definitivo.

2.3. Ajustes negativos al valor de transacción.

Cuando nos encontremos ante la importación de una mercancía y tengamos que determinar su valor en aduana conforme el método de valor de transacción, además de los elementos explicados con anterioridad debemos tener presente que existen ciertos conceptos que a pesar de ser cuantificables en dinero y verse involucrados en la importación, no deben ser considerados en la determinación del valor en aduana y en consecuencia, no deben afectar a la base gravable del Impuesto General de Importación, siempre y cuando se desglosen o especifiquen en forma separada del precio pagado. A este respecto el artículo 66 de la Ley Aduanera, nos señala concretamente cuales son estos conceptos:

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

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

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

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

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

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

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

Para efectos de lo señalado en este artículo, se considera que se distinguen del precio pagado las cantidades que se mencionan, se

detallan o especifican separadamente del precio pagado en la factura comercial o en otros documentos comerciales.”

Como se desprende del citado artículo, para que dichos conceptos no formen parte del valor de transacción de las mercancías importadas, es necesario que se desglosen o especifique en forma separada del precio pagado, ya que de lo contrario dichos cargos no podrán reducirse del valor en aduana.

Si una factura comprende alguno de ellos en forma explícita (desglosado) o implícita bajo el precio global, corresponderá al importador poner en conocimiento de la aduana esa circunstancia, por lo que, ya sea en la declaración (manifestación del valor en aduana de las mercancías) o en la solicitud expresa el contribuyente, deberá documentar objetivamente su pretensión.¹⁹

Por lo que respecta a la fracción primera, se señalan por exclusión los cargos que no van a incrementar el valor en aduana aún cuando los realice el importador, es decir, solamente van a incrementar el valor en aduana, los conceptos contenidos en el artículo 65 de la Ley Aduanera y todos los demás serán conceptos no incrementables. En este orden de ideas, por citar un ejemplo, el pago que realiza el importador por concepto de publicidad de cierta mercancía no se va a considerar que incrementa dicho valor, a pesar de que esto puede beneficiar al proveedor extranjero.

Para los conceptos señalados en la fracción segunda del artículo en análisis, se hace énfasis en que dichos conceptos no se van a incrementar al valor de transacción de las mercancías, siempre y cuando sea posible distinguirlos del precio pagado por las mismas y que sean efectuados después de realizada la importación. Dentro de estos conceptos encontramos a los gastos de construcción, instalación, armado, montaje, mantenimiento, asistencia técnica, transporte, seguros y gastos conexos, por lo que si el importador incurre en cualquiera de estos gastos con anterioridad a que se den los supuestos de la fracción I, del artículo 56 de la Ley Aduanera, es decir antes de que se realice la importación de la mercancía; deberá incrementarlos al valor de transacción, pero si estos mismos gastos los realiza después de la importación de las mercancías y se desglosan en forma separada del precio pagado, estos no van a incrementarse al precio pagado por las mercancías.

Por ejemplo, si una empresa mexicana realiza la importación de cerraduras para puertas, a través de la aduana de Veracruz, provenientes de España, deberá de incrementar al valor de transacción, el importe que haya pagado por concepto de flete marítimo de conformidad con el conocimiento de embarque respectivo, pero no incrementará al valor de transacción el importe del flete

¹⁹ Witker, Jorge. La Nueva Valoración Aduanera y el TLC. 1ª edición, editado por Jorge Witker Velásquez, México, 1992, pág. 71.

terrestre que tenga que pagar con motivo de la transportación de las mercancías de Veracruz hasta sus bodegas en el Distrito Federal.

En relación con el inciso c) de la fracción segunda, del artículo en análisis, si la base gravable del Impuesto General de Importación es el valor en aduana de las mercancías, mismo valor que forma parte de la base gravable de otras contribuciones que se tienen que pagar con motivo de la importación, y en algunos casos, de cuotas compensatorias como veremos más adelante, resulta por demás lógico que el importe de dichas contribuciones y aprovechamientos no puede ser tomado a su vez para incrementar el valor de transacción de las mercancías.

Por lo que hace la fracción tercera del artículo analizado, tenemos que si el importador mexicano efectúa algún pago a su proveedor extranjero y el mismo no guarda relación directa con las mercancías importadas, dicho pago no debe ser incrementado al valor de transacción de las mismas por la simple razón de que el pago efectuado de ninguna manera afecta al valor de la mercancía, como ocurre en el caso de los dividendos.

Por último, la propia ley nos señala que se considera que se distinguen del precio pagado o por pagar y es que se detallan o especifiquen separadamente del precio pagado o por pagar en la factura comercial o en otros documentos comerciales.

2.4. Vinculación.

En términos generales, por vinculación se entiende una relación de carácter comercial o afectivo entre el importador y proveedor que puede afectar el valor de las mercancías, por lo que, para efectos de determinar el valor de transacción de las mercancías además de los requisitos analizados con anterioridad, es necesario que ésta no exista vinculación, o en caso de existir, que no haya influido en el valor de de la mercancía, ya que se busca que la recaudación por operaciones de importación no se vea afectada por prácticas que subvalúen el valor de las mercancías. Por lo que, a continuación analizaremos cuando se considera que existe vinculación entre un importador y un vendedor, así como los casos en que esta no afecta para la determinación de la base gravable del Impuesto General de Importación.

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

- Si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra. Como lo sería por ejemplo, si el importador mexicano a su vez ocupa el cargo de gerente en la empresa extranjera.
- Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios. En este caso cabe señalarse que por disposición expresa del artículo 109 del Reglamento de la Ley Aduanera, solamente se va a considerar que existe vinculación entre las personas si se encuentran dentro de alguno de los otros supuestos que nos encontramos analizando.
- Si tienen una relación de patrón y trabajador. En este caso evidentemente existe un vínculo laboral debido a la relación de subordinación del trabajador hacia su patrón.
- Si una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas.
- Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra.
- Si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera persona.
- Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona.
- Si son de la misma familia. Por parentesco civil (adoptante y adoptado); por consanguinidad legítima o natural sin limitación de grado en línea recta (padre, hijo, abuelo), en la colateral o transversal dentro del cuarto grado (primos); por afinidad en línea recta o transversal hasta el segundo grado (cuñado); así como entre cónyuges.²⁰

Sin embargo, no obstante que exista vinculación entre un importador y su proveedor, se va a aceptar el valor de transacción declarado cuando se

²⁰ De conformidad con el Capítulo I, Del Parentesco, del Título Sexto del Código Civil Federal, el parentesco de consanguinidad es el que existe entre personas que descienden de un mismo progenitor, el parentesco de afinidad es el que se contrae por el matrimonio, entre el varón y los parientes de la mujer, y entre la mujer y los parientes del varón, el parentesco civil es el que nace de la adopción simple y sólo existe entre adoptante y adoptado. Por otra parte cada generación forma un grado, y la serie de grados constituye lo que se llama línea de parentesco, la línea recta se compone de la serie de grados entre personas que descienden unas de otras y la línea transversal se compone de la serie de grados entre personas que sin descender unas de otras, proceden de un progenitor o tronco común.

demuestre que la vinculación no ha influido en el precio de la mercancía, conforme a lo siguiente:

- Si el precio se ajustó conforme a las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de la producción de que se trate o con las maneras en que el vendedor ajusta los precios de venta a compradores no vinculados con él para ser exportadas con destino a territorio nacional.
- Si con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio congruente con los beneficios globales obtenidos por la empresa en un periodo representativo en las ventas de mercancías de la misma especie o clase, es decir aquellas importadas del mismo país que las mercancías objeto de valoración o mercancías importadas de otros países que pertenezcan a un grupo o gama de mercancías producidas por una rama de producción determinada, o por un sector de la misma y que comprenda mercancías idénticas o similares

En este último supuesto, la forma en que el importador le puede demostrar a la autoridad aduanera que la vinculación que existe con su proveedor extranjero no afectó el valor de la mercancía, es proporcionándole un dictamen contable, emitido de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados del país de producción de las mercancías sujetas a valoración así como de los anexos que, en su caso, se deban acompañar, siempre que quien emita el dictamen cuente con autorización de la autoridad competente de dicho país.

Aunado a lo anterior, debe señalarse que el valor de transacción en una venta entre personas vinculadas, se va a aceptar siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- El importador demuestre que el valor de transacción se aproxima mucho a alguno de los valores criterio de los que a continuación se señalan: el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a importadores no vinculados con el vendedor, para ser exportadas con destino a territorio nacional; el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado en los términos del artículo 74 de esta Ley; y el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 77 de esta Ley.
- Que los referidos valores criterio se encuentren vigentes en el mismo momento o en un momento aproximado, esto es, un periodo no mayor a noventa días anteriores o posteriores a la importación de las mercancías.

- Que el agente o apoderado aduanal haya manifestado bajo protesta de decir verdad en el pedimento, que existe vinculación con el vendedor de las mercancías y que ésta no influyó en su precio.
- Que en la aplicación de los tres valores criterios antes señalados, se tomaron en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y cantidad, los incrementables y los costos que soporte el vendedor en las ventas a importadores no vinculados con él, y que no soporte en las ventas a importadores con los que tienen vinculación.

Los valores criterios, son precios o valores aceptados anteriormente por la aduana respecto de operaciones importadas en el mismo país, ya sea de mercancías idénticas o similares, y de partes no vinculadas.²¹

De lo anterior se colige que la vinculación no constituye un elemento que por sí deseche el valor de transacción. Si la aduana tiene dudas, deberá examinar las circunstancias y aceptará el valor o precio declarado siempre que no haya influido la vinculación. Si por la información suministrada por el comprador, la aduana piensa que el precio está influido, deberá comunicárselo por escrito para que se materialice su derecho de audiencia.²²

Por lo analizado hasta este punto tenemos que si un importador le compra a su proveedor una mercancía en 5,000.00 Dólares y eso es lo que realmente pagó por la misma, no obstante que exista vinculación, si ésta no influyó en el precio ya sea por que se ajustó conforme a las prácticas normales de fijación de precios, o bien, que con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio congruente con los beneficios globales obtenidos por la empresa en un periodo representativo en las ventas de mercancías de la misma especie o clase, el valor de transacción declarado sería correcto.

2.5. Métodos secundarios de valoración.

Hasta aquí hemos analizado como los requisitos que se deben de cumplir para poder considerar al valor de transacción como valor en aduana, sin embargo hay casos en los que no es posible determinar el valor en aduana de esta forma ya sea por que no exista una operación de compraventa con destino a territorio nacional como pueden ser que una empresa en el extranjero transfiera gratuitamente cierta mercancía a su filial en México, que se trate de un arrendamiento, un donativo de las mercancías, o bien cuando el importador

²¹ Granados. Op. cit. pág. 111.

²² Witker. La Nueva Valoración Aduanera y el TLC. Op. cit. pág. 50.

incurre en alguna práctica ilegal al declarar el valor de la mercancía como lo puede ser la subvaluación, supuestos en los cuales la autoridad aduanera debe determinar el valor en aduana de la mercancía importada a efecto de calcular el monto de las contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación.

A este respecto, las hipótesis de concurrencia de estos métodos secundarios son:

- 1) Cuando la Importación no sea consecuencia de una venta para la exportación con destino al país de importación.
- 2) Cuando existan restricciones para la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, siempre que no sean de las incluidas en el artículo 67 de la Ley Aduanera y 108 del Reglamento de la misma Ley.
- 3) Cuando la venta o el precio estén sometidos a condiciones o prestaciones cuyo valor no pueda determinarse en relación con las mercancías que se importan.
- 4) Cuando alguna parte del producto de la reventa, cesión o utilización de las mercancías revierta directa o indirectamente al vendedor, salvo que pueda efectuar el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 65 de la Ley Aduanera y de los artículos 99 a 107 del Reglamento de la misma.
- 5) Cuando existe vinculación entre comprador y vendedor y se demuestre que dicha vinculación ha influido en el precio facturado.
- 6) Cuando sea necesario efectuar un ajuste, pero no se disponga de los datos objetivos y cuantificables precisos, dispuestos por el artículo 65 de la Ley Aduanera y por los artículos 99 a 107 del Reglamento de la misma Ley.²³

Al respecto, el artículo 71 de la Ley Aduanera señala que cuando el valor en aduana de las mercancías no pueda determinarse conforme al método de valor de transacción que hemos explicado con anterioridad, o cuando la importación no derive de una compraventa para la exportación con destino a territorio nacional, el valor en aduana de las mercancías se debe determinar aplicando en orden sucesivo y por exclusión los siguientes cinco métodos de valoración:

I. Valor de transacción de mercancías idénticas;

II. Valor de transacción de mercancías similares;

²³ Herrera. Op. cit. pág. 145.

III. Valor de precio unitario de venta;

IV. Valor reconstruido de las mercancías importadas;

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

Cabe señalar que el orden de aplicación de los métodos para la determinación del valor en aduana de las mercancías, se puede invertir a elección del importador, únicamente tratándose del valor de precio unitario de venta y valor reconstruido de las mercancías importadas.

2.5.1 Valor de transacción de mercancías idénticas.

El primer método alternativo de valoración se encuentra contenido en el artículo 72 de la Ley Aduanera y es el método de valor de transacción de mercancías idénticas a las que son objeto de valoración, el cual vale la pena analizar por partes, para lo cual se cita a continuación:

“Artículo 72. El valor a que se refiere la fracción I del artículo 71 de esta Ley, será el valor de transacción de mercancías idénticas a las que son objeto de valoración, siempre que dichas mercancías hayan sido vendidas para la exportación con destino a territorio nacional e importadas en el mismo momento que estas últimas o en un momento aproximado, vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración.

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

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

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

gastos a que hace referencia el inciso d) de la fracción I del artículo 65 de esta Ley, entre las mercancías importadas y las mercancías idénticas consideradas, que resulten de diferencia de distancia y de forma de transporte.

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

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

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

Del análisis al precepto legal transcrito con anterioridad, tenemos que para determinar el valor en aduana de ciertas mercancías, vamos a tomar el valor de transacción de mercancías idénticas a las primeras, es decir, que su valor en aduana se haya determinado conforme a lo dispuesto por el artículo 64 de la Ley Aduanera, siempre que sean producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad, marca y prestigio comercial, sin que las pequeñas diferencias de aspecto impidan que se consideren como idénticas.

Aunado a lo anterior, es necesario que dichas mercancías hayan sido importadas a territorio nacional en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración o en un momento aproximado, el cual ha sido definido por el artículo 76 de la Ley Aduanera, como *“un periodo no mayor de noventa días anteriores o posteriores a la importación de las mercancías sujetas a valoración.”*

Además, las mercancías de comparación deben haber sido vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración, sin embargo cuando no exista una venta que reúna todas estas condiciones, se podrá utilizar el valor de transacción de mercancías idénticas pero vendidas a un nivel comercial diferente o en cantidades diferentes,

siempre y cuando sea ajustado, para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial o la cantidad, sobre una base de datos comprobados, razonables y exactos, independientemente que impliquen un aumento o una disminución del valor.

Asimismo, al aplicar este método de valoración se deben de tomar en cuenta las diferencias apreciables de los costos y gastos de transporte, seguros y gastos conexos en que se incurra con motivo de la transportación de las mercancías importadas y las mercancías idénticas, para efectuar los ajustes correspondientes al valor de las mismas.

En este orden de ideas, si disponemos de más de una mercancía que haya cumplidos con todos los requisitos señalados con anterioridad, debemos de utilizar el valor de transacción de la mercancía cuyo valor sea menor.

Por lo anterior, el valor de transacción de las mercancías es considerado en términos generales como un precio nuevo que la aduana posee, comprueba o le es suministrado por el importador y que adaptado por nivel, cantidad y los ajustes del artículo 65 de la Ley Aduanera, determina el valor a considerar respecto de las mercancías idénticas que se importan y no pueden valorarse por el método fundamental.²⁴

En la practica es un poco complicado que los importadores puedan utilizar este método de valoración, simplemente por el desconocimiento de las operaciones de comercio exterior realizadas por otros importadores, ya que no obstante que tuviera conocimiento de ciertas importaciones estas tendrían que cumplir con todos los requisitos antes señalados, como lo son que las mercancías hayan sido vendidas al mismo nivel comercial y en las mismas cantidades, del mismo país y en un periodo no mayor a noventa días.

Cabe hacer la aclaración de que la cantidad y el nivel comercial son dos aspectos diferentes que con frecuencia se confunden; la cantidad se refiere a la mercancía, mientras que el nivel comercial determina la condición de comprador.²⁵

Por otra parte, cuando la autoridad aduanera ejerce sus facultades de comprobación utilizando éste método de valoración, cuenta con todos los elementos necesarios para determinar correctamente el valor en aduana de la mercancía, ya que tiene acceso a bases de datos en las que se encuentra la información de todas las operaciones de comercio exterior que se realizan en el país, ejemplos de lo anterior es cuando la autoridad aduanera se encuentra revisando las importaciones de bebidas alcohólicas y se percata que una

²⁴ Granados. Op. cit. pág. 123.

²⁵ Ibidem. pág. 107.

empresa está importando Whisky Buchanans, a un valor de \$50.00, mientras que todos los demás importadores lo están declarando a un valor de \$150.00, supuesto en el cual resulta procedente que la autoridad aduanera en ejercicio de sus facultades de comprobación aplique el método de valor de transacción de mercancías idénticas.

Cabe señalar que en algunos casos los proveedores extranjeros entregan cierta cantidad de mercancía en forma gratuita, por ejemplo si la operación de compraventa fue por un embarque de 1000 pares de tenis para niños, el proveedor extranjero envía 1050 pares de tenis, por lo que en éste caso el valor en aduana de los 50 pares de tenis no puede determinarse conforme al método de valor de transacción contenido en el artículo 64 de la Ley Aduanera, por la simple razón de que no fueron objeto de una operación comercial, sin embargo dicha problemática se encuentra resuelta de la mejor manera en el artículo 111 del Reglamento de la Ley Aduanera, el cual dispone que *“cuando en un embarque existan mercancías que deban ser valoradas conforme al método de valor de transacción y otras mercancías idénticas o similares, respecto de las que no exista venta y, en consecuencia no se encuentren comprendidas en la factura, estas últimas podrán valorarse utilizando el método de valor de transacción de mercancías idénticas o con el método de valor de transacción de mercancías similares, según corresponda, referido al valor en aduana de las primeras”*, por lo que, si cada par de tenis fue vendido a 30 Dlls, los cuales transformados a pesos mexicanos y aplicando los incrementables correspondientes, nos da como resultado un valor en aduana de \$350.00, el valor en aduana de cada uno de los 50 pares que no fueron objeto de la operación de compraventa, sería de \$350.00, aplicando el método de valor de transacción de mercancías idénticas respecto a las primeras y se tendrían que pagar las contribuciones sobre los 1050 pares de tenis, es decir sobre \$367,500.00, el cual corresponde a multiplicar el valor en aduana unitario de \$350.00, por 1050 pares de tenis.

Sin embargo, cuando no se cumplan los requisitos señalados con anterioridad no es posible determinar el valor en aduana de la mercancía conforme a éste método, por lo que la Ley Aduanera dispone que debemos verificar si es posible determinarlo conforme al siguiente método de valoración, es decir el del valor de transacción de mercancías similares, mismo que se analiza a continuación.

2.5.2 Valor de transacción de mercancías similares.

Continuando con el análisis de los métodos alternativos de valoración aduanera, tenemos al método de valor de transacción de mercancías similares, previsto en el artículo 73 de la Ley Aduanera, mismo que se transcribe a continuación:

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

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

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

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

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

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

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

De la lectura al citado precepto legal, para determinar el valor en aduana de cierta mercancía, cuyo valor no sea posible determinarlo conforme al método de valor de transacción, ni con el método del valor de transacción de mercancías idénticas; tenemos que analizar si es posible determinarlo conforme al método del valor de transacción de mercancías similares.

Por lo que, se debe verificar que el valor de las mercancías de comparación se haya determinado de conformidad con lo dispuesto por el artículo 64 de la Ley Aduanera, que sean producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, y que aún cuando no sean iguales en todo, tengan características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables, para lo cual habrá de considerarse entre otros factores, su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial.

Aunado a lo anterior, es necesario que dichas mercancías hayan sido importadas a territorio nacional en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración o en un momento aproximado, el cual ha sido definido por el artículo 76 de la Ley Aduanera como *“un periodo no mayor de noventa días anteriores o posteriores a la importación de las mercancías sujetas a valoración.”*

Las mercancías de comparación deben haber sido vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración, sin embargo cuando no exista una venta que reúna todas estas condiciones, se podrá utilizar el valor de transacción de mercancías idénticas pero vendidas a un nivel comercial diferente o en cantidades diferentes, siempre y cuando sea ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial o la cantidad, sobre una base de datos comprobados, razonables y exactos, independientemente que impliquen un aumento o una disminución del valor.

Asimismo, al aplicar este método de valoración se deben de tomar en cuenta las diferencias apreciables de los costos y gastos de transporte, seguros y gastos conexos en que se incurra con motivo de la transportación de las mercancías importadas y las mercancías idénticas, para efectuar los ajustes correspondientes al valor de las mismas.

En este orden de ideas, si disponemos de más de una mercancía que haya cumplidos con todos los requisitos señalados con anterioridad, debemos de utilizar el valor de transacción de la mercancía cuyo valor sea menor.

En la práctica, la aplicación de este método de valoración se complica aún más que el método de valor de transacción de mercancías idénticas, ya que resulta complicado encontrar importaciones de mercancías similares que reúnan los requisitos antes detallados y, aún encontrando importaciones de mercancías que pudiéramos considerar similares, este término es muy subjetivo como se demuestra al tratar de comparar una computadora portátil marca Compac, con una marca H.P., ya que si bien es cierto que ambas sirven para la misma función, siempre existirían variantes entre ellas que en sentido estricto no nos permitirían considerarlas como similares, como lo puede ser el diseño, capacidad de memoria, velocidad, resolución de la pantalla, etc.

En este orden de ideas, la única diferencia con relación al método de valor de transacción de mercancías idénticas, es precisamente los conceptos de mercancías idénticas y mercancías similares que contempla la Ley Aduanera, toda vez que para el primero, se contempla que deben ser iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad, marca y prestigio comercial y, para el segundo, que aún cuando no sean iguales en todo, tengan características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables, para lo cual deberán considerarse entre otros factores, su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial.

Al respecto, cuando no se cumplen los requisitos señalados con anterioridad, no es posible determinar el valor en aduana la mercancía conforme al método de valor de transacción de mercancías similares, por lo que, se debe proceder a verificar si es posible determinar el valor de la mercancía conforme al siguiente método de valoración, el cual corresponde al del valor de precio unitario de venta, mismo que se analiza a continuación.

2.5.3 Valor de precio unitario de venta.

El tercer método alternativo de valoración aduanera corresponde al del valor de precio unitario de venta, contemplado en el artículo 74 de la Ley Aduanera, mismo que se transcribe a continuación:

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

1. Si las mercancías importadas sujetas a valoración, u otras mercancías importadas idénticas o similares a ellas, se venden en territorio nacional en el mismo estado en que son importadas, el valor determinado según este artículo se basará en el precio unitario a que se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercancías importadas, o de otras mercancías importadas idénticas o similares a ellas, en el momento de la importación de las mercancías sujetas a valoración, o en un momento aproximado, a

personas que no estén vinculadas con los vendedores de las mercancías, con las deducciones señaladas en el artículo 75 de esta Ley.

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

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

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

Si el valor en aduana de una mercancía no puede ser determinado conforme al valor de transacción, ni con los métodos de valor de transacción de mercancías idénticas o similares, el importador puede optar por determinarlo conforme a lo dispuesto por el artículo citado con anterioridad, es decir, conforme al valor de precio unitario de venta, o bien, de conformidad con el valor reconstruido que se analizará más adelante.

A este respecto, para la determinación del valor de la mercancía conforme al método de precio unitario de venta, se debe de hacer conforme a los siguientes lineamientos:

En el supuesto de que las mercancías importadas sujetas a valoración u otras idénticas o similares, se vendan en territorio nacional en las mismas condiciones en que son importadas, el valor se va a determinar con base en el precio unitario a que se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de

las mercancías importadas en el momento de la importación de las mercancías sujetas a valoración o en un momento aproximado, el cual comprende un periodo no mayor de noventa días, a personas que no estén vinculadas con los vendedores de las mercancías, a las cuales se les van a restar los cargos referidos en el artículo 75 de la Ley Aduanera.

Ahora bien, si las mercancías sujetas a valoración u otras mercancías importadas idénticas o similares a ellas, no se venden en el país en el mismo estado en que son importadas, el importador puede optar por determinar el valor sobre la base del precio unitario a que se venda la mayor cantidad total de las mercancías importadas, después de su transformación, a personas del territorio nacional que no tengan vinculación con los vendedores de las mercancías, para lo cual, además de las deducciones previstas en el artículo 75 de la Ley Aduanera, deberá tener en cuenta el valor añadido en la transformación, siempre que tal venta se efectúe antes de transcurridos noventa días desde la fecha de importación.

Sin embargo, si no se cuenta con datos objetivos y cuantificables que reflejen el costo de la operación de transformación, el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse de conformidad con el método de valor de precio unitario de venta.

Obtenido el precio de reventa, ya sea de mercancías vendidas en igual estado o transformadas, se requiere limpiar dicho precio de factores distorsionantes para efectos de fijar la base gravable según este método secundario.²⁶

En este orden de ideas, a continuación se citan los tres conceptos que deben ser restados de conformidad con el artículo 75 de la Ley Aduanera:

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

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

²⁶ Ibidem. pág. 126.

3. Las contribuciones y cuotas compensatorias exigibles en territorio nacional, por la importación o venta de las mercancías.

Lo anterior resulta lógico toda vez que se pretende obtener el valor que tendrían las mercancías si hubiera sido importadas a territorio nacional como resultado de una operación de compraventa, razón por la cual se parte del precio unitario a que se vendan la mayor cantidad total de las mercancías importadas, o de otras idénticas o similares a ellas, en el momento de la importación de las mercancías sujetas a valoración y a personas que no se encuentren vinculadas, valor al cual se le deducen los gastos antes señalados toda vez que no deben ser considerados para incrementar el valor en aduana al haberse originado con posterioridad a la importación de las mercancías.

Asimismo, no deberá tomarse en consideración ninguna venta en territorio nacional, en la que el comprador hubiera suministrado directa o indirectamente, a título gratuito o a precio reducido materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas; herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas; materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas; trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas, que se hubieran utilizado en la producción de las mercancías importadas o estuvieran relacionados con su venta para la exportación.

2.5.4 Valor reconstruido.

El cuarto método alternativo para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas es el del valor reconstruido y se encuentra contenido en el artículo 77 de la Ley Aduanera, el cual menciona lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como ha quedado señalado con anterioridad si bien es cierto que los métodos de valoración que nos encontramos analizando se deben de aplicar en orden sucesivo y por exclusión, se permite que a elección del importador los métodos de precio unitario de venta y de valor reconstruido puedan ser invertidos.

Con la salvedad anterior, si el valor en aduana de cierta mercancía no se ha podido determinar con base en los tres métodos analizados hasta el momento, se debe proceder a aplicar el método de valor reconstruido, lo que implica una “des-fabricación” del producto a fin de poder determinar la lista de los insumos, partes y componentes a los que deberían determinarse sus costos, siendo la

suma de ellos el valor en aduana, método que resulta por demás difícil²⁷, por lo que para su aplicación se deben atender los siguientes lineamientos:

Para la integración del valor reconstruido, se debe de considerar el costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas, determinado con base en la contabilidad comercial del productor, siempre que dicha contabilidad se mantenga conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicables en el país de producción, estos costos son los que se señalan a continuación:

- El costo de los envases o embalajes que para efectos aduaneros, se considere que forman un todo con las mercancías de que se trate, así como los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales.
- El valor debidamente repartido, de los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas y los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas, siempre que el importador de manera directa o indirecta los haya suministrado para su utilización en la producción de las mercancías importadas.
- El valor debidamente repartido de los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas, en la medida que corran a cargo del productor.

Asimismo, debe incrementarse una cantidad global por concepto de beneficios y gastos generales, incluidos los costos directos e indirectos de producción y venta de las mercancías para la exportación igual a la que normalmente se adiciona tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías sujetas a valoración, efectuadas por productores del país de exportación en operación de exportación a territorio nacional así como los gastos de transporte, seguros, manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías hasta que ingresen a territorio nacional.

Éste método de valoración no resulta tan teórico, ya que efectivamente, aunque no haya valor de transacción, si el proveedor da un precio de referencia que incluya el costo de su producto como se los vendería a otros y su margen de utilidad normal y se le agregan los cargos incrementables, se podría determinar

²⁷ Reyes. Op. cit. pág. 51.

el valor en aduana calculado conforme al método del valor reconstruido que, sin haber una operación de compraventa con destino al territorio nacional, sería idéntico al valor de transacción.

En este orden de ideas, dada la naturaleza de la información requerida, quien en su caso podría tener acceso a la misma es el importador, siempre que esta le haya sido proporcionada por su proveedor, por lo que si la autoridad aduanera al ejercer sus facultades de comprobación determina el valor en aduana de la mercancía conforme a este método de valoración utilizando información distinta a la proporcionada por el productor, debe informar al importador, cuando éste lo solicite, la fuente de dicha información, los datos utilizados y los cálculos efectuados sobre la base de dichos datos, salvo que se trate de información de carácter estrictamente confidencial, tal y como lo contempla el artículo 116 del Reglamento de la Ley Aduanera.

Del análisis que hemos hecho hasta el momento, se desprende que tanto el método de valor de precio unitario de venta, como el del valor reconstruido, en la práctica revierten una gran dificultad para ser utilizados ya que raramente el importador dispone de la información requerida para cada caso en particular.

2.5.5 Procedimiento denominado el último recurso.

El último método alternativo de valoración aduanera contemplado por la Ley Aduanera, es el procedimiento comúnmente denominado el último recurso y se encuentra contenido en el artículo 78 del citado ordenamiento legal, en los siguientes términos:

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

Cuando la documentación comprobatoria del valor sea falsa o esté alterada o tratándose de mercancías usadas, la autoridad aduanera podrá rechazar el valor declarado y determinar el valor comercial de la mercancía con base en la cotización y avalúo que practique la autoridad aduanera.

Como excepción a lo dispuesto en los párrafos anteriores, tratándose de vehículos usados, para los efectos de lo dispuesto en el Artículo 64 de esta Ley, la base gravable será la cantidad que resulte de aplicar al valor de un vehículo nuevo, de características equivalentes, del año modelo que corresponda al ejercicio fiscal en el que se efectúe la importación, una disminución del 30% por el primer año inmediato anterior, sumando una disminución del 10% por cada año subsecuente, sin que en ningún caso exceda del 80%.”

De la lectura al primer párrafo del citado artículo, se observa claramente que cuando el valor en aduana de las mercancías importadas no pueda determinarse de conformidad con los métodos de valoración que hemos analizado con anterioridad, dicho valor se va a determinar utilizando los referidos métodos, en orden sucesivo y por exclusión, pero con mayor flexibilidad o conforme a criterios razonables y compatibles con los principios y disposiciones legales, sobre la base de los datos disponibles en territorio nacional o la documentación comprobatoria de las operaciones realizadas en territorio extranjero.

Como hemos visto a lo largo del presente trabajo, en algunos casos puede resultar complicado determinar el valor en aduana de las mercancías conforme a los métodos analizados, razón por la cual, el procedimiento del último recurso nos permite hacer un nuevo análisis de los métodos de valoración partiendo del valor de transacción de las mercancías aplicándolos en orden sucesivo y por exclusión, pero con la diferencia que nos permite ser más flexibles en su aplicación, sin embargo en la Ley Aduanera no se define que se debe de entender por mayor flexibilidad, por lo cual resulta necesario acudir a la nota del artículo 7, del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT, y dependiendo del método de valoración se va a entender por flexibilidad razonable, lo siguiente:

Mercancías idénticas y similares:

- El requisito de que las mercancías hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado;
- La base para la valoración en aduana podría estar constituida por mercancías producidas en un país distinto del que haya exportado las mercancías objeto de valoración;
- Podrían utilizarse los valores en aduana de mercancías ya determinados conforme a los métodos deductivo y el de valor reconstruido.

Método deductivo:

- El requisito de que las mercancías hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado;
- El requisito de que las mercancías deban haberse vendido "en el mismo estado en que son importadas"

Entre los diversos casos que podemos encontrar en que se recurrirá al método de este artículo podemos citar: las importaciones de mercaderías que no se revenden en el país de importación, las importaciones de máquinas de alquiler, las importaciones de máquinas en *leasing*, cuando no hay importaciones de mercaderías idénticas o similares a las que se importan, cuando no se conoce el fabricante de las mercaderías objeto de importación o el mismo se niega a proporcionar datos relativos a sus costos.²⁸

En relación con el citado artículo 78 de la Ley Aduanera, no se omite mencionar que su segundo y tercer párrafos fueron adicionados mediante reforma de fecha 02 de febrero de 2006, abriendo la posibilidad para la autoridad aduanera de practicar una cotización y avalúo para determinar el valor en aduana de la mercancía cuya documentación comprobatoria sea falsa o esté alterada, o bien, cuando se trate de mercancía usada.

Por lo que en estos casos, un perito dictaminador de la autoridad aduanera que evidentemente acredite tener conocimientos en materia de valoración aduanera, como lo puede ser un vista aduanal, puede emitir un dictamen técnico determinando el valor de dicha mercancía.

Por otra parte, el tercer párrafo del artículo en análisis contempla que el valor en aduana de un vehículo usado puede determinarse aplicándole cierto margen de depreciación.

Finalmente, una vez que hemos analizado todos los métodos contenidos en la Ley Aduanera para determinar el valor en aduana de las mercancías, a continuación se señala un ejemplo del procedimiento a seguir para determinar correctamente el valor en aduana de una mercancía cuando no resulta procedente el método de valor de transacción de las mercancías previsto en el artículo 64 de la Ley Aduanera.

2.6 Rechazos al valor declarado.

²⁸ Witker. La Nueva Valoración Aduanera y el TLC. Op. cit. pág. 105.

El valor en aduana de las mercancías debe ser declarado bajo protesta de decir verdad por el agente aduanal, el cual actúa en nombre y representación del importador en el despacho aduanero de las mercancías, sin embargo la autoridad aduanera también puede determinar el valor en aduana de las mercancías, tal y como lo dispone el artículo 78-A de la Ley Aduanera, para lo cual en primer lugar debe rechazar el valor declarado, cuando detecte que el importador ha incurrido en alguna de las siguientes irregularidades:

- No lleve contabilidad, no conserve o no ponga a disposición de la autoridad la contabilidad o parte de ella, o la documentación que ampare las operaciones de comercio exterior.
- Se oponga al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras.
- Omita o altere los registros de las operaciones de comercio exterior.
- Omita presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate.
- Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones de comercio exterior.
- No cumpla con los requerimientos de las autoridades aduaneras para presentar la documentación e información, que acredite que el valor declarado fue determinado conforme a las disposiciones legales en el plazo otorgado en el requerimiento.
- Cuando la información o documentación presentada sea falsa o contenga datos falsos o inexactos o cuando se determine que el valor declarado no fue determinado de conformidad con lo dispuesto en esta Sección.
- En importaciones entre personas vinculadas, cuando se requiera al importador para que demuestre que la vinculación no afectó el precio y éste no demuestre dicha circunstancia.

La autoridad aduanera cuenta con facultades expresas en el artículo 144 de la Ley Aduanera para verificar la correcta determinación del valor en aduana de

las mercancías y el correcto pago de las contribuciones que se tengan que pagar con motivo de la importación, por lo que derivado de sus investigaciones tiene indicios de que cierto importador está subvaluando las mercancías, en ejercicio de sus facultades de comprobación puede iniciar un procedimiento administrativo para verificar dicha situación; en consecuencia, si dicho contribuyente se ubica en alguno de los supuesto de rechazo del valor declarado, no se puede tener por cierto el valor que se haya declarado en el pedimento, razón por la cual se le faculta a la autoridad para determinar el valor en aduana de las mercancías aplicando los métodos de valoración antes analizados.

2.7 Consultas.

En la Ley Aduanera, concretamente en su artículo 78-B, se contempla la posibilidad de que los importadores puedan formular consultas a las autoridades aduaneras sobre los métodos de valoración o los elementos a considerar para determinar el valor en aduana de las mercancías, con la finalidad de que puedan obtener una resolución favorable y en consecuencia tener seguridad jurídica de que están pagando sus contribuciones sobre una base gravable correcta, evitando futuras sanciones.

Estas consultas deben presentarse ante la autoridad aduanera con anterioridad a que se tramite la importación de las mercancías, presentando toda la información y documentación necesaria para que la autoridad aduanera se encuentre en posibilidad de emitir la resolución correspondiente y cumpliendo con los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

En este entendido, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 18, 18-A y 34 del Código Fiscal de la Federación, la consulta dirigida a las autoridades aduaneras debe presentarse mediante documento digital que contenga por lo menos, la firma electrónica avanzada, el nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción, y la dirección de correo electrónico para recibir notificaciones, o bien, en documento impreso firmado por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, en las formas que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria, a menos de que no existan, supuesto en el cual la promoción deberá reunir los requisitos antes señalados con excepción del formato y dirección de correo electrónicos, debiendo además señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y, en su caso, el nombre de la persona autorizada para recibirlas, así como los siguientes requisitos:

- Señalar los números telefónicos, del contribuyente y el de los autorizados en los términos del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación.

- Señalar los nombres, direcciones y el registro federal de contribuyentes o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada, de no ser el caso manifestarlo expresamente.
- Describir las actividades a las que se dedica el interesado.
- Indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción.
- Señalar todos los hechos y circunstancias relacionados con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias.
- Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada.
- Indicar si los hechos o circunstancias sobre los que versa la promoción han sido previamente planteados ante la misma autoridad u otra distinta, o han sido materia de medios de defensa ante autoridades administrativas o jurisdiccionales y, en su caso, el sentido de la resolución, de no ser el caso manifestarlo expresamente.
- Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, señalando los periodos y las contribuciones, objeto de la revisión. Asimismo, deberá mencionar si se encuentra dentro del plazo para que las autoridades fiscales emitan la resolución a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, de no ser el caso, manifestarlo expresamente.

Sobre el particular, debe señalarse que en el caso de que no se cumpla con alguno de los requisitos antes mencionados o se requiera la presentación de información o documentación adicional, la autoridad va a requerir al promovente para que en un plazo de 30 días cumpla con el requisito omitido o presente la información o documentación adicional, con el apercibimiento de que en caso de no cumplir con el requerimiento en el plazo señalado, la consulta se tendrá por no presentada.

La autoridad aduanera se encuentra obligada a emitir la resolución mediante la cual de contestación a la consulta planteada por el particular dentro de un plazo de cuatro meses, contados a partir de la presentación de la solicitud o en su

caso, cuando el particular cumpla los requisitos omitidos o presente toda la documentación con motivo del requerimiento de la autoridad. Transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, se actualiza la negativa ficta, por lo que puede interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o esperar a que ésta se dicte.

La resolución que se emita va a surtir efectos para las importaciones que se efectúen con posterioridad a su notificación, durante el ejercicio fiscal de que se trate, siempre y cuando no cambien los fundamentos de hecho y de derecho en que se haya basado, no sea revocada o modificada y que no se hayan manifestado falsamente u omitido hechos o circunstancias en los que se haya basado la resolución.

Al respecto, si bien es cierto que al existir la posibilidad de formular consultas a la autoridad aduanera en relación con los métodos de valoración aduanera y los elementos para determinar el valor en aduana de las mercancías, se busca crear seguridad jurídica a los importadores al momento de determinar el valor en aduana de sus mercancías; en la práctica es poco práctico en atención a todos los requisitos o condiciones que se establecen y sobre todo lo tardado que puede ser esperar una contestación al respecto, con mayor razón si tomamos en cuenta que la principal preocupación de los importadores es mover su mercancía y no tenerla detenida, esperando a que la autoridad le conteste, más si la ley otorga un plazo de cuatro meses para contestar, plazo durante el cual lo más probable es que ese valor haya variado, como ocurre con los aparatos electrónicos.

2.8 Información confidencial.

A efecto de que la autoridad aduanera en ejercicio de sus facultades de comprobación pueda determinar correctamente el valor en aduana de cierta mercancía, el artículo 78-C de la Ley Aduanera dispone que puede allegarse de información por diversos medios, la cual servirá para motivar adecuadamente la resolución correspondiente así como para proceder al embargo precautorio de las mercancías, en los casos en que el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares. Esta información puede ser obtenida a través de:

- Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras. Es muy común que al estar ejerciendo facultades de comprobación en contra de un contribuyente, se de a conocer cierta información que pueda servir para iniciar una revisión a otro contribuyente.

- Los hechos que consten en los expedientes o documentos que lleven o tengan en su poder dichas autoridades. En este caso no es necesario que la información se obtenga con motivo de alguna facultad de comprobación de la autoridad aduanera, sino simplemente que la misma se encuentre en los expedientes que tenga dicha autoridad.
- La información disponible en territorio nacional del valor en aduana de mercancías idénticas, similares o de la misma especie o clase. Esta información puede ser obtenida por parte de la autoridad aduanera, de la consulta que se efectúe a los sistemas institucionales con los que cuenta, los cuales se encuentran alimentados directamente del Sistema Automatizado Aduanero Integral, en el cual se encuentran los datos de todas las operaciones de comercio exterior tramitadas en territorio nacional.
- La información proporcionada por otras autoridades, por terceros o por autoridades extranjeras.

No obstante lo anterior, la autoridad aduanera debe guardar absoluta reserva en lo concerniente a la información relativa a la identidad de terceros que importen o hayan importado mercancías idénticas, similares o de la misma especie o clase, cuyo valor en aduana se utilice para determinar el valor de las mercancías objeto de resolución, así como la información confidencial de dichas importaciones que se utilice para motivar la resolución, y la misma sólo podrá ser revelada a los tribunales ante los que, en su caso, se impugne el acto de autoridad.

En este entendido, si la autoridad aduanera utilizó el método de valor de transacción de mercancías idénticas para determinar el valor en aduana de cierta mercancía, no podría señalar el nombre, domicilio y Registro Federal de Contribuyentes, asentados en el pedimento tomado como referencia, debiendo limitarse solamente a asentar los datos que sirven para fundamentar la aplicación del citado método de valoración, como lo pueden ser entre otros conceptos, la descripción de la mercancía, su país de origen, el valor factura y en aduana, los incrementables, por lo que *“la autoridad podrá notificar al importador que rechaza el valor que haya declarado en el Pedimento de Importación en cuestión y establecerle las contribuciones omitidas (actualizadas y con recargos) y la multa correspondiente de acuerdo a los artículos 70, 17-A y 17-B del Código Fiscal y 176 fracción I de la Ley Aduanera.”*²⁹

²⁹ Gunter. Op. cit. pág. 57.

Lo anteriormente expuesto se encuentra directamente relacionado con el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, pero aplicado estrictamente a la materia aduanera.

Sin embargo, el interesado que en este caso sería el importador puede designar a dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros respecto del valor en aduana en importaciones de mercancías idénticas, similares o de la misma especie o clase, en los términos de lo dispuesto en los artículos 46 y 48 del Código Fiscal de la Federación, aplicado de manera supletoria a la Ley Aduanera para lo cual se debe seguir el siguiente procedimiento:

- El interesado deberá designar por escrito como máximo a dos representantes para que puedan tener acceso a la información confidencial, y dicha designación deberá ser presentada ante la autoridad competente.
- Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo.
- Los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente que los designó.
- Los representantes autorizados podrán ser sustituidos por única vez por el contribuyente, debiendo éste hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación y sustitución.
- La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por él o por sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra.
- El contribuyente o sus representantes no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.
- El contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la

información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales.

- El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo.
- La revocación de la designación de representante autorizado para acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial.

Capítulo III

VALOR EN ADUANA COMO BASE GRAVABLE DE OTRAS CONTRIBUCIONES Y APROVECHAMIENTOS

1. Código Fiscal de la Federación.

La correcta determinación del valor en aduana de las mercancías de importación revierte una gran importancia, no solamente para el cálculo y pago del Impuesto General de Importación, toda vez que el *“Valor en Aduana también forma parte de las bases de otras Contribuciones contenidas en otras Leyes Fiscales, que aunque no son de Comercio Exterior inciden en este.”*¹

Sobre este punto en particular, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º, clasifica a las contribuciones en impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras, debiendo señalarse que en el presente análisis no entraremos al estudio de las dos últimas, al no encontrarse relacionadas con la materia aduanera.

La fracción I del citado artículo, define a los impuestos como *“las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma”*, en este sentido, los impuestos que se tienen que pagar con motivo de la importación de mercancías a territorio nacional y en cuya base gravable se encuentra considerado el valor en aduana de las mercancías son, además del Impuesto General de Importación, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, los cuales serán analizados individualmente más adelante.

Ahora bien, la fracción IV del citado artículo, define a los derechos como *“las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentran previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”*, siendo el Derecho de Trámite Aduanero el único que se debe de cubrir al tramitar operaciones de comercio exterior, el cual en la mayoría de los casos es calculado con base en el valor en aduana de las mercancías, como veremos más adelante.

¹ Ibidem. pág. 95.

Al respecto, es pertinente mencionar que el valor en aduana de las mercancías no solamente es considerado para calcular el monto de las contribuciones que se tengan que pagar con motivo de la importación, sino que también influye en algunos casos en la determinación de la Cuota Compensatoria que se haya fijado a la importación de cierta mercancía de aquel país que la exporte en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional, la cual conforme a lo dispuesto por el artículo 63 de la Ley de Comercio Exterior, es considerada como aprovechamiento, el cual es definido en el artículo 3º del Código Fiscal de la Federación como *“los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.”*

En este orden de ideas, dependiendo del tipo de mercancía y la modalidad bajo la cual es introducida al territorio nacional, puede encontrarse sujeta además del Impuesto General de Importación, al pago de otras contribuciones y aprovechamientos, siendo la Ley específica, la que señala los elementos de cada contribución, como lo son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

2. Impuesto al Valor Agregado.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los sujetos de dicho impuesto son las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios, siendo éste último supuesto el que nos interesa para el presente análisis, al ser el que se encuentra relacionado con el valor en aduana de las mercancías.

Por lo anterior, podemos definir a la importación como la introducción al país de bienes, la cual se perfecciona en el momento en que el importador presenta el pedimento para su trámite en los términos de la legislación aduanera y en caso de una importación temporal, al convertirse en definitiva.

En este orden de ideas, cuando se introduce mercancía a territorio nacional, el importador se encuentra sujeto al pago del Impuesto al Valor Agregado a una tasa del 15%, sin embargo, cuando la importación se realiza por residentes en la franja o región fronteriza, la tasa del impuesto corresponde al 10% siempre y cuando la entrega material de los bienes se lleve a cabo en dicho territorio.

Sobre el particular el artículo 2º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado nos indica que por región fronteriza se va a considerar *“además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, los municipios de Caborca y de Cananea, Sonora, así como la región parcial del Estado de Sonora comprendida en los*

siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 kilómetros al oeste del Municipio Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a 10 kilómetros, al este de Puerto Peñasco; de ahí, siguiendo el cauce de ese río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional”

No obstante lo anterior, toda regla general tiene sus excepciones, por lo que a continuación se enumeran las importaciones en las que no se debe pagar el Impuesto al Valor Agregado de conformidad con el artículo 25 de la citada Ley del Impuesto al Valor Agregado:

“I.- Las que, en los términos de la legislación aduanera, no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo. Si los bienes importados temporalmente son objeto de uso o goce en el país, se estará a lo dispuesto en el Capítulo IV de esta Ley.

Tampoco se pagará este impuesto por los bienes que se introduzcan al país mediante el régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.

II.- Las de equipajes y menajes de casa a que se refiere la legislación aduanera.

III.- Las de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación en territorio nacional no den lugar al pago del impuesto al valor agregado o cuando sean de los señalados en el artículo 2o. A de esta Ley.

IV.- Las de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o a cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

V.- Las de obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente.

VI.- Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, que por su calidad y valor cultural

sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor.

VII.- Oro, con un contenido mínimo de dicho material del 80%.

VIII.- La de vehículos, que se realice de conformidad con el artículo 62, fracción I de la Ley Aduanera, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.”

En relación con lo anterior, la regla 5.2.11. de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 27 de abril de 2007 indica que las mercancías que conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado no están sujetas al pago de dicho impuesto en su importación, son las identificadas en el Anexo 27 de las citadas Reglas, las cuales son publicadas anualmente a efecto de facilitar el cumplimiento de las disposiciones en materia de comercio exterior por los contribuyentes, lo cual constituye una resolución favorable hacia los citados contribuyentes toda vez que en el citado anexo se señalan en forma enunciativa, más no limitativa, las fracciones arancelarias en las que se clasifican las mercancías por cuya importación no se está obligado al pago del Impuesto al Valor Agregado.

En este orden de ideas, en el supuesto de que los importadores, agentes o apoderados aduanales, consideren que la importación de cierta mercancía no se encuentra sujeta al pago del Impuesto al Valor Agregado y en el Anexo 27 no se encuentre comprendida la fracción arancelaria en la cual se clasifica dicha mercancía, podrán formular consulta mediante escrito libre ante la Administración General Jurídica o ante la Administración General de Grandes Contribuyentes, para lo cual deberán anexar, en su caso, las muestras, catálogos y demás elementos que permitan a la autoridad ubicar de acuerdo al uso o destino de dichas mercancías, que se trata de aquellas por las que no se debe pagar el Impuesto al Valor Agregado por su importación.

Por otra parte, la forma en que se integra la base gravable del Impuesto al Valor Agregado se encuentra detallada en el artículo 27 de su Ley, el cual establece que para calcular dicho impuesto, se va a considerar el valor que se utilice para los fines del Impuesto General de Importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación. Como podemos ver la base del Impuesto al Valor Agregado es el “Valor que se utiliza para los fines del Impuesto General de Importación” y ese valor como ya sabemos es el Valor en Aduana que puede ser el de Transacción o alguno de los otros Métodos que estudiamos anteriormente, sin embargo agrega el artículo 27 de esta Ley que para calcular el IVA al valor en Aduana se le deben adicionar el monto del Impuesto General de Importación y los demás que se tengan que pagar con motivo de la

importación como lo pueden ser el Derecho de Trámite Aduanero, el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios o incluso las cuotas compensatorias que correspondan.

Efectivamente, como señalamos en el párrafo que antecede, el importe de las cuotas compensatorias deben ser consideradas como parte de la base gravable del impuesto al valor agregado, toda vez que el artículo en análisis es claro al señalar que *“se considerará el valor que se utilice para los fines del Impuesto General de Importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación”*, ya que si bien es cierto no es considerado como una contribución, sino como un aprovechamiento, también lo es que si es un gravamen que se tiene que pagar con motivo de la importación.

Ahora bien, por lo que respecta al momento en que se causa el Impuesto al Valor Agregado en la importación de bienes tangibles, el artículo 28 de la referida Ley dispone que el pago se hará conjuntamente con el del Impuesto General de Importación, incluso cuando dicho pago se difiera en virtud de encontrarse los bienes en depósito fiscal y *“cuando en los bienes de importación no se esté obligado al pago del Impuesto General de Importación, ya sea por desgravación o porque la fracción arancelaria no señale tasa alguna, es decir que la tenga como exenta, el IVA se pagará mediante declaración que se presentará en la aduana correspondiente, es decir el Pedimento, y se establecerá la base gravable en los términos del artículo 27 de esta propia ley, que se calculará sobre el valor que se declare en la aduana.”*²

Una vez expuesto lo anterior, se procede a poner algunos ejemplos prácticos de la forma en que debe calcularse el Impuesto al Valor Agregado, con la intención de evidenciar la necesidad de declarar correctamente el valor en aduana de las mercancías:

La empresa “Calzado Veloz, S.A. de C.V.”, realiza la importación definitiva de 100 pares de tenis de lona para hombre, declarando un valor en aduana de \$10,000.00, mercancía que se encuentra clasificadas en la fracción arancelaria 6404.11.01 de la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, por lo que se encuentran sujetos a una tasa del Impuesto General de Importación del 35% sobre el valor en aduana, sin que se omita señalar que la importación de éste tipo de mercancía originaria de la República Popular China, se encuentra sujeta al pago de una cuota compensatoria del 313%, sobre su valor en aduana, por lo que el cálculo de la citada contribución es el siguiente:

² Ugarte Romano, Luis y Roque Pavón Adrián. Valoración de mercancías en aduana y su relación con impuestos interiores, 1ª edición, Editorial Asociación de Agentes Aduanales del Aeropuerto de México, A.C., México, 1997, pág. 54.

Concepto	Base gravable	Tasa aplicable	Importe a pagar
Impuesto General de Importación	\$10,000.00	35%	\$3,500.00
Derecho de Trámite Aduanero	\$10,000.00	0.008	\$80.00
Cuota Compensatoria	\$10,000.00	313%	\$31,300.00
Impuesto al Valor Agregado	\$44,880.00 (VA + IGI + DTA+ CC)	15%	\$6,732.00
TOTAL			\$41,612.00

Ahora bien, si se tratara de una importación a la franja fronteriza norte del país y se acreditara mediante la presentación de un certificado de país de origen, que la mercancía es originaria de Tailandia, el cálculo del Impuesto al Valor Agregado se haría de la siguiente forma:

Concepto	Base gravable	Tasa aplicable	Importe a pagar
Impuesto General de Importación	\$10,000.00	35%	\$3,500.00
Derecho de Trámite Aduanero	\$10,000.00	0.008	\$80.00
Cuota Compensatoria	N/A	N/A	\$0.00
Impuesto al Valor Agregado	\$13,580.00 (VA + IGI + DTA)	10%	\$1,358.00
TOTAL			\$4,938.00

Otro supuesto sería que la importación se realizara con destino a todo el territorio nacional, y que el importador acreditara mediante la presentación de un certificado de origen valido que, la mercancía es originaria de los Estados Unidos de América, supuesto en el que, el referido impuesto se determinaría de la siguiente manera:

Concepto	Base gravable	Tasa aplicable	Importe a pagar
Impuesto General de Importación	\$10,000.00	EX	\$0.00
Derecho de Trámite Aduanero	\$10,000.00	EX	\$0.00
Cuota Compensatoria	N/A	N/A	\$0.00
Impuesto al Valor Agregado	\$10,000.00 (VA)	15%	\$1,500.00
TOTAL			\$1,500.00

Como podemos apreciar de los ejemplos anteriores, para la determinación del Impuesto al Valor Agregado, en el primer supuesto se consideró el valor en aduana, el Impuesto General de Importación, el Derecho de Trámite Aduanero, y la Cuota Compensatoria, a una tasa del 15%.

En el segundo supuesto, se consideraron los mismos elementos que en el primero con excepción del importe de la Cuota Compensatoria, al haber acreditado que la mercancía era originaria de un país distinto que exporta mercancía idéntica o similar en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional, pero se aplicó una tasa del 10% al tratarse de una importación a la franja fronteriza norte de nuestro país.

En el tercer supuesto solamente se consideró como base gravable del Impuesto al Valor Agregado, al valor en aduana de las mercancías, toda vez que la importación se realizó al amparo del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, y en consecuencia se encuentra exento del pago del Impuesto General de Importación y del Derecho de Trámite Aduanero, asimismo no fue considerada la Cuota Compensatoria dentro de la base gravable del Impuesto al Valor Agregado, al haber acreditado que la mercancía no es originaria de la República Popular China.

Como se aprecia de los ejemplos anteriores, la única constante para la obtener la base gravable del Impuesto al Valor Agregado, es el valor en aduana de las mercancías, ya que puede haber casos en los que la mercancía no se encuentre sujeta al pago del Impuesto General de Importación o a cualquier otro gravamen, por lo que en el supuesto de que dicho valor en aduana, no fuera determinado correctamente como lo podría ser porque se omitiera declarar algún incrementable, dicha circunstancia afectaría la correcta determinación del citado impuesto.

3. Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 1º de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, los sujetos que están obligados al pago de dicho impuesto son las personas físicas o morales que importen en forma definitiva, bebidas con contenido alcohólico y cerveza, alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables, tabacos labrados, gasolinas, diesel, refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, y jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos.

Las tasas a las que se encuentra sujeta la importación de la citada mercancía, se señalan en la fracción I del artículo 2º, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, en los siguientes términos:

“Artículo 2o.- Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas siguientes:

I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

A) Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:

- 1. Con una graduación alcohólica de hasta 14°G.L. 25%*
- 2. Con una graduación alcohólica de más de 14° y hasta 20°G.L. 30%*
- 3. Con una graduación alcohólica de más de 20°G.L. 50%*

*B) Alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables.
50%*

C) Tabacos labrados:

- 1. Cigarros. 160%*
- 2. Puros y otros tabacos labrados. 160%*
- 3. Puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano. 30.4%*

D) Gasolinas: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2o.-A y 2o.-B de esta Ley.

E) Diesel: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2o.-A y 2o.-B de esta Ley.”

En este orden de ideas, el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios se causa cuando el pedimento es presentado para su trámite en los términos de la legislación aduanera, es decir cuando se somete a los trámites relativos al despacho aduanero de las mercancías y de igual forma cuando la importación temporal se convierte en definitiva, y finalmente en el caso de que las mercancías hayan sido introducidas ilegalmente al país, el impuesto se causa en el momento en que dicha internación es descubierta o cuando las mercancías son embargadas, por las autoridades en ejercicio de sus facultades de comprobación.

Sin embargo, de conformidad con el artículo 13 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, dicho impuesto no se va a pagar cuando se trate de las importaciones siguientes:

I.- Las que en los términos de la legislación aduanera no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo, así como por los bienes que se introduzcan al país mediante el régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.

II.- Las efectuadas por pasajeros en los términos de la legislación aduanera y por las misiones diplomáticas acreditadas en México, con los controles y limitaciones que mediante disposiciones de carácter general, en su caso, establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III.- Las de aguamiel y productos derivados de su fermentación.

IV.- Las de los bienes en franquicia de conformidad con lo dispuesto en la Ley Aduanera.”

Ahora bien, la forma en que se integra la base gravable del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios tratándose de importaciones, se encuentra detallada en el artículo 14 de su Ley, el cual establece que *“se considerará el valor que se utilice para los fines del Impuesto General de Importación, adicionado con el monto de las contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado.”*, es decir que para calcular el importe de dicho impuesto al momento de la importación, se debe considerar el valor en aduana que tengan las mercancías y todos las contribuciones y aprovechamientos a que se encuentre sujeta la mercancías, solamente excluyendo el importe que se haya pagado por concepto del Impuesto al Valor Agregado.

Como podemos ver, la forma en que se integra la base gravable del Impuesto al Valor Agregado y la del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, es muy similar, con la diferencia de que en el primero si se considera al segundo como parte de la base gravable, y en el segundo no se considerara al primero para calcular el importe de dicha contribución.

Adicionalmente, a diferencia del Impuesto al Valor Agregado, cuando por alguna circunstancia se pague una tasa menor del Impuesto General de Importación, como lo puede ser la aplicación de una preferencia arancelaria,

para efectuar el calculo del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, se va a considerar el impuesto que se hubiera tenido que pagar de haberse aplicado la tasa general referida.

Por lo que respecta al momento en que se causa el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios en la importación de bienes, el artículo 15 de la referida Ley, dispone que, el pago se hará conjuntamente con el del Impuesto General de Importación, incluso cuando dicho pago se difiera en virtud de encontrarse los bienes en depósito fiscal y cuando no se esté obligado al pago del Impuesto General de Importación, el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, se pagará mediante declaración que se presentará en la aduana correspondiente, es decir el pedimento, no permitiéndose que se puedan retirar mercancías de la aduana o recinto fiscal o fiscalizado, sin que previamente se haya cubierto el citado impuesto.

En este orden de ideas, por ejemplo, si la empresa “Bebidas Refrescantes, S.A. de C.V.” realiza la importación definitiva de 500 botellas de Vodka Absolut de un litro, declarando un valor en aduana de \$25,000.00, el cálculo de las contribuciones, tomando en cuenta que la citada mercancía se encuentra clasificada en la fracción arancelaria 2208.60.01 de la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, con una tasa del Impuesto General de Importación del 20%, y del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios del 50%, sería el siguiente:

Concepto	Base gravable	Tasa aplicable	Importe a pagar
Impuesto General de Importación	\$25,000.00	20%	\$5,000.00
Derecho de Trámite Aduanero	\$25,000.00	0.008	\$200.00
Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	\$30,200.00 (VA + IGI + DTA)	50%	\$15,100.00
TOTAL			\$20,300.00

Ahora bien, si la importación se efectuara al amparo del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, el cálculo de las contribuciones se haría de la siguiente manera:

Concepto	Base gravable	Tasa aplicable	Importe a pagar
Impuesto General de Importación	\$25,000.00	EX	\$0.00
Derecho de Trámite Aduanero	\$25,000.00	EX	\$0.00
Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	\$30,000.00 (VA + IGI que se hubiera tenido que pagar)	50%	\$15,000.00
TOTAL			\$15,000.00

Como podemos apreciar de los ejemplos anteriores, para la determinación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en el primer supuesto se consideró el valor en aduana, el Impuesto General de Importación y el Derecho de Trámite Aduanero, a una tasa del 50%.

En el segundo supuesto, la base gravable del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios se integró de la suma del valor en aduana de la mercancía y, no obstante que no se pagó ninguna cantidad por concepto del Impuesto General de Importador, toda vez que su importación se encuentra exenta al haberla hecho al amparo del Tratado de Libre Comercio de América del Norte; si se tomó en consideración la cantidad que en su caso se habría pagado a la tasa general, sin que en dicho cálculo se incluyera ningún concepto por Derecho de Trámite Aduanero, al no haberse pagado con motivo de la importación.

Al igual que en el Impuesto al Valor Agregado, la base gravable del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios siempre va a estar integrada, entre otros conceptos, por el valor en aduana de la mercancía importada, por lo que si dicho valor no es declarado correctamente, se va a ver afectada la determinación y pago de la contribución en análisis.

4. Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.

Los sujetos que se encuentran obligados al pago del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1º de su Ley, son las personas físicas y las morales que realicen los actos siguientes:

- Enajenen automóviles nuevos.
- Importen en definitiva al país automóviles, siempre que se trate de personas distintas al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.

Siendo el segundo supuesto del que nos ocuparemos en el presente análisis, toda vez que dicho impuesto se debe de pagar con motivo de la importación definitiva al país de automóviles correspondientes al año modelo en que se efectúe la importación, al año modelo posterior o a los 10 años modelo inmediato anteriores, siendo importante precisar que por año modelo, se debe entender el periodo comprendido entre el 1o. de noviembre de un año, al 31 de octubre del año siguiente, tal y como lo señala la fracción IV, del artículo 137 bis 2, de la Ley Aduanera.

El Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, se calcula aplicando la tarifa contenida en el artículo 3 de la citada Ley, al precio de enajenación del automóvil al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidores autorizados o comerciantes en el ramo de vehículos, incluyendo el equipo opcional, común o de lujo y sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones, es decir del valor comercial, adicionado con el Impuesto General de Importación y con el monto de las contribuciones que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado, debiendo de hacerse la aclaración que cuando por alguna razón no se deba pagar el Impuesto General de Importación, el cálculo se hará considerando el impuesto que en su caso se hubiera tenido que pagar.

Como ya señalamos con anterioridad, la tarifa que nos servirá para determinar el impuesto en análisis, se encuentra contenida en el artículo 3 de la Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, la cual es actualizada en el mes de enero de cada año con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de noviembre del penúltimo año hasta el mes de noviembre inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización, de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, en relación con la regla 10.4. y el Anexo 15, de la Resolución Miscelánea Fiscal, por lo que a continuación se cita la tarifa actualizada correspondiente al año 2007:

G. Tarifa para determinar la tasa del impuesto sobre Automóviles Nuevos para el año 2007

TARIFA

Límite inferior \$	Límite superior \$	Cuota fija \$	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior %
0.01	168,195.46	0.00	2.0
168,195.47	201,834.50	3,363.85	5.0
201,834.51	235,473.69	5,045.87	10.0
235,473.70	302,751.70	8,409.78	15.0
302,751.71	En adelante	18,501.47	17.0

Por lo anterior, cuando se efectúe la importación definitiva de un vehículo correspondiente al año modelo en que se efectúa la importación, del año modelo posterior o de los 10 años modelos anteriores, se deberá efectuar el pago del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos aplicando la tarifa anterior a su base gravable, la cual se integra de la suma del precio de enajenación del automóvil al consumidor, es decir del valor comercial y de el importe de las contribuciones que se tengan que pagar con motivo de la importación, las cuales, como ya hemos visto con anterioridad, toman en consideración el valor en aduana de las mercancías importadas, sin embargo en términos de las fracciones II y II, del artículo 8º de la Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, en relación con las reglas 10.2 y 10.5, de la Resolución

Miscelánea Fiscal, las importaciones de vehículos bajo los siguientes supuestos no se encuentran sujetos al pago de dicho impuesto:

- La importación de automóviles, cuyo precio de enajenación, incluyendo el equipo opcional, común o de lujo, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones no exceda de la cantidad de \$156,135.00; y cuando el precio de enajenación se encuentre comprendido entre \$156,135.01 y hasta \$197,771.00, la exención del impuesto será del cincuenta por ciento.
- En la importación de vehículos en franquicia, de conformidad con el artículo 62, fracción I, de la Ley Aduanera, o con los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México, siempre que se anexe al pedimento de importación definitiva, el oficio emitido por la autoridad competente del SAT en el que se haya autorizado la importación definitiva del vehículo exenta del pago del ISAN, o del oficio en el que se haya autorizado la enajenación previa la importación definitiva exenta del pago de dicho impuesto, y deberá anotarse en los campos de observaciones y clave de permiso del pedimento respectivo, el número y fecha de dicho oficio.

Cabe señalar que las cantidades señaladas en el primer supuesto se actualizan en el mes de enero de cada año, aplicando el factor correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año hasta el mes de diciembre inmediato anterior a aquel por el cual se efectúa la actualización, de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

El Impuesto Sobre Automóviles Nuevos que se debe de pagar por la importación de vehículos en forma definitiva por personas distintas al fabricante, al ensamblador, a sus distribuidores autorizados o a los comerciantes en el ramo de vehículos se debe pagar en la aduana mediante el pedimento de importación respectivo, conjuntamente con el Impuesto General de Importación, inclusive cuando el pago del segundo se difiera en virtud de encontrarse los automóviles en depósito fiscal en almacenes generales de depósito, sin que por ningún motivo puedan retirarse los automóviles de la aduana, recinto fiscal o fiscalizado, sin que previamente se haya realizado el pago del impuestos.

En los términos que han quedado expuestos con anterioridad, el valor en aduana del vehículo no es tomado para la integración de su base gravable, sino el valor de enajenación del mismo, es decir, su valor comercial, sin embargo además de este valor se consideran todas las demás contribuciones que se tengan que pagar con motivo de la importación con excepción del Impuesto al Valor Agregado, como lo son el Impuesto General de Importación, el Derecho de Trámite Aduanero, los cuales si son calculados con base en el valor en aduana de las mercancías, por lo que si dicho valor no fue

correctamente determinado, la base gravable del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, se verá afectada ocasionando en consecuencia la omisión en forma parcial del citado impuesto.

En relación con la importación de vehículos nuevos, debe señalarse que la regla 2.6.18. de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007, da la oportunidad de que las personas físicas puedan importar un vehículo nuevo al año sin que sea necesario inscribirse en el padrón de importadores ni contar con el registro para importadores de automóviles nuevos ante la Secretaría de Economía, siempre que haya sido adquirido de primera mano, que el año-modelo del vehículo corresponda al año en que se efectúe la importación o a un año posterior y que dicha información corresponda al número de identificación vehicular del vehículo y que en el momento en que se presente el vehículo al mecanismo de selección automatizado, de acuerdo con la lectura del odómetro, el vehículo no haya recorrido más de 1,000 kilómetros o su equivalente en millas, en el caso de los vehículos con un peso bruto menor a 5,000 kilogramos y no más de 5,000 kilómetros o su equivalente en millas, en el caso de vehículos con un peso bruto igual o mayor a 5,000 kilogramos pero no mayor a 8,864 kilogramos, entre otros requisitos

5. Ley Federal de Derechos.

En el artículo 49 de la Ley Federal de Derechos, se encuentra contemplado el Derecho de Trámite Aduanero, mismo que se paga por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación por las operaciones aduaneras que se efectúen utilizando un pedimento o documento aduanero, en los términos de la Ley Aduanera.

El referido precepto legal contempla dos formas en que se debe determinar el monto del Derecho de Trámite Aduanero, ya sea mediante la aplicación de una tasa sobre el valor en aduana o comercial de la mercancía o bien, con base en una cuota fija, atendiendo al tipo de operación aduanera que se efectúe.

Tasa del 8 al millar:

- Sobre el valor en aduana de las mercancías cuando se trate de importaciones, excepto en los siguientes supuestos o cuando se trate de mercancías exentas conforme a la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación o a los Tratados Internacionales;
- Sobre el valor que tenga el oro para los efectos del Impuesto General de Importación, sin exceder de la cuota de \$2,140.00.

Tasa del 1.76 al millar:

- Sobre el valor que tengan los bienes, tratándose de la importación temporal de bienes de activo fijo que efectúen las maquiladoras o las empresas que tengan programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía o, en su caso, la maquinaria y equipo que se introduzca al territorio nacional para destinarlos al régimen de elaboración, transformación o reparación en recintos fiscalizados.

Cuota fija

- Importaciones temporales de bienes distintos de los señalados en el punto anterior siempre que sea para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación, así como las mercancías que se introduzcan bajo el régimen de elaboración, transformación o reparación en recintos fiscalizados, así como en los retornos respectivos;
- Importación y exportación de mercancías exentas de los impuestos al comercio exterior conforme a la Ley Aduanera;
- Retorno de mercancías importadas o exportadas definitivamente;
- Importaciones o exportaciones temporales para retornar en el mismo estado;
- Operaciones aduaneras que amparen mercancías que de conformidad con las disposiciones aplicables no tengan valor en aduana;
- Operaciones de exportación;
- Operaciones efectuadas por los Estados extranjeros;
- Rectificación de pedimentos; y
- Cuando se utilicen pedimentos de, tránsito interno, tránsito internacional, extracción del régimen de depósito fiscal para retorno, así como partes II de los pedimentos de importación; exportación o tránsito.

En este orden de ideas, toda vez que el presente análisis se centra en la importancia que tiene la correcta determinación del valor en aduana de las mercancías, solamente nos ocuparemos de los casos en los que el Derecho de Trámite Aduanero, se calcula a razón del 8 al millar sobre el valor que tengan los bienes para los efectos del Impuesto General de Importación, es decir, sobre el valor en aduana de las mercancías.

Al respecto, conviene aclarar que si bien es cierto que el monto del Derecho de Trámite Aduanero que se tiene que pagar con motivo de una importación, se va a calcular multiplicando el valor en aduana por el 8 al millar, es decir, por el factor de 0.008; en los casos en que esta operación de un resultado inferior a la cuota fija señalada en la fracción III, del artículo 49 de la Ley Federal de Derechos, que actualmente equivale a \$202.00; se deberá de pagar esta última.

Asimismo, debe aclararse que tratándose de las importaciones de oro, el Derecho de Trámite Aduanero se va a calcular multiplicando el valor en aduana por el 8 al millar, es decir, por el factor de 0.008, sin embargo, el importe de dicha contribución no podrá exceder de la cuota de \$2,140.00.

Una vez efectuado el cálculo del Derecho de Trámite Aduanero, deberá ser pagado conjuntamente con el Impuesto General de Importación y cuando se trate de mercancías exentas conforme a la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación o a los Tratados Internacionales, deberá pagarse antes de retirar las mercancías del recinto fiscal, es decir, al presentar el pedimento para su trámite en las oficinas autorizadas, antes de que se active el mecanismo de selección automatizado.

Ahora bien, partiendo de la base de que cuando las mercancías importadas se encuentran exentas del pago del Impuesto General de Importación conforme a la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, o a los Tratados Internacionales de los que nuestro país sea parte, el derecho se debe determinar sobre el valor en aduana de las mercancías. Debe señalarse que existen dos excepciones atendiendo al Tratado Internacional que se haga valer al momento de la importación, como un beneficio para los importadores contenido en las reglas 5.13. y 5.1.4., de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007.

El primer supuesto es cuando se exenta del pago del Derecho de Trámite Aduanero, por la importación de mercancía originaria de algún país, con los que tenemos celebrado alguno de los siguientes tratados de libre comercio, no obstante que por tal razón la importación de la mercancía pueda estar exenta.

1. Tratado de Libre Comercio de América del Norte;

2. Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica;
3. Tratado de Libre Comercio entre la República de Chile y los Estados Unidos Mexicanos;
4. Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos, la República de Colombia y la República de Venezuela, excepto para Venezuela;
5. Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y las Repúblicas de El Salvador, Guatemala y Honduras;
6. Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Bolivia; y
7. Tratado de Libre Comercio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Nicaragua.

Cabe señalar que para que proceda la exención del pago del Derecho de Trámite Aduanero, primeramente se debe declarar en el pedimento de importación a nivel partida, la clave del país y la del identificador "TL" la cual corresponde a "*MERCANCÍA ORIGINARIA AL AMPARO DE TRATADOS DE LIBRE COMERCIO*", de conformidad con el Apéndices 4 y 8, del Anexo 22 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior vigente, y al momento de presentar las mercancías al despacho aduanero se deberá presentar anexado al pedimento de importación el certificado de origen que ampare la importación de mercancías originarias, así como cumplir con todas las demás obligaciones y requisitos que se hayan establecido en el tratado respectivo. El certificado de origen deberá contener entre otros los datos generales del exportador y del importador (nombre, domicilio, número de registro fiscal) la descripción de los bienes; clasificación arancelaria; criterio para trato preferencial, productor, costo neto, país de origen y firma autorizada, de conformidad con su respectivo instructivo de llenado.

El segundo supuesto es cuando en las importaciones definitivas se permite pagar el Derecho de Trámite Aduanero previsto en el artículo 49, fracción IV de la Ley Federal de derechos, cuando se trata de mercancía originaria de algún país, con los que tenemos celebrado alguno de los siguientes tratados de libre comercio, no obstante que por tal razón la importación de la mercancía pueda estar exenta.

1. Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Estado de Israel; y
2. Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados de la Asociación Europea de Libre Comercio.

Para que proceda el beneficio de efectuar el pago de la cuota fija a que hace referencia la fracción IV, del artículo 49 de la Ley Federal de Derechos, en lugar de la cantidad que resulte de multiplicar el valor en aduana de la

mercancía por la tasa del 8 al millar, es necesario declarar en el pedimento a nivel partida, que la mercancía califica como originaria, anotando la clave del país y la del identificador que corresponda la tasa arancelaria preferencial aplicable de conformidad con lo dispuesto en el tratado o la Decisión, la Decisión 2/2000 del Consejo Conjunto del Acuerdo Interino sobre Comercio y Cuestiones Relacionadas con el Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la Comunidad Europea,

De igual forma el importador debe tener en su poder la certificación de origen o la prueba de origen válida emitido de conformidad con el tratado o la Decisión, según se trate, con el cual se ampare el origen de las mercancías al momento de presentar el pedimento de importación para el despacho de las mismas, cumpliendo con las demás obligaciones y requisitos que establezca el tratado o la Decisión.

Cabe señalar que las dos excepciones tratándose de importaciones definitivas analizadas con anterioridad, también son aplicables cuando se cambie de régimen de importación temporal a importación definitiva.

Como ya hemos analizado, la importación de mercancías de conformidad con lo dispuesto por la fracción I del artículo 49 de la Ley Federal de Derechos, se encuentra sujeta al pago del Derecho de Trámite Aduanero, el cual se calcula aplicando la tasa del 8 al millar al valor en aduana de la mercancía, excepto en los casos señalados por las reglas 5.1.3. y 5.1.4. de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007, por lo que, es de trascendental importancia declarar correctamente el valor en aduana que tenga la mercancía, a efecto de evitar incurrir en omisión de contribuciones, lo cual es severamente sancionado por la autoridad aduanera al ejercer sus facultades de comprobación, como veremos en el siguiente capítulo.

6. Cuotas Compensatorias.

En primer lugar hay que señalar que las cuotas compensatorias son medidas de regulación no arancelaria impuestas por la Secretaría de Economía mediante una resolución provisional o definitiva emitida como resultado de una investigación administrativa en la que se determina la existencia de una práctica desleal de dumping o de subvención.³

Sin embargo, de conformidad con el artículo 63 de la Ley de Comercio Exterior, las cuotas compensatorias son consideradas como aprovechamiento en términos de lo dispuesto por el artículo 3º del Código Fiscal de la Federación, las cuales son impuestas por la Secretaría de Economía, después del procedimiento de investigación correspondiente a efecto de contrarrestar las

³ Saldaña. Op. cit. pág. 367.

prácticas desleales de comercio internacional que afectan a la producción nacional.

Es importante señalar que las cuotas compensatorias no prohíben la importación de ese producto o del país al que se las establecieron, simplemente pretenden hacerlas más caras a fin de compensar algún subsidio, subvención o práctica desleal que hace de ese producto uno ilegalmente más competitivo que los nuestros.⁴

Las cuotas compensatorias no tienen una finalidad recaudatoria o prohibitiva de importaciones, pues su objetivo consiste en impedir que continúen las importaciones en condiciones de dumping o de subvención, es decir, su objetivo es restablecer las condiciones de competencia leal en el mercado importador, a fin de permitir al productor nacional competir en condiciones leales de comercio con las mercancías importadas en el mercado nacional. En otras palabras, el bien jurídico tutelado mediante la imposición de cuotas compensatorias en la producción nacional.⁵

Estas prácticas desleales de comercio internacional son la importación de mercancías en condiciones de discriminación de precios o dumping y las subvenciones en el país exportador, que causen daño a una rama de la producción nacional de mercancías idénticas o similares, las cuales han sido definidas en los artículos 30 y 37 de la Ley de Comercio Exterior, de la siguiente forma:

Dumping

“La importación en condiciones de discriminación de precios consiste en la introducción de mercancías al territorio nacional a un precio inferior a su valor normal.”

Subvención

“La contribución financiera que otorgue un gobierno extranjero, sus organismos públicos o mixtos, sus entidades, o cualquier organismo regional, público o mixto constituido por varios países, directa o indirectamente, a una empresa o rama de producción o a un grupo de empresas o ramas de producción y que con ello se otorgue un beneficio; así como alguna forma de sostenimiento de los ingresos o de los precios y que con ello se otorgue un beneficio.”

⁴ Reyes. Op. cit. pág. 93.

⁵ Saldaña. Op. cit. pág. 368.

De igual forma, las citadas prácticas desleales de comercio internacional han sido definidas en los siguientes términos:

“El dumping es una práctica desleal que ejecutan las empresas, consistente en introducir mercancías originarias o procedentes de cualquier país en el mercado de otro a un precio inferior a su valor normal (precio ex-work-fábrica) y que daña o amenaza dañar a los productores nacionales de artículos idénticos o similares.”⁶

“En cuanto a la subvención o subsidio se refiere, estamos ante una práctica desleal efectuada por los gobiernos, consistente en apoyar a productores naciones que exportan productos a mercados externos, a precios artificiales competitivos que dañan a productores domésticos de bienes idénticos y similares.”⁷

En este orden de ideas, si la Secretaría de Economía después del procedimiento de investigación contenido en el Título VII, de la Ley de Comercio Exterior, determina que éstas prácticas desleales de comercio internacional afectan a una rama de la producción, impondrá una cuota compensatoria la cual será equivalente a la diferencia entre el valor normal y el precio de exportación, en el caso de discriminación de precios, o del monto del beneficio, en caso de subvenciones.

Estas cuotas compensatorias pueden ser ad-valorem, es decir, se van a aplicar sobre un porcentaje del valor en aduana; o específicos, en los cuales se va a aplicar una cuota fija sobre una unidad de medida o a la diferencia entre el valor de la mercancía y el precio de referencia determinado. Siendo el primer supuesto el que nos interesa en el presente trabajo, en virtud de que, la cuota compensatoria que se imponga se va a calcular sobre el valor en aduana que se haya determinado para la mercancía.

Como ejemplo, la importación de camisas de algodón para hombre, clasificadas en la fracción arancelaria 6105.10.01, de la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, que sean originarias de la República Popular China, se encuentra sujeta al pago de una cuota compensatoria del 533%, sobre el valor en aduana de la misma.

En este orden de ideas, el declarar incorrectamente el valor en aduana de las mercancías afecta inmediatamente el correcto cálculo de las cuotas compensatorias, así como de las contribuciones que se tengan que pagar con motivo de su importación, lo cual en principio constituye un perjuicio al fisco federal por no estar recibiendo las contribuciones y aprovechamientos

⁶ Witker. Régimen jurídico del comercio exterior en México. Op. cit. pág. 435.

⁷ Ibidem. pág. 442.

correspondientes y, por otra parte, se convierte en una carga mayor para el importador, toda vez que tendrá que pagar el monto de la cantidad omitida, actualizada y con recargos, y le será impuesta una multa conforme a la Ley Aduanera, en el caso de omisión del Impuesto General de Importación y Cuotas Compensatorias, y conforme al Código Fiscal de la Federación, tratándose del Impuesto al Valor Agregado, Derecho de Trámite Aduanero, como lo veremos más adelante en el tema relativo a infracciones y sanciones.

Capítulo IV

SUBVALUACIÓN

1. Subvaluación.

La subvaluación en términos generales, consiste en la práctica mediante la cual el importador declara un valor en aduana menor al que realmente le corresponde a la mercancía que se está importando, lo cual deriva inmediatamente en la omisión de las contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo del despacho aduanero de la mercancía.

Esta práctica se puede dar cuando los importadores actúan con dolo al declarar el valor en aduana de las mercancías, con la intención de evadir el pago de contribuciones, o bien cuando sin dolo lo declaran incorrectamente dado el desconocimiento y complejidad que presenta el tema de valoración aduanera.

Sin embargo, cualquiera que sea la causa que genere la subvaluación de la mercancía y en consecuencia la omisión de contribuciones como lo son el Impuesto General de Importación, el Derecho de Trámite Aduanero, el Impuesto al Valor Agregado, entre otros, así como el pago de Cuotas Compensatorias, dependiendo del tipo de mercancía y la modalidad bajo la cual es importada la autoridad aduanera en ejercicio de sus facultades de comprobación como lo son el reconocimiento aduanero, glosa de documentos, visita domiciliaria, revisión de gabinete, verificación en transporte ya sea de vehículos o de mercancía debe fundar y motivar la causa por la cual se rechaza el valor declarado en el pedimento, así como la correcta determinación del valor en aduana con alguno de los métodos secundarios de valoración en caso de que no sea procedente el método de valor de transacción de las mercancías.

Cualquiera que sea la facultad de comprobación que ejerza la Administración General de Aduanas o la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, como autoridades aduaneras, siempre tendrán que notificar al importador y a su agente aduanal que haya tramitado el despacho aduanero de las mercancías, las irregularidades por las que se presume la subvaluación de las mercancías y consecuentemente la omisión de contribuciones y/o aprovechamientos.

Una vez que se ha notificado la irregularidad el particular cuenta con un plazo prudente, ya sea de 10 o 20 días dependiendo del procedimiento entablado en su contra, para que por escrito manifieste sus alegatos y ofrezca las pruebas que a su derecho convengan para desvirtuar la irregularidad.

Si de la valoración de las pruebas y el desahogo de los alegatos, no se logran desvirtuar las irregularidades notificadas, la autoridad aduanera deberá de emitir una resolución definitiva dentro del plazo legal con el que cuenta, en la que funde y motive correctamente el rechazo del valor en aduana declarado en el pedimento y, con base en los métodos de valoración antes analizados, determine cual es el correcto valor en aduana que le corresponde a la mercancía, debiendo además efectuar el cálculo correcto de las contribuciones o aprovechamientos que fueron omitidos como consecuencia de la variación del valor en aduana, cantidades que deberán ser actualizadas y recargadas conforme al Código Fiscal de la Federación, desde la fecha en que se debió efectuar el pago hasta que el mismo se efectúe, aplicando las multas que correspondan.

En la práctica generalmente los importadores solicitan a su proveedor en el extranjero que les expidan la factura con un valor inferior al que realmente le están vendiendo las mercancías, o incluso el propio importador llega a falsificar o alterar las facturas, de lo cual se ha podido percatar la autoridad mediante compulsas internacionales efectuadas a los proveedores extranjeros.

1.2. Sobrevaloración o Sobre-valoración.

La sobrevaloración consiste en la práctica mediante la cual se le asigna a un bien un valor mayor al que realmente le corresponde, aplicándolo al tema en análisis, consiste en declarar en el pedimento un valor en aduana mayor al que realmente corresponde a la mercancía importada.

Lo anterior podría tener repercusiones en contra del propio contribuyente que realiza la importación de la mercancía, como para el fisco federal como se explica a continuación.

Como hemos analizado con anterioridad, en la mayoría de los casos las contribuciones y aprovechamientos que se tienen que pagar con motivo de la importación son calculadas tomando en consideración el valor en aduana de las mercancías, razón por la cual, si se declara un valor en aduana superior al que realmente les corresponde a las mercancías, se ve afectada evidentemente la base gravable de los referidos gravámenes y en consecuencia se genera una erogación mayor para el contribuyente.

Por otra parte, la sobrevaloración de las mercancías impacta negativamente en la correcta determinación y pago del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que el valor en aduana de las mercancías en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es un concepto deducible.

En este orden de ideas, tomando en consideración que para obtener la base gravable del Impuesto Sobre la Renta, se le deben restar a los ingresos los conceptos deducibles, la referida base gravable se ve disminuida si el valor en aduana fue sobrevalorado, generándose inmediatamente la omisión parcial en el pago de la referida contribución, lo cual impacta directamente al fisco federal.

En efecto, puede darse el caso de que una empresa al realizar la importación de determinada mercancía al amparo de algún tratado de libre comercio, con el cual no se estaría obligado al pago del Impuesto General de Importación y Derecho de Trámite Aduanero, declare un valor en aduana mayor al que realmente le corresponde a la mercancía, toda vez que ese incremento en el valor de la mercancía no le va a afectar en el pago de las citadas contribuciones, ni va a ser sancionado en términos de la legislación aduanera, pero si le va a beneficiar en el cálculo del Impuesto Sobre la Renta a su cargo, ya que estaría calculando dicha contribución sobre una base gravable menor.

No obstante lo anterior, si la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación descubre la sobre valoración de la mercancía, puede legalmente rechazar el importe de la deducción correspondiente al valor en aduana de las mercancías importadas, que haya sido considerada en su declaración del Impuesto Sobre la Renta, determinando el importe de la contribución omitida, debidamente actualizada, así como de los recargos y multas.

Lo anterior, toda vez que para poder considerar el valor en aduana de las mercancías importadas como un concepto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, es requisito indispensable que se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación, siendo que en el caso en concreto no se habría dado cumplimiento a lo dispuesto en el Título tercero, Capítulo III de la Ley Aduanera, para lo cual sería necesario que la autoridad competente demostrara que el valor en aduana de las mercancías no fue correctamente determinado al momento de su importación.

Con lo anterior queda de manifiesto la importancia de la correcta determinación del valor en aduana de las mercancías toda vez que, *“el valor declarado en la aduana vendrá a formar parte de los elementos a considerar para establecer la base gravable del Impuesto Sobre la Renta, de ahí la importancia de declarar correctamente en la aduana, ya que de no ser así, la base gravable del Impuesto Sobre la Renta será irregular y, por lo tanto también sancionada, creándose los créditos fiscales, que con recargos y actualizaciones deberá cubrir tarde o temprano el contribuyente”*.¹

1.3. Diferencia entre Sub-valuación y Prácticas Desleales.

¹ Ugarte. Op. cit. pág. 42.

En este punto es importante dejar en claro que las prácticas desleales como lo son la discriminación de precios o dumping y las subvenciones, son muy distintas a la práctica mediante la cual el importador declara un valor en aduana menor al que realmente le corresponde a la mercancía importada, lo anterior toda vez que con frecuencia son confundidos, no obstante de tratarse de cosas totalmente diferentes.

Como ya hemos detallado con anterioridad, la Sub-valoración consiste en la práctica mediante la cual, el importador declara un valor en aduana inferior al que realmente le corresponde a la mercancía, independientemente de que la causa sea error o dolo, lo cual genera que la base gravable del Impuesto General de Importación así como de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación se vea disminuida y, consecuentemente, sean omitidos en forma parcial, lo cual si es descubierto por la autoridad aduanera en ejercicio de sus facultades de comprobación deriva en un crédito fiscal, en el que se va a detallar el importe de las contribuciones y en su caso, aprovechamientos omitidos con sus actualizaciones, recargos y multas.

Por lo que el hecho de declarar un valor en aduana inferior al que realmente le corresponde a la mercancía importada, tiene como consecuencia que se omitan en forma parcial las contribuciones y en su caso, cuotas compensatorias que se tengan que pagar con motivo de la importación, para lo cual, la autoridad aduanera debe iniciar un procedimiento de fiscalización en contra del importador, otorgando de igual forma el derecho de audiencia al agente aduanal que tramitó la operación de comercio exterior, en el cual les informe sobre la irregularidad detectada y les conceda el término legal para que ofrezcan las pruebas y los alegatos que a su derecho convengan, los cuales evidentemente tendrán que ir encaminados a demostrar que la determinación del valor en aduana fue correcta.

En este orden de ideas, si de la valoración de las pruebas y desahogo de los alegatos expuestos, no se logra desvirtuar la irregularidad que dio origen al procedimiento de fiscalización, la autoridad aduanera deberá fundamentar y motivar en la resolución definitiva que para tal efecto emita, las causas que motivan el rechazo del valor en aduana declarado en el pedimento, así como la metodología empleada para la correcta determinación del valor en aduana conforme los métodos secundarios de valoración, así como el correcto cálculo de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, conforme a las Leyes aplicables.

Por otra parte, las prácticas desleales de comercio internacional se encuentran reguladas en la Ley de Comercio Exterior y son la discriminación de precios o dumping y las subvenciones, entendiéndose por la primera *“la introducción de mercancías a un valor inferior al que esa mercancía se vende en ese país de origen a sus propios consumidores en los mismos niveles de comercialización y*

*cantidades o en su caso a terceros países*² y por la segunda *“la contribución financiera que otorga no sólo un gobierno extranjero a sus organismos públicos o mixtos y sus entidades, sino cualquier organismo regional público o mixto constituido por varios países, directa o indirectamente a una empresa o rama de la producción o a un grupo de empresas o ramas de la producción para que con ello se otorgue un beneficio”*³.

En estos dos casos, la Secretaría de Economía inicia de oficio o a petición de parte el procedimiento de investigación respectivo que culmina en la imposición de una cuota compensatoria, la cual precisamente tiene como finalidad contrarrestar el efecto negativo que tiene en la economía nacional las referidas prácticas desleales.

La mayoría de las cuotas compensatorias se imponen sobre un porcentaje del valor en aduana de las mercancías, sin embargo, también puede ser impuesta una cuota fija sobre una unidad medida, así como un precio de referencia, supuesto en el cual solamente se va a aplicar la cuota compensatoria si el valor en aduana de la mercancía es inferior a dicho precio y la cuota compensatoria que se tenga que pagar va a ser la diferencia entre el precio de referencia y el valor en aduana de las mercancías.

Otro punto destacable es que solamente se impone cuota compensatoria a las mercancías importadas a territorio nacional que sean originarias de aquel país que las exporta en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional, por lo que, en términos de lo dispuesto por el artículo 64 de la Ley de Comercio Exterior en relación con el *Acuerdo por el que se establecen las normas para la determinación del país de origen de mercancías importadas u las disposiciones para su certificación, en materia de cuotas compensatorias*, publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 30 de agosto de 1994; quien realice la importación de mercancías idénticas o similares a aquellas que se encuentran sujetas al pago de cuotas compensatorias, a efecto de no encontrarse sujeto a su pago, deberá demostrar que son originarias de un país distinto al que las exporta en condiciones de prácticas desleales y para lo cual deberá adjuntar al pedimento de importación un certificado de origen, una constancia de país de origen, un certificado de país de origen o una constancia de elegibilidad, dependiendo del caso en concreto.

En este orden de ideas, si la importación de determinada mercancía originaria de un país que la exporta en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional afecta a la economía nacional, la Secretaría de Economía después de una investigación y siguiendo los procedimientos contenidos en la Ley de Comercio Exterior, la cual a su vez se basa en el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias y del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI (Antidumping), ambos del Acuerdo General sobre

² Gunter. Op. cit. pág. 123.

³ Granados. Op. cit. pág. 137.

Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (OMC 1995); va a imponer una cuota compensatoria, la cual generalmente es aplicada sobre el valor en aduana, con lo que queda claro que el valor en aduana no está siendo objetado en cuanto a su determinación, sino el impacto negativo que ese valor tiene en la economía nacional.

Por ejemplo, si se realiza la importación de alguna mercancía cuyo valor en aduana sea de \$100.00, y el mismo fue correctamente determinado al corresponder al valor efectivamente pagado o por pagar por la mercancía, sumándole los incrementables correspondientes, no existiría subvaluación, toda vez que es el precio que realmente pagó el importador por esa mercancía, lo cual es independiente de que esa mercancía sea importada en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional y como consecuencia se vea afectada la economía nacional, ya que en estos casos seguramente existirá una cuota compensatoria impuesta por la Secretaría de Economía.

Siguiendo con el mismo ejemplo, suponiendo que el importador acredite que la mercancía no es originaria de aquel país que la exporta en condiciones de practicas desleales de comercio internacional, entonces no estaría obligado a efectuar el pago de la cuota compensatoria, con lo que queda de manifiesto que la subvaluación y las prácticas desleales son conceptos independientes uno de otro, sin perjuicio que pudieran concurrir en un mismo acto.

2. Precios estimados.

Los precios estimados fueron creados ante la imperiosa necesidad de combatir el impacto negativo que causan en la economía nacional, las prácticas de subvaluación de las mercancías importadas al país, al ser una practica comúnmente utilizada para eludir el pago de diversas contribuciones, causando graves daños al erario público, razón por la cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con fecha 28 de febrero de 1994, publicó en el Diario Oficial de la Federación 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”*, la cual ha sido reformada mediante publicaciones en el citado medio oficial informativo en fechas 4 de septiembre de 1998, 21 de septiembre de 1999, 23 de septiembre de 1999, 5 de octubre de 1999, 29 de octubre de 1999, 30 de marzo de 2000, 28 de abril de 2000, 15 de septiembre de 2000, 6 de julio de 2004, 14 de febrero de 2005, 1 de marzo de 2005 y 31 de marzo de 2005.

Este fenómeno de subvaluar las mercancías de importación no es, por mucho, aislado, desgraciadamente muchos importadores practican esta evasión fiscal que daña tremendamente al mercado. Si ya de por sí los aranceles no son muy elevados, al adicionárseles un valor reducido, la tributación se ve perjudicada, tanto para la recaudación (que como dijimos no es tan trascendente) como para los niveles de competencia local.⁴

Al respecto, debe dejarse claro que los precios estimados son considerados como un mecanismo para garantizar el pago de las contribuciones al comercio exterior de aquellas mercancías que comúnmente son subvaluadas, sin embargo, la Resolución señalada en el párrafo anterior no tiene como finalidad rechazar el valor en aduana de las mercancías declarado en el pedimento de importación, sino que solamente en los casos en que se declare un valor en aduana inferior al precio estimado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se obliga a que el mismo sea garantizado mediante el depósito en una cuenta aduanera de garantía, la cual es cancelada a los seis meses de haberse efectuado la importación, por lo que si el valor en aduana fue correctamente determinado por el importador, no habrá sanción alguna no obstante que sea inferior al precio estimado.

Bajo este orden de ideas, cuando una empresa realiza la importación de una mercancía de las señaladas en los Anexos 1 y 2 de la citada resolución, declarando un valor en aduana inferior al precio estimado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debe acompañarse al pedimento de importación la constancia de depósito o garantía expedida por institución de crédito o casa de bolsa autorizada, la cual deberá amparar las contribuciones y en su caso cuotas compensatorias que se causarían por la diferencia entre el valor en aduana declarado y el precio estimado.

Las cuentas aduaneras de garantía se encuentran reguladas en los artículos 84-A y 86-A de la Ley Aduanera, los cuales disponen que las cuentas aduaneras de garantía servirán para garantizar mediante depósito en las instituciones del sistema financiero autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria, el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias que pudieran causarse ya sea por la importación de mercancías con un valor en aduana inferior al precio estimado, o bien, por el tránsito interno o internacional de mercancías, siendo el primer supuesto del que nos ocupamos en el presente análisis.

La regla general es que la garantía va a ser cancelada a los seis meses contados a partir de que se efectúe la importación de la mercancía respecto de la cual se declaró un valor en aduana inferior al precio estimado, sin embargo, una vez transcurridos tres meses a partir de la importación, los importadores pueden solicitar la cancelación de la garantía, para lo cual deben presentar ante la institución de crédito o casa de bolsa emisora de la constancia, copia del

⁴ Reyes. Op. cit. pág. 24.

pedimento de importación, el ejemplar de la constancia de depósito o garantía destinada al importador y la solicitud de liberación de la garantía, lo anterior siempre y cuando la autoridad aduanera no le haya dado aviso a la institución de crédito o casa de bolsa, el inicio del ejercicio de sus facultades de comprobación.

La referida Resolución, hasta antes del 6 de julio de 2004, disponía que los importadores que quisieran liberar la garantía otorgada para garantizar el pago de contribuciones y aprovechamientos debían cumplir con la presentación ante la autoridad competente en la aduana por la que se realizó la importación de las mercancías de que se trate, de la copia del pedimento de importación, copia de la constancia de depósito o garantía y la factura certificada o el informe de verificación, sin embargo; actualmente solamente se contempla que los importadores deben contar con la factura certificada o el informe de verificación, los cuales solamente van a ser puestos a disposición de la autoridad cuando ésta se los requiera expresamente.

La factura que ampare cada operación debe de estar certificada por la autoridad competente del país en que resida el proveedor, es decir, aquella que conforme a la legislación del país de residencia del proveedor tenga atribuciones para certificar dichas facturas y a falta de disposición expresa, de las Cámaras de Comercio o de Industria de dicho país, y si esta fue proporcionada en idioma distinto del español, inglés o francés, se debe de anexar la traducción al idioma español.

El informe de verificación sobre el precio pagado o por pagar por las mercancías de que se trate, debe ser realizado dentro de los sesenta días naturales anteriores a la importación de la mercancía, el cual debe ser expedido por una entidad de inspección previa reconocida por la Secretaría de Economía.

Sin embargo, si la autoridad aduanera ejerce sus facultades de comprobación antes de que la garantía sea cancelada, el plazo para su cancelación se ampliará hasta que se dicte resolución definitiva, y en caso de que con motivo del ejercicio de dichas facultades de comprobación se determinen contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, se hará efectiva la garantía otorgada.

En el artículo sexto de la referida resolución se da la opción a las personas morales de que puedan otorgar una garantía global que ampare las importaciones que efectúen en un periodo de seis meses, en lugar de garantizar individualmente cada operación, siempre que cumplan con lo siguiente:

- Que no se trate su primera importación de mercancías sujetas a precios estimados;
- Que no hayan importado dichas mercancías en el semestre inmediato anterior declarando un valor en aduana inferior en más de un 30% al precio estimado para dichas mercancías;
- Otorgar una garantía equivalente al 90% de la diferencia entre las contribuciones y cuotas compensatorias que se hubieran causado por las importaciones efectuadas durante el semestre inmediato anterior;
- La garantía en ningún caso puede ser inferior a \$100,000.00;
- Presentar una solicitud de autorización ante la autoridad competente que corresponda a su domicilio fiscal, en la que señale el valor en aduana promedio al que se hubieran importado las mercancías sujetas a precios estimados durante el semestre anterior, así como el importe total de contribuciones y cuotas compensatorias causadas por las importaciones efectuadas en dicho semestre y el importe total de las contribuciones y cuotas compensatorias que se hubieran causado con base en el precio estimado vigente al momento de la importación.
- Anexar copia del oficio de autorización a cada pedimento de importación y anotar en el campo de observaciones del pedimento, el número y fecha del oficio que expida la autoridad competente.

Los importadores que opten por garantizar de manera global el pago de las contribuciones que se pudieran llegar a causar con motivo de la importación de mercancías con un valor en aduana inferior al precio estimado, no podrán cambiar de opción durante un plazo de dos años, ya que de no realizar los trámites correspondientes para el otorgamiento de la garantía global que ampare las importaciones que vayan a efectuar durante el semestre siguiente, no podrán optar por volver a garantizar el pago de contribuciones y aprovechamientos en forma global durante un periodo de dos años posteriores al vencimiento del último semestre garantizado.

Cuando se deje de cumplir con los requisitos que dieron lugar a la autorización o a las obligaciones previstas en la propia Resolución, o cuando el importador incumpla con sus obligaciones fiscales o por resolución firme en la que se determinen créditos fiscales omitidos, automáticamente procederá la cancelación de la autorización para el otorgamiento de la garantía global.

Por lo que si un importador pretende realizar la importación de alguna de las mercancías contempladas en los Anexos 1 y 2 de la Resolución, debe en principio verificar si su valor en aduana es inferior al precio estimado, ya que si es superior, podrá realizar su importación de manera normal, sin embargo, si el valor en aduana es inferior al precio estimado, deberá de cumplir con los requisitos que hemos analizado con anterioridad.

3. **Infracciones y Sanciones.**

En relación con nuestra materia, Arturo Hernández de la Cruz define a la infracción aduanera como: *“Aquella conducta que tiene como fin o resultado la violación o transgresión de cualquier norma o disposición que se haya dictado como obligatoria en materia aduanera, que resulta punible conforme a la propia legislación aduanera, y es sancionada por la autoridad administrativa competente.”*⁵

Por otra parte, Pedro Trejo define a las sanciones aduaneras como: *“Castigo de naturaleza administrativa que impone la autoridad a los contribuyentes como consecuencia jurídica de la violación a una norma prevista en la legislación aduanera.”*⁶

En relación con lo anterior, cuando la autoridad aduanera, concretamente la Administración General de Aduanas, a través de la Administración Central de Contabilidad y Glosa y las 49 Aduanas que existen en el país, así como la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, a través de la Administración Central de Comercio Exterior y las 66, Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación determinan que el valor en aduana de la mercancía importada no fue correctamente determinado, proceden a calcular el importe de las contribuciones y en su caso, cuotas compensatorias que hayan sido omitidas.

Las citadas autoridades aduaneras, para determinar el importe de las contribuciones omitidas con motivo de la incorrecta determinación del valor en aduana de las mercancías, debe llevar a cabo los siguientes procedimientos administrativos previstos en la Ley Aduanera y en el Código Fiscal de la Federación, cumpliendo con las formalidades que cada uno requiere:

- Reconocimiento aduanero.
- Glosa de documentos.
- Verificación de vehículos y mercancías en transporte.
- Visita domiciliaria.
- Revisión de gabinete.

Estos procedimientos administrativos son desarrollados por las referidas autoridades aduaneras, con base en las facultades conferidas en el artículo 144 de la Ley Aduanera, concretamente en sus fracciones II, XII, XIV, XV y XVI referentes a comprobar que la importación y exportación de mercancías se

⁵ Hernández de la Cruz, Arturo. *Infracciones y Sanciones Aduaneras*. 2ª edición, Editorial ISEF, México, 2003, pág. 33.

⁶ Trejo. Op. cit. pág. 451.

realice conforme a lo establecido en la Ley Aduanera; corregir y determinar el valor en aduana de las mercancías declarado en el pedimento, utilizando el método de valoración correspondiente en los términos de la Sección Primera del Capítulo III del Título Tercero de la referida Ley, cuando el importador no determine correctamente el valor en términos de la sección mencionada o cuando no hubiera proporcionado, previo requerimiento, los elementos que haya tomado en consideración para determinar dicho valor, o lo hubiera determinado con base en documentación o información falsa o inexacta; establecer la naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor de las mercancías de importación y exportación; así como determinar las contribuciones y aprovechamientos omitidos por los contribuyentes o responsables solidarios imponiendo las sanciones que correspondan.

Si bien es cierto que las citadas facultades de comprobación se encuentran conferidas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no debe pasarse por alto que en términos de lo dispuesto por el último párrafo del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, cuando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus Unidades Administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.

En este orden de ideas, del artículo 2º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, se desprende que el objetivo de dicha institución es aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público así como fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, por lo que resulta evidente que las facultades de comprobación contenidas en el artículo 144 de la Ley Aduanera, se encuentran conferidas al Servicio de Administración Tributaria, las cuales se distribuyen en cada una de sus unidades administrativas de conformidad con su competencia.

La competencia de la Administración General de Aduanas, para ejercer sus facultades de comprobación en materia de valoración aduanera se encuentra contenida en las fracciones XXXIV y XLIX del artículo 10 y para la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, se encuentra en la fracción XVIII del artículo 16, ambos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 6 de junio de 2005, reformado y modificado mediante Decretos publicados en el mismo órgano oficial el 12 de mayo y 28 de noviembre de 2006, respectivamente.

En el presente tema se hace hincapié en los procedimientos que pueden llevar a cabo las autoridades aduaneras, así como las facultades con las que cuentan en relación con la correcta determinación del valor en aduana, cobro de

contribuciones y aplicación de sanciones, toda vez que si las irregularidades no son detectadas por la autoridad aduanera en ejercicio de sus facultades de comprobación y son corregidas por los contribuyentes, no resulta procedente la aplicación de sanciones al considerarse cumplimiento espontáneo de conformidad con el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, si de la valoración de las pruebas y alegatos manifestados por el importador y su agente aduanal no se logran desvirtuar las irregularidades relacionadas con la correcta determinación del valor en aduana de las mercancías, la autoridad aduanera debe emitir una resolución definitiva en la que funde y motive, el rechazo del valor en aduana declarado en el pedimento, así como su correcta determinación, lo cual tiene como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones y en su caso cuotas compensatorias, por lo que se procede a su correcto cálculo, evidentemente con actualización, recargos y multas.

En el caso de las infracciones y sanciones, la interpretación de éstas deberá realizarse estrictamente apegándonos a lo que la ley dice textualmente, sin aumentarle palabras pero también sin disminuirle su significado, tal y como lo dispone el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

En el caso de la omisión en el pago del Impuesto General de Importación y cuotas compensatorias, la sanción se encuentra contenida en la fracción I, del artículo 176 de la Ley Aduanera, el cual dispone lo siguiente:

“ARTICULO 176. Comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, en cualquiera de los siguientes casos:

I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, de las cuotas compensatorias, que deban cubrirse. “

Cuando se omita el pago del Impuesto General de Importación, la sanción se encuentra contenida en el artículo 178, fracción I de la Ley Aduanera, y cuando se omita el pago de cuotas compensatorias, la sanción se encuentra en la fracción IV del referido precepto legal, los cuales se transcriben a continuación:

“ARTICULO 178. Se aplicarán las siguientes sanciones a quien cometa las infracciones establecidas por el artículo 176 de esta Ley:

I. Multa del 130% al 150% de los impuestos al comercio exterior omitidos, cuando no se haya cubierto lo que correspondía pagar.

...

IV. Siempre que no se trate de vehículos, multa del 70% al 100% del valor comercial de las mercancías cuando no se compruebe el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias o cuotas compensatorias correspondientes, normas oficiales mexicanas, con excepción de las normas oficiales mexicanas de información comercial.”

La multa aplicable por la omisión en el pago del Impuesto General de Importación, se aplica con base en la contribución omitida actualizada de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5º, segundo párrafo de la Ley Aduanera, en relación con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, a diferencia de la multa impuesta por la omisión en el pago de la cuota compensatoria, ya que para la determinación de la misma no se toma en consideración el monto omitido, sino el valor comercial de la mercancía.

Para la aplicación de la multa por omisión de Impuesto General de Importación se establece el parámetro del 130% al 150% de la contribución omitida, y para la cuota compensatoria se considera del 70% al 100% del valor comercial de la mercancía, sin embargo, en la práctica, cuando la autoridad aduanera aplica las referidas sanciones toma en consideración el porcentaje más bajo, a menos de que se actualice alguna agravante en términos del artículo 198 de la Ley Aduanera, las cuales consisten en utilizar un Registro Federal de Contribuyentes de un importador que no hubiere encargado el despacho de las mercancías, usar documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes así como el hecho que el infractor sea reincidente en los términos del Código Fiscal de la Federación, casos en los cuales es factible imponer una multa más alta, desde luego, dentro del parámetro permitido y obviamente fundamentando y motivando la imposición de una multa mayor a la mínima.

Sin embargo, la incorrecta determinación del valor en aduana de las mercancías al momento de su importación, no solamente genera la omisión en el pago del Impuesto General de Importación y en su caso Cuotas Compensatorias, sino de las demás contribuciones que se tengan que pagar con motivo de la importación como el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos y el Derecho de Trámite Aduanero, ya que también, como ya fue abordado toman en consideración para su base gravable, el valor en aduana de las mercancías importadas.

En este orden de ideas, a pesar de que la obligación de pago de las referidas contribuciones se encuentra en ordenamientos legales distintos, la sanción por su omisión fue plasmada en el primer párrafo del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, mismo que dispone lo siguiente:

“Artículo 76. Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.”

Del citado precepto legal, se desprende que cuando se omite el pago de contribuciones distintas a las de comercio exterior y dicha omisión sea descubierta por la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación, la multa aplicable será de 55% al 75%, multa que se aplica sobre las contribuciones omitidas sin actualizar, a diferencia de la multa aplicable en la omisión del Impuesto General de Importación.

De igual forma, cuando la autoridad aduanera aplica la citada multa lo hace considerando el porcentaje menor, a menos de que se actualice alguna de las agravantes señaladas en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, como lo son la reincidencia y el uso de documentos falsos o en los que hagan constar operaciones inexistentes.

Por lo que, cuando se actualiza alguna de las agravantes antes señaladas, el monto de la multa referida en el artículo 76 del citado Código Fiscal de la Federación, se aumenta de conformidad con las reglas previstas en el artículo 77 del citado ordenamiento legal, evidentemente, fundando y motivando correctamente el incremento de la multa.

Las sanciones que se deben aplicar con motivo de la omisión de contribuciones y en su caso cuotas compensatorias, son las que se encuentren vigentes al momento en que se cometió la infracción, sin embargo, cuando la multa sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, se debe de aplicar la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición. Como ejemplo de lo anterior podemos señalar que la multa prevista en el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, que se encontraba vigente del 29 de junio de 2006 al 31 de diciembre del mismo año, era del 75% al 100% de las contribuciones omitidas y, a partir del 01 de enero de 2007, se estableció en 55% al 75% de la contribución omitida, por lo que si la infracción se cometió en 21 de agosto de 2006, en principio le correspondería la multa que se encontraba vigente en esa fecha, sin embargo, si la multa se va a aplicar en 2007, de conformidad con el último párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, le resulta aplicable la multa vigente al momento en que se aplica la sanción al ser ésta la menor.

Una vez que la autoridad aduanera ha determinado el importe de las multas causadas a consecuencia de la omisión de contribuciones, derivado de la incorrecta determinación del valor en aduana en el pedimento, en cumplimiento a lo previsto por el artículo 75, fracción V del Código Fiscal de la Federación, en la resolución definitiva que se emita, la autoridad aduanera solamente debe liquidar el importe de la multa mayor, independientemente de que las infracciones dimanen de distintos ordenamientos legales, lo cual ha sido sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como se aprecia en la siguiente jurisprudencia por contradicción de tesis:

“Novena Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XX, Octubre de 2004

Tesis: 2a./J. 152/2004

Página: 376

MULTA DERIVADA DE INFRACCIONES, POR UNA SOLA CONDUCTA, A DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 75, FRACCIÓN V, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2003, DEBE IMPONERSE SÓLO LA MAYOR, AUN CUANDO LAS INFRACCIONES DIMANEN DE DISTINTOS ORDENAMIENTOS LEGALES. Conforme al citado precepto las autoridades hacendarias, al imponer multas por la comisión de infracciones fiscales, deben fundar y motivar sus determinaciones sin soslayar las reglas que al respecto prevé el propio numeral en sus diversas fracciones, entre ellas, la contenida en el primer párrafo de la fracción V, consistente en que cuando por un acto u omisión se infrinjan diversas disposiciones a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la multa mayor, aunque las infracciones dimanen de disposiciones contenidas en distintos ordenamientos legales, pues en la disposición mencionada se recoge el principio de consunción, por el que se aplica solamente la sanción más grave, lo que tiende a evitar excesos en la represión, cuya base primaria se encuentra en el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que el infractor no debe ser sancionado dos o más veces por la misma conducta (acción u omisión).

Contradicción de tesis 35/2004-SS. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito y el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 1o. de octubre de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente:

*Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Juan Díaz Romero.
Secretario: Israel Flores Rodríguez.*

Tesis de jurisprudencia 152/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del ocho de octubre de dos mil cuatro.”

En relación con la omisión en el pago de contribuciones y la aplicación de sanciones, es importante hacer referencia a la responsabilidad del agente aduanal en el despacho de las mercancías, al ser un tema un tanto controvertido en cuanto a los alcances de su responsabilidad directa y solidaria.

Los obligados a efectuar el pago de las contribuciones y de las cuotas compensatorias son las personas que realicen la importación de las mercancías, sin embargo, de conformidad con la fracción II del artículo 53 de la Ley Aduanera, los agentes aduanales son responsables solidarios de los importadores en el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias que se causen con motivo de las importaciones en cuyo despacho aduanero intervengan, sin que dicha responsabilidad solidaria comprenda las multas.

Ahora bien, por lo que respecta a la responsabilidad directa del agente aduanal en el despacho aduanero de las mercancías, en términos de los artículos 54, primer párrafo y 81, fracciones II y IV de la Ley Aduanera, el agente aduanal es responsable de la veracidad y exactitud de los datos e información suministrados, de la determinación del régimen aduanero de las mercancías y de su correcta clasificación arancelaria, así como de asegurarse que el importador o exportador cuenta con los documentos que acrediten el cumplimiento de las demás obligaciones que en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias rijan para dichas mercancías, por lo que en el pedimento de importador debe declarar bajo protesta de decir verdad el monto de las contribuciones causadas con motivo de la importación y, en su caso, las cuotas compensatorias, el valor en aduana de las mercancías, así como, el método de valoración utilizado, así como, la existencia de vinculaciones. Lo anterior toda vez que el agente aduanal es la persona física autorizada por la Secretaría, mediante una patente, para promover por cuenta ajena el despacho de las mercancías, en los diferentes regímenes aduaneros previstos por la Ley Aduanera.

Lo anterior, evidentemente con base en la manifestación de valor que por escrito y bajo protesta de decir verdad le proporcione el importador, la cual debe contener los elementos que en términos de la Ley Aduanera, permitan determinar el valor en aduana de las mercancías.

En términos de lo anteriormente expuesto, queda clara la responsabilidad de declarar correctamente el valor en aduana de las mercancías, así como la

determinación de las contribuciones y en su caso, cuotas compensatorias que se tengan que pagar con motivo de la importación, por lo que si se comete alguna infracción derivada de la actuación del agente aduanal en el despacho de las mercancías, es decir, de la tramitación de pedimentos que firme el propio agente aduanal o sus representantes acreditados legalmente para ello, la multa debe aplicarse al agente aduanal, a menos de que se ubique en alguno de los supuestos previstos en el segundo párrafo del artículo 54 de la Ley Aduanera, siendo aplicables al presente análisis los contenidos en las fracciones I y II, mismos que se transcriben a continuación:

“El agente aduanal no será responsable en los siguientes casos:

I. Por el pago de las diferencias de contribuciones, cuotas compensatorias, multas y recargos que se determinen, así como por el incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, si éstos provienen de la inexactitud o falsedad de los datos y documentos que el contribuyente le hubiera proporcionado al citado agente aduanal, siempre que este último no hubiera podido conocer dicha inexactitud o falsedad al examinar las mercancías, por no ser apreciable a la vista y por requerir para su identificación de análisis químico, o de análisis de laboratorio tratándose de las mercancías que mediante reglas establezca la Secretaría.

II. De las contribuciones y, en su caso, cuotas compensatorias omitidas por la diferencia. Entre el valor declarado y el valor en aduana determinado por la autoridad, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

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

b) Cuando las mercancías se encuentren por la Secretaría, siempre que el valor declarado sea igual o mayor al precio estimado o se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I, de esta Ley.”

Así, en el caso en concreto de que se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias derivado de una incorrecta determinación del valor en aduana de la mercancía, el agente aduanal va a quedar excluido tanto de su responsabilidad directa como solidaria, cuando se actualice alguno de los dos supuestos citados con anterioridad, es decir, cuando el importador le haya proporcionado datos o documentos falsos o inexactos sin que los mismos fueran apreciables a simple vista, como por ejemplo, la factura en la cual se

encuentra amparada la mercancía y el segundo supuesto es cuando la subvaluación de las mercancías no supera el 40%, o bien, cuando se haya otorgado garantía tratándose de mercancías sujetas a precios estimados.

Las sanciones a las que nos hemos referido pueden disminuirse en términos de lo dispuesto por los artículos 199 de la Ley Aduanera, 76 del Código Fiscal de la Federación y 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. El principio que se sigue es el de considerar que la misión o el acto cometido estaba carente de dolo o intencionalidad y que su resultado no busca el perjuicio del Fisco Federal o bien éste tiene un beneficio que permite aplicar cierta reducción en la sanción.⁷

Las sanciones establecidas en la Ley Aduanera, se disminuirán en los siguientes porcentajes para cada caso en concreto:

Porcentaje de disminución sobre las multas	Supuesto	Excepción
66%	Cuando la omisión de los impuestos al comercio exterior se deba a inexacta clasificación arancelaria, se trate de la misma partida de las tarifas de las leyes de los impuestos general de importación y exportación y la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.	Cuando existan agravantes y/o exista criterio de clasificación arancelaria de la autoridad aduanera, o cuando las mercancías estén sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias.
20%	En el caso de que la multa se pague dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se notifique al infractor la resolución por la cual se le imponga la sanción, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución.	Cuando existan agravantes

⁷ Hernández. Op. cit. pág. 41.

50%	En el caso de que la multa derive de alguna operación relativa a la exportación de mercancías.	Cuando existan agravantes, y/o que la operación de origen sea una importación temporal para retornar al extranjero en el mismo estado o para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación.
50%	Cuando la multa se haya impuesto por la omisión en el pago de las contribuciones y aprovechamientos y siempre que el infractor los pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución o aprovechamiento que omitió.	Cuando existan agravantes

Por lo anterior, las multas correspondientes a la omisión en el pago del Impuesto General de Importación y Cuotas Compensatorias, solamente podrán ser disminuidas cuando se actualice el segundo o cuarto supuesto, ya sea que la multa fuera pagada dentro del plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la notificación de la resolución definitiva, o cuando la misma se pague antes de que dicha resolución sea notificada. Lo anterior toda vez que el primer supuesto requiere que las multas deriven de la inexacta clasificación arancelaria de las mercancías y en el segundo supuesto, se requiere que la multa derive de una operación de exportación, los cuales no aplican a nuestro tema.

Ahora bien, como ya hemos analizado con anterioridad, cuando se omita alguna contribución distinta al Impuesto General de Importación de las que se tengan que pagar con motivo de la importación de determinada mercancía, como lo es el Derecho de Trámite Aduanero, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, la multa aplicable se encuentra contenida en el primer párrafo del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, la cual podrá ser disminuida de conformidad con lo siguiente, atendiendo al momento en el que se efectúe el pago:

Multa aplicable sobre las contribuciones omitidas	Supuesto	Excepción
20%	Pague las contribuciones omitidas junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones.	No existe.
30%	Pague las contribuciones omitidas junto con sus accesorios después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas.	No existe.
Porcentaje de disminución sobre la contribución omitida	Supuesto	Excepción
20%	Si el infractor paga las contribuciones omitidas o devuelve el beneficio indebido con sus accesorios dentro de los 45 días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la resolución respectiva, sin que se requiera modificar la resolución que impuso la multa.	No existe.

Como podemos apreciar de la tabla anterior, la multa va a variar dependiendo del momento en el que se efectúe el pago de las contribuciones junto con sus accesorios, es decir, si el contribuyente corrige su situación fiscal y paga las contribuciones con sus accesorios antes de que se le notifique el acta final de visita domiciliaria o el oficio de observaciones, o después de dichos momentos pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas; las multas aplicables serán del 20% o 30% sobre las contribuciones omitidas respectivamente. Asimismo, si las contribuciones junto con sus accesorios son pagados dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la resolución respectiva, la multa se disminuirá en un 20% sobre el monto de las contribuciones omitidas.

4. Delito de contrabando

La omisión en el pago de contribuciones y cuotas compensatorias con motivo de la incorrecta determinación del valor en aduana de las mercancías importadas, además de generar que la autoridad aduanera dentro de un procedimiento administrativo emita una resolución definitiva en la que liquide el importe de las contribuciones y cuotas compensatorias con sus respectivas actualizaciones, recargos y multas; puede derivar en un proceso penal por el delito de contrabando, el cual se sanciona con pena corporal y es independiente del procedimiento administrativo iniciado por la autoridad aduanera, por lo que resulta conveniente señalar algunas diferencias entre la infracción administrativa y el delito de contrabando.

La Infracción es la falta o contravención a las normas jurídicas de carácter administrativo que imponen una obligación de hacer, no hacer o tolerar y sus características son las siguientes:

- Es impuesta por la autoridad administrativa mediante una resolución definitiva;
- La sanción únicamente es pecuniaria mediante la aplicación de multas;
- Los ordenamientos legales aplicables son el Código Fiscal de la Federación, Ley Aduanera, Ley Federal de Derechos, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.
- La sanción recae en el patrimonio de la persona física, o moral, que haya violado la ley.

El delito de contrabando es *“el ilícito consistente en importar o exportar bienes y mercancías, violando las regulaciones y prohibiciones jurídicas existentes al respecto.”*⁸, y sus características son las siguientes:

- Es investigado únicamente por el Ministerio Público, lo que se conoce como “monopolio de la acción penal”, quien deberá solicitar al Juez Penal inicie el juicio respectivo;
- La sanción consiste en la privación de la libertad;
- Los ordenamientos legales aplicables son el Código Fiscal de la Federación, Código Penal Federal y Código Federal de Procedimientos Penales.
- La sanción recae en la libertad de las personas físicas, o la de los apoderados y representantes de la persona moral.

⁸ Millán González, Arturo. El Contrabando como Delito Fiscal. 1ª edición, Editorial ISEF, México 2007, pág. 26.

Ahora bien, en el presente análisis únicamente nos ocuparemos del delito de contrabando contenido en la fracción I del artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, el cual es cometido por la persona que introduzca al país o extraiga de él mercancías omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse, en relación con la presunción del delito de contrabando contenida en la fracción XIX del artículo 103 del mismo ordenamiento legal, cuando en el pedimento se declare como valor de la mercancía un monto inferior en un 70 por ciento o más al valor de transacción de mercancías que hubiere sido rechazado y determinado conforme a los artículos 72, 73 y 78-A de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I de la Ley citada.

Al respecto, para considerar que se ha cometido el delito de contrabando es necesario contar con los cinco elementos del delito, es decir la conducta, tipicidad, antijuridicidad, imputabilidad y culpabilidad, los cuales iremos analizando con la finalidad de encuadrar perfectamente el delito de contrabando al que nos referimos.

La conducta, para Fernando Castellanos es *“el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito”*⁹

Para el delito de contrabando señalado en la fracción I del artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, la conducta implica cuando menos la realización de dos acciones: 1) que un sujeto introduzca mercancía al territorio nacional; 2) que por dicha introducción no se el paguen contribuciones o cuotas compensatorias, lo cual implica un comportamiento humano positivo, al requerirse que una persona transporte un bien de un lugar a otro (hacer); pero también requiere de un comportamiento humano negativo, al ser necesario que dicho sujeto no haya pagado las contribuciones o cuotas compensatorias correspondientes (dejar de hacer).

La tipicidad es definida como *“el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del comportamiento con el descrito por el legislador. Es, en suma, la acuñación o adecuación de un hecho a la hipótesis legislativa.”*¹⁰

De conformidad con el artículo 14, tercer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón pena alguna que no esté decretada por una Ley exactamente aplicable al delito de que se trata, por lo que la Ley debe señalar exactamente qué conductas serán consideradas como delito, lo cual se conoce como tipo penal.

⁹ Castellanos Tena, Fernando. Lineamientos Elementales del Derecho Penal. Trigésima octava edición, Editorial Porrúa, México 1997, pág. 149.

¹⁰ Ibidem. pág. 168.

En el tema que nos encontramos analizando, el tipo penal de contrabando se encuentra contenido en la fracción I del artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, por lo que la tipicidad en este caso consiste en adecuar la conducta realizada por el particular, al tipo penal de Introducir al país mercancía omitiendo el pago total o parcial de contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse, para lo cual se requiere que la autoridad tenga plena certeza de que el sujeto introdujo la mercancía al país, es decir, que viniendo del extranjero cruzó la frontera hacia territorio nacional transportando la mercancía, debiéndose señalar cuándo y cómo lo realizó. Simultáneamente, es preciso demostrar que dicha mercancía se encontraba sujeta al pago de contribuciones o de cuotas compensatorias al momento en que ingresó a territorio nacional, sin que el particular haya efectuado su pago.

La antijuridicidad, en términos generales, es todo aquello contrario a derecho. En éste sentido, la Ley enumera conductas que considera como delitos, sin embargo, el cometer una conducta típica, no constituye por sí misma la comisión de un delito, ya que para ello es necesario que dicho acto también pueda considerarse como antijurídico.

Para lo cual es necesario que la Ley contemple que la conducta cometida tiene el carácter de ilícito, o que es contraria a las disposiciones legales, asimismo, la Ley puede contemplar que en determinados casos la actualización del tipo penal no se considere como delito, en estos casos, se considera que la conducta es típica pero no ilícita o antijurídica y, por tanto, no hay delito.

En este tenor, se entenderá como antijuridicidad el hecho de que una conducta cometida sea típica y que exista una disposición legal que considere ilícita dicha conducta.

En el tema que nos ocupa, conforme a lo dispuesto por la fracción I del artículo 102 del Código Fiscal de la Federación; se considera como delito de contrabando la introducción de mercancía al país sin el pago de contribuciones, sin embargo, se permite que se introduzca mercancía a territorio nacional siempre que sea considerada como equipaje o bien cuando el valor de la misma no exceda de la franquicia autorizada, por lo que en estos casos, no obstante estar introduciendo a territorio nacional mercancía sin el pago de contribuciones no se considera cometido el delito de contrabando ya que no se trata de una conducta antijurídica al estar permitida por la Ley Aduanera, resultando en consecuencia que el acto no sea ilícito y, por lo tanto, no exista la antijuridicidad.

Imputabilidad es *“la capacidad de entender y de querer en el campo del Derecho Penal, el conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo*

mentales en el autor, en el momento del acto típico penal, que lo capacitan para responder del mismo.”¹¹

Este término se utiliza para señalar que el sujeto que cometió la conducta típica y antijurídica, tiene capacidad para obrar en materia penal, es decir, que se encuentra en el uso de sus facultades físicas y mentales para responder por sus actos. Los menores y los discapaces mentales no son considerados como Imputables, por lo que sus actos no podrán ser considerados como delitos.

A manera de ejemplo, si un niño de doce años introduce diez celulares a territorio nacional sin el pago de contribuciones, habrá realizado una conducta que es típica (porque se adecua al supuesto legal) y que es antijurídica, sin embargo, dada su minoría de edad no le es imputable el delito, por lo que no puede considerarse que se cometió un delito, a diferencia si dicha conducta fuera desarrollada por un adulto de 30 años, si sería imputable.

La culpabilidad busca atender a la causa psicológica por la que el sujeto efectuó la conducta que se considera delito, la cual puede ser por dolo o culpa.

Existe dolo cuando el sujeto dirige su voluntad consciente a la realización de la conducta tipificada como delito, sabiendo de antemano que tal conducta es sancionada por la autoridad. Por otra parte, existe culpa cuando el motivo que llevó al sujeto a cometer el delito fue haber incumplido con una obligación que debía y podía observar, según sus circunstancias y condiciones personales. o bien cuando conocía que su conducta podría considerarse un delito, pero confiaba en que no se produciría.

Este elemento es determinante para que el juez penal establezca la pena que sufrirá la persona que cometió el delito, por esta razón, es importante que se cuenten con elementos suficientes para poder afirmar que el delito tuvo el carácter de doloso, en el caso del contrabando, resultaría de utilidad el contar con indicios que pudieran demostrar que el sujeto que cometió la conducta sabía que ésta era delictiva para dar más elementos al Juez Penal y éste considere que la actuación se realizó dolosamente.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 103, contempla un listado de conductas cuya actualización hacen presumir la comisión del delito de contrabando. Esta presunción no es absoluta pues el particular puede presentar pruebas que demuestren la inexistencia del delito, siendo de importancia para nuestro tema, la contenida en la fracción XIX del citado precepto legal, toda vez que la misma se encuentra relacionada con la correcta determinación del valor en aduana de las mercancías importadas a territorio nacional, considerándose que se presume cometido el delito de contrabando

¹¹ Ibidem. pág. 218.

cuando se declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70 por ciento o más al valor de transacción de mercancías que hubiere sido rechazado y determinado conforme a los artículos 72, 73 y 78-A de la Ley Aduanera, salvo que:

- Se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I de la Ley Aduanera;
- El valor de la mercancía declarada provenga de la información contenida en los documentos suministrados por el contribuyente, siempre y cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

Sin embargo, para que se cometa el delito de contrabando cuando se actualice la causal anterior, necesariamente se debe de haber omitido el pago de contribuciones o cuotas compensatorias.

Ahora bien, en términos de lo dispuesto por la fracción II del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, para proceder penalmente por el delito de contrabando que nos encontramos analizando, es necesaria la presentación de una declaración de que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio; sin embargo, la misma no se va a formular si el monto de la omisión no excede de \$112,450.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor, o bien, si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de la tarifa contenidas en la Leyes de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

La Administración General Jurídica y la Procuraduría Fiscal de la Federación son las facultadas para solicitar al Ministerio Público Federal que inicie una averiguación previa por la posible comisión del delito de contrabando, debiendo tomar en cuenta que la acción penal no es un derecho permanente, toda vez que en materia de contrabando, el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación establece dos plazos para la prescripción de la acción penal:

- Cuando la autoridad aduanera tiene conocimiento del delito y del delincuente, tres años a partir de que lo conoció.
- Cuando la autoridad aduanera no tiene conocimiento del delito y del delincuente, cinco años a partir de que se cometió el ilícito.

Tener conocimiento del delito y del delincuente implica saber que se actualizó el tipo penal y saber con certeza los datos de identificación de la persona que lo cometió. Esta información se puede obtener a través de diversas maneras, una de ellas es el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad aduanera.

Bajo esta tesis, puede considerarse que el momento temporal que se tomará en cuenta inicialmente para computar la prescripción de la acción penal, será la fecha en que se cometió el ilícito. De acuerdo con lo que señala el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, todos los delitos prescribirán en un plazo máximo de cinco años.

Sin embargo, la misma disposición establece que en el momento en que la Autoridad Aduanera conozca del delito y del delincuente (es importante observar que deben ser los dos elementos simultáneamente), dicho plazo dejará de computarse a partir de que se cometió el delito, y deberá constarse desde el momento en que la mencionada Autoridad obtuvo dicha convicción, perdurando hasta por un plazo de tres años. Sin embargo, este plazo de tres años siempre deberá estar considerado dentro del plazo de cinco años.

Ahora entonces, es necesario determinar en qué momento se tiene conocimiento del delito y del delincuente, para poder calcular acertadamente su plazo de prescripción. El orden en que ambos elementos fueron colocados en la disposición jurídica no fue ocioso; es necesario conocer primeramente la existencia de un delito, para después cuestionarse acerca de la identidad del sujeto que lo cometió.

Tener conocimiento del delito implica saber de la actualización de cada uno de los elementos que han sido expuestos anteriormente, conocer al delincuente, implica tener elementos para imputar a una persona física determinada la comisión del delito.

Ahora bien, la mera existencia de indicios que apunten hacia la comisión de un delito no presupone el conocimiento del delincuente. En muchas ocasiones se conoce el delito y se presume que alguien lo cometió (al ser una conducta), pero como no se cuenta con su nombre, su domicilio u otros elementos para localizarlo, no puede considerarse como conocido al delincuente.

5. Problemática.

Hasta el momento se han analizado los seis métodos de valoración contemplados en la Ley Aduanera, a efecto de dejar clara la importancia que tiene la correcta aplicación de la valoración aduanera en la importación de

mercancías, poniendo de manifiesto las consecuencias jurídicas que pueden derivar de su inadecuada aplicación, por un lado administrativas al imponerse créditos fiscales muy elevados y, por otro, penales por el delito de contrabando.

Sin embargo, hay que reconocer que en nuestra legislación nacional existen algunos obstáculos para la correcta aplicación de la valoración aduanera de las mercancías con motivo de su importación a territorio nacional, como se expone a continuación:

Unificación de las disposiciones relativas al valor en aduana de las mercancías.

En primer lugar, podemos señalar que nuestra legislación recoge de manera incompleta y dispersa las disposiciones internacionales relativas a la valoración aduanera de las mercancías, ya que son vaciadas en distintos ordenamientos como la Ley Aduanera, su Reglamento y las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, generando con ello confusión e incumplimiento involuntario para los contribuyentes de buena fe, así como un campo fértil para la planeación fraudulenta de sujetos sin escrúpulos.

En la actualidad, resulta muy complicado para los importadores cumplir con la obligación prevista en la fracción III del artículo 59 de la Ley Aduanera, consistente en entregar al agente o apoderado aduanal que promueva el despacho de las mercancías, la manifestación de valor por escrito y bajo protesta de decir verdad, toda vez que tienen que buscar las disposiciones aplicables en tres ordenamientos distintos y en otros casos es el propio agente aduanal quien elabora dicha manifestación de valor al así requerírsele el importador, supuestos que pueden generar errores que afectan la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas.

Lo anterior se vería superado mediante la adopción del texto internacional al pie de la letra en un ordenamiento específico, completo y congruente, al estilo de la anterior Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación, que derogue las disposiciones normativas actuales. Lo anterior toda vez que la materia de valoración es aquella en la que al importador corresponde toda la iniciativa, por lo que resulta conveniente rescatarla del resto de disposiciones fiscales en la que se encuentra inmersa.

La intención de sacar de la Ley Aduanera la materia de valor, es para darle un tratamiento independiente, especial y extenso, que permita su conocimiento profundo y generalizado, generando de esta forma certidumbre, seguridad jurídica, así como la facilitación del comercio exterior; lo cual no resulta ilógico si tomamos en consideración que los otros tres grupos de la materia aduanera como lo son los procedimientos aduanales, la clasificación arancelaria y el origen de las mercancías; tienen sus ordenamientos legales específicos en los cuales se encuentran regulados.

Aunado a lo anterior, no hay que perder de vista que los artículos 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 4º de la Ley Sobre Celebración de Tratados, señalan que los tratados internacionales celebrados por el Presidente de la República, aprobados por el Senado, que estén de acuerdo con la Constitución y publicados en el Diario Oficial de la Federación son ley suprema de toda la unión y serán de cumplimiento obligatorio en el territorio nacional, sin que exista algún requisito adicional, como un acto legislativo o alguno otro, para que los tratados internacionales sean de observancia obligatoria en nuestro país.

Lo cual nos lleva a tener dos ordenamientos jurídicos vigentes que regulan de manera concurrente el tema de valoración aduanera; por un lado, el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio, publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 30 de diciembre de 1994, el cual es poco conocido, y por el otro, a la Ley Aduanera, la cual es la que realmente se aplica en la práctica, dando como resultado confusión e incertidumbre tanto para los importadores como para la autoridad aduanera.

Sin embargo, el artículo 22 del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT, dispone que: *“Cada miembro se asegurará de que, a más tardar en la fecha de aplicación de las disposiciones del presente Acuerdo para él, sus leyes, reglamentos y procedimientos administrativos estén en conformidad con las disposiciones del presente Acuerdo”*, y por su parte el tercer párrafo del artículo 1º de la Ley Aduanera dispone que: *“Las disposiciones de las leyes señaladas en el párrafo primero se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte.”* Con esto se deja claro que lo que prevalece es el tratado internacional, lo que constituye una razón más para extraer de la Ley Aduanera, su Reglamento y de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, las disposiciones relativas a la valoración aduanera, y reproducir el texto del citado Acuerdo en una legislación específica que regule dicha materia de forma integral y armónica con la legislación internacional.

Inconsistencias en la legislación nacional:

En nuestra legislación existen tanto lagunas como excesos en materia de valoración aduanera que se apartan de lo dispuesto por el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT, generando confusión al momento de su aplicación, como se analiza a continuación:

Artículo 99 del Reglamento de la Ley Aduanera.

Como ya quedó detallado con anterioridad, el valor de transacción de las mercancías importadas comprende, además del precio pagado, el importe de los cargos señalados en el artículo 65 de la Ley Aduanera, sobre la base de datos objetivos y cuantificables, siempre y cuando corran a cargo del importador y no estén incluidos en el precio pagado por las mercancías, lo cual se encuentra acorde con la legislación internacional; sin embargo, el artículo 99 del Reglamento de la Ley Aduanera se extralimita al señalar lo siguiente:

“Artículo 99. Para efectos del artículo 65 de la Ley, en los casos en que no haya datos objetivos y cuantificables respecto de los cargos que deban sumarse al precio pagado, el valor en aduana no podrá determinarse conforme al método establecido en el artículo 64 de la Ley, debiendo aplicarse el artículo 71 de la Ley.”

Al respecto se considera que el citado artículo es excesivo toda vez que en el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT, no se contempla ninguna disposición al respecto, atentando incluso en contra de la definición de valor de transacción, toda vez que, en el caso de que no haya datos objetivos y cuantificables respecto de los cargos que deban incrementarse al valor de factura, simplemente no hay elementos que deban incrementarse.

Variedad de terminología de nuestra normatividad por lo que respecta al “valor”

De la lectura a diversos artículos de la Ley Aduanera, encontramos que se hace uso indistinto de conceptos como “valor en aduana”, “valor declarado”, “valor total declarado”, “valor comercial”, “valor comercial en el territorio nacional al momento de la aplicación de las sanciones que correspondan”, como se muestra a continuación:

*“ARTICULO 64. La base gravable del Impuesto General de Importación es el **valor en aduana** de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable.”*

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

*Cuando la documentación comprobatoria del **valor** sea falsa o esté alterada o tratándose de mercancías usadas, la autoridad aduanera podrá rechazar el **valor declarado** y determinar el **valor comercial** de la mercancía con base en la cotización y avalúo que practique la autoridad aduanera.*

Como excepción a lo dispuesto en los párrafos anteriores, tratándose de vehículos usados, para los efectos de lo dispuesto en el Artículo 64 de esta Ley, la base gravable será la cantidad que resulte de aplicar al valor de un vehículo nuevo, de características equivalentes, del año modelo que corresponda al ejercicio fiscal en el que se efectúe la importación, una disminución del 30% por el primer año inmediato anterior, sumando una disminución del 10% por cada año subsecuente, sin que en ningún caso exceda del 80%.”

“ARTICULO 86-A. Estarán obligados a garantizar mediante depósitos en las cuentas aduaneras de garantía o mediante alguna de las formas que señala el artículo 141, fracción II y VI del Código Fiscal de la Federación, quienes:

*I. Efectúen la importación definitiva de mercancías y declaren en el pedimento un **valor** inferior al precio estimado que dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, por las contribuciones y cuotas compensatorias que correspondan a la diferencia entre el valor declarado y el precio estimado.”*

“ARTICULO 144. La Secretaría tendrá, además de las conferidas por el Código Fiscal de la Federación y por otras leyes, las siguientes facultades:

...

*XIV. Establecer la naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y **valor** de las mercancías de importación y exportación.”*

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

...

IV.- Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, se detecte mercancía no declarada o excedente en más

de un 10% del **valor total declarado** en la documentación aduanera que ampare las mercancías.

...

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

“ARTICULO 162. Son obligaciones del agente aduanal:

...

VIII. Presentar la garantía por cuenta de los importadores de la posible diferencia de contribuciones y sus accesorios, en los términos previstos en esta Ley, a que pudiera dar lugar por declarar en el pedimento un **valor** inferior al precio estimado que establezca la Secretaría para mercancías que sean objeto de subvaluación.”

“ARTICULO 178. Se aplicarán las siguientes sanciones a quien cometa las infracciones establecidas por el artículo 176 de esta Ley:

I. Multa del 130% al 150% de los impuestos al comercio exterior omitidos, cuando no se haya cubierto lo que correspondía pagar.

Quando la infracción a que se refiere esta fracción sea cometida por pasajeros, se impondrá una multa del 80% al 120% del **valor comercial** de las mercancías, salvo que se haya ejercido la opción a que se refiere la fracción I del artículo 50 de esta Ley, en cuyo caso, la multa será del 70% al 100% de dicho **valor comercial**.

...

IV. Siempre que no se trate de vehículos, multa del 70% al 100% del **valor comercial** de las mercancías cuando no se compruebe el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias o cuotas compensatorias correspondientes, normas oficiales mexicanas, con excepción de las normas oficiales mexicanas de información comercial.

...

X. Multa del 70% al 100% del **valor en aduana** de las mercancías en los casos a que se refiere la fracción XI del artículo 176 de esta Ley.”

“ARTICULO 183. Se aplicarán las siguientes sanciones a quien cometa las infracciones relacionadas con el destino de las mercancías, previstas en el artículo 182 de esta Ley:

...

*II. Si la infracción consistió en exceder los plazos concedidos para el retorno de las mercancías de importación o internación, según el caso, multa de \$1,145.00 a \$1,717.00 si el retorno se verifica en forma espontánea, por cada periodo de quince días o fracción que transcurra desde la fecha de vencimiento del plazo hasta que se efectúe el retorno. El monto de la multa no excederá del **valor** de las mercancías.*

“ARTICULO 183-A. Las mercancías pasarán a ser propiedad del Fisco Federal, sin perjuicio de las demás sanciones aplicables, en los siguientes casos:

*Cuando existiere imposibilidad material para que las mercancías pasen a propiedad del Fisco Federal, el infractor deberá pagar el importe de su **valor comercial en el territorio nacional al momento de la aplicación de las sanciones que correspondan.**”*

Lo anterior causa gran confusión al momento de aplicar las disposiciones legales referidas, generando inseguridad jurídica tanto para los contribuyentes, como para la autoridad aduanera.

Como ha quedado explicado con anterioridad, la base gravable del Impuesto General de Importación es el valor en aduana de las mercancías, el cual va a ser el valor de transacción de las mercancías en términos de lo dispuesto por el artículo 64 de la Ley Aduanera.

Sin embargo cuando el valor en aduana no pueda ser fijado conforme al valor de transacción se va a determinar conforme a los métodos de: valor de transacción de mercancías idénticas, valor de transacción de mercancías similares, valor de precio unitario de venta, valor reconstruido de las mercancías importadas y valor determinado conforme a lo establecido en el artículo 78 de la Ley Aduanera.

Por otra parte, en términos del artículo 79 de la Ley Aduanera, la base gravable del Impuesto General de Exportación es el valor comercial de las mercancías en el lugar de venta y deberá consignarse en la factura o en cualquier otro documento comercial, sin inclusión de fletes y seguros.

En este orden de ideas, cuando los artículos 78, 86-A, 144, fracción XIV, 162, fracción VIII y 183, fracción II, hacen referencia simplemente al “valor”, no sabemos a ciencia cierta a cual de los siete valores antes señalados se está refiriendo, generando incertidumbre al momento de aplicar las citadas disposiciones legales.

Lo anterior, sin que se deba pasar por alto que de conformidad con el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, ordenamiento de aplicación supletoria a la materia aduanera, en términos del primer párrafo del artículo 1º de la Ley Aduanera, *“las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa”*, por lo que, si tomamos en consideración que el valor en aduana de las mercancías es la base gravable del Impuesto General de Importación, así como que algunas multas se imponen tomando en consideración el valor en aduana o comercial de las mercancías; las referidas disposiciones deben aplicarse de manera estricta, lo cual se complica si en la Ley Aduanera se utilizan indistintamente los conceptos antes mencionados.

Ahora bien, de conformidad con los artículos 178 fracción I segundo párrafo y fracción IV y 183 fracción III de la Ley Aduanera, cuando los pasajeros omitan el Impuesto General de Importación y en general cuando se omita el pago de cuotas compensatorias, la multa correspondiente se aplica sobre el valor comercial de las mercancías, no obstante que no se trate de exportaciones, puesto que, como ya quedó detallado con anterioridad, el valor comercial de las mercancías es la base gravable del Impuesto General de Exportación, por lo que resulta contradictorio aplicar una multa sobre la base gravable del Impuesto General de Exportación, cuando en realidad se está sancionando una conducta generada con motivo de una importación, como lo es la omisión en el pago del Impuesto General de Importación y Cuotas Compensatorias, por lo que en todo caso la multa debería aplicarse sobre la base del valor en aduana de las mercancías.

Artículo 78 de la Ley Aduanera.

Como ha quedado detallado con anterioridad, en términos de lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 78 de la Ley Aduanera, cuando el valor en aduana de las mercancías no pueda determinarse de conformidad con los métodos de valor de transacción, valor de transacción de mercancías idénticas, valor de transacción de mercancías similares, valor de precio unitario de venta y valor reconstruido de las mercancías; dicho valor se determinará aplicando los métodos señalados en dichos artículos, en orden sucesivo y por exclusión, con mayor flexibilidad, o conforme a criterios razonables y compatibles con los principios y disposiciones legales, sobre la base de los datos disponibles en territorio nacional, lo anterior de conformidad con el primer párrafo del artículo 7

del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT, que dispone lo siguiente:

“Artículo 7

1. Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 a 6 inclusive, dicho valor se determinará según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación.”

Sin embargo, con fecha 2 de febrero de 2006, fue reformado el referido artículo 78 de la Ley Aduanera, plasmándose la posibilidad de determinar el valor en aduana de las mercancías con base en la documentación comprobatoria de las operaciones realizadas en territorio extranjero, lo cual contraviene lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 7 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT, mismo que no fue reproducido en la legislación nacional y que dispone lo siguiente:

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

- a) el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país;*
- b) un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles;*
- c) el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador;*
- d) un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6;*
- e) el precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación;*
- f) valores en aduana mínimos;*

g) *valores arbitrarios o ficticios.*”

En este orden de ideas, si el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede basar en el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador, ni en el precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación, al señalar el primer párrafo del artículo 78 de la Ley Aduanera que el valor de las mercancías se podrá determinar con base en la documentación comprobatoria de operaciones realizadas en el extranjero, resulta evidente que contraviene lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 7 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT.

Continuando el análisis del artículo 78 de la Ley Aduanera, su segundo y tercer párrafos, contemplan la posibilidad de rechazar el valor declarado y determinar el valor comercial de la mercancía con base en la cotización y avalúo que practique la autoridad aduanera, cuando la documentación comprobatoria del valor sea falsa o esté alterada o tratándose de mercancías usadas, y concretamente, cuando se trate de vehículos usados, que la base gravable del Impuesto General de Importación corresponda a la cantidad que resulte de aplicar el valor de un vehículo nuevo, de características equivalentes, del año modelo que corresponda al ejercicio fiscal en el que se efectúe la importación, con una disminución del 30% por el primer año inmediato anterior, sumando una disminución del 10% por cada año subsecuente, sin que en ningún caso exceda del 80%. Sin embargo, se considera que lo anterior atenta en contra del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT, toda vez que en el mismo no se contemplan los siguientes supuestos:

- Dar un tratamiento distinto a la mercancía usada;
- Tomar como base gravable del Impuesto General de Importación al valor comercial de las mercancías;
- Determinar el valor comercial de las mercancías usadas, con base en la cotización y avalúo que practique la autoridad aduanera;
- Tratándose de vehículos usados, utilizar el valor de un vehículo nuevo aplicándole ciertos factores de depreciación.

En primer lugar, debe recordarse que el tema relativo a la valoración aduanera de las mercancías regulado en el Título III, Sección Tercera, Capítulo III de la Ley Aduanera, se encuentra basada en el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT, mediante el cual nuestro país se comprometió a adoptar el sistema de valoración en aduana de las mercancías que en el mismo se consigna, sin embargo, en dicho Acuerdo no se encuentra ninguna disposición que permita determinar el valor de una mercancía conforme a los supuestos señalados con anterioridad, por lo que dicha reforma se encuentra en contravención a nuestra fuente jurídica internacional.

En este orden de ideas, la facultad otorgada a la autoridad aduanera para rechazar el valor en aduana de las mercancías usadas y determinarlo conforme a una cotización y avalúo, considero que no tiene ninguna base jurídica ni justificación, ya que se aparta totalmente de la definición del valor en aduana de las mercancías plasmado en el referido Acuerdo.

Lo anterior implica que no obstante que se presente a despacho aduanero una mercancía usada aplicándose el método del valor de transacción de las mercancías, reuniendo todos los requisitos legales para tal efecto, la autoridad aduanera pueda, si así lo estima conveniente, rechazar ese valor en aduana y determinar un valor comercial sin más justificación de que las mercancías sean usadas, lo cual de ninguna forma debe ser considerado como una excluyente para la aplicación de los métodos de valoración antes analizados.

Además, el hecho de determinar cuando una mercancía es nueva o usada podría ocasionar muchos problemas, ya no tanto por el hecho de elaborar una cotización y avalúo, a menos de que dicha situación fuera muy evidente, ya que solo por poner un ejemplo, si la autoridad aduanera al estar realizando la verificación de un contenedor se encuentra con juguetes de peluche, podría determinar que los mismos son usados porque se encuentren sucios o maltratados por su mal manejo durante su envío desde el país de origen a pesar de que los mismos no hayan sido usados, o bien podría determinar que son nuevos por encontrarse empacados individualmente, a pesar de que los mismos fueran usados.

Ahora bien, en relación con la determinación de la base gravable del Impuesto General de Importación tratándose de vehículos usados, se deja clara la protección injustificada a la industria automotriz nacional, dejándose ver una medida para regular los precios de importación de los vehículos usados al tomar como referencia el precio de uno nuevo, con una disminución en un cierto porcentaje que dará como resultado un valor que distará mucho del que realmente se llegó a pagar en el extranjero, toda vez que como sabemos, los precios de los vehículos usados en los Estados Unidos de América son muy inferiores a los precios de los mismos autos usados en México.

En estos términos, el contenido del segundo y tercer párrafos del artículo 78 de la Ley Aduanera, resulta totalmente en contra de los principios fundamentales del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT, ya que no obstante que el valor en aduana de las mercancías usadas haya sido determinado de conformidad con el método de valor de transacción, la autoridad aduanera discrecionalmente puede sin mayor justificación rechazar dicho valor en aduana y determinar otro sin ningún método regulado por el mencionado Acuerdo, mismo que nuestro país se comprometió a aplicar al adherirse al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

Artículo 78-A de la Ley Aduanera.

El artículo 78-A de la Ley Aduanera, contempla los supuestos en los cuales la autoridad aduanera procederá a rechazar el valor declarado y determinar el valor en aduana de las mercancías importadas con base en los métodos alternativos de valoración, sin embargo, únicamente se puede hacer en la resolución definitiva que se emita en los términos de los procedimientos previstos en los artículos 150 a 153 de la Ley Aduanera, es decir, procedimientos administrativos en materia aduanera y procedimientos administrativos de cobro de contribuciones omitidas, lo cual automáticamente deja fuera a los procedimientos de visita domiciliaria y revisiones de gabinete regulados en los artículos 46 a 50 del Código Fiscal de la Federación, incluso al procedimiento administrativo en materia aduanera regulado en el artículo 155 de la Ley Aduanera.

Es por lo anterior que en todo caso, el referido precepto legal debe ser reformado, eliminándose la limitante de que el rechazo del valor declarado y la determinación del valor en aduana de las mercancías, solamente se pueda hacer cuando se emita la resolución definitiva en términos de los procedimientos previstos en los artículos 150 a 153 de la Ley Aduanera, toda vez que los procedimientos contenidos en los citados artículo no son los únicos que implementa la autoridad aduanera a efecto de verificar la situación fiscal en materia de comercio exterior de los contribuyentes.

Precios estimados.

Por otra parte se propone la eliminación del mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al considerar que es contraria al Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT, así como por su nula utilidad en la práctica por la autoridad aduanera, como se expone a continuación:

El artículo 13 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT, dispone lo siguiente:

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

Del citado artículo se desprende que en el caso de que la autoridad aduanera se encuentre en proceso de determinar el valor en aduana de las mercancías importadas y requiera de más tiempo para poder hacerlo, el importador puede retirar sus mercancías de la Aduana, presentando en caso de así requerirse, una garantía suficiente que cubra el pago de los derechos de aduana a que puedan estar sujetas en forma definitiva las mercancías, es decir, en caso de que la autoridad aduanera tenga una duda razonable en cuanto a la correcta determinación del valor en aduana efectuado por el importador y en consecuencia se encuentre ejerciendo sus facultades de comprobación, debe permitir que la mercancía sea retirada de la aduana.

Sin embargo, bajo la justificación de combatir el impacto negativo que causan en la economía nacional las prácticas de subvaluación de las mercancías importadas al país, al ser una practica comúnmente utilizada para eludir el pago de diversas contribuciones, causando graves daños al erario público, fue creado el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones de mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Conforme a lo dispuesto por los artículos 84-A y 86-A, de la Ley Aduanera, se obliga a todos los importadores que realicen la importación de mercancías declarando un valor en aduana inferior al precio estimado a garantizar mediante depósito en las cuentas aduaneras de garantía, las contribuciones y cuotas compensatorias que correspondan a la diferencia entre el valor declarado y el precio estimado, sin embargo, en nuestra legislación y a diferencia del Acuerdo relativo a al aplicación del artículo VII del GATT, la imposición de dicha medida no requiere que la autoridad aduanera se encuentre ejerciendo sus facultades de comprobación, incluso si las mismas no son ejercidas, la garantía es exigida y cancelada a los seis meses, salvo que la autoridad de inicio a las facultades de comprobación.

No obstante lo anterior, en términos de lo dispuesto por el artículo 158 de la Ley Aduanera, si con motivo del reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o verificación de mercancía en transporte, la autoridad aduanera detecta que no fue presentado el documento en el que conste el depósito efectuado en la cuenta aduanera de garantía en el caso de que el valor declarado sea inferior al precio estimado, debe proceder a la retención de las mercancías, otorgando al interesado un plazo de quince días para que presente la garantía de referencia, apercibiéndolo que en caso de no hacerlo, la mercancía pasará a propiedad del Fisco Federal, sin que para ello se requiera notificación de resolución alguna.

En este orden de ideas, considero que el hecho de obligarse a los importadores a garantizar una posible diferencia en el pago de contribuciones y aprovechamientos tomando como base un precio estimado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que estén siendo objeto de facultades de comprobación por parte de la autoridad aduanera con la intención de constatar la veracidad y exactitud del valor en aduana declarado, así como retener la

mercancía y pasarla a propiedad del fisco federal de manera automática en caso de que la garantía no sea presentada dentro del plazo de 15 días resulta violatorio a lo dispuesto por el artículo 13 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT.

Sin embargo, si lo que se pretende es combatir la omisión en el pago de contribuciones y aprovechamientos con motivo de la subvaluación de las mercancías, una buena medida que contribuiría a tal fin sería la modificación de la regla 2.6.1, de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, a efecto de que en todos los casos fuera exigible la factura original y no en copia simple, lo cual si bien es cierto no erradicaría el problema en su totalidad, si sería una buena medida para inhibir la alteración o falsificación de las facturas comerciales.

Por otra parte, es oportuno destacar que por lo que hace a las funciones fiscalizadoras de las autoridades aduaneras competentes para verificar la correcta determinación del valor en aduana de las mercancías, resulta impráctico el establecimiento de ésta medida, ya que debemos recordar que la garantía puede ser cancelada a los tres meses a partir de la importación e incluso, para que ésta persista durante el ejercicio de facultades de comprobación, la autoridad aduanera debe iniciarlas dentro de dicho término y dar aviso a la institución correspondiente; de ahí su nula utilidad, puesto que actualmente no se cuenta con un mecanismo que permita verificar y determinar de manera ágil si el precio declarado en el pedimento fue el realmente pagado por las mercancías, aunado a que los actos de fiscalización tales como glosa de documentos, visitas domiciliarias y revisiones de gabinete tendrían que ser emitidos para revisar periodos de los últimos tres meses e incluso para conocer la autenticidad del precio realmente pagado sería necesario compulsarlo con el proveedor.

En suma la eliminación de dicha medida no repercutiría en las funciones fiscalizadoras, ya que actualmente estas derivan del análisis de riesgos y en aquellos casos en que se llegara a detectar una presunta subvaluación, el acto se iniciaría de manera ordinaria, es decir, por un periodo mayor al de tres meses e incluso determinar con posterioridad al análisis realizado a los registros relativos a la contabilidad de las operaciones de comercio exterior si se hace necesario solicitar una compulsión internacional con el proveedor de las mercancías, lo anterior sin más limitante que la establecida en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

Conclusiones

PRIMERA.- El valor de las mercancías para efectos aduaneros, se denomina valor en aduana, el cual es determinado de conformidad con el método del valor de transacción de las mismas, es decir, el precio pagado, siempre y cuando se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, entendiendo que el precio pagado, es el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de éste, sin embargo cuando esto no sea posible se debe proceder a obtenerlo aplicando los siguientes métodos secundarios de valoración en orden sucesivo y por exclusión: valor de transacción de mercancías idénticas, valor de transacción de mercancías similares, valor de precio unitario de venta, valor reconstruido de las mercancías importadas y finalmente el procedimiento denominado el último recurso.

SEGUNDA.- El método de valor de transacción de las mercancías, es el más usado para determinar el valor en aduana de las mercancías de importación, el cual consiste en calcular el precio completo de las mercancías, incluyendo todos los gastos generados hasta su entrada a territorio nacional que corran a cargo del importador, excluyendo a todos los demás conceptos que solamente pueden ser conocidos a ciencia cierta por el importador al ser él quien interviene directamente en la relación comercial, razón por la cual en nuestra legislación les impone a los importadores la obligación de manifestar el valor que le corresponde a las mercancías, resultando evidente la confianza que la Ley ha dispuesto sobre los contribuyentes, al permitirles la autodeterminación de la base gravable del Impuesto General de Importación, misma que sirve de base para el pago de otras contribuciones y cuotas compensatorias.

TERCERA.- Toda vez que la mayoría de las mercancías que se encuentran sujetas al pago de contribuciones con motivo de su introducción al territorio nacional se calculan tomando como base el valor en aduana de las mercancías, resulta indispensable la correcta aplicación de la valoración aduanera, tanto para los contribuyentes que realizan la importación de sus mercancías al territorio nacional, como para la autoridad aduanera, ya que de esta forma los primeros evitan procedimientos de fiscalización que pueden derivar en créditos fiscales muy elevados, así como un procedimiento penal por el delito de contrabando o su equiparable, y la segunda, consigue su objetivo consistente en salvaguardar los intereses del fisco federal realizando eficientemente su función fiscalizadora.

CUARTA.- Si bien es cierto que el valor en aduana de las mercancías constituye la base gravable del Impuesto General de Importación, también lo es que de su adecuada determinación depende el correcto pago de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación, como lo pueden ser el Derecho de Trámite Aduanero, Impuesto al

Valor Agregado, Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, y Cuotas Compensatorias.

QUINTA.- Es necesaria una reforma a la legislación nacional por lo que respecta a la materia de valoración aduanera con la intención de plasmar en un ordenamiento específico, completo y congruente, las disposiciones del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT, a efecto de rescatarla del resto de disposiciones fiscales en la que se encuentra inmersa, dándole un tratamiento independiente, especial y extenso, que permita su conocimiento profundo y generalizado, generando de esta forma certidumbre, seguridad jurídica, así como la facilitación del comercio exterior.

SEXTA.- Debe ser eliminado el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al contravenir lo dispuesto por el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT, así como por su nula utilidad en la práctica por la autoridad aduanera.

SÉPTIMA.- En diversos artículos de la Ley Aduanera se utilizan indistintamente términos como “valor en aduana”, “valor declarado”, “valor total declarado”, “valor comercial”, “valor comercial en el territorio nacional al momento de la aplicación de las sanciones que correspondan”, generando confusión así como inseguridad jurídica al momento en que son aplicados, por lo que resulta urgente la revisión de estas disposiciones legales, al ser de aplicación estricta en términos del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

OCTAVA.- La reforma al artículo 78 de la Ley Aduanera, efectuada el 2 de febrero de 2006, atenta en contra del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT, el cual constituye nuestra fuente jurídica internacional en materia de valoración aduanera, toda vez que contempla que el valor en aduana de las mercancías puede ser determinado con base en la documentación comprobatoria de las operaciones realizadas en territorio extranjero, así como que el valor en aduana pueda ser determinado conforme a la cotización y avalúo que practique la autoridad aduanera, cuando la documentación comprobatoria del valor sea falsa o esté alterada o tratándose de mercancías usadas y concretamente, cuando se trate de vehículos usados que la base gravable del Impuesto General de Importación corresponda a la cantidad que resulte de aplicar el valor de un vehículo nuevo, de características equivalentes, del año modelo que corresponda al ejercicio fiscal en el que se efectúe la importación, con una disminución que puede ir del 30% al 80%, no obstante que el valor en aduana de las mercancías usadas haya sido determinado de conformidad con el método de valor de transacción, dando la posibilidad discrecional a la autoridad aduanera para rechazar sin mayor justificación dicho valor en aduana y determinar otro sin ningún método regulado por el mencionado Acuerdo, mismo que nuestro país se comprometió a aplicar al adherirse al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

NOVENA.- Al señalarse en el artículo 78-A de la Ley Aduanera, los supuestos en los cuales la autoridad aduanera procederá a rechazar el valor declarado y determinar el valor en aduana de las mercancías importadas con base en los métodos alternativos de valoración, le limitó a que solamente se pueda hacer en la resolución definitiva que se emita en los términos de los procedimientos previstos en los artículos 150 a 153 de la Ley Aduanera, es decir, procedimientos administrativos en materia aduanera y procedimientos administrativos de cobro de contribuciones omitidas, por lo que se debe realizar una reforma eliminando tal limitante, toda vez que la autoridad aduanera de igual forma verifica la correcta determinación del valor en aduana de las mercancías y en consecuencia el correcto pago de las contribuciones y cuotas compensatorias, mediante los procedimientos administrativos de visita domiciliaria y revisiones de gabinete regulados en los artículos 46 a 50 del Código Fiscal de la Federación, incluso conforme al procedimiento administrativo en materia aduanera regulado en el artículo 155 de la Ley Aduanera.

DÉCIMA.- Algunas de las conductas que implican una declaración fraudulenta del valor en aduana por parte de los importadores son: doble facturación, subvaluación, sobrevaloración, doble contabilidad, falsificación de facturas, ocultamiento de pagos, omisión de información sobre prestaciones y contraprestaciones en especie o en servicios, falsedad en cuanto a la naturaleza de la transacción, ocultamiento de revisiones del precio pagado al vendedor, omisión del valor de los bienes suministrados por el importador al exportador en forma gratuita o a precios reducidos para su uso en la producción de la mercancía importada, ocultamiento de vinculación que afecte el precio, ocultamiento de anticipos, repartición inexacta de gastos de transporte nacional e internacional, cambio de denominación de conceptos incrementables para hacerlos pasar como no incrementables, creación de empresas ficticias, alteración de facturas, duplicación falsificación y alteración de documentos distintos a las facturas como manifiestos de carga guías aéreas pólizas de seguros, falsa descripción de la mercancía para ocultar naturaleza, composición, calidad, marca, origen que finalmente afectan al valor; lo cual implica que es indispensable la capacitación continua de los funcionarios encargados de aplicar las disposiciones relativas a la valoración aduanera, a efecto de combatir estas practicas fraudulentas tendientes a eludir el pago de contribuciones y cuotas compensatorias.

BIBLIOGRAFÍA

1. ACOSTA ROCA, Felipe. INCOTERMS Término de Compra-Venta Internacional, 2ª edición, Editorial ISEF, México, 2005.
2. ÁLVAREZ GÓMEZ-PALLETE, José Ma. La Organización Mundial de Aduanas y sus Convenios. 1ª edición, Centro de Investigación Aduanera y de Comercio Internacional, A.C., México, 2002.
3. CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Derecho Aduanero. 11ª edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 2002.
4. CASTELLANOS TENA, Fernando. Lineamientos Elementales del Derecho Penal. Trigésima octava edición, Editorial Porrúa, México 1997.
5. CORTINA VELARDE, Francisco José. Ley Aduanera Análisis y Comentarios. 3ª edición, Editorial Themis, México, 2000.
6. Echagaray Govea, Mario. Conocimientos básicos de Comercio Exterior para el contador público. 1ª edición, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 2005.
7. FERNÁNDEZ LALANE, Pedro. Derecho Aduanero. 1ª edición, Editorial de Palma, Buenos Aires, Argentina, 1966.
8. FERREIRA NEVES, Oto. Introducción al Estudio del Valor Aduanero. Escuela Interamericana de Administración Pública. Brasil, 1973.
9. GRANADOS VALERIO, Claudia M. Análisis Jurídico de la Base Gravable en Derecho Aduanero. Editorial Porrúa, México, 2005.
10. GUNTER MAERKER. Valoración Aduanera Valoración en Aduana La base gravable del Impuesto General de Importación. 2ª edición, Editorial R M Editores, México, 2003.
11. HERNÁNDEZ DE LA CRUZ, Arturo. Infracciones y Sanciones Aduaneras. 2ª edición, Editorial ISEF, México, 2003.
12. HERRERA YDÁÑEZ, Rafael. Valoración de mercancías a efectos aduaneros. 1ª edición, Editorial Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986.
13. MALPICA DE LA MADRID, José Luís. ¿Qué es el GATT?. 8ª edición, Editorial Grijalbo, S.A., México, 1988.
14. MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 17ª edición, Editorial Porrúa, México, 2004.
15. MILLÁN GONZÁLEZ, Arturo. El Contrabando como Delito Fiscal. 1ª edición, Editorial ISEF, México 2007.
16. MILLÁN GONZÁLEZ, Arturo. El delito de contrabando. 1ª edición, Editorial ISEF, México, 2003.
17. MORENO CASTELLANOS, Jorge Alberto, Trejo Vargas Pedro y Moreno Valdez Hadar. Comercio exterior sin barreras. 1ª edición, Editorial Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2005.

18. MORENO OROZCO, Eduardo. Valoración Aduanera. 1ª edición, Editorial ISEF, México, 2006.
19. OVILLA MANDUJANO, Manuel. Derecho Aduanero. 2ª edición, Editorial Escuela Nacional de Capacitación Aduanera, México, 1978.
20. REYES DÍAZ-LEAL, Eduardo. El Despacho Aduanal. 1ª edición, Editorial Bufete Internacional de Intercambio, S.A. de C.V., México, 2003.
21. ROHDE PONCE, Andrés. Derecho Aduanero Mexicano. 1ª edición, Editorial ISEF, México, 2000.
22. SALAS CAMPOS, Raúl González. Los Delitos Fiscales. Pereznieto Editores; México, 1995.
23. SALDAÑA PÉREZ, Juan Manuel. Comercio Internacional Régimen Jurídico Económico. Editorial Porrúa, México, 2005.
24. TREJO VARGAS, Pedro. El Sistema Aduanero de México. Servicio de Administración Tributaria, México, 2003.
25. UGARTE ROMANO, Luís y Roque Pavón Adrián. Valoración de mercancías en aduana y su relación con impuestos interiores. 1ª edición, Editorial Asociación de Agentes Aduanales del Aeropuerto de México, A.C., México, 1997.
26. WITKER, Jorge. Derecho Tributario Aduanero. 2ª edición. Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1999.
27. WITKER, Jorge. La Nueva Valoración Aduanera y el TLC. 1ª edición, editado por Jorge Witker Velásquez, México, 1992
28. WITKER, Jorge. Régimen jurídico del comercio exterior en México. 2ª edición. Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002.

LEGISLACIÓN

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Ley Aduanera y Reglamento.
3. Ley de Comercio Exterior y Reglamento.
4. Ley del Impuesto al Valor Agregado y Reglamento.
5. Código Fiscal de la Federación y Reglamento.
6. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y Reglamento.
7. Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos y Reglamento.
8. Ley Federal de Derechos y Reglamento.
9. Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.
10. Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio Exterior