



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

"LEGALIDAD DE LOS PRECIOS ESTIMADOS EN EL  
CONTEXTO DEL COMERCIO EXTERIOR MEXICANO"

**T E S I S**  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
P R E S E N T A :  
**ALMARAZ MACIAS EVELYN**

ASESOR: DR., RUPERTO PATIÑO MANFFER



CIUDAD UNIVERSITARIA, MEXICO, D.F.,

2002



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

**FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE ESTUDIOS SOBRE  
EL COMERCIO EXTERIOR**

**OFICIO APROBATORIO No. 1 .02/2002.**

**ING. LEOPOLDO SILVA GUTIÉRREZ  
DIRECTOR GENERAL DE ADMINISTRACIÓN  
ESCOLAR DE LA UNAM  
P R E S E N T E**

Me permito informarle que la tesis para optar por el grado de licenciatura, elaborada por el pasante en Derecho, **EVELYN ALMARAZ MACÍAS** con el número de cuenta **9328986-9** en este Seminario, bajo la dirección del **DR. RUPERTO PATIÑO MANFFER** denominada "**LEGALIDAD DE LOS PRECIOS ESTIMADOS EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO EXTERIOR MEXICANO**" satisface los requisitos reglamentarios respectivos, por lo que con fundamento en la fracción VIII del artículo 10 del Reglamento para el funcionamiento de los Seminarios de esta Facultad de Derecho, otorgo la aprobación correspondiente y autorizo su presentación al jurado recepcional en los términos del Reglamento de Exámenes Profesionales y de Grado de esta Universidad.

El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los seis meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional.

Sin otro particular, reciba un cordial saludo.

**ATENTAMENTE**  
**"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"**  
Ciudad Universitaria, D.F. a 11 de octubre de 2002.

**DR. JUAN DE DIOS GUTIERREZ BAYLON**  
Director del Seminario

*A mi Madre,*

*Por darme la vida y las fuerzas necesarias  
para alcanzar esta meta.*

*A mis hermanas,*

*Por sus consejos y apoyo desmedidos.*

*A mi asesor,*

*Por los conocimientos que me brindó para  
la realización de este trabajo.*

*A Víctor Rojas Aguilar,*

*Por el cariño y confianza brindados.*

*A Gerardo y Miguel,*

*Por su amistad incondicional.*

*A Dios,*

*Por darme la oportunidad de luchar día a  
día.*

## INDICE

### INTRODUCCIÓN -

### CAPÍTULO I

#### MEDIDAS DE REGULACIÓN Y RESTRICCIÓN AL COMERCIO EXTERIOR

	Pág.
1. Definición de regulación y restricción. Diferencias .....	1
2. Marco jurídico de las regulaciones y restricciones al Comercio Exterior .....	3
2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos .....	4
2.2 Ley de Comercio Exterior .....	6
2.3 Ley Aduanera .....	9
2.4 Ley del Impuesto General de Importación y Exportación .....	11
3. Regulaciones arancelarias .....	13
3.1 Definición .....	13
3.2 Clasificación .....	13
4. Regulaciones no arancelarias .....	17
4.1 Definición .....	18
4.2 Clasificación .....	19
4.2.1 Cuantitativas .....	20
4.2.2 Cualitativas .....	27

### CAPÍTULO II

#### LOS PRECIOS ESTIMADOS

1. Antecedentes .....	34
2. Concepto .....	36
3. Naturaleza Jurídica .....	38
4. Diferencia entre precios oficiales y precios estimados .....	41
5. Los precios estimados en el Derecho Positivo Mexicano .....	45

5.1 Ley Aduanera y su Reglamento .....	46
5.2 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 .....	47
5.3 Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior .....	52
6. Órganos que se encargan de la emisión de los precios estimados .....	53
6.1 Secretaría de Hacienda y Crédito Público .....	53

### CAPÍTULO III

## LOS PRECIOS ESTIMADOS COMO FORMA DE VALORACIÓN DE LAS MERCANCÍAS

1. Definición de valor y valoración aduanera .....	57
2. Antecedentes de la valoración aduanera en México .....	63
3. Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio .....	67
4. Metodología para determinar el valor en aduana .....	69
4.1 Valor en aduana de las mercancías. Valor de transacción .....	70
4.1.1 Definición .....	70
4.1.2 Requisitos esenciales .....	73
4.1.3 Ajustes al valor de transacción .....	74
4.1.4 Exclusiones del valor de transacción .....	78
4.1.5 El problema de la vinculación aduanera .....	80
4.2 Métodos alternativos de valoración .....	84
4.2.1 Valor de transacción de mercancías idénticas .....	85
4.2.2 Valor de transacción de mercancías similares .....	87
4.2.3 Valor de precio unitario .....	89
4.2.4 Método del valor reconstruido .....	90
4.2.5 Valor determinado según el último recurso .....	92
5. Relación de los precios estimados con la valoración aduanera .....	93
5.1 Subvaluación de mercancías .....	94

5.2 Metodología para determinar los precios estimados .....	96
5.3 Formas de garantía .....	97
5.4 Embargo precautorio por problemas de valor .....	99
6. Decisión relativa a los casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado .....	101

## CAPÍTULO IV

### PRECIOS ESTIMADOS. SU LEGALIDAD

1. Precios estimados, forma presunta de la valoración aduanera .....	105
1.1 Presunciones. Definición y clasificación .....	106
2. Cumplimiento de los principios tributarios en el establecimiento de los precios estimados .....	112
2.1 Garantía de legalidad .....	113
2.2 Garantía de audiencia .....	121
2.3 Principio de proporcionalidad y equidad .....	125
3. Los precios estimados como regulación al comercio exterior .....	132
4. Autoridad competente para emitir los precios estimados y vigilar su cumplimiento .....	134
5. Determinación de los precios estimados .....	136
5.1 Procedimiento para la emisión de los precios estimados .....	136
5.2 Recurso de revocación .....	138

## CONCLUSIONES

## BIBLIOGRAFÍA

## INTRODUCCIÓN

Debido a la globalización imperante en nuestros días y a que nuestro país ha suscrito diversos Tratados Internacionales con el objeto de mejorar sus relaciones comerciales entre los cuales se encuentran el Tratado de Libre Comercio con América del Norte, el Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre los Estados Unidos Mexicanos y la Comunidad Europea y sus Estados Miembros, así como el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), conocido después de la Ronda Uruguay como la Organización Mundial de Comercio (OMC), se ha dado la necesidad de establecer medidas que permitan en un plano de legalidad controlar la entrada y salida de mercancías al y del territorio nacional buscando con ello proteger la economía, la producción, la sanidad animal y vegetal, la seguridad nacional, las prácticas desleales de comercio internacional, entre otros factores que inciden de manera negativa en nuestro país y que afectan seriamente su estabilidad.

Por tal motivo y con el objeto de atacar la subvaluación de mercancías en que incurrieran diversos importadores con la finalidad de bajar la tasa impositiva y pagar menos contribuciones, se creó la figura jurídica de los precios estimados obligando a todos aquellos que importaran mercancías a un valor inferior al precio estimado a garantizar mediante cuenta aduanera de garantía, títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente en términos del artículo 86-A de la Ley Aduanera y de 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 diferencia de contribuciones y en su caso cuotas compensatorias que exista entre el valor en aduana declarado en el pedimento y el precio estimado.

Es en este sentido como en el desarrollo de este trabajo procederemos a realizar un estudio jurídico de la figura de los precios estimados, su naturaleza, marco de actuación y legalidad, así como su relación con el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio suscrito por nuestro país en



1985, y el cual establece las bases que van a servir de fundamento para establecer el valor de una mercancía evitando la emisión de valores arbitrarios o ficticios, estando con ello finalmente en posibilidad de establecer si los mismos son contrarios a derecho y en este supuesto señalar su correcta determinación, otorgando al importador los medios de defensa necesarios para combatirlos.

Es así como en primer lugar analizaremos las medidas de regulación y restricción al comercio exterior establecidas en nuestra legislación, su marco jurídico, clasificación y diferencias entre ellas, toda vez que si bien la Ley de Comercio Exterior las utiliza de manera indistinta, jurídica y gramaticalmente tienen acepciones diferentes.

Posteriormente, el segundo capítulo comprende y analiza a los precios estimados, estudiando en primer término a los precios oficiales como su antecedente directo, así como su definición, naturaleza jurídica, regulación en el Derecho Positivo Mexicano, concluyendo con la determinación del órgano que se encarga de su emisión.

El Tercer Capítulo conceptúa a los precios estimados como una forma de valoración de las mercancías para lo cual se señalan los seis métodos de valoración contemplados en la Ley Aduanera así como en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, cuya obligatoriedad se establece en términos del artículo 133 de nuestra Carta Magna, concluyendo con el análisis realizado a la relación que guardan los precios estimados con la valoración aduanera.

Finalmente y para concluir con el análisis de los precios estimados el Cuarto Capítulo está destinado a analizar su legalidad iniciando con un estudio de las presunciones, entendida ésta como la forma en que la autoridad va a presumir la existencia de un hecho desconocido apoyándose en uno conocido, determinando aquella categoría a la que pertenecen los precios estimados, posteriormente realizaremos un estudio de los principios tributarios consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y dentro de los cuales se encuentra la garantía de legalidad, de audiencia y el principio de

proporcionalidad y equidad y que en el caso concreto se violan flagrantemente, posteriormente determinaremos la naturaleza de los precios estimados y su regulación en la Ley de Comercio Exterior, la autoridad competente para determinarlos así como el procedimiento que se debe seguir para tal efecto y los medios de defensa que garantizan al importador el derecho a ofrecer las pruebas y alegatos que desvirtúen su procedibilidad, toda vez que tal y como quedará asentado hoy en día la emisión de los precios estimados se hace de manera arbitraria y negando al importador afectado el derecho de audiencia que consagra el artículo 14 constitucional.

## **CAPÍTULO I**

### **MEDIDAS DE REGULACIÓN Y RESTRICCIÓN AL COMERCIO EXTERIOR**

#### **1. DEFINICIÓN DE REGULACIÓN Y RESTRICCIÓN. DIFERENCIAS**

En el marco del comercio exterior mexicano se han venido utilizando de manera indistinta los términos regulación y restricción para hacer referencia a aquellas medidas que se han adoptado para regir las operaciones derivadas de la importación y exportación de mercancías al o del territorio nacional.

En este sentido es necesario establecer lo que debemos entender por cada uno de estos conceptos para así estar en la posibilidad de señalar sus semejanzas o diferencias y si las mismas pueden ser utilizadas como sinónimos.

Para Luis Cabeza García la regulación "es el conjunto de normas o reglas a que debe sujetarse una persona o cosa"<sup>1</sup>.

Gramaticalmente se entiende por regulación a todo aquello que esta ajustado, medido, arreglado a las acciones y modo de vivir.

Por lo que se refiere a la restricción el diccionario de la Lengua Española entiende por ésta a la acción y efecto de restringir, limitar o reducir, haciendo alusión de la misma manera a la limitación que se tiene en el suministro de productos de consumo debido a la escasez de los mismos.

En el ámbito del comercio exterior se entiende por restricción a la "herramienta legal mediante la cual el gobierno de un país establece limitaciones para la entrada y salida de mercancías, sujetándolas al cumplimiento de una determinada condición, considerada

---

<sup>1</sup> CABEZA GARCÍA, Luis Z. Regulaciones, Restricciones y Requisitos al Comercio Exterior en México. Ediciones Fiscales ISEF, México, 1998. P. 13

necesaria en función a la regulación de su mercado interno, para el caso de importaciones y de cuidado y control de imagen, calidad, normas y demás aspectos en lo que se refiere a las exportaciones”<sup>2</sup>.

Andrés Rodhe Ponce considera que la “regulación y restricción son sinónimos, porque si no lo fueran, el adjetivo no les abarcaría a ambos y, finalmente, porque no existen disposiciones legales que sólo se refieran a las regulaciones y otras que sólo abarquen a las restricciones:”<sup>3</sup>

De las consideraciones anteriores podemos determinar que si bien en la legislación mexicana se han venido utilizando como sinónimos toda vez que no se establece una diferencia entre ambos conceptos, gramatical y jurídicamente se trata de dos términos diferentes. Por un lado la regulación es una norma, una disposición legal que como su nombre lo indica va a regular, reglamentar diversas actividades que se susciten en el ámbito del comercio exterior en nuestro país; sin embargo es importante destacar que si bien no se cumple con ella este no es motivo para impedir la importación, exportación o tránsito de las mercancías sino que la única consecuencia en su caso sería una sanción, un ejemplo claro de ello lo es el certificado de origen cuya primordial función es que el importador goce de un trato arancelario preferencial o evadir el pago de una cuota compensatoria; sin embargo el hecho de no cumplir con éste trae como consecuencia el aplicar la tasa general y en su defecto el pago de la referida cuota.

En relación a la restricción significa limitar, obstaculizar, reducir que en términos del comercio exterior se va a traducir en todas aquellas medidas que están obligados a cumplir los importadores y en su caso los exportadores sin las cuales sería imposible llevar a cabo una operación de comercio exterior o bien en caso de incumplimiento traería diversas consecuencias jurídicas, tal es el caso por ejemplo de un permiso de la Secretaría de Salud sin el cual no se puede importar la mercancía y en caso de hacerlo la autoridad

---

<sup>2</sup> Idem. P. 17

<sup>3</sup> ROHDE PONCE, Andrés. Derecho Aduanero Mexicano. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000. P. 260

procedería a su embargo y al levantamiento del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

En este sentido es importante señalar que otra de las diferencias existentes entre las regulaciones y restricciones es que el incumplimiento de éstas últimas puede traer como consecuencia la cancelación de la patente del agente aduanal en términos del artículo 165 fracción II de la Ley Aduanera, lo que no sucede con las regulaciones donde la única sanción es la imposición de una multa y en su caso la retención de la mercancía pero no así su embargo.

Para concluir es conveniente mencionar que tanto la Ley Aduanera como la Ley de Comercio Exterior dan el mismo tratamiento a las regulaciones y restricciones, situación que podría justificarse por el hecho de que los obstáculos que encuentran las operaciones al comercio exterior están regulados por un Acuerdo, Decreto, Ley o Reglamento que en caso de incumplimiento va a restringir la importación.

## **2. MARCO JURÍDICO DE LAS REGULACIONES Y RESTRICCIONES AL COMERCIO EXTERIOR**

Debido a la necesidad por regular la entrada o salida de mercancías del territorio nacional se han venido dando diversas reformas a las disposiciones legales con la finalidad de que las regulaciones y restricciones arancelarias y no arancelarias se establezcan de tal manera que permitan su identificación y conocimiento por parte de los obligados a cumplirlas.

Al respecto y con el objeto de conocer las principales disposiciones que rigen la materia se realizará un estudio de las mismas.

## 2.1 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

En primer lugar y con el objeto de establecer la supremacía de la Constitución sobre cualquier disposición que rija la materia es importante hacer referencia al artículo 133 constitucional que dispone:

*“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión.”*

Aunado a lo anterior el artículo 73 fracción XXIX constitucional dispone:

*“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:*

*...*

*XXIX. Para establecer contribuciones:*

*1º Sobre el comercio exterior*

*...”*

En este sentido tenemos que cualquier disposición deberá emitirse de conformidad con nuestra Carta Magna siendo el Congreso de la Unión el único facultado para establecer las contribuciones al comercio exterior y por ende ninguna entidad federativa tiene facultad para expedir disposición o regulación alguna en la materia, de ahí que todas las disposiciones que rigen el comercio exterior en nuestro país sean de orden federal.

Otro de los preceptos y quizás el más importante que rigen la materia y que constituyen su fundamento es el artículo 131 constitucional que a la letra establece:

*“Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así*

*como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir por motivos de seguridad o de policia la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos cualquiera que sea su procedencia, pero sin que la misma Federación pueda establecer ni dictar en el Distrito Federal los impuestos y leyes que expresan la fracciones VI y VII del artículo 117. El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir la cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida."*

De lo transcrito se deduce que el Ejecutivo tiene la absoluta libertad de establecer toda clase de cambios y modificaciones a las actividades del comercio exterior, lo que ha traído sin embargo un sin número de aumentos, reducciones y requisitos para llevar a cabo cualquier operación que tenga por objeto la importación o salida de mercancías del territorio nacional o el tránsito por el mismo trayendo como consecuencia trabas en la operación.

Por otro lado, el artículo 31 fracción IV, indica como obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal, del Estado o Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, precepto que es igualmente aplicable en las operaciones de comercio exterior al estar obligadas las personas que intervienen en ellas a cumplir con los requisitos, restricciones y regulaciones arancelarias y no arancelarias a que haya lugar.

## 2.2 LEY DE COMERCIO EXTERIOR

Al encontrarse nuestro país en el contexto mundial del comercio tuvo la necesidad de armonizar su legislación reformando de esta manera el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos adicionándole un segundo párrafo por decreto publicado en el Diario Oficial el día 28 de marzo de 1951, en donde se estableció:

“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 y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito nacional, en beneficio del país. El propio ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”<sup>4</sup>

Con motivo de esta reforma el 13 de enero de 1986 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley reglamentaria del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos empezando desde entonces la regulación del comercio exterior en nuestro país. Posteriormente el 27 de julio de 1993 se publicó la Ley de Comercio Exterior que abrogó a la Ley que regía con anterioridad cuyo objeto primordial era “regular y promover el comercio exterior, incrementar la competitividad de la economía nacional, propiciar el uso eficiente de los recursos productivos del país, integrar adecuadamente la economía mexicana con la internacional y contribuir a la elevación del bienestar de la población.”<sup>5</sup> otorgando a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (ahora Secretaría de Economía) la competencia para llevar el control de las operaciones de importación y

---

<sup>4</sup> QUINTANA ADRIANO, Elvia. El Comercio Exterior de México. Marco jurídico, estructura y política. Porrúa, UNAM, México, 1989.

<sup>5</sup> WITKER, Jorge. Régimen jurídico del comercio exterior en México. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2000. p. 220



exportación, y a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las tareas de fiscalización y recaudación de las cargas fiscales que se generen con motivo de las operaciones.

En este sentido el Capítulo I del Título IV de la Ley en estudio regula lo referente a los aranceles y medidas de regulación y restricción no arancelarias del comercio exterior y, en cuanto hace a los primeros en su artículo 12 dispone que éstos son las cuotas de las tarifas de los impuestos generales de exportación e importación mismos que podrán ser *ad-valorem*, si se expresan en términos porcentuales del valor en aduana; *específicos*, cuando se expresen en términos monetarios por unidad de medida; y *mixtos*, cuando se trate de la combinación de los dos anteriores. A su vez, los aranceles pueden adoptar las siguientes modalidades: a) *Arancel cupo*.- cuando se establece un nivel arancelario para cierta cantidad o valor de mercancías importadas o exportadas, y una tasa diferente a las exportaciones o importaciones de esas mercancías que excedan dicho monto; b) *Arancel estacional*.- cuando se establecen niveles arancelarios distintos para diferentes periodos del año; c) Los que señale el Ejecutivo Federal.

En cuanto hace a las medidas de regulación no arancelarias la Ley de Comercio Exterior en sus artículos 15 y 16 señala cuáles son y los casos en los que se pueden establecer, predominando la premisa de que la autoridad no tiene facultades ilimitadas para establecerlas, sino que debe limitarse a los supuestos permitidos por la ley. De esta manera el artículo 15 señala como medidas de regulación no arancelarias a la exportación las siguientes:

a) Para asegurar el abasto de los productos destinados al consumo básico de la población y el abastecimiento de materias primas a los productores nacionales o para regular o controlar los recursos naturales no renovables, de conformidad con las necesidades del mercado interno y las condiciones del mercado internacional.

b) Conforme a lo dispuesto en tratados o convenios internacionales de los que México sea parte.

c) Cuando se trate de productos cuya comercialización esté sujeta a restricciones específicas.

d) Cuando se trate de preservar la fauna y la flora en peligro de extinción o de asegurar la conservación o aprovechamiento de especies.

Las medidas de regulación no arancelarias a la importación se establecen en los siguientes supuestos:

a) Cuando se requieran de modo temporal para corregir desequilibrios en la balanza de pagos, de acuerdo a los tratados o convenios internacionales de los que México sea parte.

b) Para regular la entrada de productos usados, de desecho o que carezcan de mercado sustancial en su país de origen o procedencia.

c) Conforme a lo dispuesto en tratados o convenios internacionales de que los que México sea parte.

d) Como respuesta a las restricciones a exportaciones mexicanas aplicadas unilateralmente por otros países.

e) Cuando sea necesario impedir la concurrencia al mercado interno de mercancías en condiciones que impliquen prácticas desleales de comercio internacional.

f) Cuando se trate de situaciones no previstas por las normas oficiales mexicanas en lo referente a seguridad nacional, salud pública, sanidad fitopecuaria o ecología.

Los requisitos que deben cumplir las regulaciones no arancelarias se encuentran contemplados en esta ley y son:

a) Establecerse a través de los acuerdos expedidos por la Secretaría de Economía, además las dependencias competentes deben publicar en el Diario Oficial de la Federación los procedimientos para su expedición y cumplimiento.

b) La Secretaría de Economía debe obtener previamente la opinión de la Comisión de Comercio Exterior salvo en aquellas situaciones de emergencia que puedan producir un daño de difícil reparación en caso de seguirse el procedimiento.

c) En todos los casos, las mercancías sujetas a las regulaciones no arancelarias se identificarán en términos de la fracción arancelaria y de la nomenclatura que les corresponda conforme a las tarifas de importación o exportación.

Finalmente esta ley regula lo que conocemos como prácticas desleales de comercio internacional, que ha dado nacimiento a la figura jurídica de la cuota compensatoria.

La acción necesaria para regular el comercio internacional y la función económica que desempeña la aduana como instrumento de esta acción, encuentran en esta ley todos los elementos y herramientas necesarias para hacer posible el control de permisos, cupos máximos, tipos de arancel, cuotas compensatorias, prohibiciones, restricciones y medidas extraordinarias que establezca la Secretaría de Economía, pero que debe aplicar la aduana.

### 2.3 LEY ADUANERA

La Ley Aduanera y su Reglamento fueron publicados en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995 y el 6 de junio de 1996, respectivamente, y constituyen el instrumento legal mediante el cual la Federación regula, controla y administra las actividades de comercio exterior en su parte operativa y práctica.

El propósito primordial de la ley es "la modernización de la estructura aduanal para hacer eficientes los mecanismos de promoción y fomento al comercio internacional"<sup>6</sup>. Dentro de sus objetivos fundamentales se encuentran:

---

<sup>6</sup> WITKER, Jorge. Op. Cit. P. 225

a) Proporcionar seguridad jurídica evitando la dispersión de la normatividad aduanera en diversos ordenamientos jurídicos.

b) Promover la inversión y las exportaciones.

c) Cumplir con compromisos internacionales incorporando normas que sean consistentes con los tratados comerciales internacionales suscritos por México, principalmente la Organización Mundial del Comercio.

Esta ley guarda un orden lógico que toma en cuenta la cronología de las operaciones de comercio exterior ante la aduana y así empieza por regular lo relativo a los medios de conducción de mercancías, continúa con las contribuciones, cuotas compensatorias y demás regulaciones y restricciones no arancelarias al comercio exterior definiendo cuáles son los principios para determinar los elementos de los impuestos generales de importación y exportación tales como los hechos gravados, contribuyentes y responsables, afectación de mercancías, base gravable y determinación y pago del impuesto, continúa con los regímenes aduaneros, las facultades del Poder Ejecutivo Federal y de las autoridades fiscales, las infracciones y sanciones, concluyendo con los agentes y apoderados aduanales y estableciendo finalmente el recurso de revocación como medio de defensa contra actos de las autoridades aduaneras siendo optativa su interposición antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Ahora bien, en relación a las regulaciones y restricciones no arancelarias el artículo 151 fracción II de la ley establece que procederá el embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten cuando se trate de mercancías de importación o exportación prohibida o sujetas a las regulaciones y restricciones no arancelarias y no se acredite su cumplimiento, sin acreditar el cumplimiento de las normas oficiales mexicanas o, en su caso, se omita el pago de cuotas compensatorias, configurándose la infracción señalada en el artículo 176 fracción II que contempla el hecho de introducir al país o extraer de él mercancías sin el permiso de las autoridades competentes o sin la firma electrónica en el pedimento que demuestre el descargo total o parcial del permiso antes de realizar los

trámites del despacho aduanero o sin cumplir cualesquiera otras regulaciones o restricciones no arancelarias emitidas conforme a la Ley de Comercio Exterior o los relativos a Normas Oficiales Mexicanas, excepto las de información comercial, compromisos internacionales, requerimientos de orden público o cualquiera otra regulación; infracción que se encuentra sancionada por el artículo 178 fracción IV con una multa del 70% al 100% del valor comercial de las mercancías.

Por otro lado y en términos del artículo 183-A las mercancías pasarán a ser propiedad del Fisco Federal cuando no se cumpla con las regulaciones y restricciones no arancelarias dentro de los treinta días siguientes a la notificación del acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera; sin embargo es importante aclarar que a pesar de esta disposición la autoridad no puede disponer de la mercancía sino hasta que se resuelva el litigio al que pudiera estar sujeta toda vez que en el supuesto de demostrar la ilegalidad del procedimiento la autoridad está en la obligación de devolver la mercancía objeto de embargo.

## 2.4 LEY DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN

Esta ley fue publicada en el Diario Oficial de la Federación del 18 de diciembre de 1995, siendo abrogada por la Ley del 18 de enero de 2002 la cual entró en vigor a partir del 1º de abril del mismo año; su objeto primordial es clasificar las mercancías y determinar el impuesto que corresponda a la operación de comercio exterior, se conocen comúnmente con el nombre de tarifas las cuales constan de dos partes fundamentales: las nomenclaturas y la columna impositiva correspondiente, así tenemos que de conformidad a la fracción arancelaria en que se clasifique la mercancía, será el impuesto ad-valorem y las regulaciones arancelarias y no arancelarias que debe cumplir.

Para una mayor precisión de lo que debemos entender por nomenclatura es importante señalar lo que considera el Dr. Jorge Witker como tal y así establece 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.<sup>7</sup> Una vez ubicados los productos en la nomenclatura, la aduana cobrará los tributos fiscales que correspondan por la importación o exportación de mercancías de procedencia nacional o extranjera que entran o salgan del territorio nacional, debiendo cumplirse además con las medidas de regulación y restricción al comercio exterior que correspondan.

Para una mayor precisión de la relación que guarda la Tarifa del Impuesto General de Importación y Exportación con el cumplimiento de las regulaciones y restricciones arancelarias y no arancelarias al comercio exterior procederé a dar un ejemplo:

## CLASIFICACIÓN

95	Juguetes, juegos y artículos para recreo deporte, sus partes y accesorios.
9503	Los demás juguetes, modelos reducidos a escala y modelos similares, para entretenimiento, incluso animados, rompecabezas
950349	Juguetes que representen animales o seres no humanos. Los demás
95034999	Los demás

FRACCIÓN	AD-VALOREM	UNIDAD	REGULACIONES Y RESTRICCIONES
9503.49.99	30% (3os. países)	Kilo	NOM-015/1-SCFI/SSA-1994 (etiquetado) Cuotas compensatorias Precios estimados: \$4.5 USD por kilo

---

<sup>7</sup> Idem. P. 234

### 3. REGULACIONES ARANCELARIAS

Dentro del comercio exterior mexicano existen dos figuras jurídicas que intervienen en la mayoría de las operaciones de importación o exportación: las regulaciones arancelarias y las regulaciones no arancelarias. En este apartado procederemos al estudio de las regulaciones arancelarias, su definición y clasificación.

#### 3.1 DEFINICIÓN

Las regulaciones arancelarias o barreras arancelarias como las denomina Jorge Witker "son los impuestos (aranceles) que deben pagar los importadores y exportadores en las aduanas de entrada y salida de las mercancías",<sup>8</sup> es decir, es la aplicación del arancel a la importación o exportación de mercancías; y así tenemos que arancel "es aquel que se aplica sobre una base generalmente de porcentaje al valor de aduana de las mercancías",<sup>9</sup> en otras palabras se entiende por arancel al "impuesto que se aplica en el comercio exterior para agregar valor al precio de las mercancías en el mercado receptor."<sup>10</sup>

De lo anterior podemos concluir que las regulaciones arancelarias son los impuestos que se deben pagar por la introducción o salida de mercancías del territorio nacional, de acuerdo a la tasa ad-valorem que señale la Tarifa del Impuesto General de Importación y Exportación (TIGIE).

#### 3.2 CLASIFICACIÓN

Regulaciones  
arancelarias

- Aranceles
- Certificado de origen
- Tratados de libre comercio<sup>11</sup>

<sup>8</sup> Idem. P. 285

<sup>9</sup> CABEZA GARCÍA, Luis Z. Op. Cit. P. 13

<sup>10</sup> Banco Nacional de Comercio Exterior. Guía Básica del Exportador. 8ª ed., México, 2000. P. 111

<sup>11</sup> CABEZA GARCÍA, Luis Z. Op. Cit. P. 61 y Banco Nacional de Comercio Exterior. Op. Cit. P. 110

## a) Aranceles

Desde un punto de vista técnico el arancel "es el instrumento legal mediante el cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público impone el cobro de determinados derechos a las mercancías de comercio exterior con el fin de regular la entrada y salida de éstas y también que la participación en el mercado nacional de las de importación, compitan sanamente con las nacionales, dentro del marco de la conservación de la industria nacional y del establecimiento de estrategias de participación en los mercados internacionales."<sup>12</sup>

Ahora bien, desde un punto de vista legal la Ley de Comercio Exterior en su artículo 12 señala que los aranceles son las cuotas de las tarifas de los impuestos generales de exportación e importación, los cuales podrán ser:

- I. *Ad-valorem*, cuando se expresen en términos porcentuales del valor en aduana de la mercancía,
- II. *Específicos*, cuando se expresen en términos monetarios por unidad de medida.  
Ejemplo: \$1 USD por metro; \$.50 USD por kilogramo; y
- III. *Mixtos*, cuando se trate de la combinación de los dos anteriores.

En este mismo sentido según el tipo de operación comercial los aranceles pueden ser de exportación o de importación, y según el país de que se trate pueden ser de tres tipos:

1. *General*, que es el que se aplica a todas las mercancías originarias de los países miembros de la Organización Mundial del Comercio.

2. *Preferente*, el cual es producto de un convenio o tratado de tipo comercial entre los países miembros, siendo el certificado de origen el documento que permite la reducción del pago del arancel.

---

<sup>12</sup> CABEZA GARCÍA, Luis Z. Op. Cit. P. 13



3. *Diferencial*, se aplica para sancionar determinadas mercancías que circulen en el mercado con manipulaciones de precios u otras anomalías; sin embargo en nuestro país este tipo de arancel no opera.

Al respecto, la Tarifa del Impuesto General de Importación y Exportación determina la forma en que debe clasificarse una mercancía para su internación o salida al o del territorio nacional, la unidad de medida, las regulaciones y restricciones no arancelarias a que está sujeta y el ad-valorem correspondiente.

#### b) Certificado de origen

"El Certificado de Origen es un documento mediante el cual se demuestra el origen de las mercancías, y por lo general se presenta para demostrar el mismo en función al derecho de hacerse acreedor a un determinado arancel de tipo preferencial."<sup>13</sup>

La Ley Aduanera en su artículo 36, fracción I, inciso d) señala que quienes importen mercancías están obligados a presentar el documento con base en el cual se determine la procedencia y el origen de las mercancías para efectos de la aplicación de preferencias arancelarias, cuotas compensatorias, cupos, marcado de país de origen y otras medidas que al efecto se establezcan, de conformidad con las disposiciones aplicables.

De lo anterior tenemos que si un importador desea que se le aplique una preferencia arancelaria debe anexar a su pedimento el certificado de origen que demuestre como su nombre lo indica el origen de las mercancías y así podersele aplicar trato arancelario preferencial; por ejemplo si se van a importar juguetes clasificados dentro de la fracción arancelaria 9503.49.99 originarios de la Unión Europea se debe acompañar al pedimento con el Certificado de Origen EUR1 para aplicar la tasa ad-valorem preferencial del 10% porque de lo contrario se aplicaría la tasa general que señala la Tarifa del Impuesto General de Importación, es decir, del 30%.

<sup>13</sup> CABEZA GARCÍA, Luis Z. Op. Cit. P. 85

Uno de los aspectos que debemos tomar en cuenta para determinar el origen de las mercancías y que es de vital importancia son las reglas de origen las cuales nos permitirán identificar a las mercancías susceptibles de recibir trato arancelario preferencial en el marco de un tratado comercial, además que aseguran que las preferencias se otorguen sólo a los bienes producidos en los países miembros del tratado de que se trate y no a los elaborados en otros países. En este sentido tenemos que los principales criterios que se siguen para determinar el origen de un bien son:

a) *Totalmente originario*: que el bien se obtenga en su totalidad o se produzca en el territorio de uno o más países partes del tratado.

b) *Salto arancelario*: se da este supuesto cuando los materiales con los que se fabrica un bien son importados de otro país fuera del mismo tratado y tienen una clasificación arancelaria distinta al producto que se va a exportar. El salto significa que el producto ha sufrido una transformación por la cual su naturaleza arancelaria ha cambiado. En este supuesto es importante tomar en cuenta el criterio de minimis por el cual un producto se considera originario cuando el valor de los insumos no originarios que se le incorporen representen menos del 7% del valor total del producto y no se trate de productos agropecuarios.

c) *Valor del contenido regional*: éste permite al exportador determinar el valor de los insumos que se incorporaron de la región en el producto final de exportación, y determinar si el bien puede considerarse como regional y por lo tanto aplicársele trato preferencial.

De lo anterior podemos concluir que el certificado en relación con las reglas de origen permite aplicar trato arancelario preferencial a las mercancías que se importen al territorio nacional; sin embargo desde mi punto de vista esta medida no puede ser considerada plenamente como una restricción arancelaria sino mas bien como una

regulación toda vez que se puede importar aunque no se presente el documento que demuestre el origen de las mercancías el inconveniente sería no gozar de la preferencia y en su caso pagar la cuota compensatoria correspondiente; en otras palabras, el certificado de origen es el documento mediante el cual se va a desvirtuar la cuota compensatoria pero sin considerarse por ese hecho como una medida de restricción al comercio exterior.

### c) Tratados de Libre Comercio

Con la finalidad de ampliar su participación en el comercio internacional nuestro país ha suscrito diversos tratados comerciales con Canadá, Estados Unidos, Colombia, Venezuela, Bolivia, Costa Rica, Nicaragua, Chile, el Salvador, Guatemala y Honduras, Israel, la Unión Europea y la Asociación Europea de Libre Comercio, los cuales implican una serie de adecuaciones, obligaciones, responsabilidades, puesto que toda apertura comercial implica no solamente oportunidades de desarrollo sino también riesgos que se tienen que asumir en un contexto de libre comercio, pues su implementación puede dar origen a diversas irregularidades y malos usos por parte de los distintos actores del comercio exterior, perjudicando con esto los objetivos y alcances de dichos Tratados.

En este contexto es importante destacar que los Tratados Comerciales tienen entre otras finalidades que los productos que califiquen como originarios gocen de un trato arancelario preferencial, de ahí que al igual que el certificado de origen, los Tratados sean considerados más como regulaciones y no así como restricciones de acuerdo a la diferenciación que se hizo en el principio de éste capítulo.

## **4. REGULACIONES Y RESTRICCIONES NO ARANCELARIAS**

A continuación y con el objeto de establecer las medidas que se imponen en el comercio exterior diversas a las arancelarias y que son necesarias para realizar las operaciones de importación, procederemos al estudio de cada una de ellas.

## 4.1 DEFINICIÓN

“Las regulaciones no arancelarias son las medidas establecidas por los gobiernos para controlar el flujo de mercancías entre los países, sea para proteger la planta productiva y las economías nacionales o sea para preservar los bienes de cada país en lo que respecta a medio ambiente, sanidad animal y vegetal, o para asegurar a los consumidores la buena calidad de las mercancías que están adquiriendo o darles a conocer las características de la misma.”<sup>14</sup>

El Acuerdo sobre el Sistema Global de Preferencias Comerciales entre Países en Desarrollo adoptado en Belgrado y publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 21 de julio de 1989, definía a las medidas no arancelarias como “toda medida, reglamento o práctica, con excepción de los derechos arancelarios o de las medidas paraarancelarias, cuyo efecto sea restringir las importaciones o introducir una distorsión importante en el comercio...”<sup>15</sup>

Cabeza García establece que se debe entender por regulación no arancelaria a “todas aquellas medidas de control que establecen los países para regular o filtrar la entrada de las mercancías, obedeciendo a un interés de tipo restrictivo en atención al origen, tipo, clase, calidad, riesgos o cantidad de éstas.”<sup>16</sup>

De lo anterior podemos concluir que en términos de la Ley de Comercio Exterior, toda restricción no arancelaria es la medida establecida por cada país diferente a los aranceles que tiene como objeto regular o restringir cualquier operación de comercio exterior protegiendo diversos sectores tales como: la economía nacional, el medio ambiente, la sanidad animal o vegetal, etc.

---

<sup>14</sup> Banco Nacional de Comercio Exterior. Op. Cit. P. 171

<sup>15</sup> RODHE PONCE, Andres. Op. Cit. P. 279

<sup>16</sup> CABEZA GARCÍA, Luis Z. Op. Cit. P. 14

## 4.2 CLASIFICACIÓN

Debido a que existe un sinnúmero de restricciones no arancelarias, en este apartado procederemos al estudio de las que tienen mayor incidencia en las operaciones de importación o exportación en nuestro país, y así tenemos que éstas se pueden clasificar en dos rubros: 1) cuantitativas<sup>17</sup> y, 2) cualitativas.



<sup>17</sup> Clasificación asentada en la Guía Básica del Exportador editada por el Banco Nacional de Comercio Exterior. P. 172, así como el autor Luis Cabeza García en su obra Regulaciones, Restricciones y Requisitos al Comercio Exterior en México, p. 61.

#### 4.2.1 Restricciones no arancelarias cuantitativas

Son las que establecen por el Estado "para limitar la cantidad, valor o volumen de las mercancías que permitirá importar o exportar, sin atender a sus cuestiones de calidad, salubridad o seguridad, sino sólo al número de ellas."<sup>18</sup>

##### a) Permisos de exportación e importación

"El permiso previo de importación o exportación de mercancías es la resolución por medio de la cual la autoridad administrativa faculta a determinada persona física o moral, pública o privada, para que pueda llevar a cabo la introducción al territorio nacional o la exportación del mismo de ciertas mercancías a las que previamente se sujetó a ese requisito."<sup>19</sup>

El Reglamento de la Ley de Comercio Exterior en su artículo 15, fracción I, establece lo que se entiende por permiso de importación y exportación, y así dispone:

*"Artículo 15. Para efectos de este Reglamento, se entiende por:*

*I. Permiso previo de exportación o importación, el instrumento expedido por la Secretaría para realizar la entrada o salida de mercancías al o del territorio nacional... "*

Por otro lado el Glosario en materia aduanera publicado en la página electrónica [www.aduanas.sat.gob.mx](http://www.aduanas.sat.gob.mx) define al permiso previo como el "instrumento utilizado por la Secretaría de Economía en la importación y exportación de bienes sensibles, cuyo objeto es proteger a la industria nacional, sostener la seguridad nacional y la salud de la población, así como controlar la explotación de los recursos naturales y preservar la flora y la fauna, regulando la entrada de mercancía."

<sup>18</sup> ROJIDE PONCE, Andrés. Op. Cit. P. 333

<sup>19</sup> Idem. P. 361

De lo anterior se desprende que el permiso previo tiene como finalidad restringir la importación o exportación de ciertas mercancías, por razones de seguridad nacional, sanitarias, protección de la planta productiva, etc. y dentro de los bienes sujetos a este requisito se encuentran, entre otros: productos petroquímicos, maquinaria usada, vehículos, computadoras, armas y llantas usadas.

En cuanto a su regulación la Ley de Comercio Exterior en sus artículos 15 y 16 hace referencia a los supuestos en que se podrán establecer regulaciones y restricciones no arancelarias a la exportación y a la importación, dentro de los cuales se encuentra el permiso previo; sin embargo no se utilizará el mismo cuando se trate de impedir o desalentar las importaciones de mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional o cuando se quiera restringir la exportación, importación, circulación o tránsito de mercancías con el fin de cumplir con las disposiciones en materia de normas oficiales mexicanas (art. 22 Ley de Comercio Exterior).

Este permiso deberá tramitarse ante la Secretaría de Economía a través del formato que la misma publique en el Diario Oficial de la Federación debiendo señalar el nombre o razón social y giro principal del solicitante, el régimen que se solicita, la fracción arancelaria y la descripción detallada de la mercancía, la cantidad y el valor solicitado, el país de origen o procedencia y finalmente las especificaciones técnicas de la mercancía. Dicha solicitud será resuelta por la Secretaría en un término de quince días y especificará el nombre del beneficiario, el régimen, la fracción arancelaria, la descripción de la mercancía, así como el valor y cantidad que se autorice importar o exportar, y el periodo de vigencia.

Es importante destacar que una de las características principales de estos permisos es que son *intransferibles*, es decir, los derechos y obligaciones que de ellos derivan no se pueden ceder ya sea de manera onerosa o gratuita, ni por actos entre vivos ni por causa de muerte, el único que puede hacer uso de esos permisos es su titular ya que es el que tiene interés jurídico para la importación o exportación de las mercancías de que se trate. En

cuanto a los tipos de permiso éste puede ser de importación definitiva o temporal, exportación definitiva o temporal, con excepción del depósito fiscal donde las mercancías se almacenan de manera transitoria con la finalidad de destinarlas posteriormente a un régimen temporal o definitivo en cuyo caso al hacer la extracción de las mercancías se presentará el permiso correspondiente; sin embargo es importante hacer la aclaración que aunque las mercancías vayan a destinarse al régimen de depósito fiscal se debe cumplir con anterioridad al mismo con todas las regulaciones y restricciones no arancelarias a que haya lugar; lo mismo sucede con el régimen de tránsito en virtud del cual la mercancía se traslada de una aduana a otra en la cual se llevará a cabo el despacho para destinar las mercancías a un régimen de importación o exportación, debiéndose cumplir con las regulaciones y restricciones no arancelarias que procedan de conformidad con el régimen de que se trate.

Por otro lado cabe mencionar que los datos de los permisos son definitivos y en caso de que se requiera modificar alguno de ellos se deberá obtener una resolución de modificación de la Secretaría de Economía; sin embargo es importante destacar que no todos los datos son modificables únicamente pueden serlo el valor, el país de procedencia o destino, y la descripción de la mercancía sin que se altere su naturaleza; en el caso de que se quieran cambiar el régimen, el producto por otro de naturaleza diferente o la fracción arancelaria, se deberá tramitar un permiso nuevo.

Dentro de los criterios que toma en cuenta la autoridad para otorgar el permiso se encuentra el tipo de mercancía, y así tenemos que las importaciones de mercancías usadas o reconstruidas se sujetan a permiso previo por sus condiciones de uso, baja calidad, poco tiempo de haber sido fabricadas y sus precios bajos ya que desplazarían fácilmente a los productos nacionales, dentro de estas mercancías se encuentran la maquinaria y el equipo industrial, vehículos de transporte, computadoras, etc. En este mismo sentido las mercancías de comercio prohibido están sujetas al permiso de importación o exportación por tratarse de mercancías cuyo comercio está restringido como es el caso de los animales y



especies en peligro de extinción, sustancias psicotrópicas o armas; sin embargo en estos supuestos por lo general la autoridad niega la solicitud de permiso.

Finalmente cabe destacar que cuando la Tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación y Exportación sufre una modificación creando o reformando fracciones arancelarias produce la reclasificación de las mercancías en cuyo caso al cambiar la fracción arancelaria la mercancía que estaba sujeta a permiso previo, puede no estarlo con esa modificación, ya que todo importador o exportador está sujeto a las regulaciones y restricciones no arancelarias de la fracción en la que se clasifique la mercancía.

## b) Cupos

El cupo es "el monto de una mercancía que podrá ser exportado o importado, ya sea máximo o dentro de un arancel-cupo."<sup>20</sup>

Así, entendemos por cupo a la cantidad, volumen o valor total de mercancías que pueden ser importadas o exportadas dándose la posibilidad de otorgar una preferencia arancelaria en cuyo caso estamos ante un arancel-cupo; por lo tanto si la Secretaría establece un cupo de fresas por ejemplo de 100,000 toneladas únicamente se podrá importar esa cantidad y no más ya que lo que se busca es proteger la producción nacional. Por otro lado, la asignación de los cupos se puede hacer mediante licitación pública, de acuerdo a lo que determinen los tratados o convenios internacionales de los que México es parte, o bien mediante procedimientos administrativos que no constituyan obstáculos al comercio.

El artículo 26 del Reglamento de la Ley de Comercio Exterior dispone que las resoluciones por medio de las cuales se establezcan los cupos entrarán en vigor veinte días después de su publicación en el Diario Oficial de la Federación y en éstas se debe hacer referencia a los siguientes datos: 1) el producto sujeto al cupo de que se trate; 2) la

---

<sup>20</sup> WITKER, Jorge. Op. Cit. P. 291

cantidad, volumen o valor del cupo; 3) el periodo de vigencia del cupo; y 4) el procedimiento de asignación y los requisitos que deben cubrir los interesados.

Una vez realizado el acto de adjudicación ya sea mediante licitación pública o por asignación directa, la Secretaría de Economía expedirá un certificado donde señalará el régimen (de importación o exportación), el nombre del beneficiario, la descripción del cupo, el monto que ampara el certificado y su periodo de vigencia; dicho certificado se deberá expedir dentro de los cinco días posteriores a la publicación de los resultados en caso de licitación pública; y dentro de los siete días posteriores a la fecha en que se hayan aportado los elementos requeridos en caso de asignación directa.

A diferencia de los permisos de importación o exportación, los cupos otorgados por licitación pública son nominativos y transferibles lo que quiere decir que los derechos derivados del mismo pueden pasar a otra persona misma que deberá informar por escrito a la Secretaría de Economía de su interés por obtener la titularidad solicitándole la expedición de un certificado nuevo.

### c) Precios estimados

Los precios estimados "son el valor mínimo de una mercancía, sobre el que deben ser calculadas las contribuciones al comercio exterior y se establecen con la finalidad de evitar la evasión de impuestos"<sup>21</sup>

Por ser éste el objeto central de nuestro trabajo realizaremos un estudio más profundo en un capítulo posterior.

---

<sup>21</sup> Banco Mexicano del Comercio Exterior. Op. Cit. P 173

#### d) Cuotas compensatorias

“La cuota compensatoria es el derecho aplicable a ciertos productos originarios de determinado o determinados países, para compensar el monto de la subvención concedida a la producción o exportación de esos productos.”<sup>22</sup>

La Ley de Comercio Exterior en su artículo 3º, fracción III define a las cuotas compensatorias como “aquellas que se aplican a las mercancías importadas en condiciones de discriminación de precios o de subvención en su país de origen, conforme a lo establecido en la presente ley”, estableciendo además en su artículo 63 que las cuotas compensatorias serán consideradas como aprovechamientos en términos del artículo 3º del Código Fiscal de la Federación.

Estas medidas son aplicadas por un gobierno cuando otro otorga a sus productores un subsidio para ayudarlos a elevar la competitividad de sus bienes en los mercados de exportación (subvenciones); o bien cuando se exportan mercancías a precios más bajos que su valor normal (dumping), en este sentido el artículo 28 de la Ley de Comercio Exterior establece al respecto lo siguiente:

*“Artículo 28. Se consideran prácticas desleales de comercio internacional la importación de mercancías en condiciones de discriminación de precios u objeto de subvenciones en su país de origen o procedencia, que causen o amenacen causar un daño a la producción nacional. Las personas físicas o morales que importen mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional están obligadas a pagar una cuota compensatoria conforme a lo dispuesto en esta Ley.”*

---

<sup>22</sup> Idem. P. 282

Así tenemos que si un país introduce mercancías originarias o procedentes de cualquier país en el mercado de otro a un precio inferior a su valor normal causando daño o amenaza de daño a la producción nacional de productos idénticos o similares estaremos ante una práctica desleal. Lo mismo sucede en el caso de que un gobierno apoye a productores nacionales que exporten productos a mercados externos a precios que dañen a productores de bienes idénticos o similares, en cuyo caso estamos ante una subvención o subsidio.

Cualquiera que sea la forma en que se esté ante una práctica desleal, nuestro sistema jurídico ha adoptado la figura de la cuota compensatoria para contrarrestar los daños que se causen, por lo tanto si una mercancía entra al país en condiciones de prácticas desleales deberá pagar la cuota compensatoria que corresponda de acuerdo a la resolución que emita la Secretaría de Economía misma que publicará en el Diario Oficial de la Federación y que se establece en términos porcentuales.

En este orden de ideas podemos considerar a la cuota compensatoria como una regulación no arancelaria que es aplicada por la autoridad para regular el comercio exterior de mercancías en función a un propósito específico y atendiendo a ciertas condiciones de mercado que se presentan, es decir, en el momento en que se esté importando a un precio menor al valor normal o cuando se tenga conocimiento de que un país está otorgando a los productores una subvención, se aplicará la cuota compensatoria que corresponda con la finalidad de proteger la producción nacional.

En este sentido es importante señalar que si bien la doctrina clasifica a la cuota compensatoria como una regulación no arancelaria de tipo cuantitativo, desde mi punto de vista ésta no puede tener tal carácter en virtud de que no limita la cantidad o el volumen de la mercancía objeto de importación toda vez que se puede introducir al país la mercancía que se desee siempre y cuando se acredite el origen o bien se realice el pago de la cuota compensatoria correspondiente.

## 4.2.2 Restricciones no arancelarias cualitativas

### a) Normas Oficiales Mexicanas

Estas normas tienen como objeto establecer las características y especificaciones de los productos y procesos que puedan constituir un riesgo para la seguridad de las personas o dañar la salud humana, animal, vegetal o el medio ambiente y la ecología. Encuentran su fundamento en la Ley Federal de Metrología y Normalización la cual dispone en su artículo 44 su proceso de creación siendo éste el siguiente:

1. La presentación de un anteproyecto por parte de la autoridad ante los Comités Consultivos Nacionales de Normalización.
2. La publicación del proyecto en el Diario Oficial de la Federación.
3. La apertura de un plazo para que todo interesado pueda presentar sus proyectos.
4. El estudio de los comentarios recibidos.
5. La publicación en el Diario Oficial de los comentarios y sus respuestas.
6. La aprobación de la NOM por parte del Comité Consultivo Nacional.
7. La expedición de dicha NOM.
8. Su publicación en el Diario Oficial.

Siempre que una dependencia quiera regular las especificaciones de elaboración, fabricación o presentación de una mercancía que pueda producir o amenazar producir un riesgo a la seguridad de las personas, dañar a la salud humana, animal, vegetal, al medio ambiente o se quiera preservar los recursos naturales, lo deberá hacer a través de una Norma Oficial Mexicana misma que deberá contener los siguientes datos:

1. Características y especificaciones que deben reunir las mercancías, los productos y sus insumos.
2. Características y especificaciones de sus envases y embalajes.
3. Nomenclatura, abreviaturas y símbolos en el lenguaje comercial

4. Descripción de emblemas y símbolos.
5. Determinación de información comercial, sanitaria, ecológica, de calidad, etc.
6. Denominación de origen para productos del país.

Es importante señalar que para que una autoridad pueda exigir el cumplimiento de las Normas Oficiales Mexicanas en el momento de la importación o exportación de mercancías deben cumplirse con las disposiciones a que hace referencia el artículo 26 de la Ley de Comercio Exterior siendo éstas las siguientes:

1. Todos los productos de importación similares a los nacionales obligados a cumplir con cierta Norma Oficial Mexicana deberán cumplir de la misma manera las especificaciones establecidas en la norma.

2. No podrán establecerse disposiciones de normalización a los productos diferentes de las Normas Oficiales Mexicanas.

3. Las mercancías sujetas a Norma Oficial Mexicana se identificarán en términos de la fracción arancelaria y nomenclatura que les corresponda.

4. La Secretaría de Economía determinará las Normas Oficiales Mexicanas que se deban cumplir en la entrada de mercancías al país, determinación que se someterá previamente a la opinión de la comisión y se publicará en el Diario Oficial de la Federación.

Ahora bien, en cuanto hace a su regulación con fecha 27 de marzo de 2002 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el *"Acuerdo que identifica las fracciones arancelarias de la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación en las que se clasifican las mercancías sujetas al cumplimiento de las normas oficiales mexicanas en el punto de su entrada al país, y en el de su salida"* abrogando el acuerdo de fecha 2 de junio de 1997.

Por lo que se refiere al cumplimiento de las normas oficiales ordinarias, así como las de emergencia, éste puede acreditarse mediante la presentación del Certificado NOM expedido por aquellas instituciones de certificación debidamente acreditadas ante la Dirección General de Normas dependiente de la Secretaría de Economía, dentro de estos certificados se encuentra el ANCE, acreditado para certificar productos eléctricos y gas; NYCE, para productos electrónicos y llantas; y la Dirección General de Normas en el caso de normas competencia de la Secretaría de Economía cuando en la rama o sector no exista organismo de certificación acreditado.

En relación a las normas de información comercial su cumplimiento se da de manera autoaplicativa y para tener seguridad sobre el mismo existen unidades de verificación de información comercial que emiten constancias sobre la legalidad de las etiquetas, envases, garantías, instructivos, etc., o bien dictámenes de cumplimiento cuando la verificación se hace a productos ingresados al país bajo esta opción y se encuentran en almacenes generales de depósito o bodegas particulares de importadores. Estas normas inciden en la mayoría de las mercancías que se exportan o importan principalmente si están destinadas para su venta al consumidor final, consisten en establecer las características de la mercancía manifestadas en una etiqueta adherida al producto, misma que debe contener los siguientes datos: nombre comercial del producto, país de origen, nombre y dirección del productor, exportador, importador, distribuidor, cantidad, ingredientes, características, marca, instrucciones de uso y almacenamiento, etc.

De acuerdo al producto de que se trate y al mercado al que se va a destinar va a ser la norma de etiquetado con la que se deba de cumplir; así tenemos que los requisitos de etiquetado para materias textiles o prendas de vestir son diferentes de las que se aplican a alimentos procesados y envasados. Por ejemplo, de conformidad con la NOM-004-SCFI-1994 "*Información comercial-Etiquetado de productos textiles, prendas de vestir y sus accesorios*" el etiquetado debe cumplir con la siguiente información:

- ⊗ Marca comercial
- ⊗ Descripción de insumos
- ⊗ Talla
- ⊗ Instrucciones de cuidado
- ⊗ País de origen
- ⊗ Datos del importador o del fabricante.

Por otro lado la NOM-20-SCFI-1997 "*Información comercial-Etiquetado de cueros y pieles curtidas naturales y materiales sintéticos o ratificales con esa apariencia, calzado, marroquinería, así como los productos elaborados con dichos materiales*", establece la información comercial de productos terminados siendo ésta:

- ⊗ Nombre, denominación o razón social completo o abreviado del fabricante nacional o importador o su marca registrada.
- ⊗ La leyenda "Hecho en México", o bien el nombre del país de origen.
- ⊗ Definición genérica o específica de los materiales y opcionalmente su acabado.

En el caso de los alimentos procesados y envasados, éstos deben contener una etiqueta en la que se debe incluir la información sobre los aspectos nutricionales.

Finalmente es importante tomar en cuenta que la información debe presentarse en el idioma del país importador, con un tamaño de letra proporcional a las dimensiones de la etiqueta para que el consumidor la pueda leer con facilidad en condiciones normales de compra.

A manera de ejemplo la Tarifa del Impuesto General de Importación establece que la mercancía clasificada en la fracción arancelaria 1901.11.01 consistente en "preparaciones a base de cereales, harina, almidón, fécula o leche, productos de pastelería con un contenido de sólidos lácteos superior al 10% en peso", deberá cumplir con la Norma Oficial Mexicana NOM-051-SCFI-1994-"*Especificaciones generales de etiquetado para alimentos y bebidas no alcohólicas preenvasados*"; por lo que el importador está obligado a cumplir con el



etiquetado al momento de la entrada de las mercancías a territorio nacional y en caso de no hacerlo la autoridad aduanera en términos del artículo 158 de la ley de la materia procederá a retenerlas otorgándole la posibilidad de cumplir con el etiquetado en el plazo de 10 días hábiles siguientes a la notificación de la retención sin que para ello proceda el embargo precautorio de las mercancías en términos del artículo 151 como anteriormente sucedía en virtud de que con las reformas a la Ley Aduanera del 1º de enero de 2002 se establece en su artículo 184, fracción XIV la infracción relativa a la omisión o presentación de datos inexactos en las normas de información comercial, sancionando dicha conducta con una multa del 2% al 10 % del valor comercial de la mercancía.

#### b) Restricciones Sanitarias y Fitosanitarias

Las medidas sanitarias (mercancías provenientes del reino animal) y fitosanitarias (productos derivados del reino vegetal) son aquellas establecidas con la finalidad de cubrir principalmente productos agropecuarios y pesqueros, frescos o procesados, buscando proteger la introducción y propagación de plagas y enfermedades en animales y plantas; así como la presencia de aditivos contaminantes, toxinas y organismos causantes de enfermedades, que no existen en el territorio del país que impone la medida.

Los aspectos básicos que cubren las medidas sanitarias son:

⊕ Proceso de producción: en este aspecto se pueden establecer normas sanitarias a los métodos o procesos de producción de un producto, mismas que están contenidas en lo que se denomina Buenas Prácticas de Manufactura cuyo objetivo es elaborar un producto alimenticio que no represente riesgo para la salud del consumidor, vigilando desde la limpieza e higiene personal de los trabajadores que están en contacto con el alimento, el equipo y los utensilios empleados en la siembra, cosecha, selección y empaque del producto.

⊗ **Uso de pesticidas y fertilizantes:** con esta regulación lo que se busca es establecer niveles máximos permitidos de residuos de plaguicidas y fertilizantes en los productos alimenticios, frescos o procesados.

⊗ **Pruebas de laboratorio:** son los métodos de análisis mediante los cuales se detecta el contenido de sustancias tóxicas y residuos en los alimentos.

⊗ **Inspecciones:** se dan para verificar el cumplimiento de las regulaciones sanitarias y fitosanitarias.

⊗ **Certificaciones sanitarias:** para comprobar que se ha cumplido con estas regulaciones la autoridad competente emite un certificado que demuestra su cumplimiento.

⊗ **Regímenes de cuarentena:** son los tratamientos establecidos para eliminar plagas y ubicar al producto de importación en una zona denominada área de cuarentena hasta que esté libre de plaga.

⊗ **Determinación de zonas libres de plagas y enfermedades:** "es la calificación que otorga la autoridad sanitaria del país importador a las zonas productoras de un país exportador cuando se considera que están libres de plagas y enfermedades. Por lo tanto, permite la importación de bienes producidos sólo en esas zonas."<sup>23</sup>

En cuanto a la vigencia de los permisos sanitarios, la Ley General de Salud en sus artículos 370 y 372 establece que se otorgarán por tiempo indefinido y las que se hayan otorgado por tiempo determinado serán prorrogables en cuyo caso la prórroga deberá solicitarse durante la vigencia de la autorización; sin embargo, la autoridad competente puede cancelar la autorización de los productos importados cuando incumplan con las normas obligatorias de observancia general aplicables a dichos productos.

Finalmente es importante hacer mención al momento en que se debe cumplir con las autorizaciones sanitarias que es previo al despacho aduanero, anexando al pedimento los documentos que las acrediten, salvo en los casos de descargos parciales donde se deben anexar copias de los mismos y mostrar los originales cuando las autoridades los requieran en el reconocimiento aduanero.

---

<sup>23</sup> Idem. P. 180

### c) Mercado de país de origen

La Ley de Comercio Exterior en su artículo 25 dispone que la Secretaría de Economía puede exigir que una mercancía importada al territorio nacional ostente un marcado de país de origen en donde se indique el nombre de dicho país.

En este mismo sentido el anexo 311 del Tratado de Libre Comercio con América del Norte dispone que cada país parte podrá exigir que un bien ostente una marca de país de origen que indique el nombre de éste al comprador final del bien, la cual podrá estar en inglés, español o francés; además, para cumplir con estos fines se establece que las partes que exijan una marca de país de origen deben reducir todas las dificultades que se puedan presentar.

Es así como del estudio que hemos realizado de las medidas de regulación y restricción al comercio exterior, que estamos en posibilidad de determinar que los precios estimados gozan de esa naturaleza jurídica y por lo tanto su regulación debe establecerse en la Ley de Comercio Exterior, situación que quedará debidamente acreditada en el desarrollo de este trabajo.

## **CAPÍTULO II**

### **LOS PRECIOS ESTIMADOS**

#### **I. ANTECEDENTES**

El primer intento por regular los precios estimados se dio a través de la Ley Aduanera publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de Diciembre de 1981 la cual disponía en su artículo 48 que la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, escuchando a la Secretaría de Hacienda podía fijar y modificar los *precios oficiales* de las mercancías de importación, estableciéndose que éstos se fijarían en casos de importaciones que pudieran ocasionar perjuicios a la industria o a la economía nacional, constituyendo en este supuesto la base mínima del impuesto general de importación. En este mismo sentido dichos precios fueron utilizados como mecanismo preventivo de las prácticas desleales de comercio internacional toda vez que la Ley de Comercio Exterior únicamente establecía medidas correctivas y no preventivas, y así el artículo 4º de la Ley del Impuesto General de Importación, establecía que en prácticas desleales de comercio que causaran o amenazaran causar perjuicio a la economía nacional, se fijarían precios oficiales, los cuales tendrían una vigencia de 90 días naturales.

El uso de los precios oficiales como medida antidumping perduró hasta 1987 cuando la nueva Ley de Comercio Exterior creó lo que conocemos como cuotas compensatorias.

Por otro lado, en 1985 México inició su proceso de adhesión al Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) mismo que disponía en su artículo VII, punto 2, inciso a) lo siguiente:

*"El aforo de las mercancías importadas deberán basarse en el valor real de la mercancía importada a la que se le 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."*<sup>24</sup>

Ante estas circunstancias nuestro país se comprometió a eliminar los precios oficiales a partir de 1988 y a tomar como base gravable del impuesto general de importación el valor en aduana de las mercancías.

Con la finalidad de armonizar las disposiciones nacionales con las del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, mismo que establece los métodos de valoración de las mercancías, nuestro país estableció los precios estimados con la reforma de julio de 1993 a los artículos 25, 29 y 116 fracción XIII de la Ley Aduanera vigente consignando la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para establecer estos precios así como la obligación de anexar al pedimento la garantía correspondiente determinando que en caso de haber cumplido con la misma se debía entregar la mercancía.

En cuanto a las disposiciones que han regulado los precios estimados se tiene la "Resolución que establece los precios estimados de mercancías objeto de subvaluación para efectos de que los importadores garanticen la posible diferencia de contribuciones entre los citados precios y los valores declarados por el importador" publicada en el Diario Oficial de la Federación de 4 de agosto de 1993; esta resolución fue abrogada por la "Resolución que establece el mecanismo para garantizar el posible pago de contribuciones en los casos de subvaluación de mercancías de importación" publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 16 de noviembre de 1993 la cual suprimió el término de precios estimados, siguiendo en vigor el anexo en el que se contenían las mercancías y sus precios estimados. La tercer resolución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de febrero de 1994, en vigor, se denomina "Resolución que establece el mecanismo para

---

<sup>24</sup> GUNTER MAERKER. Valoración Aduanera. Edit. GUMA, México, 1996. p. 29

garantizar el pago de contribuciones de mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”, suprimiendo los términos “posible” y “subvaluación” utilizados en las resoluciones anteriores.

En la actualidad los preceptos de la Ley Aduanera que regulan los precios estimados son: 36, fracción 1, inciso e), 43, 84-A, 86-A, 144 fracción XIII y 158.

## 2. CONCEPTO

Con la finalidad de estar en la posibilidad de establecer lo que debemos entender por precio estimado primero analizaremos cada uno de los conceptos que lo integran de manera individual para luego llegar a su definición conjunta

Etimológicamente precio proviene del latín *pretium* que significa “valor pecuniario en que se estima algo, cantidad que se pide por una cosa, prestación consistente en numerario, valores o títulos que un contratante da o promete, por conmutación de cosa, derecho o servicio.”<sup>25</sup>

Gramaticalmente se entiende por precio al valor pecuniario en que se estima una cosa que en ocasiones es un precio tope que no se puede sobrepasar.

Luis Ugarte Romano considera que el precio “es la expresión en términos monetarios del valor de los bienes y servicios, y las cosas tienen valor, económicamente hablando, cuando tienen utilidad.”<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo IV, Porrúa, México, 1998. p. 2472

En este mismo sentido Andrés Rohde Ponce establece 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."<sup>27</sup>

Por otro lado estimar significa apreciar, valorar, poner precio a algo, es decir, es el valor o precio que le damos a una cosa de acuerdo a sus características.

De lo anterior concluimos que se entiende por precio estimado al valor económico que se calcula puede tener una cosa que si bien no puede ser completamente exacto se pretende que sea lo más ajustado a la realidad, de ahí que sea estimado.

En materia de comercio exterior se entiende por precio estimado al "valor mínimo de una mercancía, sobre el que deben ser calculadas las contribuciones al comercio exterior y se establecen con la finalidad de evitar la evasión de impuestos."<sup>28</sup>

Desde mi punto de vista esta definición no es correcta ya que si bien los precios estimados pueden representar el valor mínimo de las mercancías, las contribuciones no se van a pagar sobre éstos sino de conformidad con el valor en aduana declarado en el pedimento.

Gunter Maerker establece que "los precios estimados son los que se estiman como un punto de referencia como los más cercanos a un valor de transacción."<sup>29</sup> Su objeto es obligar a los importadores a demostrar el costo que realmente pagaron por sus mercancías evitando de esta manera la subvaluación que se daría al presentar mercancías ante la aduana

---

<sup>26</sup> UGARTE ROMANO, Luis. Valoración de mercancías en aduana y su relación con los impuestos interiores. Asociación de Agentes Aduanales del Aeropuerto de México, A.C., México, 1997. p. 15

<sup>27</sup> ROHDE PONCE, Andrés. Regímenes, Contribuciones y Procedimientos Aduaneros. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000. p. 327

<sup>28</sup> CABEZA GARCÍA, Luis Z. Procedimientos de auditoría para la revisión de operaciones de Comercio Exterior. Ediciones Fiscales ISEF, México, 1997. p. 84

<sup>29</sup> GUNTER MAERKER. Op. Cit. p. 129

a valores inferiores a los realmente pagados por las mismas, con el fin de defraudar al fisco tributando menor cantidad a la que correspondería por su valor real.

Con la finalidad de lograr este propósito el 28 de febrero de 1994 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Resolución por la que se establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías que a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público estaban siendo internadas al país a precios menores a los reales internacionales, causando con ello una grave afectación a los productores nacionales y a los importadores de mercancías similares que se ven mercadotécnicamente desplazados por una desleal competencia por los precios; aunque esta resolución ha sufrido diferentes reformas su objeto ha sido el de establecer un mecanismo para garantizar las contribuciones que se causen por la entrada al país de mercancías a un valor inferior al precio estimado.

De esta manera tenemos que los precios estimados constituyen la referencia que toma en cuenta el Gobierno Federal para establecer el valor que pueda tener determinada mercancía y así estar en la posibilidad de saber si se está importando a un precio inferior al de mercado, es decir si existe subvaluación, en cuyo supuesto para evitar un perjuicio a la producción nacional se establece la obligación de acompañar al pedimento una garantía mediante depósito en cuenta aduanera, títulos valor o cartera de créditos a nombre del contribuyente, por un monto igual a las contribuciones y cuotas compensatorias que se causarían por la diferencia entre el valor declarado y el precio estimado.

### **3. NATURALEZA JURÍDICA**

De conformidad con el estudio que se hizo en el primer capítulo de este trabajo sobre las medidas de regulación y restricción al comercio exterior podemos determinar que los precios estimados son una medida de regulación no arancelaria a la importación aplicable al valor de las mercancías ya que mediante los mismos si bien en un principio se restringen las importaciones al no poder introducir al país mercancías al precio que nos son vendidas en el extranjero, en el caso de hacerlo a un valor inferior al estimado por la



Secretaría de Hacienda y Crédito Público se tiene que otorgar una garantía en términos del artículo 86-A de la Ley Aduanera lo que en muchos casos produce la tardanza de la operación toda vez que en términos del artículo 158 del ordenamiento en mención se procederá a la retención de la mercancía en el supuesto de no presentar la garantía correspondiente; sin embargo una vez presentada se procederá a la liberación de la misma pudiendo traer como consecuencia una multa por presentación extemporánea de documentos que acreditan el cumplimiento de las obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias en términos del artículo 184 fracción IV de la Ley Aduanera.

Es importante destacar que algunos autores consideran a los precios estimados como una medida preventiva de las prácticas desleales de comercio internacional toda vez que las cuotas compensatorias son una medida correctiva, es decir, se aplican una vez que la mercancía a entrado al país en condiciones tales que produce o amenaza producir un daño a la producción nacional; y en el caso de los precios estimados lo que se quiere es que las mercancías no sean objeto de subvaluación ya que de ser así se pagarían menos impuestos y se estaría perjudicando a la economía nacional.

De lo anterior podemos establecer que una de las diferencias que existe entre los precios estimados y la discriminación de precios es que los primeros son emitidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en cambio las cuotas compensatorias por la Secretaría de Economía; por otro lado en los precios estimados lo que existe es la duda de la veracidad del valor de las mercancías declarado en el pedimento; en cambio en la discriminación de precios lo que se está haciendo es importar a un precio inferior al valor normal, entendiéndose por éste de conformidad con el artículo 30 de la Ley de Comercio Exterior al "precio comparable de una mercancía idéntica o similar que se destine al mercado interno del país de origen en el curso de operaciones comerciales normales", es decir, no existe la subvaluación ya que el valor que se está declarando efectivamente es el precio de un producto en su mercado de origen pero al ser tan bajo al del interior del país se produce un daño a la producción nacional por lo que se impone una cuota compensatoria y

así como su nombre lo indica compensar la diferencia de valor que hay entre la mercancía extranjera y la nacional.

En este mismo sentido es importante tomar en cuenta uno de los principios de valoración del GATT que establece que "los procedimientos de valoración no deben usarse para combatir el dumping porque existe un código expreso para cada figura y los Gobiernos deben proceder conforme a éstos según se trate."<sup>30</sup> Así tenemos que una mercancía puede estar sujeta a precio estimado, a cuota compensatoria o a ambos de conformidad con la Tarifa del Impuesto General de Importación, para lo cual procederemos a dar un ejemplo:

<b>FRACCION ARANCELARIA</b>	<b>DESCRIPCIÓN</b>	<b>REGULACIONES Y RESTRICCIONES</b>
9503.49.99	Juguetes	Cuotas compensatorias Precio estimado: \$4.5 USD por kilo NOM-015/1-SCFI/SSA-1994 (etiquetado)

Del ejemplo anterior tenemos que si se traen juguetes originarios de España a un precio de \$4.00 USD por Kilo se deberá garantizar la diferencia de contribuciones que haya entre el valor declarado y el precio estimado; en cambio si se importan juguetes originarios de China a un precio de \$5.00 USD por Kilo, si bien no se sujeta al precio estimado si debe pagar la cuota compensatoria que corresponda.

De lo anterior podemos concluir que los precios estimados son una regulación no arancelaria diferente a la cuota compensatoria, toda vez que si bien las dos buscan proteger a la economía nacional, los precios estimados tienen por objeto evitar la subvaluación de mercancías.

---

<sup>30</sup> UGARTE ROMANO, Luis. Op. Cit. P. 67

En este sentido y contrario a lo que sustentan diversos autores al considerar a estas dos regulaciones de carácter cuantitativo, considero que al no limitar la cantidad de la mercancía a importar no pueden tener esta característica hecho que nos permite considerarlos únicamente como regulaciones no arancelarias al comercio exterior.

Por otro lado, estamos en posibilidad de determinar que al exigir la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a los importadores una garantía por la diferencia de contribuciones y en su caso cuotas compensatorias que exista entre el valor en aduana declarado en el pedimento y el precio estimado, está afectando la base gravable del impuesto ya que si bien en un principio respeta el valor declarado, al no estar en posibilidad de comprobar su veracidad procede a hacer efectiva la garantía trayendo con ello el pago de las contribuciones tomando como base el precio estimado, hecho que nos permite asentar que además de una regulación no arancelaria, pueda ser considerado como la base gravable sobre la que podrán ser determinadas las contribuciones y en su caso cuotas compensatorias a que pueda estar sujeta la mercancía.

#### 4. DIFERENCIA ENTRE PRECIOS OFICIALES Y PRECIOS ESTIMADOS

Antes de que México fuera miembro del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio su sistema de valoración estaba basado en los precios oficiales que eran "bases gravables de importación fijas que impedían que ciertos productos o mercancías se importaran con precios inferiores a sus costos de venta."<sup>31</sup>

Al respecto Andrés Rohde Ponce establece que los precios oficiales "son el valor de las mercancías de importación que determina la propia autoridad como base mínima para efectos de aplicar la tasa señalada en la tarifa del impuesto de importación, es decir, se

---

<sup>31</sup> REYES DÍAZ LEAL, Eduardo. Operación en México. Universidad en asuntos internacionales, México, 1994. p. 153

aplican siempre que el precio pagado por el importador sea menor que dicho valor oficial."<sup>32</sup>

Estos precios buscaban impedir la subvaluación de mercancías al momento de pasar por la aduana lo que representaba un mecanismo de protección ante el libre comercio, de ahí la necesidad de eliminarlos de nuestro sistema aduanero, eliminando al mismo tiempo la facultad que tenía la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial de fijar y modificar dichos precios en los supuestos de importaciones que pudieran ocasionar perjuicios a la industria o a la economía nacional constituyendo de esta manera la base mínima para la aplicación del impuesto de importación.

Para estos efectos la Ley Aduanera y la Ley del Impuesto General de Importación establecían las bases para determinar el precio oficial de las mercancías el cual consistía en el precio al mayoreo en el mercado del principal país exportador hacia nuestro país, procurándose que no sea inferior al que pudieran tener las mismas mercancías en un mercado libre, accesible a cualquier comprador independiente de los vendedores.

Como se mencionó con anterioridad dichos precios oficiales fueron utilizados como mecanismos preventivos en materia de prácticas desleales de comercio internacional sobre todo en países subdesarrollados en donde las limitaciones de información no permitían implementar el juicio necesario para determinar la existencia de una práctica desleal; sin embargo con la aparición de las cuotas compensatorias en la Ley de Comercio Exterior, estos precios desaparecieron, surgiendo en 1993 los precios estimados con la finalidad de contrarrestar la evasión de impuestos que se venía dando con la subvaluación de las mercancías.

Para una mayor claridad de cómo eran utilizados los precios oficiales en nuestro sistema aduanero, procederé a dar un ejemplo:

---

<sup>32</sup> ROHIDE PONCE, Andrés. Op. Cit. P. 293

<b>FRACCION ARANCELARIA</b>	<b>DESCRIPCIÓN</b>	<b>AD-VALOREM</b>	<b>PRECIO OFICIAL</b>
6403.19.99	Calzado	35 %	14.65 USD (par)

Si por ejemplo se iban a importar 200 pares de calzado con un valor comercial de \$2,150.00 USD, el valor oficial sería de:

$$200 \text{ pares} \times 14.65 \text{ USD} = \$2,930.00 \text{ USD}$$

En este supuesto aunque la mercancía comercialmente había costado \$2,150.00 USD, la base gravable era de \$2,930.00 USD porque el valor oficial era mayor. Si el valor oficial hubiera sido menor al comercial, el impuesto de importación se hubiera pagado sobre el comercial.

Como se ve con el ejemplo anterior el sistema de valoración utilizado por nuestro país era injusto y arbitrario ya que con sólo establecer a las mercancías precios oficiales mayores a los reales, la tasa ad-valorem se elevaba en la misma proporción.

Con los precios estimados la situación es diferente ya que volviendo al ejemplo anterior si el valor en aduana (que constituye la base gravable del impuesto general de importación de conformidad con el artículo 64 de la Ley Aduanera) es de \$2,150.00 USD y el valor conforme al precio estimado es de \$2,930.00 USD, se paga el impuesto de importación tomando como base el valor de transacción, pero se deben garantizar las contribuciones y en su caso cuotas compensatorias que se puedan causar por la diferencia entre el valor declarado y el precio estimado.

De lo anterior podemos determinar que las principales diferencias que existen entre estas dos figuras jurídicas es que por un lado los precios oficiales constituían la base para el cálculo de los impuestos, es decir si el precio declarado en el pedimento era inferior al oficial, las contribuciones eran calculadas sobre este último; a diferencia de los precios

estimados donde si bien no rechazan el valor declarado por el importador se debe presentar una garantía por la diferencia entre el valor declarado y el precio estimado.

A diferencia de los precios estimados, en los precios oficiales si se establecía un método para su determinación lo cual constituía una garantía al importador al estar en la posibilidad de saber de qué manera determinaban dicho precio, en cambio en los actuales precios estimados la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no establece el mecanismo que toma en cuenta para determinar el precio estimado ya que únicamente hace referencia a la forma en que se va a garantizar dejándose en consecuencia al importador en estado de indefensión al no permitirle saber si el precio que se está tomando como referencia es correcto o puede ser inferior o superior violando desde mi punto de vista la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 constitucional, toda vez que dicho precio es determinado de manera arbitraria por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público violándose de la misma manera lo dispuesto por el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio el cual establece que el valor de las mercancías no se basará en valores arbitrarios o ficticios que es lo que está sucediendo en el caso concreto.

Finalmente los precios oficiales tenían como objetivo evitar la subvaluación de las mercancías y atacar por otro lado las prácticas desleales de comercio internacional, a diferencia de los precios estimados que únicamente pretenden evitar la subvaluación de mercancías que sean importadas a territorio nacional.

Al respecto Eduardo Reyes considera que "los precios estimados no son, por mucho, los precios oficiales de las mercancías, son tan solo, precios de referencia utiliza (sic) el Gobierno Federal para normar su criterio en cuanto a valores de mercancías que se importen en nuestro país."<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> REYES DÍAZ LEAL, Eduardo. Op. Cit. P.156

Para concluir estableceremos que si bien los precios estimados ya no son lo que anteriormente eran los llamados precios oficiales, estos constituyen una restricción a las operaciones de comercio exterior toda vez que no podemos importar mercancía sujeta a dicho precio sin tener que cumplir con la obligación de presentar la garantía correspondiente misma que se determina con la diferencia que existe entre el precio declarado y el estimado; o si bien podemos traerla no es posible sacarla de la aduana hasta cumplir con la garantía en mención.

Así las cosas la pregunta que nos hacemos es si las contribuciones que se garantizan podrían ser mayores o menores ante la posibilidad de que el precio estimado fuera inferior o mayor al establecido arbitrariamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público toda vez que como se mencionó con anterioridad no se establece un método para su determinación circunstancia que lleva en caso de no probar el valor de las mercancías a pagar contribuciones sobre un precio ficticio o arbitrario. En este sentido Andrés Rohde Ponce en su libro Regímenes, Contribuciones y Procedimientos Aduaneros manifiesta "los citados precios estimados podrían ser cuestionados de precios oficiales a la importación, ya que si se permitiera el pago de las contribuciones conforme a dicho precio se mostraría en su plenitud como un precio oficial o mínimo para la aplicación de los gravámenes."<sup>34</sup>

En este mismo sentido cabe preguntarnos si los precios estimados constituyen una violación a las obligaciones adquiridas por nuestro país en el protocolo de adhesión al GATT específicamente a su artículo VII, o si bien pueden ser considerados como una excepción a las previstas por el Acuerdo para los países en desarrollo.

## **5. LOS PRECIOS ESTIMADOS EN EL DERECHO POSITIVO MEXICANO**

Las actividades que se dan en torno al Comercio Exterior encuentran su regulación en diversas disposiciones jurídicas las cuales tienen como finalidad dar a conocer a los sujetos que intervienen en las mismas los aspectos con los que deben cumplir al momento

de adecuar su conducta a algún régimen de los que señala la Ley Aduanera y así evitar caer en infracciones que pueden ir desde una multa simple hasta el levantamiento del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA). Con la finalidad de tener una breve noción sobre las principales disposiciones jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior, en este apartado procederemos al estudio de las que tienen mayor ingerencia en los precios estimados para así estar en la posibilidad de cumplir adecuadamente si es necesario con esta restricción

## 5.1 LEY ADUANERA Y SU REGLAMENTO

Como se mencionó anteriormente esta ley se encarga de regular las operaciones de comercio exterior desde el punto de vista operativo, es decir, hace alusión a todas las actividades encaminadas a la importación, exportación, circulación o tránsito de mercancías, dentro de las cuales se encuentra el cumplimiento de las regulaciones y restricciones arancelarias y no arancelarias al comercio exterior, y así tenemos que en materia de precios estimados esta ley dispone en su artículo 36, fracción I, inciso e) la obligación de adjuntar al pedimento de importación el documento en el que conste la garantía otorgada mediante depósito efectuado en la cuenta aduanera de garantía cuando el valor declarado sea inferior al precio estimado establecido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Al respecto los artículos 84-A y 86-A del ordenamiento en mención establecen que las cuentas aduaneras de garantía servirán para garantizar mediante depósitos en las instituciones de crédito o casas de bolsa el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias que pudieran causarse con motivo de las siguientes operaciones:

1. La importación definitiva de mercancías donde se declare en el pedimento un valor inferior al precio estimado, otorgando la garantía por la diferencia entre el valor declarado y el precio estimado.

---

<sup>34</sup> ROHIDE PONCE, Andrés. Op. Cit. P. 351



En este supuesto la garantía se cancelará a los seis meses de haberse realizado la importación, salvo en el caso en que la autoridad haya iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación en cuyo caso el plazo se ampliará hasta que se dicte resolución definitiva y cuando se determinen contribuciones y cuotas compensatorias omitidas, hasta que éstas se paguen o se ordene su cancelación.

2. El tránsito interno o internacional de mercancías, por un monto igual a las contribuciones y cuotas compensatorias que se determinen provisionalmente en el pedimento o a las que correspondan de conformidad con el valor de transacción de mercancías idénticas o similares.

En este supuesto la garantía será cancelada cuando se tramite el pedimento correspondiente en la aduana de despacho o de salida y se paguen las contribuciones y cuotas compensatorias que correspondan.

En cuanto hace a la autoridad que emite los precios estimados el artículo 144, fracción XIII dispone que va a ser la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la dependencia facultada para establecer los precios estimados de mercancías que se importen y retenerlas hasta que se presente la garantía correspondiente y en caso de no hacerlo se configura la sanción prevista en el artículo 185, fracción I ya sea por omisión del documento o por su presentación extemporánea, supuesto que se encuentra regulado por el artículo 184, fracción I del ordenamiento en estudio.

## **5.2 RESOLUCIÓN QUE ESTABLECE EL MECANISMO PARA GARANTIZAR EL PAGO DE CONTRIBUCIONES EN MERCANCIAS SUJETAS A PRECIOS ESTIMADOS POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO**

Esta resolución fue publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de febrero de 1994, su objeto es contrarrestar la subvaluación de mercancías atacando la conducta de aquellos importadores que buscaban pagar menos contribuciones dañando con

ello la economía nacional. A partir de su fecha de publicación ha sufrido varias reformas dentro de las cuales se encuentra la relacionada con la forma de garantía que consistía en una fianza por un monto igual al 50% de las contribuciones causadas por la introducción al país de las mercancías conforme al valor declarado por el importador; sin embargo con fecha 5 de octubre de 1999 se modificó la resolución en comento disponiendo que la forma de garantía sería un depósito en cuenta aduanera de garantía por un importe igual a las contribuciones y, en su caso, cuotas compensatorias que pudieran causarse por la diferencia entre el valor en aduana declarado y el precio estimado; posteriormente y con las reformas a la Ley Aduanera del 1º de enero de 2002 se adicionaron como formas de garantía la prenda, la hipoteca, así como la cartera de créditos o títulos valor a nombre del contribuyente.

En relación al anexo que establece el precio estimado de cada mercancía es importante mencionar que con fecha 29 de marzo de 2002 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la "Resolución que da a conocer el Anexo de la diversa que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicada el 28 de febrero de 1994", abrogando el anexo del 6 de junio de 2001.

En este sentido y con el objeto de esclarecer el mecanismo que se debe seguir para garantizar la diferencia existente entre el valor en aduana y el precio estimado, procederé a dar un ejemplo:

No. de piezas	13,824		Tipo de Cambio
Valor Unitario	\$ 8.783 dfls		9.58790
Valor Mercancia	\$ 121,416.19 dfls		
Incrementables	\$ 2,074.00 dfls		
Ad-valorem	35%		
Cuota compensatoria (origen China)	533%	(n, cuando no se presente Certificado)	
Precio Estimado	\$ 10.170 dfls	X Pza.	

1da Parte

No. de piezas	X	Precio Unitario	
13,824	\$	8.783 dfls	- \$ 121,416.19 dfls
Valor Mercancia	X	T. C.	
\$ 121,416.19 dfls		9.58790	- \$ 1,164,126 MN
Incrementables	X	T. C.	
\$ 2,074.00 dfls		9.58790	- \$ 19,885 MN
Valor en Aduana = \$ 1,184,011 MN			
Valor en Aduana	X	Ad-valorem	Impuesto General de Importación a cubrir
\$ 1,184,011		35%	- \$ 414,404 MN
Valor en Aduana	X	Cuota Compensatoria	Monto de Cuota Compensatoria a cubrir
\$ 1,184,011		533%	- \$ 6,310,779.00 MN

2da Parte

No. de piezas	X	Precio Estimado	
13,824	\$	10.170	- \$ 140,590.08 dfls
Valor Mercancia con base al Precio Estimado	X	T. C.	
\$ 140,590.08 dfls		9.58790	- \$ 1,347,964 MN
Valor calculado con base al Precio Estimado = \$ 1,347,964 MN			
Valor calculado con base al Precio Estimado	X	Ad-valorem	Impuesto General de Importación a cubrir
\$ 1,347,964		35%	- \$ 471,787 MN
Valor calculado con base al Precio Estimado	X	Cuota Compensatoria	Monto de Cuota Compensatoria a cubrir
\$ 1,347,964		533%	- \$ 7,184,648.00 MN

PLANEACIÓN MONETARIA

	Con base el Valor de la Mercancia según factura	Con base en el Precio Estimado	DIFERENCIA
VALOR EN ADUANA	\$ 1,184,011	\$ 1,347,964	
AD-VALOREM (35%)	\$ 414,404	\$ 471,787	\$ 57,383
DTA (0.008)	\$ 9,472	\$ 10,784	\$ 1,312
I.V.A. (15%)	\$ 1,187,800	\$ 1,352,277	\$ 164,477
Cuota Compensatoria (533%)	\$ 6,310,779	\$ 7,184,648	\$ 873,869
Monto a depositar en Cuenta Aduanera de Garantía		\$ 1,097,041	

Así tenemos que en el supuesto de no comprobar que el valor declarado es verídico la Secretaría procederá a hacer efectiva la garantía, sin embargo si se demuestra que el valor es correcto se cancelará la garantía regresando al importador la cantidad depositada junto con los rendimientos que se hayan generado, esto en términos del artículo 86-A de la Ley Aduanera.

Aunado a lo anterior y en cuanto hace a la cancelación de la garantía el precepto de referencia establece que ésta se efectuará a los seis meses de haberse realizado la importación, salvo que las autoridades aduaneras hubieran iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, en cuyo caso el plazo se ampliará hasta que se dicte resolución definitiva, así como cuando se determinen contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, mismas que se harán efectivas contra la garantía otorgada o se ordene su cancelación por las autoridades aduaneras; sin embargo y en términos del artículo Tercero de la Resolución en estudio los importadores podrán obtener la liberación de la garantía en un plazo menor al establecido en la Ley Aduanera, siempre que haya transcurrido un plazo de tres meses a partir de la importación, debiendo presentar dentro de los diez días siguientes a la misma solicitud de autorización ante la autoridad competente en la circunscripción de la aduana por la que se realizó la importación de las mercancías, acompañada de copia del pedimento de importación, copia de la constancia de depósito o garantía y la factura certificada o el informe de verificación para acreditar el valor de la mercancía. Una vez otorgada la autorización se presentará solicitud de liberación de garantía ante la institución emisora de la constancia de depósito o garantía para que ésta proceda a su liberación siempre y cuando la autoridad no hubiera iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación.

En cuanto hace a la constitucionalidad de la Resolución objeto de estudio estamos en posibilidad de determinar que es contraria a lo estatuido por el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, en virtud de que éste precepto establece que los impuestos y sus elementos se determinarán por medio de leyes expedidas por el legislador y no así por

ordenamientos emanados del Poder Ejecutivo y en específico en el caso que nos ocupa por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En efecto, la existencia de este tipo de Resoluciones conocidas también como "circulares" encuentran su fundamento en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación que dispone que: "*Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias del criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación*". Es decir, al ser las circulares "actos administrativos, emanados de la potestad de mando de la Administración, que contienen directrices generales, dadas a los órganos subordinados al que la emite, pero que no son fuentes normativas..."<sup>35</sup> carecen de eficacia jurídica y por ende no pueden constituir fuentes de derechos y obligaciones para los sujetos pasivos de la relación tributaria, de ahí que claramente se infiera la inconstitucionalidad de la Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados en virtud de que es emitida por el Secretario de Hacienda y Crédito Público en ejercicio de facultades legislativas y reglamentarias que se encuentran reservadas exclusivamente al Congreso de la Unión y al Presidente de la República, máxime que pretende generar obligaciones a cargo de los importadores situación que no puede ser permitida en términos del artículo 35 del Código Tributario Federal transcrito, por lo tanto si lo que la autoridad pretende es combatir la evasión de impuestos lo idóneo sería determinar lo procedente en términos de la legislación aplicable en la materia como lo es el caso que nos ocupa la Ley Aduanera, misma que si puede obligar a los contribuyentes a determinada conducta lo que no sucede con las resoluciones o circulares emitidas por la Secretaría Hacienda y Crédito Público.

---

<sup>35</sup> ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. 11ª ed., Themis, México, 1996. p. 52

### 5.3 REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR

Al ser el comercio exterior una materia muy amplia encuentra su regulación en diversas disposiciones jurídicas toda vez que sería imposible compilarlas en una sola, y así tenemos que dentro de los diversos ordenamientos que regulan los precios estimados se encuentran las reglas de carácter general en materia de comercio exterior publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de mayo de 2002, y cuya finalidad es la mejor aplicación de las disposiciones de comercio exterior y para tales efectos en cuanto hace a los precios estimados la regla 1.4.5 establece el procedimiento para solicitar la cancelación de la garantía y así dispone que el importador deberá presentar ante la institución de crédito o casa de bolsa que emitió la constancia, copia del pedimento de importación, el ejemplar de la constancia de depósito o garantía destinada al importador y la solicitud de liberación de la garantía cuando haya transcurrido el plazo de seis meses a partir de la importación siempre y cuando la autoridad aduanera no haya iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación; sin embargo es importante destacar que el hecho de que la garantía quede liberada no significa que haya una resolución favorable al importador por lo que la autoridad puede iniciar sus facultades de comprobación cuando lo desee. En el supuesto de que la autoridad haya ejercido sus facultades de comprobación la liberación no procederá sino hasta que se dicte resolución definitiva donde se absuelva al importador y es hasta entonces cuando la institución de crédito o casa de bolsa emitirá un oficio donde se autorice la liberación.

En este mismo sentido la regla 2.12.2 establece que si bien al momento de presentar las mercancías ante el mecanismo de selección automatizado les corresponde desaduanamiento libre, esto no es obstáculo para que la autoridad aduanera pueda requerir al contribuyente para que en el término de 15 días presente la garantía omitida tomando en cuenta que la fecha de expedición sea anterior a la activación del mecanismo de selección automatizado y en caso de exhibirla no se configurará la sanción prevista en el artículo 185 fracción I de la Ley Aduanera.

Dentro de las reglas en materia de comercio exterior se encuentran las que normalizan las cuentas aduaneras, las instituciones que van a obtener autorización para su apertura, los datos que debe contener la constancia de depósito, el procedimiento para su liberación, las formalidades para ofrecer garantías diversas a la cuenta aduanera y demás cuestiones relativas a las mismas que serán estudiadas en un capítulo posterior.

## **6. ÓRGANOS QUE SE ENCARGAN DE LA EMISIÓN DE LOS PRECIOS ESTIMADOS**

Debido a la liberalización comercial que se ha venido dando en nuestro país, las facultades de las dependencias que intervienen en su regulación también han sufrido modificaciones de ahí que estemos en la necesidad de establecer cuáles son los órganos que intervienen en la emisión de los precios estimados de conformidad con la legislación vigente para luego estar en la posibilidad de determinar si esas facultades podrían ser ejercidas por otras dependencias tomando en cuenta su naturaleza jurídica.

### **6.1 SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO**

Dentro de la estructura administrativa del Poder Ejecutivo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la dependencia encargada de regular la función aduanera, y así tenemos que de conformidad con el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal le corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

#### **a) Cobrar las contribuciones, productos y aprovechamientos federales**

En términos de la fracción XI del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público recabar los ingresos públicos que deriven de la función aduanera, vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones que establecen cargas tributarias, y llevar a cabo las funciones de inspección y comprobación que establecen los ordenamientos fiscales.

**b) Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la Federación**

Con fundamento en esta fracción se determina claramente que es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la dependencia facultada para regular la materia aduanera y así tenemos que va a ser ésta la encargada de otorgar el Padrón de Importadores General y Sectorial con sus respectivas modalidades, de Exportación, marbetes que serán adheridos a las bebidas alcohólicas, el Registro Federal de Contribuyentes que será necesario para llenar el campo respectivo del pedimento, etc.

**c) Representar el interés de la Federación en controversias fiscales**

La fracción XII del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal otorga a la Secretaría la facultad de defender y representar el interés fiscal de la Federación, por lo tanto en controversias de carácter aduanero corresponde a ésta defender los intereses del Estado por conducto de la Procuraduría Fiscal de la Federación.

A continuación haremos una breve referencia de las dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuyas facultades se encuentran vinculadas con el comercio exterior.

a. Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales<sup>36</sup>. - Se encarga de formular, coordinar y ejecutar la política hacendaria internacional, sirviendo de órgano técnico de coordinación del sector financiero nacional en relación con el comercio exterior, las inversiones extranjeras y los organismos económicos internacionales.

---

<sup>36</sup> Artículo 37 Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público



b. Dirección General Adjunta de Financiamiento al Comercio Exterior<sup>37</sup>.- Se encarga de formular programas de captación de recursos para el financiamiento del comercio exterior en coordinación con la Secretaría de Economía, la Secretaría de Relaciones Exteriores, el Banco de México, etc.

c. Dirección General Adjunta de Impuestos Especiales y Comercio Exterior<sup>38</sup>.- Dentro de sus principales facultades se encuentra la de elaborar los proyectos de precios estimados de mercancías de comercio exterior que sean objeto de subvaluación, y en este sentido el artículo 144 de la Ley Aduanera en vigor dispone en su fracción XIII que es facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público "establecer los precios estimados para mercancías que se importen y retenerlas hasta que se presente la garantía a que se refiere el artículo 36, fracción 1, inciso e) de esta Ley". Esta atribución se creó con la reforma de 26 de julio de 1993 a la Ley Aduanera, y la ejerció por primera vez la Secretaría con la resolución publicada en el Diario Oficial de la Federación de 4 de agosto de 1993 con la "Resolución que establece los precios estimados de mercancías objeto de subvaluación para efectos de que los importadores garanticen la posible diferencia de contribuciones entre los citados preciosos y los valores declarados por el importador". Es importante destacar que la facultad de emitir los precios estimados sufrió una reforma en 1999 donde se eliminó la condición de obtener previamente la opinión de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial para la emisión de dichos precios.

Finalmente es importante destacar que una de las dependencias más importantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la Administración General de Aduanas misma que tiene a su cargo toda la actividad relacionada con la importación y exportación de mercancías, así como la administración de las aduanas. Se encarga de elaborar los programas de actividad aduanera, de formular y aplicar los sistemas, métodos y procedimientos de administración aduanera, así como la realización de actos de inspección y comprobación de las obligaciones aduaneras; propone el establecimiento, supresión o

---

<sup>37</sup> Artículo 22 Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

<sup>38</sup> Artículo 42 Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

modificación de oficinas aduaneras; emite las patentes o autorizaciones para la operación de los agentes y apoderados aduanales. Se encarga de los actos de verificación física de mercancías, así como el cobro de las contribuciones aduaneras y cuotas compensatorias que correspondan, del cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, inclusive en materia de normas oficiales mexicanas, determinando además las características, naturaleza y funciones de las mercancías que sean objeto de comercio exterior con la finalidad de verificar su correcta clasificación arancelaria. Para concluir es importante destacar que dentro de sus principales atribuciones se encuentra la de intervenir en el estudio y formulación de los proyectos de aranceles, cuotas compensatorias y demás medidas de regulación y restricción al comercio exterior, así como emitir su opinión sobre los precios estimados que fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público respecto de las mercancías que sean objeto de subvaluación procediendo a su retención cuando no se presente la garantía mediante depósito en cuenta aduanera por la diferencia entre el valor declarado y el precio estimado.

En este orden de ideas es dable concluir que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público va a ser la dependencia encargada de regular la función aduanera verificando el debido cumplimiento de las disposiciones en esta materia procediendo en su caso al embargo de mercancías y al cobro de las contribuciones que correspondan cuando no se cumpla con lo establecido en la Ley Aduanera y demás disposiciones aplicables, sin que le esté permitido emitir regulaciones y restricciones no arancelarias al comercio exterior ya que del estudio efectuado a los preceptos señalados con anterioridad se puede determinar que esta dependencia carece de facultades al efecto toda vez que al ser un órgano de fiscalización sus atribuciones se van a limitar a hacer efectivos los créditos derivados de las operaciones de comercio exterior.

### CAPÍTULO III

## LOS PRECIOS ESTIMADOS COMO FORMA DE VALORACIÓN DE LAS MERCANCÍAS

### I. DEFINICIÓN DE VALOR Y VALORACIÓN ADUANERA

Para estar en la posibilidad de poder determinar lo que debemos entender por valoración aduanera primero estudiaremos el concepto de valor como parte integrante de ésta para finalmente llegar a su definición. En este sentido vamos a entender por valor a aquel por el que son cambiados o vendidos los bienes y servicios, es decir, "el valor de un bien se mide en función de la utilidad, en cuanto ésta puede satisfacer en mayor o menor grado una necesidad del hombre en relación a un tiempo y lugar determinado..."<sup>39</sup>; al respecto es importante tomar en cuenta que el valor de un bien va a estar influido por el material, la calidad o la marca y así tenemos que entre dos bienes uno tendrá más valor que el otro dependiendo de los elementos que lo integren.

De lo anterior podemos concluir que el valor de un bien va a depender de la utilidad que le demos por lo que entre más necesidades nos pueda proporcionar su valor aumentará. En este sentido tenemos que el valor de las mercancías se puede expresar desde dos perspectivas:

- a) Valor en uso o de la utilidad intrínseca.
- b) Valor en cambio o de la capacidad de compra.

Los criterios que nos van a ayudar a determinar si una cosa vale por su utilidad o por la posibilidad de intercambiarla por otra son los siguientes:

---

<sup>39</sup> UGARTE ROMANO, Luis. Valoración de mercancías en aduana y su relación con los impuestos interiores. AAADAM, México, 1997. P. 15

1. **Utilidad.**- Desde esta perspectiva se fija el valor de una mercancía tomando en cuenta su utilidad y la dificultad para obtenerla y así tenemos que entre más fácil sea su obtención su valor disminuirá y viceversa.
2. **Oferta y demanda.**- A través de este criterio se establece que el aumento de la demanda de una cosa hace subir su valor mientras que el aumento de la oferta lo hace bajar produciéndose así una variación del precio de conformidad con la oferta o la demanda de una mercancía
3. **Costo de producción.**- El valor que se fija de conformidad con el costo de producción se conoce como "valor natural" y así tenemos que si éste es muy bajo el productor ya no estará en la posibilidad de fabricar y vender la mercancía.
4. **Cantidad de trabajo.**- Finalmente este criterio es importante para determinar el valor de una mercancía al tomar en cuenta el trabajo presente y ahorrado que se manifiesta en los salarios y en el capital invertido en la elaboración de las mercancías, mismo que constituye el elemento principal del costo de producción.

De los criterios señalados con anterioridad se desprende claramente que el valor de una mercancía va a depender de su utilidad ya que entre más satisfactores nos pueda proporcionar pagaremos más por ella, de la misma manera si la oferta es mayor que la demanda el valor de un bien disminuirá y viceversa, finalmente podemos ver que para establecer el valor de una mercancía se va a tomar en cuenta el costo de producción incluyendo dentro de éste el trabajo empleado para producir las cosas, los costos por embalajes, almacenamiento, condiciones de entrega y pagos, garantías, uso de marcas y patentes, propaganda, etc. constituyendo así el precio final de la mercancía.

Una vez analizado el concepto de valor procederemos a su estudio desde el punto de vista aduanero y así tenemos que se va a entender por valor en aduana a "la determinación del valor normal de las mercancías, que sirve como base gravable para la aplicación de la

cuota ad-valorem del arancel de importación".<sup>40</sup> Por otro lado se entiende por valor para efectos aduaneros al "conjunto de normas y criterios para la aplicación de los impuestos Ad-valorem, con base en el principio de la no discriminación entre los importadores y de esta forma, evitar que el producto del impuesto de importación, sea afectado por condiciones desiguales en transacciones semejantes y comparables"<sup>41</sup>, lo que se busca es establecer condiciones que disminuyan las incidencias sobre el precio buscando de esta manera la igualdad de los importadores que se encuentren en la misma situación y así pagar el mismo tributo para mercancías idénticas o similares que se encuentren en igualdad de condiciones. En este sentido es importante tomar en cuenta que las mercancías van aumentando de valor a medida que avanzan en el espacio y en el tiempo por lo que en la definición de valor desde el punto de vista aduanero debemos tomar en cuenta los siguientes elementos: a) precio; b) tiempo; c) lugar; d) cantidad; y e) nivel comercial. A continuación procederemos a un breve estudio de cada uno de ellos.

#### a) Precio

El precio constituye el elemento más importante de la definición de valor ya que para determinar el valor de una mercancía se debe examinar el precio factura para poder llegar a una de las siguientes conclusiones:

- Aceptar el valor sin ajustes.
- Aceptar el valor factura pero realizando ciertos ajustes.
- Inaceptable por ser un precio inexacto o falso.

El precio en sí mismo puede tener un aspecto positivo y uno teórico y así tenemos que desde un punto de vista positivo se va a entender por precio a aquél por el cual la mercancía es vendida y ofrecida a la venta en el curso de operaciones comerciales normales, efectuadas en condiciones de libre competencia y en el tiempo y lugar que fijen

<sup>40</sup> Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Porrúa, México, 1999. P. 3218

<sup>41</sup> CARVAJAL CONTRERAS, Maximo. Derecho Aduanero. Porrúa, México, 2000. P. 298

los países importadores, es decir, la noción positiva se inclina por el lado de la oferta y la demanda de un producto partiendo para su conformación del valor de transacción, lo que se busca es llegar al precio total que el importador vaya a pagar por las mercancías al vendedor obteniendo de esta manera un *precio real* efectivamente pagado o por pagar, siendo esta concepción la que adopta nuestra Ley Aduanera y las convenciones internacionales.

Por otro lado se entiende por precio desde un punto de vista teórico al que se *estima* puede fijarse para las mercancías en una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes entre sí. Esta noción se inclina sobre la concepción de que las mercancías tienen un nivel natural de precios contemplando para su conformación un precio usual de competencia, lo que se busca es llegar al precio probable de venta obteniendo así un *valor normal*. En este sentido considero que no se puede tomar en cuenta un precio estimado de acuerdo a la noción teórica toda vez que llevaría a una variación en el nivel de tributación al no estar en la posibilidad de determinar de manera exacta el precio de una mercancía y los tributos que se deben pagar por las mismas.

#### b) Tiempo

Este elemento tiene una primordial importancia ya que va a ser a través de éste como se va a determinar el valor de las mercancías de conformidad con el momento en que sean importadas o en su caso exportadas, y así tenemos que en la definición de valor se manejan dos tiempos:

1. Tiempo de la exportación: momento de la compra; o momento de embarque.
2. Tiempo de importación: momento de entrada o del registro de la declaración en la aduana.

En el caso de la exportación no se dan mayores inconvenientes debido a variaciones temporales de los precios, es decir los precios de la mercancía vigentes al momento de la exportación coinciden o están muy próximos al que acordaron el vendedor o el comprador; en cambio en la importación suelen darse mayores diferencias entre la compraventa y la importación de la mercancía. Al respecto la Ley Aduanera vigente en su artículo 56 establece los momentos en que regirán las cuotas, bases gravables, tipos de cambio, regulaciones y restricciones no arancelarias, precios estimados y así dispone que estas se determinaran tomando en cuenta la llegada de las mercancías a territorio nacional.

### c) Lugar

Este elemento se puede ver desde dos puntos de vista:

1. Como el mercado en el cual debe ser considerado el precio de la mercadería, para fines de fijar el valor.
2. Como condición de entrega de la mercadería, con la incorporación de los gastos derivados del transporte de la misma.

Por lo que hace al lugar de entrega adquieren gran importancia los INCOTERMS conocidos como "*Términos Internacionales de Comercio*" y se definen como las "normas facultativas que sólo obligan cuando han sido previamente aceptadas por las partes, y sirven para fijar el exacto sentido de los derechos y obligaciones que cada una de ellas tiene de acuerdo al término empleado en el contrato de compra-venta" y así tenemos que el lugar va a afectar el valor tributable porque en él van a estar asociados los gastos de movimiento, transporte y seguro de la mercancía de conformidad con los términos en que se haya celebrado la compra-venta.

#### d) Cantidad

Los precios van a variar en función de la cantidad vendida sea en la forma de precios por tarifa en razón de cantidades mínimas o mediante la aplicación de descuentos mismos que pueden ser acumulativos o no. Los descuentos no acumulativos se aplican en función de la cantidad adquirida en cada operación o en cada remesa de las mercancías presentes en compras anteriores; por ejemplo:

Hasta 300 toneladas	sin descuento
Más de 300 toneladas hasta 700	4% de descuento
Más de 700 toneladas	8% de descuento

Así tenemos que una importación de 500 toneladas da lugar a un descuento no acumulativo de 4% y una importación de 800 toneladas a un descuento de 8%.

Los descuentos acumulativos se aplican en función de las cantidades adquiridas en un determinado periodo, por ejemplo de un año, y aumentan en la proporción en que se agrandan las compras acumuladas; estos descuentos pueden ser retroactivos o no. Para ejemplificar lo anterior vamos a tomar en cuenta el recuadro anterior y así tenemos que en el caso del descuento acumulativo y no retroactivo si una importación de 100 toneladas se sigue a una importación anterior de 300 toneladas se aplica el descuento de 4% a la fracción de 100 toneladas que es el excedente del monto establecido para aplicar el 4%. Por otro lado, si se trata de un descuento acumulativo retroactivo a la cantidad total de 400 toneladas se le aplicará el descuento del 4%.

#### e) Nivel comercial

Los precios además de estar influidos por la cantidad que se compra pueden variar también por la personalidad comercial del comprador como compensación por su mayor o menor desempeño en la función de comercialización, esto sucede principalmente en los



productos de marca donde se venden al consumidor a precio fijo, al minorista se le otorga un descuento sobre el precio al público y al mayorista además del descuento se le da otro suplementario, es decir, las diferencias de precio en relación al nivel de operación se dan por un sistema de descuentos que varían conforme la posición del comprador o mediante precios de lista donde está implícito el descuento funcional.

Una vez estudiado el concepto de valor estamos en la posibilidad de definir la valoración aduanera, y así tenemos que ésta "es la operación que consiste en determinar el valor a declarar en la aduana por dichas mercancías cuando la reglamentación aduanal exige tal declaración..."<sup>42</sup>, es decir, la valoración aduanera va a ser el método que nos va a permitir determinar el valor de las mercancías para así estar en la posibilidad de pagar los impuestos al comercio exterior que correspondan, de ahí su importancia y trascendencia ya que en caso de declarar un precio subvaluado se estarían omitiendo impuestos a los cuales estamos obligados; sin embargo esa determinación debe ser certera y confiable sin estar la autoridad en posibilidad de fijar precios de manera arbitraria sobre los cuales se paguen o puedan pagar los impuestos al comercio exterior.

## **2. ANTECEDENTES DE LA VALORACIÓN ADUANERA EN MÉXICO**

Al ser la base gravable el medio mediante el cual se determinan los impuestos al comercio exterior a lo largo de los años ha sufrido diversas modificaciones que han tenido como finalidad evitar que el importador pague menos impuestos de los que está obligado, en este sentido estudiaremos la evolución que ha tenido la definición de valor en la legislación mexicana llegando finalmente a la base gravable determinada conforme al valor en aduana de las mercancías que es la que se aplica en la actualidad de conformidad con el artículo 64 de la Ley Aduanera.

---

<sup>42</sup> ROHDE PONCE, Andrés. Regímenes, Contribuciones y Procedimientos Aduaneros. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000. P. 327

#### a) Código Aduanero de 1952

El 30 de diciembre de 1951 se promulgó el Código Aduanero mismo que entró en vigor el 1º de abril de 1952 y así en su artículo 208 disponía que para la aplicación de la cuota arancelaria se aplicaría el valor de la mercancía señalado en la factura ("*valor comercial*") si era superior al precio oficial, en cuyo caso siendo superior este último se pagarían los impuestos correspondientes tomando como base gravable el precio oficial situación que era del todo ilegal toda vez que no se establecía un fundamento que otorgara facultades a la autoridad a determinar estos precios los cuales podían ser dos o tres veces mayores a los reales pagando por lo tanto los impuestos en la misma proporción.

#### b) Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación de 1979

En 1964 nuestro país adoptó la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas sin embargo continuó vigente la disposición que establecía que la base gravable era el valor más alto entre el precio de factura y el precio oficial. 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 cambiando la base gravable anteriormente adoptada por el "*valor normal*" de las mercancías adoptando los principios de la Definición de Valor de Bruselas. En este sentido en su artículo 1º disponía que "por valor normal se entendería a las mercancías importadas en la fecha de su llegada a territorio nacional como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno del otro"<sup>43</sup>; este valor se determinaba presumiendo que las mercancías eran entregadas al comprador en el lugar de introducción al país, siendo por cuenta del vendedor los gastos relacionados con la venta y entrega de la mercancía hasta ese lugar mismos que quedaban incluidos en el valor normal.

---

<sup>43</sup> ROHDE PONCE, Andrés. Op. Cit. P. 336

De 1979 a 1982 la base gravable era el valor que resultara más alto entre el valor normal y el oficial dándose una combinación entre el Código Aduanero y la Ley de Valoración Aduanera antes mencionados.

c) Ley Aduanera de 1982

Esta ley fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 1º de julio de 1982 abrogando al Código Aduanero y a la Ley de Valoración Aduanera; sin embargo la base gravable de las mercancías continuó siendo el valor que resultara más alto entre el normal y el oficial. Una modificación que hizo esta ley fue la relativa al término de valor oficial cambiándolo por el de precio oficial y así disponía:

*“Como excepción al valor normal, la Secretaría de Comercio, escuchando a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y en los términos de la legislación respectiva, podrá fijar y modificar los precios oficiales de las mercancías de importación”<sup>44</sup>*

De lo transcrito tenemos que aunque el término cambió su finalidad fue la misma, es decir aplicar este precio como base gravable si el valor normal era menor.

d) El Ingreso de México al GATT

En 1985 nuestro país inició su proceso de adhesión al Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) asumiendo la obligación de suprimir los precios oficiales ya que estos contrariaban el artículo VII del GATT al establecer en su punto 2, inciso a) lo siguiente:

---

<sup>44</sup> GUNTER MAERKER, Op. Cit. P.25

*"El aforo de las mercancías importadas deberán basarse en el valor real de la mercancía importada a la que se le 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."*<sup>45</sup>

Ante estas circunstancias el 24 de julio de 1987 se firmó el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio cuyo Decreto de Promulgación se publicó en el Diario Oficial de la Federación el día 25 de abril de 1988; sin embargo nuestro país se comprometió a eliminar los precios oficiales en un plazo máximo de cinco años introduciendo a su legislación la definición de valor en aduana como base gravable del impuesto general de importación. El plazo de cinco años para la entrada en vigor del Acuerdo vencía el 11 de marzo de 1993 cumpliéndolo nuestro país con las reformas a la Ley Aduanera publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 20 de julio de 1992.

De lo expuesto con anterioridad tenemos que la evolución de la valoración aduanera se dio de la siguiente manera:

1. Hasta el 30 de junio de 1979 se establecía el valor que resultara más alto entre el valor comercial y el valor oficial.
2. Del 1º de julio de 1979 hasta el 31 de diciembre de 1987 se determinó que el valor que resultara más alto entre el valor normal y el valor oficial.
3. Del 1º de enero de 1988 al 31 de agosto de 1992 el valor normal.
4. Del 31 de agosto de 1992 al 31 de diciembre de 1992 el valor normal o el valor en aduana.
5. A partir del 1º de enero de 1993 únicamente el valor en aduana de las mercancías.

---

<sup>45</sup> Idem. P. 29

### **3. ACUERDO RELATIVO A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO VII DEL ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO**

Para lograr la expansión y la liberalización del comercio internacional a través de la eliminación progresiva de los obstáculos al comercio el 12 de abril de 1979 se adoptó en Ginebra, Suiza un sistema de valoración común denominado Código de Conducta de Valoración Aduanera conocido en la actualidad como Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio firmado por nuestro país Ad referéndum el 24 de julio de 1987, aprobado por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión el 1º de diciembre de 1987 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 del mismo mes y año. En este Acuerdo se establece un sistema de valoración basado en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas debiendo ser equitativo, neutro y uniforme que corresponda a las realidades comerciales y que prohíba el empleo de valores arbitrarios o ficticios. El Acuerdo presenta la siguiente estructura:

Introducción general

Preámbulo

Parte I. Normas de valoración en aduana (artículos 1-17)

Parte II. Administración del Acuerdo, consultas y resolución de controversias (artículos 18-19)

Parte III. Trato especial y diferenciado (artículo 20)

Parte IV. Disposiciones finales (artículos 21-24)

Anexo I. Notas interpretativas.

Anexo II. Comité Técnico de Valoración en Aduana.

El preámbulo de este Acuerdo establece cuáles son los principios de valoración siendo éstos los siguientes:

- Las normas que se dicten para la aplicación del sistema serán uniformes, imparciales y equitativas.
- Los valores en aduanas deben ser auténticos y no arbitrarios ni ficticios.
- Siempre que sea posible, se debe utilizar como base de valoración el valor de transacción de las mercancías que se importen.
- Los procedimientos de valoración deben ser de aplicación general, sin discriminación por la procedencia u origen de la mercancía.
- Los sistemas de valoración no deben utilizarse para combatir el dumping ya que éste tiene su legislación especial con arreglo a acuerdos de carácter internacional.
- La base es el valor real de la mercancía importada a la cual se le aplican los impuestos, o de una mercancía similar.
- El valor de las mercancías de origen nacional nunca será base del valor en aduana.
- Los sistemas de valoración deben asegurar a los comerciantes una protección contra la competencia desleal resultante de la subvaloración.

En cuanto hace a nuestra legislación considero que no se han cumplido debidamente estos principios a pesar de que nuestro país se comprometió a hacerlo en especial a lo que hace a la prohibición de utilizar valores arbitrarios o ficticios ya que desde mi punto de vista los precios estimados establecidos en la actualidad si bien no se utilizan como base gravable para el pago de los impuestos al comercio exterior como sucedía anteriormente con los precios oficiales, si se importa a un valor inferior a éstos se debe garantizar el pago de las posibles contribuciones y cuotas compensatorias que pudieran causarse situación que lleva a en caso de no poder probar el valor real a pagar las contribuciones conforme al precio estimado lo que lleva finalmente a cubrir los impuestos tomando en cuenta el precio fijado por la autoridad la cual no establece el método o procedimiento que lleva a cabo para su determinación contrariando por lo tanto lo dispuesto por los principios del GATT.

#### **4. METODOLOGÍA PARA DETERMINAR EL VALOR EN ADUANA**

El Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio establece 6 métodos para determinar el valor de las mercancías los cuales deben ser aplicados por exclusión y en el orden de prioridad siguiente:

1. El valor de transacción de las mercancías es decir, el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías objeto de valoración con los ajustes obligatorios o facultativos que se determinen.
2. Valor de transacción de mercancías idénticas a las que han sido objeto de valoración.
3. Valor de transacción de mercancías similares a las que hayan sido objeto de valoración.
4. Método deductivo o sustractivo que es el valor establecido a partir del precio de venta en el país de importación, con determinadas deducciones.
5. Método de valor reconstruido o valor calculado. En este supuesto se toma en cuenta el costo de los materiales y de la fabricación, de los beneficios, gastos generales, gastos de transporte, manipulación y seguro cuando proceda.
6. Método del último recurso. Si no es posible calcular el valor de conformidad con los métodos anteriores, se determina tomando en cuenta criterios razonables, compatibles con los principios y disposiciones generales del Acuerdo del GATT.

A continuación procederemos a un breve estudio de cada uno de ellos.

## 4.1 VALOR DE TRANSACCIÓN. MÉTODO PRINCIPAL

### 4.1.1 Definición

Los artículos 64 de la Ley Aduanera, 98 de su Reglamento y las reglas 3.11.1 y 3.11.7 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior establecen tres definiciones y la estructura operativa de este método de valoración siendo éstas las siguientes:

a) **Valor en aduana.** "Es 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 ley autoriza otra base gravable."<sup>46</sup> Es conforme a esta autorización que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha emitido 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*" en la cual se determina que si el valor declarado en el pedimento es inferior al precio estimado se debe otorgar una garantía para el pago de las posibles contribuciones y cuotas compensatorias que pudieran generarse.

b) **Valor de transacción.** "Es el que se ha establecido libremente entre un comprador-importador y un vendedor-exportador por determinada mercancía, y que podrá estar pagado o pagarse en el momento de la aceptación del valor por parte de la aduana."<sup>47</sup>

c) **Precio pagado o por pagar.** "Es el precio total que por las mercancías importadas haya efectuado el importador al vendedor o en beneficio de éste"<sup>48</sup>, por lo general este precio viene consignado en la factura.

---

<sup>46</sup> WITKER, Jorge. Derecho Tributario Aduanero. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1999. p. 163

<sup>47</sup> WITKER, Jorge. Op. Cit. p. 164

<sup>48</sup> *Ibidem*.



En relación a estas tres definiciones debemos establecer que se trata de figuras diferentes pues cuando el precio pagado no requiere ajuste positivo o negativo se asimila al valor de transacción, en cambio cuando se dan ajustes el valor de transacción se integra con todos esos elementos constituyendo así el valor en aduana sobre el cual se pagan los impuestos al comercio exterior.

Por otro lado el valor de transacción es definido por el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT en su artículo 1º de la siguiente manera:

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

En la doctrina tenemos que para Vicente Querol el valor de transacción es "el precio realmente pagado por la mercancía importada en la transacción entre dos partes independientes"<sup>49</sup>; por otro lado Eduardo Reyes Díaz Leal establece que el valor de transacción es "el valor de compra total de las mercancías hasta el momento de su importación, es decir, hasta que las mercancías llegan a la aduana mexicana de entrada, incluyendo todos los gastos previos a este hecho."<sup>50</sup>

De lo anteriormente expuesto concluimos que se va a entender por valor de transacción al precio pagado o por pagar por las mercancías importadas que es generalmente el precio indicado en la factura el cual puede ser incrementado por los gastos de flete, seguros, mano de obra, embalajes, regalías y derechos de licencia, etc. Su objeto es alcanzar una mayor uniformidad y certidumbre en la aplicación del valor, fomentar las relaciones comerciales y económicas para lograr niveles de vida más altos, pleno empleo,

<sup>49</sup> CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Op. Cit. P. 312

<sup>50</sup> REYES DÍAZ LEAL, Eduardo. Aduana. Operación en México. Universidad en asuntos internacionales, México, 1994. p. 127

elevant el nivel del ingreso real y de la demanda efectiva y el acrecentamiento de la producción de los intercambios de productos, impulsar el comercio internacional de los países en desarrollo, y evitar el empleo de valores en aduana arbitrarios y ficticios; va a ser sobre este valor conforme al cual se van a pagar los impuestos al comercio exterior y en su caso las cuotas compensatorias que correspondan.

De conformidad con los elementos del valor estudiados con anterioridad procederemos a estudiarlos tomando en cuenta las características peculiares del método del valor de transacción:

- a) **Elemento precio.** Es el realmente pagado o por pagar, es decir, el pago total que haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste por las mercancías importadas.
- b) **Elemento tiempo.** De conformidad con este elemento se debe aceptar el valor de transacción cualquiera que sea el momento en que se hayan vendido las mercancías para la exportación, sin tomar en cuenta el lapso transcurrido entre el momento de adquisición de la mercancía y en el que se realice la valoración de la misma, siempre y cuando sólo se den variaciones normales de precio que son aquellas que se deben a situaciones competitivas de mercado.
- c) **Elemento lugar.** Es aquel por el cual se introducen las mercancías a territorio nacional siendo a cargo del vendedor los gastos relacionados con la venta y entrega de las mercancías.
- d) **Elemento cantidad.** En el valor de transacción se debe tomar en cuenta la cantidad de mercancías que son objeto del valor para la exportación, siendo admisibles los descuentos por cantidad concedidos al comprador.

- e) **Elemento nivel.** El descuento por nivel comercial se concede según el grado en que se situó el comprador, es decir, si estamos en presencia de un mayorista, de un intermediario o de un minorista.

#### 4.1.2 Requisitos esenciales

Para que se pueda aceptar el valor de transacción deben concurrir los siguientes elementos:

1. Que exista un precio que directa o indirectamente sea realmente pagado o por pagar al vendedor de las mercancías el cual puede efectuarse mediante transferencias de dinero, cartas de crédito, instrumentos negociables y cualquier otro.

2. Que las mercancías sean importadas directamente a nuestro país.

3. Que las mercancías sean vendidas; es decir que se de una compraventa internacional entre países rechazando por tanto las compraventas locales. En esta compraventa se deben dar las siguientes circunstancias: 1) entrega de una mercancía en propiedad absoluta al importador; y 2) precio, es decir, una contraprestación pecuniaria.

4. Que las mercancías se exporten a territorio mexicano, por lo tanto se excluyen las ventas internas y las ventas a terceros países.

5. El valor debe ser ajustado, es decir, al precio pagado se le deben adicionar los cargos a que hace referencia el artículo 65 de la Ley Aduanera.

De conformidad con el artículo 67 de la Ley Aduanera para que el valor de transacción se pueda considerar como valor en aduana y por lo tanto base gravable del impuesto general de importación se requiere que se den las siguientes circunstancias:

a. Que no existan restricciones a la enajenación o utilización de las mercancías por el importador con excepción de las que exijan las disposiciones legales vigentes en el país; las que limiten el territorio geográfico a distribuidores exclusivos para la reventa y las que no afecten el valor de las mercancías.

b. Que la venta para la exportación con destino a México 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, pero si se conoce ese valor y está relacionado con las mercancías éste debe formar parte del precio realmente pagado (artículo 108 RLA).

c. Que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la enajenación posterior o de cualquier cesión o utilización ulterior de las mercancías efectuada por el importador. Esta situación se puede dar en las transacciones con reparto de beneficios en donde las dos partes acuerdan repartirse una determinada proporción de los beneficios de la venta en el país de importación, en este caso el suministrador factura al importador un determinado precio, pero como ésta suma sólo representa una parte de lo que percibirá el vendedor no puede aceptarse como valor en aduana salvo que se otorgue una garantía por los derechos de aduana a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías hasta que se conozca el resultado final de la operación y la cantidad total que el importador pagará al vendedor constituyendo este importe el valor de transacción de las mercancías.

d. Que no exista vinculación entre el importador y el vendedor, o que en caso de que exista ésta no haya influido en el valor de transacción. En relación a este punto haremos un estudio minucioso con posterioridad.

#### 4.1.3 Ajustes al valor de transacción

Para poder determinar de manera exacta el valor de las mercancías conforme al método del valor de transacción es importante tomar en cuenta que de conformidad con el artículo 65 de la Ley Aduanera el precio pagado o por pagar debe sufrir algunos ajustes siempre y cuando concurren los siguientes supuestos: a) que no estén ya incluidos en el precio pagado en la factura; b) que los soporte o pague el importador; y c) que los ajustes se den sobre datos objetivos y cuantificables; sin embargo en el supuesto en que no se puedan

dar estos datos respecto de los cargos que deban sumarse al precio pagado, el valor en aduana no podrá determinarse conforme al método del valor de transacción debiendo utilizar uno de los métodos secundarios (artículo 99 RLA).

Los ajustes positivos o incrementables al precio pagado o por pagar son aquellos que establece el artículo 65 de la Ley Aduanera siendo éstos los siguientes:

I. Ajustes a cargo del importador que incrementan el precio:

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

El artículo 100 del RLA define estos conceptos de la siguiente manera:

- a) *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;
- b) *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
- c) *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 mercancías objeto de valoración.

❖ El costo de los envases o embalajes que, para efectos aduaneros, se considere que forman un todo con las mercancías de que se trate; y así tenemos que el artículo 101 del RLA establece que se considera que los envases o embalajes forman un todo con las mercancías cuando se importen y 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 gastos de embalaje, tanto de mano de obra como de materiales.
- ❖ 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 el lugar o puerto de entrada al territorio nacional, de manera que siguiendo el sistema CIF se suman al valor en aduana de las mercancías. Al respecto es importante tomar en cuenta las condiciones de entrega de las mercancías de conformidad con los INCOTERMS (Términos Internacionales de Comercio) que son aquellos que establecen los derechos y obligaciones que asume cada una de las partes en relación a la carga, descarga, fletes y seguros erogados necesarios para que la mercancía llegue a su destino final.

2. 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:

- ❖ Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas.
- ❖ Las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas.
- ❖ Los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.
- ❖ Los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas. Son gastos que se generan con anterioridad a la importación de las mercancías objeto de valoración, mismos que si son pagados por el comprador-importador deben ajustarse al valor en aduana siempre y cuando concurren los siguientes requisitos: 1) que los trabajos que den lugar a los gastos se hayan realizado

fuera de México, con lo cual se estimula la ingeniería externa y se afecta la ingeniería nacional; y 2) que los trabajos efectuados sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.

3. 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 que dichas regalías y derechos no estén incluidos en el precio pagado, sin adicionar en el precio pagado los derechos de reproducción de las mercancías en territorio nacional. En este sentido vamos a entender por cánones y derechos de licencia a los "pugos que se efectúan a una persona por el uso de derecho de ésta, tales como derechos de una patente, de un diseño, de un procedimiento, de una marca registrada, de autor o de tecnología"<sup>51</sup>, y así tenemos que si estos elementos no están incluidos en la mercancía importada se deben incrementar al precio pagado para lo cual se deben reunir tres requisitos:

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

Las mercancías que por lo general ocasionan un pago de derecho de licencia son grabaciones musicales, mercancías de marca, maquinaria o procesamientos patentados.

4. 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 las cuales se permite su declaración provisional si no se puede determinar el monto al momento de hacer la importación, contando con un año para determinar los ajustes definitivos y presentar la rectificación al pedimento que proceda y hacer el pago de

---

<sup>51</sup> WITKER, Jorge. Op. Cit. P. 188

la diferencia de contribuciones, si la hay. Esta situación presenta dos opciones: a) si el monto es cuantificable y calculable con datos objetivos se ajustará al precio pagado; b) si la reversión existe y no puede ajustarse se rechazará el valor debiendo utilizar alguno de los métodos secundarios. En este sentido es importante tomar en cuenta lo que sucede con las firmas asociadas (empresas importadoras cuyo capital social está constituido por capital extranjero en cuantía comprendida entre el 5 y 100 por ciento) donde la parte que se revierte al vendedor va a comprender tanto los dividendos que se paguen a la casa matriz como los beneficios que se pasan a reservas, beneficios para nuevas inversiones, etc. los cuales si guardan relación con las mercancías que se valoran formarán parte del valor en aduana por lo que se deben sumar al precio pagado o por pagar por las mercancías.

Con el objeto de aclarar este punto, procederé a dar un ejemplo:

El comprador "X" se compromete a pagar al vendedor "Y" la cantidad de \$6,000.00 por siete mil estuches de anteojos y un peso más por la reventa o comercialización de los mismos, es decir, por los siete mil estuches pagará \$7,000.00 los que adicionará al precio de 6,000, por lo que en este supuesto al haber una cantidad identificable y cuantificada procede hacer el ajuste al valor de transacción, cantidad sobre la cual se aplicará la tasa ad-valorem. Por otro lado si por ejemplo la mercancía se va a rentar obteniendo una cantidad que se va a revertir al vendedor pero que es imposible de determinar con datos objetivos y cuantificables, no procederá el valor de transacción, debiendo valorar la mercancía con alguno de los métodos secundarios, haciendo por lo tanto una declaración provisional misma que se ajustará por ejercicios fiscales hasta el término de los pagos que hubiese pactado como parte de la contraprestación por la adquisición de las mercancías.

#### 4.1.4 Exclusiones del valor de transacción

En este rubro encontramos a los ajustes negativos del valor de transacción que "son valores añadidos con posterioridad a la importación de las mercancías a México, y deben



excluirse del valor en aduana."<sup>52</sup> Si una factura comprende alguno de estos conceptos de manera explícita (desglosado) o implícita bajo el precio global corresponderá al importador dar a conocer a la aduana esta circunstancia ya sea mediante la manifestación de valor o en documento elaborado en formato libre. Así tenemos que de conformidad con el artículo 66 de la Ley Aduanera el valor de transacción de las mercancías importadas no comprenderá los siguientes rubros siempre que se desglosen, distingan o especifiquen en forma separada del precio pagado ya sea en la factura o en cualquier otro documento comercial:

1) Los gastos que por cuenta propia realice el importador, aun cuando se pueda estimar que benefician al vendedor. Ejemplo: Estudios y exploración de mercado, exhibición o demostración de productos, publicidad y propaganda, etc.

2) 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, realizados con posterioridad a la entrada de las mismas al país.
- c. Las contribuciones y las cuotas compensatorias aplicables en el territorio nacional, como consecuencia de la importación o enajenación de las mercancías. Al respecto es importante destacar que si bien la cuota compensatoria derivada de una práctica desleal no incrementa el valor en aduana, si se adiciona a la base gravable de las mercancías de importación, es decir, si una mercancía tiene un valor de \$2,000.00 USD y está sujeta a una cuota compensatoria del 500%, su valor no se incrementará en esta proporción; sin embargo este porcentaje será tomado en cuenta para la base gravable sobre la cual se determinarán los impuestos a pagar.

---

<sup>52</sup> Idem. P. 194

3) Los pagos del importador al vendedor por dividendos y cualquier otro concepto que no guarde relación directa con las mercancías importadas; por ejemplo: el pago de intereses por financiamiento en la adquisición de las mercancías. En este sentido es importante destacar lo que se comentó con anterioridad en relación a las firmas asociadas donde los dividendos que se paguen a la casa matriz o cualquier otra reversión que represente un beneficio para el vendedor, serán incrementados al valor en aduana siempre que formen parte del mismo, en este sentido si los dividendos no guardan relación directa con las mercancías importadas serán excluidos del valor de transacción.

Además de estos rubros existen otros que si bien no hace alusión la ley a los mismos de manera literal, si deben ser excluidos del valor en aduana tales como:

✧ Las comisiones de compra.

✧ Otro supuesto lo constituye la asistencia técnica que si bien es uno de los elementos con los que se debe cumplir para incrementar una regalia, si ésta se separa de la misma y se distingue en una factura constituirá un excluyente del valor de transacción (artículo 66, fracción II, inciso a) de la Ley Aduanera).

#### 4.1.5 El problema de la vinculación aduanera

Anteriormente mencionamos que uno de los supuestos para que pudiera aplicarse el método del valor de transacción era que no existiera vinculación entre comprador y vendedor por lo que debido a su importancia procederemos al estudio de este supuesto regulado por la Ley Aduanera en su artículo 68 y 109 y 110 de su Reglamento.

En este sentido tenemos que se va a entender que existe vinculación "cuando una persona (natural o jurídica) puede imponer limitaciones o dictar directrices a otras

personas.”<sup>53</sup> Al respecto el artículo 15, punto 4 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y que recoge nuestra Ley Aduanera en su artículo 68 establece que existe vinculación entre las personas en los siguientes casos:

- a) Si una de ellas ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra;
- b) Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios;
- c) Si están en relación de empleador y empleado;
- d) Si una persona tiene, directa o indirectamente, la propiedad, el control o la posesión del 5 por ciento o más de las acciones o títulos en circulación y con derecho a voto de ambas;
- e) Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra;
- f) Si ambas personas está controladas directa o indirectamente por una tercera;
- g) Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona; o
- h) Si son de la misma familia. En cuanto hace a este supuesto el Reglamento de la Ley Aduanera en su artículo 110 dispone que se va a considerar que existe vinculación entre personas de la misma familia cuando exista parentesco civil, consanguíneo legítimo o natural sin limitación de grado en línea recta y hasta cuarto grado en colateral o transversal, así como por afinidad en línea recta o transversal hasta el segundo grado y entre cónyuges.

Es importante destacar que la presencia de cualquiera de los supuestos anteriores no es suficiente para rechazar el valor de transacción sino que se deben conjuntar dos condiciones: 1) que exista alguna de las hipótesis del artículo 68 de la Ley, y 2) que la vinculación haya influido en el precio y que tal situación sea comprobada por la aduana ya que al tener dudas deberá examinar las circunstancias y aceptar el valor declarado cuando no haya influido la vinculación; por el contrario si considera que el precio declarado por el

---

<sup>53</sup> Idem. P. 174

comprador está influido se lo comunicará por escrito para que éste alegue lo que a su derecho convenga.

A pesar de existir vinculación entre el vendedor y el importador se puede aceptar el valor de transacción siempre que ésta no haya influido en el precio, para lo cual el importador deberá demostrar que:

- I. El precio se ajustó conforme a las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción de que se trate o con la manera en que el vendedor ajusta los precios de venta a compradores no vinculados con él; y
- II. Con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio congruente con los beneficios globales obtenidos por la empresa en un periodo representativo en las ventas de mercancías de la misma especie o clase.

Otro de los supuestos para aceptar el valor de transacción en una venta entre personas vinculadas se da cuando el importador demuestra que su valor declarado se aproxima mucho a alguno de los valores criterios vigentes al momento o en un momento aproximado<sup>54</sup> y que el agente aduanal haya declarado que existe vinculación y que la misma no influyó en el precio. Los valores criterios reconocidos por la ley en su artículo 70 son:

- I. El valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a importadores no vinculados con el vendedor, para ser exportadas con destino a territorio nacional;
- II. El valor en aduana de mercancías idénticas o similares determinado según el valor de precio unitario a que se vendan la mayor cantidad de las mercancías importadas (artículo 74 de la Ley Aduanera); y

---

<sup>54</sup> Artículo 76 LA. ... la expresión momento aproximado comprende un período no mayor de noventa días anteriores o posteriores a la importación de las mercancías sujetas a valoración.

- III. El valor en aduana de mercancías idénticas o similares determinado según el método del valor reconstruido que es aquel que “se forma con la suma del costo de todos los insumos necesarios para su fabricación o producción y los beneficios y gastos generales que tengan mercancías de la misma especie o clase a la que se están valorando; así como los transportes, seguros y conexos”<sup>55</sup> (artículo 77 de la Ley Aduanera).

Una vez seleccionado el valor criterio para determinar si se acepta el valor de transacción o no se deberá ajustar con los elementos tiempo, cantidad y nivel comercial, así como con los gastos incrementables; sin embargo es importante aclarar que los valores criterios, entendiéndolos por éstos a los “precios o valores aceptados anteriormente por la aduana respecto a operaciones importadas en el mismo país, ya sea de mercancías idénticas o similares de partes no vinculadas”<sup>56</sup>, sólo deben utilizarse con fines de comparación sin que puedan utilizarse como valores de sustitución, es decir, de conformidad con estos valores la aduana va a determinar si acepta o no el precio facturado por el vendedor al comprador con los posibles ajustes.

Para estar en posibilidad de entender con mayor precisión lo manifestado con anterioridad procederé a dar un ejemplo: una empresa que radica en el extranjero envía a su filial en México mercancías a un precio unitario de 60 pesos y para demostrar a la aduana que no influyó la vinculación le da a conocer el valor de transacción de mercancías idénticas importadas en un momento aproximado, siendo éste 58 y 61 pesos por unidad de mercancía. En este sentido la aduana va a considerar que estos valores se aproximan al declarado en el pedimento por lo que lo va a aceptar; sin embargo no va a valorar las mercancías importadas con ninguno de los valores que sirvieron como criterio.

---

<sup>55</sup> CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Op. Cit. P.324

<sup>56</sup> WITKER, Jorge. Op. Cit. P. 176

Finalmente es importante destacar que en cuanto hace a la comprobación de la existencia de vinculación que afecta al valor en aduana la Ley Aduanera establece que es obligación del importador probar con los valores criterios mencionados con anterioridad que el precio no está influido por la vinculación, en cambio en el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio se establece que la aduana es la encargada de investigar si la vinculación afectó al precio o no. Desde mi punto de vista la Aduana debería ser la encargada de demostrar si la vinculación afectó al precio o no ya que es ésta la que no está de acuerdo con el valor de transacción declarado llevándola por lo tanto a la investigación de la veracidad del mismo.

#### 4.2 MÉTODOS ALTERNATIVOS DE VALORACIÓN

En este apartado realizaremos el estudio de aquellos métodos que se aplican cuando no es posible determinar la base gravable del impuesto general de importación conforme al método del valor de transacción, para lo cual deben concurrir las siguientes hipótesis:

- 1) Que la importación no sea consecuencia de una venta para la exportación con destino al país de importación.
- 2) Que existan restricciones para la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, siempre que no se trate de las señas en el artículo 67 de la Ley Aduanera en cuyo supuesto si procede aplicar el valor de transacción.
- 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 en aquellos casos en que se pueda ajustar al valor de las mercancías como un incrementable.
- 5) Cuando exista 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 cuente con datos objetivos y cuantificables precisos.

El artículo 71 de la Ley Aduanera establece cuáles son los métodos secundarios de valoración de las mercancías mismos que se aplicarán en orden sucesivo y por exclusión siendo éstos los siguientes:

- a. Valor de transacción de mercancías idénticas.
- b. Valor de transacción de mercancías similares.
- c. Valor de precio unitario de venta conocido como "*método sustractivo o deductivo*".
- d. Valor basado en el costo de producción denominado "valor reconstruido".
- e. Valor del último recurso.

A continuación procederemos al estudio de cada uno de ellos.

#### 4.2.1 Valor de transacción de mercancías idénticas

En este caso tenemos un precio nuevo que posee la aduana, comprueba o le es suministrado por el importador y que adaptado por nivel, cantidad y los incrementables a que hace referencia el artículo 65 de la Ley Aduanera, determina el valor a considerar respecto a las mercancías idénticas que se importan y no pueden valorarse por el método fundamental.

En este sentido vamos a entender por mercancía idéntica a "aquella producida en el mismo país que las mercancías a valorar y que sean iguales en sus características físicas, calidad, marca y prestigio comercial"<sup>57</sup>. Al respecto el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio en su artículo 15 define a las mercancías idénticas de la siguiente manera: "se entenderá por mercancías idénticas las que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y

---

<sup>57</sup> CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Op. Cit. P. 325

prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición”.

De lo anterior tenemos que para establecer la identidad de una mercancía con otra deberán examinarse:

- ✍ Las características físicas.
- ✍ La calidad.
- ✍ El prestigio comercial.

Además de estos tres aspectos también se debe tomar en consideración que la identidad debe operar en el sentido de que el país donde se han producido dichas mercancías sea el mismo que el de las que se trata de valorar; a su vez el país de exportación debe ser el mismo que el país de producción así como ser el mismo fabricante o productor. Si no se puede dar esta circunstancia deberá recurrirse a productores distintos, pero del mismo país de producción aunque no necesariamente de exportación. Así tenemos que este método se aplicará en el siguiente orden:

1. Mercancías idénticas producidas por la misma persona que las mercancías que se valoran.
2. Mercancías idénticas producidas por una persona diferente de la que ha producido las mercancías objeto de valoración, pero fabricadas en el mismo país que éstas.

El artículo 72 de la Ley Aduanera dispone que se tomará en cuenta éste método de valoración siempre que las mercancías idénticas hayan sido vendidas para la exportación con destino a territorio nacional e importadas en el mismo momento o en un momento aproximado a las mercancías objeto de valoración, vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes. Los elementos de este supuesto se desprenden de la siguiente manera:



## A. Momento de la exportación

En relación a este punto tenemos que una vez ubicada la mercancía idéntica, es importante que ésta se haya exportado en el mismo momento que la mercancía que se trata de valorar o en un momento no mayor de noventa días anteriores o posteriores a la importación de las mercancías sujetas a valoración.

## B. Ajustes relativos a nivel comercial y cantidad

El artículo 72 establece que las mercancías idénticas valoradas deben ser vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades parecidas a las mercancías que se valoran. De no cumplirse con estos requisitos se tomarán en cuenta los siguientes supuestos:

- Venta al mismo nivel, pero en cantidades diferentes.
- Venta a nivel comercial diferente, pero cantidades semejantes.
- Venta a nivel comercial diferente y en cantidades diferentes.

Finalmente es importante mencionar que si al aplicarse este procedimiento se encuentran más de un valor de transacción, se utilizará el que sea más bajo.

### 4.2.2 Valor de transacción de mercancías similares

En primer lugar es importante establecer lo que entendemos por mercancías similares y así tenemos que son "aquellas mercancías producidas en el mismo país que, aunque no sean iguales en todos los conceptos tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si unas mercancías son similares, habrán de tomarse en

consideración, entre otros factores, su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca de fábrica o de comercio.”<sup>58</sup>

Al igual que el método anterior las mercancías similares que servirán de referencia para determinar el valor de las mercancías deben ser vendidas para ser exportadas a México e importadas dentro de un período no mayor de 90 días anteriores o posteriores; así como vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes. En el supuesto que no puedan darse estas condiciones el artículo 73 de la Ley Aduanera dispone que 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 que son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor.

Es importante mencionar que en el caso de mercancías similares se van a tomar en cuenta las características y composiciones semejantes, que cumplan las mismas funciones que las mercancías objeto de valoración, que sean comercialmente intercambiables, tomando en cuenta además su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca de fábrica o de comercio. Si al aplicarse éste método se encuentra más de un valor de transacción, se utilizará el que sea más bajo.

Para concluir con éste método de valoración conviene aclarar que no se deben confundir los valores criterios que se toman en cuenta para determinar si la vinculación existente entre vendedor y comprador afectó el valor de las mercancías, con los dos métodos secundarios que hemos estudiado, toda vez que en los primeros se acepta el valor o precio declarado por el contribuyente y si se llega a la conclusión que la vinculación no influyó en el precio se toma como base gravable el valor declarado para el efecto del pago de los impuestos al comercio exterior a que haya lugar; por otro lado los métodos

---

<sup>58</sup> WITKER, Jorge. Op. Cit. P. 200

secundarios sustituyen a todo precio o valor, aunque se admiten pequeñas diferencias por prestigio comercial, marca y presentación en el caso de las mercancías similares.

#### 4.2.3 Método de precio unitario de venta

Para iniciar el estudio de este método alternativo para determinar el valor en aduana de las mercancías es importante establecer lo que entendemos por precio unitario de venta y así tenemos que la Ley Aduanera en su artículo 74 lo define como el "precio a que se venda el mayor número de unidades en las ventas a personas que no están vinculadas con los vendedores de las mercancías, al primer nivel comercial, después de la importación, a que se efectúen dichas ventas", es decir, este método también conocido como *deductivo* o *stractivo* consiste en conocer el precio de venta en el país y de dicho precio deducir los conceptos causados en el territorio nacional y así colocar a las mercancías en una cotización previa a la importación y enajenación. En este sentido el precio de venta se va a establecer tomando como referencia el precio en que se vendan, en el mismo estado en que fueron importadas, la mayor cantidad total de las mercancías o de otras mercancías idénticas o similares dentro del lapso de 90 días a personas no vinculadas, deduciendo a este precio los siguientes conceptos: las comisiones pagadas o convenidas usualmente, o los suplementos por beneficios y gastos generales directos o indirectos; los gastos habituales de transportes, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías y que se realicen con posterioridad a la importación; las contribuciones y cuotas compensatorias exigibles en nuestro país por la importación o venta de las mercancías.

En el supuesto que no se vendan las mercancías importadas, ni otras idénticas o similares a ellas en el mismo estado en que fueron importadas, a elección del importador el valor se podrá determinar sobre la base del precio unitario a que se venda la mayor cantidad de las mercancías importadas después de su transformación a personas del territorio nacional que no tengan vinculación con los vendedores, siempre que la importación se efectúe antes de haber transcurrido los 90 días desde la fecha de importación, en este caso

también se deducirán los conceptos a que se hizo referencia en el supuesto de la venta de mercancías en el mismo estado en que fueron importadas, deduciendo además el valor añadido en la transformación siempre que éste pueda determinarse con base en datos objetivos y cuantificables que reflejen el costo de la operación.

#### 4.2.4 Método del valor reconstruido

Este método se basa en el costo de producción que resulta de la suma de los siguientes elementos:

- a) El costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones necesarias para elaborar las mercancías importadas, determinado con base en la contabilidad comercial del productor.
- b) Una cantidad global por los gastos generales y beneficios tales como gastos financieros, de administración, de comercialización, etc., igual a la que normalmente se adiciona tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías sujetas a valoración, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación a territorio nacional. En este sentido el artículo 75 de la Ley Aduanera establece que se entiende por mercancías de la misma especie o clase a las pertenecientes a un grupo de mercancías producidas por una rama de producción determinada o por un sector de las mismas.
- c) El costo del transporte, carga, descarga, manejo y seguro que ocasionen las mercancías hasta el lugar de introducción al país.

Una vez determinado el costo de producción estaremos en la posibilidad de conocer el valor en aduana de las mercancías; sin embargo cabe mencionar que este método es un poco más complicado toda vez que a diferencia del precio unitario de venta donde la investigación del valor de las mercancías se realiza con el comprador, en el valor

reconstruido la indagación recae sobre el vendedor o productor y por ende, se realiza en el extranjero.

Para mayor claridad de la aplicación de éste método se señalará un ejemplo:

El fabricante en el país B informa asimismo que los beneficios y gastos generales son un porcentaje fijo sobre los costos de materiales y mano de obra, tanto directa como indirecta. Los productores de mercancías de la misma especie o clase en el país de exportación informan que calculan sus beneficios y gastos generales en 30% del costo de producción (materiales y mano de obra).

¿Cuál es el valor en aduana de la partida de 500 conjuntos de frenos no tomando en consideración la cuestión del transporte y el seguro?

*Solución:* Cabe expresar que hay que recurrir al valor reconstruido, ya que se trata de una importación entre empresas vinculadas en que la vinculación ha incidido y no se puede justificar el precio a través de alguno de los valores criterio. Tampoco hay mercaderías idénticas ni similares y como el importador es el usuario no habrá reventa y por ende no hay valor deducido.

	Dólares
Costo de los materiales	80.00
Costo de la mano de obra	48.00
Beneficios y gastos generales	40.00
Embalaje	12.00
	<hr/>
Valor reconstruido de un conjunto	180.00

Los beneficios y gastos generales de la rama comercial son de 30% del costo de producción, o sea sería 30% de 128 dólares que es igual a 38.40 dólares.

Se toman los 40 dólares informados por el productor, ya que se asemejan a los informado como usual en el sector.

El valor en aduana de los 500 conjuntos de frenos es de 90 mil dólares.<sup>59</sup>

#### 4.2.5 Método del último recurso

El artículo 78 de la Ley Aduanera regula este método y al efecto establece que cuando el valor de las mercancías importadas no puede ser determinado de conformidad con los métodos estudiados con anterioridad, éste se establecerá revisando dichos métodos en orden sucesivo y por exclusión, con mayor flexibilidad conforme a criterios razonables y compatibles ajustados a la Ley sobre datos disponibles en el territorio nacional

Es importante destacar que de la revisión que se lleve a cabo para determinar el valor en aduana conforme a este método, se van a rechazar ciertas conductas que se pueden dar por parte de la autoridad aduanera tales como:

- Intentar valorar las mercancías según el precio de las producidas internamente.
- Imponer el precio más alto entre dos posibles.
- Buscar precios interiores en el país de exportación como sucede con el dumping.
- Comparar precios con terceros países importadores de los mismos productos.
- *No recurrir a precios oficiales o precios mínimos arbitrarios.*
- Negar el derecho de audiencia a los contribuyentes e imponer valores aduaneros en forma autoritaria.

Entre los casos en que se puede recurrir a este método se encuentran las importaciones de mercancías que no se revendan en el país de importación, las importaciones de máquinas de alquiler, cuando no hay importaciones de mercancías idénticas o similares a las que se importan, cuando se desconoce el fabricante de las mercancías o bien éste se niega a dar información en relación a sus costos, así como en el

---

<sup>59</sup> WITKER, Jorge. Valoración aduanera de las mercancías. McGraw Hill, México, 2000. p. 68

caso de mercancías usadas en cuyo supuesto el valor podrá basarse en el precio realmente pagado o por pagar pero tomando en cuenta el estado en el que se presenta la mercancía por lo que el precio se ajustará en relación a la depreciación causada por la antigüedad o en el grado de utilización que ha tenido desde su origen. Cuando no hay un precio pagado o por pagar se puede determinar el valor a través de una mercancía idéntica nueva ajustando su valor al estado y antigüedad de la usada presentada al despacho, haciendo otros ajustes en cuanto a nivel comercial y cantidades.

Finalmente es importante señalar que en la práctica internacional estos cinco métodos secundarios sólo se aplican al 5% de las importaciones globales, debiendo respetar en torno de la valoración los siguientes principios fundamentales:

1. La autoevaluación que debe respetarse en función de las relaciones mercantiles acordadas por los operadores del comercio internacional, que por lo general se da a través de las facturas.

2. El derecho del contribuyente a garantizar en términos del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, el pago de los impuestos al comercio exterior, cuando es necesario demorar la determinación definitiva del valor de las mercancías importadas, lo que implica rechazar valoraciones autoritarias impuestas por la aduana, como sucede en el caso concreto con los precios estimados.

3. El derecho de las aduanas a comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana.

## **5. RELACIÓN DE LOS PRECIOS ESTIMADOS CON LA VALORACIÓN ADUANERA**

De conformidad con el estudio que venimos realizando sobre la valoración aduanera estamos en la posibilidad de determinar que los precios estimados guardan una estrecha relación con la misma toda vez que si bien en un principio estos respetan el valor declarado en el pedimento, si se importa a un valor inferior al determinado presuntivamente por la

autoridad se debe garantizar la diferencia de contribuciones y cuotas compensatorias que haya entre éste y el valor declarado; por lo tanto si en nuestro sistema la base gravable del impuesto general de importación lo constituye el valor en aduana de las mercancías éste se cubrirá de conformidad con el precio estimado al no comprobar mediante factura certificada la veracidad del valor declarado circunstancia que lleva a pagar las contribuciones y en su caso cuotas compensatorias tomando como base el valor estimado por la autoridad sin que para ello tome en consideración los diversos métodos que para la valoración de las mercancías establece la Ley Aduanera y el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio suscrito por nuestro país y que por lo tanto obliga a su observancia. Es en este sentido como a continuación procederemos al estudio de las diversas circunstancias que nos llevan a determinar la relación que guardan los precios estimados con la valoración aduanera.

## 5.1 SUBVALUACIÓN DE MERCANCÍAS

Debido al proteccionismo que imperaba anteriormente en nuestro país se establecieron altas tasas tributarias que llevaron a los contribuyentes a realizar conductas tendientes a pagar menos contribuciones tales como el contrabando, la corrupción y desde luego la subvaluación y sobrevaloración de las mercancías. Es en este sentido como vamos a entender por subvaluación al hecho de "presentar a la aduana mercancía con valores inferiores a los realmente pagados por las mismas, con el fin de defraudar al fisco tributando menor cantidad a la que realmente correspondería por el valor real de la mercancía."<sup>60</sup> Esta conducta ha sido combatida no sólo por nuestro país sino por todos los gobiernos del mundo a través de disposiciones y tratados internacionales cuya tarea ha sido la de evitar que las personas realicen conductas tendientes a defraudar al fisco; sin embargo considero que la autoridad ha excedido su facultad en este sentido toda vez que al determinar mediante los precios estimados un valor presunto a la mercancía mismo que obliga a presentar una garantía en el caso de importar a un valor menor a éste está violando lo dispuesto por el Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y

<sup>60</sup> UGARTE ROMANO, Luis. Op. Cit. P. 21



Comercio el cual dispone en el punto 2 la prohibición de utilizar valores arbitrarios o ficticios para determinar el aforo de las mercancías para lo cual su Acuerdo de aplicación establece los métodos para determinar el valor de las mercancías, mismos que omite tomar en cuenta la autoridad al momento de emitir los precios estimados violando con ello lo dispuesto por el artículo en mención así como la esfera jurídica de los importadores que adecuen su conducta a ese supuesto.

Otra facultad que le otorga la Ley Aduanera a la autoridad con la finalidad de evitar la subvaluación de las mercancías se encuentra regulada en el artículo 151, fracción VII el cual a la letra establece:

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

...

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

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

De lo anterior tenemos que si se importan mercancías a un supuesto precio inferior al determinado unilateral y presuntivamente por la autoridad procederá el embargo de las mismas sin que para ello exista fundamento legal alguno que establezca el método que siguió la autoridad para determinar el supuesto valor y sobre todo el hecho de proceder al

embargo de la mercancía por importar a un valor inferior a éste, situación que es notoriamente contraria a derecho toda vez que deja al importador en estado de indefensión al tener la autoridad la facultad de levantar el procedimiento administrativo en materia aduanera y proceder al embargo de la mercancía por el sólo hecho de traer mercancía que a su criterio está siendo supuestamente subvaluada.

Es en este sentido como si bien es factible el hecho de que se de la subvaluación de las mercancías, la autoridad está en la posibilidad de combatirla pero tomando en cuenta las disposiciones jurídicas que le otorguen esa facultad evitando así la violación a la esfera jurídica del importador como sucede hoy en día con los precios estimados y con la facultad de la autoridad aduanera en materia de embargo precautorio de las mercancías por presunta subvaluación, toda vez que como quedó asentado con anterioridad no se establece el método que utiliza la autoridad para determinar el valor de un bien y así establecer la supuesta subvaluación de mercancías situación que me da pauta para determinar que esas conductas son contrarias a derecho.

## 5.2 METODOLOGÍA PARA DETERMINAR LOS PRECIOS ESTIMADOS

Como se ha venido mencionando a lo largo de este apartado no existe un método específico que tome en cuenta la autoridad para determinar los precios estimados obligando al importador sin fundamento legal alguno a otorgar una garantía por la diferencia que haya entre el precio estimado y el valor declarado en el pedimento lo que nos lleva a la conclusión de que los mismos son contrarios a derecho y por ende violatorios de las disposiciones legales tanto nacionales como internacionales. Es decir, cuando existían los llamados precios oficiales la Ley Aduanera y la Ley del Impuesto General de Importación establecían las bases para determinar dicho precio el cual consistía en el precio al mayoreo en el mercado del principal país exportador hacia nuestro país, procurándose que no sea inferior al que pudieran tener las mismas mercancías en un mercado libre, accesible a cualquier comprador independiente de los vendedores. Sin embargo y del estudio realizado a 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 se desprende que la autoridad únicamente hace referencia a la manera como se van a garantizar las diferencias de contribuciones que haya pero sin señalar el procedimiento por el cual se fijan los precios estimados lo que nos lleva a preguntarnos si los mismos cumplen con la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 constitucional y si no es así porque la autoridad obliga al importador a presentar ante la aduana al momento de realizar el despacho de las mercancías una garantía por la diferencia de contribuciones y cuotas compensatorias que exista entre el precio estimado y el valor declarado en el pedimento.

En este sentido tenemos que en la actualidad no existe un método o procedimiento determinado que conozca el importador y que por ende le de la oportunidad de saber si las consideraciones que toma en cuenta la autoridad para establecer los precios estimados son contrarias a derecho y por lo tanto violatorias de su esfera jurídica, situación que desde mi punto de vista causa perjuicio al particular al no darle la posibilidad de saber si el precio determinado por la autoridad hacendaria podría ser mayor o menor al publicado en el Anexo de 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.

### 5.3 FORMAS DE GARANTÍA.

Desde el punto de vista jurídico y en específico en la materia fiscal, el término garantía está vinculado con la facultad económico-coactiva que la ley otorga a las autoridades fiscales para exigir coactivamente al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y el pago de los créditos fiscales a su cargo.

En materia de comercio exterior los artículos 86-A (reformado el 1º de enero de 2002) y 151, fracción VII de la Ley Aduanera establecen que están obligados a garantizar las contribuciones y cuotas compensatorias mediante depósitos en cuentas aduaneras de

garantía, prenda o hipoteca o bien a través de títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, los importadores que realicen alguna de las siguientes operaciones:

- Importaciones definitivas de mercancías, declarando un valor inferior al precio estimado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Operaciones bajo el régimen de tránsito interno o internacional. En este caso, el depósito deberá ser por un monto igual a las contribuciones y cuotas compensatorias determinadas provisionalmente en el pedimento o las que correspondan conforme al valor de transacción de mercancías idénticas o similares. La garantía se cancelará cuando se tramite el pedimento de tránsito en la aduana de despacho o de salida y se paguen las contribuciones y cuotas compensatorias.
- Sustituciones de embargos precautorios, respecto de mercancías por las cuales se declaró un valor inferior en un 50% o más de valor de transacción en relación con mercancías idénticas o similares. En este supuesto la sustitución únicamente procede mediante depósitos en cuentas aduaneras de garantía en términos del artículo 154 de la Ley Aduanera.

En relación al primer supuesto la garantía podrá ser cancelada a los seis meses de haber efectuado la importación, excepto cuando se hubiera iniciado el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad aduanera, en cuyo caso, el plazo se ampliará hasta que se dicte resolución definitiva y cuando se determinen contribuciones o cuotas compensatorias omitidas hasta que las mismas se paguen, o se ordene su cancelación por autoridad competente. Una vez transcurridos los seis meses y siempre y cuando no se hayan iniciado las facultades de comprobación de la autoridad, los importadores podrán solicitar la liberación de la garantía ante la institución de crédito o casa de bolsa contratada presentando copia del pedimento de importación y la constancia de depósito en garantía; sin embargo, y en términos del artículo Tercero de la Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados el importador podrá solicitar la liberación una vez transcurridos tres meses

posteriores a la importación siempre que presente copia del pedimento de importación, la constancia de depósito en garantía así como la factura comercial debidamente certificada para demostrar el valor declarado en el pedimento; iniciadas las facultades de comprobación no procederá la liberación de la garantía hasta en tanto no se ordene por la autoridad. Una vez cancelada la garantía el importador podrá recuperar las cantidades depositadas con los rendimientos que se hayan generado a partir de la fecha en que se haya efectuado su depósito y hasta que se autorice su cancelación; por el contrario, si en la resolución que emita la autoridad determina que hubo subvaluación procederá a hacer efectiva la garantía trayendo como consecuencia el pago de los impuestos al comercio exterior con base en el precio estimado.

En cuanto hace a las formas de garantía a que se refiere el artículo 141 fracciones II y VI del Código Fiscal de la Federación, relativas a la prenda o hipoteca o bien títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, la regla 1.4.8 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2002, establece que el importador podrá ofrecerlas mediante solicitud presentada en escrito libre ante la autoridad aduanera donde manifieste su intención de presentar alguna de las formas de garantía, monto de la operación, la descripción y origen de la mercancía, así como la aduana y la fecha por la que pretende efectuar la operación con el objeto de que previo al despacho de la mercancía, ésta sea aceptada y pueda presentarse junto con el pedimento ante el sistema de selección automatizada.

#### 5.4 EMBARGO PRECAUTORIO POR PROBLEMAS DE VALOR

En primer lugar es importante establecer lo que vamos a entender por embargo y así tenemos que es la "afectación decretada por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una pretensión de condena que se plantea o planteará en juicio (embargo preventivo, provisional o cautelar), o bien satisfacer directamente una pretensión

ejecutiva (embargo definitivo, ejecutivo o apremiado)<sup>61</sup>. Para Andres Rohde Ponce el secuestro o embargo "es una institución procesal que consiste en la retención de bienes o mercancías hasta en tanto se resuelve una cuestión, generalmente litigiosa..."<sup>62</sup>; en este sentido el embargo precautorio va a tener como finalidad garantizar el pago de los posibles créditos que puedan estar a cargo de un contribuyente para así estar en la posibilidad en caso de que él no los cubra de hacerlos efectivos a través de la mercancía objeto de embargo. Es en este tenor como en materia de comercio exterior y en especial en cuanto hace a la subvaluación de mercancías la autoridad aduanera va a proceder al embargo precautorio de las mismas y de los medios en que se transportan cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares de conformidad con el artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera; sin embargo este mismo precepto establece la posibilidad de sustituir el embargo mediante depósito en cuenta aduanera de garantía por un monto igual a las contribuciones y cuotas compensatorias que se causarían por la diferencia entre el valor declarado y el valor de transacción de mercancías idénticas o similares que se hubieran considerado para la práctica del embargo.

Al respecto surge una interrogante, si el importador no está en la posibilidad de saber el supuesto valor que toma en cuenta la autoridad para considerar que existe subvaluación que monto es el que va servir de referencia para establecer la diferencia y así garantizar las contribuciones que en su caso pudieran llegar a omitirse motivo por el cual considero que el actuar de la autoridad es ilegal ya que viola en perjuicio del importador la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 constitucional al no darle la posibilidad de saber los criterios que tomó en consideración para llegar a la conclusión de que la mercancía estaba siendo subvaluada y proceder de esta manera al embargo de la misma.

---

<sup>61</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas. Op. Cit. P. 1249

<sup>62</sup> ROHDE PONCE, Andrés. Derecho Aduanero Mexicano. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000. P. 539

En cuanto hace a los precios estimados es importante aclarar que en estos no procede el embargo precautorio sino únicamente la retención de la mercancía en términos del artículo 158 de la Ley Aduanera que a la letra establece:

*"Artículo 158. En los casos en que con motivo del reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento se retengan mercancías por no haberse presentado la garantía a que se refiere el artículo 36, fracción I, inciso e) de esta Ley, o no se comprueba el cumplimiento de las Normas Oficiales Mexicanas de información comercial, las autoridades aduaneras procederán a retener las mercancías hasta que sea presentada dicha garantía o se cumpla con la Norma Oficial Mexicana."*

En este sentido tenemos que si bien no procede el embargo de la mercancía, la retención se puede prolongar hasta que se presente la garantía situación que ha llevado a los importadores a ajustar sus facturas al precio estimado evitándose así la presentación de la garantía pero trayendo como consecuencia el pago de las contribuciones sobre el precio estimado.

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

Debido a la subvaluación en que han incurrido algunos importadores se implementó en nuestro país el sistema de los precios estimados con la finalidad de combatir esta conducta que busca evadir el pago de los impuestos al comercio exterior dañando de esta manera a la industria nacional. Este sistema se creó tomando en cuenta una decisión de la Organización Mundial de Aduanas denominada "*Decisión relativa a los casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado*" la cual otorga a las administraciones de aduanas la posibilidad de solicitar información adicional a los importadores cuando tengan razones para dudar de la exactitud

del valor declarado; en este sentido si a pesar de la información recibida la administración de aduanas sigue teniendo dudas razonables, el valor en aduana de las mercancías no podrá ser determinado sobre la base del valor declarado en el pedimento, determinándolo de conformidad con los métodos de valoración establecidos en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio; sin embargo, antes de adoptar una decisión definitiva la administración de aduanas comunicará al importador sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados dándole una oportunidad para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva se hará del conocimiento del importador.<sup>63</sup>

En cuanto a la posibilidad que tiene la aduana en nuestro país de rechazar el valor en aduana con fecha 31 de diciembre de 1998 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación reformas a la Ley Aduanera en materia de valoración mediante las cuales se adicionaron tres artículos entre los cuales se encuentra el artículo 78-A que establece que la autoridad aduanera podrá rechazar el valor declarado en el pedimento procediendo a su determinación conforme a los métodos secundarios estudiados con anterioridad, en los siguientes casos:

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

- a) No lleve contabilidad, no conserve o no ponga a disposición de la autoridad la contabilidad o parte de ella, o la documentación que ampare las operaciones de comercio exterior;
- b) Se oponga al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras;
- c) Omita o altere los registros de las operaciones de comercio exterior;
- d) Omita presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y

---

<sup>63</sup> Artículo 1º Decisión relativa a los casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado



siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate;

- e) Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones de comercio exterior; y
- f) No cumpla con los requerimientos de las autoridades aduaneras para presentar la documentación e información, que acredite que el valor declarado fue determinado conforme a las disposiciones legales en el plazo otorgado en el requerimiento;

II. Cuando la información o documentación presentada sea falsa o contenga datos falsos o inexactos o cuando se determine que el valor declarado no fue determinado de conformidad con los métodos de valoración que establece la ley y que fueron estudiados en este apartado; y

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

De lo anterior desprendemos que va a ser en estos supuestos donde la autoridad aduanera al momento de emitir la resolución definitiva que derive del procedimiento administrativo en materia aduanera va a tener la facultad de rechazar el valor en aduana declarado en el pedimento determinándolo de conformidad con los métodos secundarios de valoración que al efecto establece la ley.

Es en este sentido como si bien la Decisión otorga al importador la posibilidad de demostrar la veracidad del valor declarado en el pedimento y la Ley Aduanera señala los supuestos en que la Aduana podrá rechazar el valor declarado, la Resolución por la que se establecen los precios estimados contraria lo dispuesto por la Decisión toda vez que en ésta una vez declarado el valor la autoridad va a tener dudas por lo que va a requerir información, en cambio en los precios estimados ya existe un precio que señala el monto

minimo por el que se van a importar las mercancías y de lo contrario se debe otorgar una garantía por la diferencia existente aunque los impuestos al comercio exterior se pagan tomando en cuenta el valor declarado; sin embargo, no otorga oportunidad al importador de ofrecer información sin necesidad de presentar garantía alguna toda vez que si bien puede demostrar la veracidad del valor lo va a hacer pero mediando garantía al respecto, requisito que no exige la Decisión.

Ahora bien, en relación a la facultad que tienen los importadores para formular consultas a las autoridades aduaneras sobre el método de valoración o los elementos para determinar el valor en aduana de las mercancías, el artículo 78-B de la Ley Aduanera establece que la consulta deberá presentarse antes de la importación de las mercancías, cumpliendo con los requisitos que exige el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación y contener toda la información y documentación que permita a la autoridad aduanera emitir la resolución, y en caso de no cumplir con todos los requisitos la autoridad podrá requerir al promovente para que en el plazo de 30 días cumpla con la omisión y en caso de no hacerlo se tendrá por no presentada la promoción.

En cuanto a la resolución de la consulta se establece que la autoridad contará con un plazo no mayor de 4 meses, transcurrido el cual sin que se notifique la resolución, se entenderá que la autoridad resolvió negativamente pudiendo interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte resolución o esperar a que ésta se dicte.

## **CAPITULO IV**

### **PRECIOS ESTIMADOS. SU LEGALIDAD**

#### **I. PRECIOS ESTIMADOS, FORMA PRESUNTA DE LA VALORACIÓN ADUANERA**

En el sistema impositivo mexicano existen figuras jurídicas conocidas como presunciones mismas que son utilizadas por el legislador con el propósito de frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria permitiéndole a su vez evitarse la actividad de demostrar el probable y no seguro ánimo de defraudar al fisco por parte de los contribuyentes; sin embargo debido a esos pocos contribuyentes que tratan de omitir impuestos crea presunciones elevadas a regla general que se aplican no sólo a los que han querido engañar al fisco sino también a aquellos contribuyentes que han obrado de buena fe y así tenemos que en materia de comercio exterior la importación de mercancías a precios relativamente bajos llevó a la autoridad a suponer que el importador obtenía una factura comercial de su proveedor extranjero a precios subvaluados con el propósito de bajar la base impositiva al momento de realizar la introducción de mercancías al país lesionando con ello el interés fiscal de la Federación toda vez que dejaban de cubrirse contribuciones que de otro modo debieran haberse pagado al declarar en el pedimento un valor real.

Debido a esta situación la Secretaría de Hacienda y Crédito Público creó la figura de los precios estimados a efecto de que los importadores tuvieran que demostrar que el precio declarado correspondía al valor en aduana de la mercancía, mediando para ello una garantía que tiene como finalidad asegurar al fisco federal el pago de las contribuciones y en su caso cuotas compensatorias que pudieran causarse por la diferencia entre el precio estimado y el valor declarado en el pedimento.

En este sentido, de conformidad con el Glosario en materia aduanera publicado en la página electrónica <http://www.aduanas.sat.gob.mx>, los precios estimados son el “valor presuntivo que se fija a un determinado producto (prohibido según la regla 7 del GATT) sólo para efectos de determinar el valor en aduana”; por lo tanto es mediante estos como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pretende combatir la subvaluación de mercancías y con ello el fraude al fisco federal.

En esta tesitura a continuación procederemos al estudio de las presunciones estableciendo de esta manera aquella categoría a la que pertenecen los precios estimados

### 1.1 PRESUNCIONES. DEFINICIÓN Y CLASIFICACIÓN

En primer lugar es importante establecer lo que vamos a entender por presunción y así tenemos que etimológicamente proviene del latín *praesumptio, onis*, que significa acción y efecto de presumir, y a su vez presumir se refiere a sospechar, juzgar o conjeturar una cosa por tener indicios o señales para ello.

En la doctrina se conceptualiza a la presunción como el “resultado del procedimiento de raciocinio plasmado por el legislador en la ley y por el juez en su sentencia, en el sentido de tener como cierto o probable un hecho, por ser éste la consecuencia más probable u ordinaria del hecho comprobado.”<sup>64</sup>

De lo anterior podemos establecer que presumir significa suponer o sospechar la existencia de un hecho que si bien lo desconocemos inferimos su existencia de otro conocido; sin embargo su veracidad no es completamente comprobable al no constatar de manera evidente la existencia de ese hecho.

---

<sup>64</sup> PÉREZ BECERRIL, Alonso. Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano. Porrúa, México, 2001. p. 5

En cuanto hace a su clasificación el artículo 190 del Código Federal de Procedimientos Civiles dispone que éstas pueden ser:

- 1) Las que establece expresamente la ley, y
- 2) Las que se deducen de hechos comprobados.

Así tenemos que desde el punto de vista legal las presunciones pueden ser de dos tipos conociéndose a las primeras como legales y las segundas como humanas. Las presunciones legales son aquellas que como su nombre lo indica están establecidas en ley y es ésta la que va señalar sus características, proceder y alcance; por el contrario las presunciones humanas son "aquellas que son dejadas a la libre apreciación del juez y que no constituyen más que un principio de prueba, que debe ser completado con otras presunciones o por otra prueba, tal como el juramento supletorio"<sup>65</sup>. En este sentido tenemos que las presunciones humanas se diferencian de las legales en que éstas son creadas por la ley en tanto que las humanas sólo están autorizadas por ésta pero no son creadas por ella; por otro lado el valor probatorio de las presunciones legales está determinado por la ley y fuera del arbitrio de los jueces, mientras que las humanas tienen un valor relativo y variable y pueden, por sí solas servir como prueba directa o como complemento de ésta; además, las presunciones legales son disposiciones jurídicas vigentes, y las humanas son las inferencias lógicas que obtiene el juzgador después de razonar para dictar sentencia constituyendo por ese hecho convencimiento mismo y no un medio para llegar a él.

Las presunciones legales se dividen a su vez en relativas (*juris tantum*) o absolutas (*juris et de jure*) según admitan o no prueba en contrario. Las presunciones legales relativas son aquellas que admiten contra su validez prueba en contrario, sin embargo si en principio respetan la garantía de audiencia al dar la posibilidad al contribuyente de utilizar los medios de defensa idóneos para destruirlas, dejan de hacerlo cuando se condiciona ese derecho al uso de determinado o determinados medios de prueba convirtiéndose en ese supuesto en

---

<sup>65</sup> Idem. p. 64

una presunción legal absoluta. Las presunciones legales absolutas conocidas también como de pleno y absoluto derecho son aquellas que no admiten contra su validez prueba en contrario, sin embargo es importante establecer que independientemente de que la norma impositiva no señale expresamente que el contribuyente no puede ofrecer prueba en contrario, de la simple lectura del ordenamiento se puede desprender que el legislador está presumiendo ingresos (en el caso del impuesto sobre la renta) sin dar oportunidad al contribuyente de alegar nada en contra transgrediendo con ello la garantía de audiencia que consagra el artículo 14 de nuestra Carta Magna.

En este sentido y una vez establecido el concepto y clasificación de las presunciones estamos en posibilidad de considerar a los precios estimados como una presunción legal absoluta toda vez que éstos se encuentran contemplados en 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*", sin embargo ésta no da al importador la oportunidad de ofrecer las pruebas que desvirtúen el precio estimado toda vez que si bien se puede demostrar la veracidad del precio declarado en el pedimento, esto se puede hacer pero una vez otorgada la garantía a que hace referencia el artículo 86-A de la Ley Aduanera así como la Resolución de referencia, lo que lleva a una notoria violación de los artículos 14 y 16 constitucionales toda vez que se deja al importador en estado de indefensión al obligarlo a otorgar una garantía sobre un crédito aún no determinado y tomando como referencia un precio que si bien se encuentra establecido en una resolución fiscal, su determinación se realizó de manera presunta sin otorgar la oportunidad de desvirtuar el monto o método seguido para tal efecto.

En este sentido y con la finalidad de otorgar el derecho de audiencia a los importadores que pudieran resultar perjudicados lo conveniente sería que una vez establecido el precio por la autoridad se diera oportunidad a los importadores de conocer el método utilizado y si están de acuerdo o no con el mismo y en caso contrario estar en la posibilidad de ofrecer las pruebas necesarias que desvirtúen el monto del precio estimado y el procedimiento seguido para tal efecto, pudiendo aplicar el mismo método que se

establece para las cuotas compensatorias, es decir, impugnar su determinación vía recurso de revocación a efecto de que la autoridad verifique si el precio establecido por ella es correcto o no; sin embargo y en el entendido de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no otorga ese derecho, estamos en presencia de una presunción legal absoluta toda vez que los precios estimados como su nombre lo indica *estiman* el valor que tiene o puede tener una mercancía sin aceptar al efecto prueba en contrario; por lo tanto si bien las presunciones son figuras creadas por la ley con el objeto de atacar la conducta de evasión de impuestos por parte del contribuyente, en el caso que nos ocupa ésta se ve reflejada en el establecimiento de los precios estimados mismos que como ha quedado asentado en líneas anteriores son completamente ilegales al ser determinados de manera arbitraria por parte de la autoridad hacendaria sin otorgar para ello garantía de audiencia al importador.

Por otro lado y en el entendido de que en materia tributaria la ley permite la existencia de las presunciones para establecer la posible omisión de impuestos mismas que pueden ser válidas en comercio exterior, para la determinación del valor de las mercancías no puede aceptarse una estimación o presunción en virtud de que existen 6 métodos específicos regulados por la Ley Aduanera en sus artículos 65 a 77 así como en el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio suscrito por nuestro país y que permiten a la autoridad establecer el valor real de la mercancía, por lo que no existe motivo alguno para que lo haga de manera presunta ya que como claramente ha quedado establecido los precios estimados son el valor presunto que la autoridad hacendaria asigna a determinado producto de ahí que para su determinación deba seguir cualquiera de los métodos secundarios que al efecto establece la legislación aduanera toda vez que no podría aplicarse el valor de transacción en virtud de que no hay un precio pagado o por pagar, por lo que deben tomarse en cuenta mercancías idénticas, similares, el precio unitario de venta, el valor reconstruido o bien el método del último recurso para llegar al precio que servirá de referencia a la autoridad para estar en la posibilidad de saber si el valor a que se está importando está subvaluado o no.

De lo anterior puedo concluir que al ser los precios estimados una forma presunta de la valoración aduanera son violatorios de los principios consagrados en el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio toda vez que éstos determinan que no se pueden tomar en cuenta valores arbitrarios o ficticios, lo que sucede con los precios estimados toda vez que si bien la Ley Aduanera contempla los métodos de valoración, la autoridad hacendaria determina el precio estimado de manera arbitraria y sin señalar el procedimiento seguido para tal efecto transgrediendo con ello lo estatuido por el Acuerdo de referencia cuya observancia es obligatoria en virtud de que se encuentra por encima de las leyes federales y locales, de conformidad con el criterio que ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que a continuación transcribo:

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

Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "serán la Ley Suprema de toda la Unión..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados debe de estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea



calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en un conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional, por ello se explica que el Constituyente haya facultado al Presidente de la República a suscribir tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el Presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado de mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados". No se pierde de vista que en su anterior conformación, éste Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P.C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LAS LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA

JERARQUÍA NORMATIVA". Sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

P, LXXVII/99

Amparo en revisión 1475/98, Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo, 11 de mayo de 1999, Unanimidad de diez votos.- Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán, Ponente: Humberto Román Palacios, Secretario: Antonio Espinoza Rangel."

## 2. CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN EL ESTABLECIMIENTO DE LOS PRECIOS ESTIMADOS

Siendo la potestad tributaria la "facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial"<sup>66</sup> es requisito sine qua non que la misma esté regulada por la ley, es decir, la potestad no puede ser omnimoda sino que debe estar limitada constituyendo esos límites la garantía de legalidad, la garantía de audiencia y el principio de proporcionalidad y equidad entre otros.

En este sentido, Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez considera que la potestad tributaria "es la facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria... ésta facultad debe seguir los lineamientos señalados por la Constitución, tanto para el establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, conforme a las garantías individuales que constituyen el límite de actuación del Estado frente a los particulares."<sup>67</sup>

---

<sup>66</sup> VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1994. p. 186

<sup>67</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Limusa, México, 1995. p. 46, 54

Alonso Pérez Becerril establece que el poder tributario "es el derecho del Estado de exigir de los particulares la aportación de una parte de su riqueza para satisfacer los gastos públicos, cuyo fundamento se encuentra en la Constitución Federal..."<sup>68</sup>

Es así como a continuación procederemos al estudio de los principales límites que tiene el Estado para establecer impuestos en el ejercicio de su facultad o potestad tributaria ya que éstos además de seguir los lineamientos que al efecto establece nuestra Carta Magna, deben respetar las garantías del gobernado porque de no ser así el contribuyente estaría en posibilidad de interponer el amparo con la finalidad de dejar sin efectos un tributo nacido en contra del orden establecido en la Constitución.

## 2.1 GARANTÍA DE LEGALIDAD

Esta garantía se encuentra consagrada principalmente en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en materia tributaria se traduce en el aforismo "*Nullum tributum sine lege*". La garantía de legalidad puede ser vista desde dos perspectivas: 1) Sobre la actuación de las autoridades; y 2) Sobre el establecimiento de las contribuciones.

En relación al primer supuesto la garantía de legalidad consiste "en la obligación que tienen todas las autoridades de ajustarse a los preceptos legales que norman sus actividades y a las atribuciones que la ley les confiere, al expedir cualquier orden o mandato que afecta a un particular en su persona o en sus derechos, es decir, la garantía de legalidad requiere sustancialmente que las autoridades se atengan precisamente a la ley, en sus procedimientos y en sus decisiones que de cualquier modo se refieren a las personas o a sus derechos"<sup>69</sup>; en otras palabras, de conformidad con el artículo 16 constitucional todo acto de molestia debe estar fundado y motivado evitando con ello dejar al afectado en estado de indefensión al no darle la oportunidad de conocer el precepto o preceptos que le

---

<sup>68</sup> PÉREZ BECERRIL, Alonso. Op. Cit. p. 130

<sup>69</sup> Idem. p. 114

otorguen facultad a la autoridad para actuar, además de aquél precepto al que se adecua su conducta.

En cuanto hace al segundo aspecto estamos ante el principio de legalidad tributaria consignado en los artículos 14 segundo párrafo, 16 primer párrafo, segundo párrafo y último párrafo, 31 fracción IV y 73 fracción VII constitucionales los cuales establecen "que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo."<sup>70</sup>; es decir, en orden a este principio es necesario no sólo que la ley establezca las contribuciones, sino también debe señalar sus elementos a efecto de que la autoridad administrativa se limite a aplicar la ley, evitando de esta manera que quede a su arbitrio la determinación de los mismos.

Es en este sentido como se puede establecer que las presunciones legales tributarias transgreden el principio de legalidad en virtud de que los elementos de las contribuciones deben estar señalados en una ley formal y material, de ahí que sea ilegal el hecho de que tales elementos estén referidos a supuestos que pueden o no ser reales, como sucede con las presunciones y en el caso que nos ocupa con los precios estimados toda vez que éstos contemplan supuestos de realización incierta obligando a garantizar mediante cuentas aduaneras, prenda o hipoteca, títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, un crédito fiscal que aún no ha sido determinado y tal vez nunca se determine violando con ello el principio de legalidad consagrado en el artículo 16 constitucional.

Por otro lado, este principio se funda en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos representan restricciones a ese derecho, ya que en virtud de éstos se sustrae, a favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares como sucede con la garantía a que hace referencia el artículo 86-A de la Ley Aduanera, es decir, la necesidad de que la carga tributaria esté establecida en una ley no significa tan sólo que el acto creador del impuesto emane del Poder Legislativo, sino

---

<sup>70</sup> VILLEGAS, Héctor B. Op. Cit. p. 190

también, que los caracteres esenciales del tributo y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados expresamente en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de la autoridad, ni para el cobro de impuestos imprevisibles, sino por el contrario, que el contribuyente pueda conocer en todo momento la forma de contribuir.

Es en esta tesitura como podemos establecer que en cuanto hace a los precios estimados estamos ante una notoria violación al principio de legalidad, es decir, el artículo 86-A de la Ley Aduanera obliga a garantizar mediante depósitos en cuentas aduaneras de garantía o mediante alguna de las formas que señala el artículo 141 fracciones II y VI del Código Fiscal de la Federación a quienes 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, de donde se desprende la inconstitucionalidad del precepto en mención toda vez que genera una absoluta inseguridad jurídica al pretender obligar al particular o contribuyente a garantizar un interés fiscal aún inexistente, en virtud de que no existen como tales, ni un crédito fiscal determinado en su contra, ni una determinación de contribuciones omitidas.

Ahora bien, los depósitos en las cuentas aduaneras de garantía, la constitución de una prenda o hipoteca y el otorgar títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente a fin de garantizar el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, que regulan los artículos 84-A y 86-A de la Ley Aduanera, se traducen en una flagrante violación al artículo 16 constitucional, al exigirse dicha garantía respecto de contribuciones cuyo monto se desconoce por no existir una resolución a través de la cual sean cuantificadas y se ponga así fin al procedimiento administrativo, en este sentido considero que resulta jurídicamente injustificable la medida cautelar, ya que no hay liquidación del crédito que supuestamente se atribuye y menos aún resolución que declare firme la misma.

De esta forma no se puede hablar de la existencia de un crédito fiscal y éste no se cubre o garantiza en los términos y plazos que la ley concede; por lo tanto, si los dispositivos de que se trata imponen al importador de la mercancía la carga del depósito efectuado en una cuenta aduanera de garantía, o bien, constituir una prenda o una hipoteca y otorgar títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente como pago de las contribuciones y cuotas compensatorias que pudieran llegar a causarse, se infringe claramente el artículo 16 constitucional, situación que ha quedado corroborada por criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis bajo el rubro:

“Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIV, Diciembre de 2001

Tesis: 1ª CVI/2001

Página 190

**DEPÓSITOS EN CUENTAS ADUANERAS DE GARANTÍA. LOS ARTÍCULOS 84-A Y 86-A DE LA LEY ADUANERA QUE LOS PREVÉN, TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD PREVISTO EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.-**

Los artículos 84-A y 86-A de la Ley Aduanera consignan la obligación del particular de garantizar, mediante depósitos en cuentas aduaneras, el pago de contribuciones y cuotas compensatorias que pudieran causarse con motivo de operaciones de comercio exterior, en los siguientes supuestos: a) Cuando efectúe la importación definitiva de mercancías y en el pedimento declare un valor inferior al precio estimado que dé a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas, caso en que la garantía deberá constituirse por un monto igual a las contribuciones y, en su caso, cuotas compensatorias que se causarían por la diferencia entre el valor declarado y el precio estimado por la propia secretaria; y b) Cuando se efectúe el tránsito interno o

internacional de mercancías, hipótesis en la que la garantía será por un monto igual a las contribuciones o cuotas compensatorias que se determinen provisionalmente en el pedimento o las que correspondan tomando en cuenta el valor de la transacción de mercancías idénticas o similares conforme a los artículos 72 y 73 de la citada ley y con las reglas que emita la mencionada dependencia. En el primer caso, la garantía que se constituya se cancelará a los seis meses de haberse efectuado la importación, salvo que se hubiera iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, en cuyo caso el plazo se ampliará hasta que se dicte resolución definitiva y cuando se determinen contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, hasta que las mismas se paguen, o se ordene su cancelación por autoridad competente, en los términos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas que emita y, en el segundo, el depósito en garantía que se efectúe se cancelará cuando se tramite el pedimento correspondiente en la aduana de despacho o de salida, según se trate de tránsito interno o internacional y se paguen las contribuciones y cuotas compensatorias. Finalmente, una vez cancelada la garantía, el importador podrá recuperar las cantidades depositadas, con los rendimientos que se hayan generado a partir de la fecha en que efectuó su depósito y hasta que se autorice su cancelación. De lo anterior se advierte, de manera indubitable, que los señalados numerales 84-A y 86-A carecen de certeza jurídica, pues establecen supuestos de realización incierta o de carácter contingente y no reúnen los caracteres esenciales del impuesto, ni la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria que pretenden, por lo que la garantía en cuentas aduaneras por supuestas contribuciones de futuro incierto a que se refiere el indicado numeral 86-A viola el principio de legalidad consagrado en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, máxime que la citada garantía en cuentas aduaneras constituye un aseguramiento en abstracto que le otorga facultades omnímodas a la autoridad aduanera,

al permitírsele por un supuesto crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado. \_

**Precedentes:**

Amparo en revisión 235/2001. Smithkline Beecham México, S.A. de C.V. 8 de agosto de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Carlos Mena Adame.”

En este orden de ideas es de manifestar que el artículo 86-A de la Ley Aduanera así como 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, otorgan facultades onnimodas a la autoridad fiscal al dejar a su libre albedrío la determinación de los precios estimados, pues no señalan las bases o elementos a tomar en cuenta para determinarlos; pero además, aún ante tal omisión, es imposible que la autoridad fiscal atendiendo a lo ordenado por el artículo 16 constitucional, pueda determinar la existencia de esos elementos, para fundar y motivar su actuar, al no saber cuál es el monto del crédito fiscal y si el gobernado en contra de quien se dirige la medida está obligado al mismo. En esta tesitura tenemos que para que sea el Servicio de Administración Tributaria quien determine los precios estimados, es necesario que en un acto formal y materialmente legislativo se fije el procedimiento al cual se debe sujetar y que a mi parecer deberían ser los métodos de valoración regulados por la Ley Aduanera y que permitirían a la autoridad determinar el valor de la mercancía impidiendo con ello la actuación caprichosa o arbitraria de dicho órgano, generando con ello certidumbre a los gobernados sobre factores que no emanan del poder legislativo pero que inciden en la cuantía de sus cargas impositivas. Resulta ilustrativo a lo anterior por analogía de razón el criterio jurisprudencial que a continuación transcribo:

“Novena Época  
Instancia: Segunda Sala  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: XIII, Marzo de 2001  
Tesis: 2ª. XXVI/2001  
Página: 193



**INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. LA TESIS JURISPRUDENCIAL P./J. 27/95, CONFORME A LA CUAL EL ARTÍCULO 20 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ ES INCONSTITUCIONAL, ES APLICABLE RESPECTO DE LAS ACTUALIZACIONES REALIZADAS CON EL VALOR REPORTADO DE AQUEL INDICADOR HASTA EL MES DE DICIEMBRE DE 1988.** Si bien es cierto que conforme al contenido de la citada tesis jurisprudencial, visible en la página 52 del Tomo II, de octubre de 1995, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro: "INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE).", el referido precepto resultaba violatorio del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, al no precisar los componentes, bases, criterios o reglas que debían considerarse para formular el citado índice, dejándose en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben tomar en cuenta para calcular la base gravable, también lo es que el referido vicio fue purgado por el legislador al adicionar el diverso 20 bis al mencionado código tributario, mediante decreto publicado el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho en el Diario Oficial de la Federación, el cual entró en vigor el primero de enero de mil novecientos ochenta y nueve, en virtud de que en éste último numeral se precisó el mecanismo que debe seguir el citado banco central para obtener el índice en mención, contexto normativo con el cual esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que se respeta plenamente el principio de legalidad tributaria. Por ende, la tesis jurisprudencial de referencia únicamente es aplicable respecto de los

actos relacionados con la actualización de créditos fiscales, bases gravables o tarifas aplicables, que hayan tomado como base el valor reportado mediante el referido índice hasta el mes de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho.

Precedentes:

Amparo directo en revisión 1549/2000. Laboratorio Piedadense S.A. de C.V. 23 de febrero de 2001. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina. Amparo directo en revisión 73/2001. Tráfico Aduanal de México, S.A. 23 de febrero de 2001. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Georgina Laso de la Vega Romero."

De lo anterior claramente se desprende que en el caso de los precios estimados no existe disposición jurídica alguna que señale el procedimiento que se va a seguir para su determinación, en efecto, el artículo 20 bis del Código Fiscal de la Federación señala el mecanismo que se deberá seguir para el cálculo del índice nacional de precios al consumidor; por otro lado, haciendo referencia a lo que dispone la Ley de Comercio Exterior en cuanto hace a las cuotas compensatorias ésta establece el procedimiento que se deberá seguir en materia de prácticas desleales de comercio internacional y la consecuente determinación de la cuota; sin que para ello se establezca en legislación alguna el método que se sigue en la determinación de los precios estimados derivándose a todas luces su inconstitucionalidad ya que la autoridad en ejercicio de su potestad tributaria los establece de manera arbitraria sin respetar para ello el principio de legalidad consagrado en el artículo 16 constitucional y en relación al cual toda autoridad sólo puede hacer lo que la ley le permite, de ahí que si no existe precepto legal alguno que le otorgue facultades para establecer los precios estimados de manera presunta, se desprende de manera evidente la violación al artículo 16 de nuestra Carta Magna ya que si bien el monto de los precios estimados se encuentra establecido en la Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados, ésta no contempla el método seguido para su cálculo.

## 2.2 GARANTÍA DE AUDIENCIA

Otra de las limitaciones que tiene el Estado en el ejercicio de su potestad tributaria lo constituye la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional siendo ésta "una de las más importantes dentro de cualquier régimen jurídico, ya que implica la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a actos del poder público que tiendan a privarlo de sus más caros derechos y sus más preciados intereses..."<sup>71</sup>

En este sentido Juventino V. Castro considera que la garantía de audiencia se refiere a "una fórmula que permite a los individuos oponerse a los actos arbitrarios de las autoridades, cuando éstas los privan de sus derechos, negándoles a los propios afectados el beneficio de tramitarse procedimientos que les permitan el ser oídos -en sus excepciones, argumentaciones y recursos-, y aún más; condicionar las resoluciones definitivas a una congruencia entre lo alegado y lo resuelto."<sup>72</sup>

Es decir, lo que la garantía de audiencia consagra es el derecho que debe tener todo gobernado de utilizar los medios de defensa necesarios antes de la privación de sus derechos, independientemente de los recursos que permitan combatir en vía ordinaria las determinaciones de la autoridad toda vez que el artículo 14 constitucional establece que nadie puede ser privado de sus derechos sin que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento las cuales constituyen las garantías procesales de las partes. Al respecto Carlos A. Cruz Morales señala que "las formalidades esenciales del procedimiento dentro del juicio que debe proceder al acto de privación, consisten en permitir una máxima oportunidad defensiva al que puede ser objeto de la privación, en otorgar todas las posibilidades de defensa, en permitir cualquier medio de defensa; *contrario sensu*, toda obstrucción a la defensa, todo impedimento a la actitud de defensa, toda negación de

<sup>71</sup> PÉREZ BECERRIL, Alonso. Op. Cit. p. 77

<sup>72</sup> V. CASTRO, Juventino. Garantías y Amparo. Porrúa, México, 1998. p. 230

defensa implicará estado de indefensión, y por lo mismo, violación a las formalidades esenciales del procedimiento.”<sup>73</sup>

Es en esta coyuntura como se desprende que los precios estimados son violatorios de la garantía de audiencia que consagra el artículo 14 de nuestra Carta Magna toda vez que ni la Resolución que los establece, ni disposición jurídica alguna establecen la posibilidad que tiene el importador de ofrecer las pruebas necesarias que desvirtúen el valor establecido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sin necesidad de presentar la garantía mediante depósito en cuenta aduanera de garantía, prenda o hipoteca o bien mediante títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente obligándolo por ende a garantizar un crédito aún no determinado por el simple hecho de que la autoridad presume que hay o puede haber una evasión de impuestos privando injustificadamente al importador de sus bienes, posesiones o derechos, al obligarlo a comprometer los mismos vía un pago encubierto con la figura de un depósito, o el establecimiento de garantías reales o personales sin que haya mediado oportunidad alguna de ser oído y vencido en juicio con las formalidades esenciales e inherentes a todo procedimiento ya que no es factible a la luz de la Constitución que a excusa de proteger un supuesto, futuro e hipotético interés fiscal, se obligue a establecer contra el patrimonio del importador una garantía sin permitirle ejercer instancia alguna por la cual pueda desvirtuar la procedibilidad de la garantía y de la aún inexistente liquidación de algún presunto crédito fiscal tampoco determinado.

En otras palabras, la determinación y exigibilidad de una contribución constituyen requisitos indispensables para el establecimiento de una garantía del interés fiscal, en el caso de los precios estimados al no existir ni el crédito fiscal, ni una infracción, ni haberse iniciado por parte de la autoridad aduanera sus facultades de comprobación, es obvio que no hay razón suficiente para obligar al importador a otorgar una garantía para proteger el posible y no seguro crédito fiscal que pudiera resultar por la diferencia entre el valor en aduana declarado en el pedimento y el precio estimado, de donde resulta contrario a la

---

<sup>73</sup> CRUZ MORALES, Carlos A. Los artículos 14 y 16 constitucionales. Porrúa, México, 1977. pp. 31-40 citado por Alonso Pérez Becerril. Op. Cit. p. 93

Constitución que sin un debido proceso legal, lisa y llanamente se le obligue a depositar una suma de dinero o a afectar sus bienes y derechos a una garantía, cuando ni siquiera se tiene la certeza jurídica de que exista o llegue a existir algún concepto por el cual deba efectuar algún pago o garantizar algún monto derivado de algún crédito fiscal.

Es decir, para que una disposición jurídica cumpla debidamente con la garantía de audiencia es requisito sine qua non que independientemente de que la misma prevea o no el procedimiento para la defensa del contribuyente, se le otorgue ese derecho dándole la posibilidad de alegar lo que a su derecho convenga previo a la afectación de sus derechos; es el caso que si ni 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 ni la autoridad hacendaria otorgan ese derecho al importador al momento de emitir los precios estimados, estamos ante una flagrante violación de la garantía de audiencia, en virtud de que no se le da oportunidad de desvirtuar tanto el precio, como la procedencia de la garantía que se le exige. En este sentido y en cuanto hace a la garantía de audiencia se ha establecido lo siguiente:

"Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación  
Parte: XIII-Junio  
Página: 529

**AUDIENCIA GARANTIA. DEBE RESPETARSE AUNQUE LA LEY EN QUE SE FUNDE LA RESOLUCION, NO PREVEA EL PROCEDIMIENTO PARA TAL EFECTO.** Aunque del texto del artículo 14 constitucional pudiera inferirse que siempre que la autoridad se apega al contenido de la ley aplicable, la garantía de audiencia no puede conculcarse; lo cierto es que tal derecho subjetivo público consiste en la oportunidad que debe concederse al particular para que intervenga y pueda así defenderse, rindiendo pruebas y vertiendo alegatos que sustenten tal defensa. Por lo tanto, aunque la ley que funde al acto no establezca la

obligación de oír al afectado, antes de privarlo de sus derechos, la autoridad debe respetar la aludida garantía y oírlo en defensa, porque en ausencia del contenido de tal obligación para la responsable dentro de la Ley está el imperativo del artículo 14 constitucional. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 308/93. Director General del Centro de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes en Sonora y otras autoridades responsables. 26 de enero de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Alicia Rodríguez Cruz. Secretario: Eduardo Anastacio Chávez García. Amparo en revisión 127/93. Felipe Augusto López Flores. 2 de julio de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Lucio Antonio Castillo González. Secretario: José Rafael Coronado Duarte. Véanse: Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo IX-Abril, pág. 511; Séptima Época, Volúmenes 205-216, Séptima Parte, pág. 293 y Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, Octava Parte, tesis 66, pág. 112."

De lo escrito puedo concluir que los precios estimados violan la garantía de audiencia en virtud de que no dan al importador la posibilidad de desvirtuar el método que se haya seguido para su determinación ya que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los establece de manera unilateral y arbitraria sin dar a conocer el procedimiento utilizado para tal efecto negando al importador el derecho de ofrecer las pruebas y alegatos necesarios que le permitieran desvirtuar lo establecido por la autoridad; por el contrario, el contribuyente está obligado previa la determinación de un crédito fiscal a garantizar mediante cuentas aduaneras de garantía, títulos valor o cartera de créditos a nombre del propio contribuyente un hipotético crédito aún no determinado y que tal vez nunca se determine toda vez que tal y como lo preceptúa el artículo 86-A de la Ley Aduanera transcurridos seis meses a partir de la fecha de importación sin que la autoridad haya ejercido sus facultades de comprobación, se procederá a la cancelación de la garantía y en caso contrario se hará efectiva para cubrir las contribuciones y cuotas compensatorias que dejaron de cubrirse llevando con ello a pagar un impuesto sobre la base de un precio establecido por la autoridad de manera arbitraria y respecto del cual no se otorgó la oportunidad de ser oído y vencido en juicio.

## 2.3 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Otro de los principios que tiene ingerencia en la determinación de contribuciones y sus elementos y en particular en el caso que nos ocupa en los precios estimados, lo constituye el principio de proporcionalidad y equidad consagrado en el artículo 31 fracción IV constitucional que señala:

*"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:*

...

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."*

Así tenemos que la proporcionalidad y la equidad son "condiciones de validez constitucional de las contribuciones, cuyo fin es que la imposición sea justa en relación a la capacidad económica de los contribuyentes singularmente considerados."<sup>74</sup>

En este sentido Fritz Neumark establece que la proporcionalidad "constituye un principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes"<sup>75</sup>

Por otro lado, Héctor Villegas determina que la proporcionalidad exige "la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado en relación a ella."<sup>76</sup>

<sup>74</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas. Op. Cit. Tomo III, p. 2614

<sup>75</sup> NEUMARK, Fritz. Principios de Imposición. Traducción de José Zamit Ferrer, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 176, citado por Alonso Pérez Becerril. Op. Cit. p. 120

<sup>76</sup> VILLEGAS, Héctor B. Op. Cit. p. 205

A su vez, Alonso Pérez Becerril establece que "la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no solo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos."<sup>77</sup>

Por su parte Adolfo Arrijoa Vizcaino manifiesta que la "proporcionalidad puede definirse como el Principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el País, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular."<sup>78</sup>

De conformidad con lo anterior considero que la proporcionalidad debe regirse en base a la capacidad contributiva del sujeto pasivo y no así conforme a su capacidad económica mismas que si bien guardan una relación estrecha se trata de dos supuestos diferentes; por un lado la capacidad contributiva "es la facultad para afrontar la carga tributaria, medida ya sea en función de su riqueza, de sus ingresos, o de sus gastos, con independencia de los beneficios directos que se deriven para el contribuyente de los gastos públicos"<sup>79</sup>. Para Fernando Sáinz de Bujanda "la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e includibles del sujeto".<sup>80</sup> Por otro lado, la capacidad económica es la facultad que se tiene de adquirir bienes, obtener ingresos, contraer deudas, etc., mismos que si bien obligan a pagar

<sup>77</sup> PÉREZ BECERRIL, Alonso. Op. Cit. p. 121

<sup>78</sup> ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo. Op. Cit. p. 256

<sup>79</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas. Op. Cit. Tomo I, p. 398

<sup>80</sup> VILLEGAS, Héctor. Op. Cit. P. 199



determinados tributos, éstos van a variar en orden a su capacidad contributiva, es decir, se puede dar el supuesto de una persona que tiene una casa y sin embargo carece de liquidez para cubrir el impuesto correspondiente de ahí que se desprenda que el hecho de que tenga capacidad económica no significa que tenga capacidad contributiva situación que nos permite concluir que en cuanto hace a la proporcionalidad ésta se debe basar en la facultad de pago y no tan sólo en la capacidad económica.

Ahora bien, en relación a la equidad Alonso Pérez Becerril establece que "este principio de igualdad establecido en la Constitución no se propone sancionar en materia de impuestos un sistema determinado ni una regla férrea por la cual todos los habitantes o propietarios deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del Gobierno, sino que tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes."<sup>81</sup>

En otras palabras la equidad es considerada como "una benigna interpretación de la capacidad económica que permite tener en cuenta diferencias individuales, gravando según la actividad, fuente, cuantía de ingresos y necesidades de la colectividad, por lo que exige tratar a los iguales de la misma manera."<sup>82</sup>

En este sentido la equidad se puede definir como "el principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. Dicho en otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."<sup>83</sup>

---

<sup>81</sup> PÉREZ BECERRIL, Alonso. Op. Cit. p. 123

<sup>82</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas. Op. Cit. Tomo III, p. 2614

<sup>83</sup> ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo. Op. Cit. p. 256

De lo anterior se colige que la equidad implica que los que se hallan dentro de lo establecido por la Ley están obligados a determinada situación y por ende los que se encuentran en situación jurídica diferente no lo están, es decir, la equidad implica tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales; de donde se desprende la completa violación a este principio en cuanto hace a la determinación de los precios estimados toda vez que la autoridad hacendaria trata igual a personas que se encuentran en circunstancias diferentes, es decir, si bien los importadores obligados a presentar una garantía en términos del artículo 86-A de la Ley Aduanera fracción I se adecuan a la hipótesis regulada por la ley en cuanto al hecho de importar mercancías a un precio inferior al precio estimado determinado presuntivamente por la autoridad hacendaria con la supuesta finalidad de contrarrestar la subvaluación de mercancías y el consecuente daño al fisco federal, la mercancía señalada en la Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados no puede tener el mismo trato ya que desde mi punto de vista se debe tomar en cuenta la marca, calidad, país de origen, etc. para establecer el precio estimado de la mercancía toda vez que de conformidad con estos supuestos el precio puede variar por lo que no es factible que se señale un solo precio para mercancías cuyas características son diversas, circunstancia que llevaría a establecer precios diferentes y por ende montos de garantía diversos en términos de la proporcionalidad y equidad que se debe satisfacer de conformidad con el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

Por otro lado, y tomando como base la equidad con la que deben ser tratados los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias es importante destacar que en relación a la garantía a que hace referencia el artículo 86-A de la Ley Aduanera, ésta se encuentra limitada toda vez que no da la opción de utilizar cualquiera de las formas previstas en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación (a excepción de las fracciones II y VI que si se encuentran contempladas en la Ley Aduanera), como medios para garantizar las contribuciones y cuotas compensatorias que pudieran derivarse de la diferencia existente entre el valor en aduana declarado en el pedimento y el precio estimado determinado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sino que necesariamente debe utilizar las figuras contempladas en la Ley Aduanera misma que en cuanto hace a la

sustitución del embargo precautorio de las mercancías determina que ésta puede hacerse con cualquiera de las garantías que establece el Código Fiscal de la Federación, exceptuando esta opción en cuanto hace a mercancías subvaluadas de donde se desprende la inequidad con la que son tratados los importadores en virtud de que todos deberían estar en posibilidad de garantizar la determinación de un posible crédito fiscal con todas las formas de garantía que al efecto establece el Código Tributario Federal, toda vez que el objetivo es tener la posibilidad de cubrir el crédito determinado haciendo efectiva la garantía otorgada, sin que necesariamente deba limitarse a las cuentas aduaneras de garantía, títulos valor o cartera de créditos a nombre del propio contribuyente, toda vez que independientemente de la garantía otorgada el crédito será exigido y cubierto, de ahí que la Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados resulte inconstitucional por dar un trato inequitativo a los importadores de mercancías con precios estimados en relación a aquellos por los que de conformidad con el artículo 151 de la Ley Aduanera proceda el embargo precautorio de su mercancía en el sentido de que todos deberían tener la misma posibilidad y opciones de garantía en cuanto a la determinación de posibles créditos en su contra, criterio que ha sido sostenido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis bajo el rubro:

“Novena Época  
Instancia: Primera Sala  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: XV, Abril de 2002  
Tesis: 1a. XX/2002 Página: 463  
Materia: Constitucional, Administrativa Tesis aislada.

**DEPÓSITOS EN CUENTAS ADUANERAS DE GARANTÍA. LOS ARTÍCULOS 84-A Y 86-A DE LA LEY ADUANERA QUE LOS PREVIÉN, TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.** Los citados preceptos al establecer la obligación del particular de garantizar a través de depósitos en cuentas aduaneras el pago de contribuciones y cuotas compensatorias que pudieran causarse

con motivo de las operaciones de comercio exterior, cuando se efectúe la importación definitiva de mercancías y se declare en el pedimento un valor inferior al precio estimado que dé a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas, caso en el cual la garantía deberá constituirse por un monto igual a las contribuciones y, en su caso, a las cuotas compensatorias que se causarían por la diferencia entre el valor declarado y el precio estimado por la propia secretaria o cuando se efectúe el tránsito interno o internacional de mercancías, hipótesis en la que la garantía será por un monto igual a las contribuciones o cuotas compensatorias que se determinen provisionalmente en el pedimento o las que correspondan tomando en cuenta el valor de la transacción de mercancías idénticas o similares conforme a los artículos 72 y 73 de la citada ley y con las reglas que emita la mencionada dependencia, transgreden el principio de equidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior, en virtud de que no se justifica un trato desigual a este tipo de contribuyentes cuando declaren en el pedimento de importación una cantidad inferior a la determinada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues las mencionadas actividades de comercio exterior las llevan a cabo un sinnúmero de contribuyentes a los cuales les está permitido garantizar a través de cualquier otro medio distinto al depósito en cuenta aduanera, esto es, si bien en un caso se trata de contribuyentes que realizan actividades de comercio exterior y declaran un valor igual al estimado por la mencionada secretaria y en otro declaran un valor inferior, ello no constituye una circunstancia objetiva que incida en el rango social y económico que sea determinante de la situación que guardan los demás sujetos obligados al pago del tributo y, por ende, amerite un trato fiscal diverso, de manera que tales preceptos no constituyen reglas de carácter general, porque no tratan

igual a los iguales, al establecer regímenes diversos aplicables a contribuyentes que llevan a cabo la misma actividad.

Precedentes:

Amparo en revisión 187/2001. Colloids de México, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 2001. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Eunice Sayuri Shibya Soto."

Por otro lado y como se mencionó anteriormente el artículo 133 constitucional establece el principio de supremacía constitucional, así como el respectivo orden jerárquico de las normas estableciendo que los compromisos internacionales que son asumidos por el Estado mexicano se convierten en ley suprema y comprometen a todas las autoridades frente a la comunidad internacional. En este sentido, las leyes que emanen del Congreso de la Unión deben ser respetuosas de este principio constitucional y no violar disposiciones contenidas en los Tratados suscritos por México toda vez que la Corte sostuvo en 1999 que los Tratados Internacionales se ubican jerárquicamente por encima de las Leyes Federales y en un segundo plano respecto de la Constitución Federal, por lo que al suscribir nuestro país el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio se encontraba obligado a atacar sus disposiciones violando en el caso que nos ocupa lo establecido en el artículo 13 del referido acuerdo el cual a la letra establece:

*"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".*

Derivado de lo anterior, se desprende que los artículos 84-A y 86-A de la Ley Aduanera al disponer que la única forma de garantizar la posible omisión de impuestos y cuotas compensatorias derivados de la importación de mercancía a un precio inferior al precio estimado serán las cuentas aduaneras de garantía o alguna de las formas que señala el artículo 141 fracciones II y VI del Código Fiscal de la Federación, contraviene de forma clara las obligaciones de México asumidas en el seno de la Organización Mundial de Comercio y en específico lo establecido por el artículo 13 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, en virtud de que mientras éste ordena que los países miembros deben prever en sus legislaciones internas que se preste cualquier forma de garantía para cubrir el monto de posibles diferencias en los impuestos al comercio exterior, el legislador en la Ley Aduanera y el Ejecutivo en la Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados, únicamente permiten que se garantice a través de las cuentas aduaneras de garantía, prenda o hipoteca y títulos valor o cartera de créditos a nombre del propio contribuyente y no mediante cualquier método como lo son los demás que recoge el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, de ahí que estemos en posibilidad de sostener la inequidad con la que son tratados los importadores regidos por la misma legislación aduanera y que sin embargo son tratados de forma diferente en cuanto hace a la garantía del posible y no seguro crédito fiscal que pudiera resultar en su contra.

### **3. LOS PRECIOS ESTIMADOS COMO REGULACIÓN AL COMERCIO EXTERIOR**

Como se ha venido estudiando en el desarrollo de este trabajo en el ámbito del comercio exterior mexicano existen figuras jurídicas conocidas como regulaciones y restricciones arancelarias y no arancelarias mismas que tienen como finalidad regular la entrada y salida de mercancías al o del territorio nacional buscando proteger la industria nacional, la seguridad, la sanidad fitopecuaria o ecológica, las prácticas desleales de comercio internacional, etc. situaciones que se encuentran claramente previstas en la Ley de

Comercio Exterior y en cuanto a la importación, circulación o tránsito de mercancías la procedibilidad de estas medidas se encuentra regulada en el artículo 16 de la ley de referencia.

Es el caso que si las regulaciones no arancelarias "son las medidas establecidas por los gobiernos para controlar el flujo de mercancías entre los países, sea para proteger la planta productiva y las economías nacionales, o sea para preservar los bienes de cada país en lo que respecta a medio ambiente, sanidad animal y vegetal, o para asegurar a los consumidores la buena calidad de las mercancías que están adquiriendo o darles a conocer las características de las mismas", los precios estimados deberían ser considerados por la Ley de Comercio Exterior como tales toda vez que su finalidad es proteger la economía nacional siendo ésta una de las fuentes generadoras de regulaciones no arancelarias al comercio exterior.

Es decir, la determinación de los precios estimados se dio por la necesidad de combatir la evasión de impuestos que imperaba en nuestro país ya que al importar mercancía a un valor inferior se pagan menos contribuciones dañando con ello la economía nacional.

Por tanto, si lo que buscan las regulaciones es controlar la entrada de mercancías que causen o puedan causar daño al país, y los precios estimados buscan contrarrestar la evasión de impuestos, éstos deben ser regulados por la Ley de Comercio Exterior y contemplarse dentro de su artículo 17 como una regulación no arancelaria a la importación y tránsito de mercancías ya que es en estos dos supuestos donde la Ley Aduanera en su artículo 86-A exige la presentación de una garantía que ampare las contribuciones y cuotas compensatorias que correspondan por la diferencia entre el valor en aduana declarado en el pedimento y el precio estimado y en caso de no hacerlo se procederá a la retención de la mercancía hasta que se cumpla con esa obligación.

Ahora bien, el artículo 20 de la Ley de Comercio Exterior establece que las mercancías sujetas a restricciones o regulaciones no arancelarias se identificarán en términos de sus fracciones arancelarias y nomenclatura que les corresponda conforme a la tarifa respectiva, y en el caso de los precios estimados el Anexo de 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 identifica las mercancías que estarán sujetas a los mismos en términos de su fracción arancelaria, cualidad que se adecua con lo establecido en el artículo en mención.

De donde se desprende que al reunir los precios estimados con las características de toda regulación no arancelaria, éstos deben gozar de esa naturaleza y encontrarse contemplados en la Ley de Comercio Exterior, determinando la Ley Aduanera su procedibilidad así como la sanción e infracción correspondiente en caso de incumplimiento.

#### **4. AUTORIDAD COMPETENTE PARA EMITIR LOS PRECIOS ESTIMADOS Y VIGILAR SU CUMPLIMIENTO**

Una vez establecida la naturaleza jurídica de los precios estimados como una medida de regulación no arancelaria al comercio exterior procederemos a determinar la dependencia a la que le corresponde su emisión así como aquella a la que le compete el cobro del crédito derivado de su incumplimiento.

En este sentido tenemos que al ser la Secretaría de Economía la dependencia que tiene mayor ingerencia en las operaciones de comercio exterior ya que se encarga de formular y conducir la política de comercio exterior en nuestro país, además de estudiar, proyectar y determinar los aranceles y restricciones para los artículos de importación y exportación, ésta sería la autoridad facultada para emitir los precios estimados y no así la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, situación que si se daba con los llamados precios oficiales que como se mencionó son el antecedente directo de los precios estimados y que eran emitidos por la entonces Secretaría de Comercio y Fomento Industrial escuchando la



opinión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y así lo disponía el artículo 48 de la Ley Aduanera donde se determinaba que la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial podía fijar o modificar los precios oficiales de las mercancías de importación cuando las mismas pudieran ocasionar perjuicios a la industria nacional constituyendo de esta manera la base mínima para la determinación del impuesto general de importación.

Con las reformas a la Ley Aduanera se otorgó facultad a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para emitir los precios estimados, escuchando la opinión de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial; situación que desapareció con la reforma al artículo 144 de la Ley Aduanera en el año 1998, por lo que ahora la única dependencia que tiene ingerencia directa en la determinación de los precios estimados lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En este orden de ideas, si bien la Ley de Comercio Exterior no hace referencia expresa a la facultad de la Secretaría de Economía para emitir los precios estimados, en su artículo 5º fracción III dispone que será facultad de la misma estudiar, proyectar, establecer y modificar las medidas de regulación y restricción no arancelarias a la exportación, importación, circulación y tránsito de mercancías; es el caso que si los precios estimados son considerados como una regulación no arancelaria la dependencia facultada para emitirlos sería la Secretaría de Economía a través de un *Acuerdo que establezca la clasificación y codificación de mercancías cuya importación y exportación está sujeta a precio estimado por parte de la Secretaría de Economía*, correspondiéndole en todo caso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultad de cobrar los créditos fiscales derivados de la subvaluación de mercancías.

Es decir, una vez determinado el precio estimado y otorgada la garantía correspondiente si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público llega a la conclusión que la mercancía se importó a un valor inferior afectando con ello la economía nacional, determinará el crédito correspondiente mismo que será exigido por dicha dependencia otorgando para ello al importador los medios de defensa necesarios que le permitan

desvirtuar lo determinado por la autoridad y en caso de no hacerlo se hará efectiva la garantía otorgada al momento del despacho en términos del artículo 86-A de la Ley Aduanera.

Es así como es posible concluir que siendo la Secretaría de Economía la autoridad que tiene mayor ingerencia en el comercio exterior y en específico en cuanto hace al establecimiento de las medidas necesarias para el control de las exportaciones, importaciones y tránsito de mercancías en el territorio nacional, concierne a ella la determinación de los precios estimados y a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el vigilar su cumplimiento y en su caso determinar las sanciones correspondientes.

## **5. DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS ESTIMADOS**

Una vez realizado el estudio de la figura jurídica de los precios estimados estamos en posibilidad de establecer aquél método al que podría sujetarse la Secretaría de Economía para su emisión dando posibilidad al importador afectado de presentar los medios de defensa necesarios contra la resolución que los determine.

En este sentido procederemos en primer término a señalar el posible procedimiento para la emisión de los precios estimados pasando en un segundo plano al medio de defensa necesario para combatirlos otorgando de esta manera la garantía de audiencia a que todo ciudadano tiene derecho y que en el caso concreto no se había respetado.

### **5.1 PROCEDIMIENTO PARA LA EMISIÓN DE LOS PRECIOS ESTIMADOS**

Para estar en posibilidad de establecer el método que se debe seguir para la determinación de los precios estimados es necesario remitirnos a los métodos de valoración regulados por la Ley Aduanera y contemplados en el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio estudiados con anterioridad y en base a los cuales se va a poder establecer el valor de una mercancía

tomando como referencia datos objetivos y cuantificables y no meras apreciaciones infundadas de la autoridad toda vez que como quedó asentado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no da oportunidad al importador de conocer el método o procedimiento que tomó en consideración para establecer los precios estimados ya que únicamente se limita a señalar el valor mínimo de una mercancía obligando a garantizar la diferencia de contribuciones y cuotas compensatorias que en su caso pudieran generarse por importar a un valor inferior al estimado sin que para ello otorgue al importador derecho de defensa alguno.

En este orden de ideas es importante aclarar que en la determinación de los precios estimados no es factible utilizar el método del valor de transacción toda vez que no existe una compraventa previa por la cual se determine el precio a pagar.

En este sentido tenemos que la autoridad puede tomar como referencia el valor de mercancías idénticas o similares que se importen al país o bien utilizar el método del valor reconstruido para estar en posibilidad de comparar las mercancías que ingresan al territorio nacional en condiciones de subvaluación con aquellas que teniendo la misma calidad, naturaleza y características están a un precio superior.

Por lo tanto, y toda vez que es innegable el hecho de que existen importadores que solicitan a sus proveedores la emisión de una factura con precios subvaluados con la finalidad de pagar menos impuestos, la medida que puede tomar la autoridad es determinar precios tomando como base en primer lugar los métodos de valoración antes mencionados y en segundo lugar aquellos elementos que como se mencionó en capítulos anteriores son necesarios para determinar el valor de una mercancía, siendo éstos el tiempo, el lugar, la cantidad y el nivel comercial toda vez que existe una multiplicidad de mercancías que impiden señalar un precio general, así tenemos que por ejemplo no va a ser lo mismo importar juguetes en Navidad y en mayo que hacerlo en otra época del año y en una cantidad menor toda vez que los precios variarían en ambos supuestos, sin que por ello se entienda que existe subvaluación.

En relación al método que se debe seguir para la determinación del precio estimado considero que sería factible establecerlo tomando como referencia el procedimiento que al efecto establece la Ley de Comercio Exterior en materia de prácticas desleales de comercio internacional y la consecuente determinación de las cuotas compensatorias, con la diferencia de que éstas últimas se establecen para proteger la producción nacional de mercancías que se estén importando en condiciones de discriminación de precios o subvenciones, en cambio los precios estimados se establecen para combatir la evasión de impuestos.

En este orden de ideas si la Secretaria de Hacienda y Crédito Público tiene conocimiento de que una mercancía está siendo importada al país en condiciones tales que se está perjudicando la economía nacional puede solicitar a la Secretaria de Economía el inicio del procedimiento para la emisión del precio estimado, solicitud que al ser aprobada se publicará en el Diario Oficial de la Federación otorgando un plazo a la parte interesada para ofrecer las pruebas y alegatos que estime convenientes sobre la determinación y monto del precio estimado, transcurrido el cual procederá a emitir su resolución final.

Sin embargo y hasta que no quede firme la resolución que estableció el precio estimado toda vez que contra la misma se puede interponer un medio de defensa, el importador podrá introducir al país mercancía sujeta al precio estimado sin necesidad de otorgar garantía alguna toda vez que su situación jurídica no ha sido resuelta.

## 5.2 RECURSO DE REVOCACIÓN

Al hablar del recurso de revocación estamos en presencia de un medio de defensa que nos permite impugnar aquellos actos emitidos por la Administración Pública que causan un perjuicio a aquel contra quien va dirigidos afectando su esfera jurídica.

Emilio Margáin define al recurso de revocación como "todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida."<sup>84</sup>

El objeto del recurso de revocación radica en dar al particular la posibilidad de impugnar un acto que estima violatorio de su esfera jurídica procediendo la Administración si considera fundada la inconformidad a modificar o revocar el acto a fin de restablecer la legalidad en el ejercicio de su función.

En este sentido y a fin de estar en posibilidad de impugnar la resolución final que al efecto emita la Secretaría de Economía en cuanto a la determinación de los precios estimados y en términos de la garantía de audiencia que consagra el artículo 14 de nuestra Carta Magna, el importador afectado podrá interponer el recurso de revocación contra ese acto, el cual se presentará ante la secretaria emisora de la resolución misma que lo tramitará y resolverá conforme a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.

Una vez emitida la resolución si ésta es favorable se eliminará el precio estimado, en caso contrario se estará obligado a garantizar las importaciones que se hayan efectuado durante ese período, debiendo presentar al momento del despacho para las operaciones posteriores las facturas certificadas que demuestren la veracidad del valor declarado en el pedimento, o bien, otorgar una garantía en términos del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación con el fin de cubrir la diferencia de contribuciones y cuotas compensatorias que correspondan al precio determinado por la Secretaría de Economía, por lo tanto el no cumplir con esa obligación traerá como consecuencia la emisión de un acta circunstanciada por omisión de impuestos respecto de la cual se podrán ofrecer las pruebas y alegatos que desvirtúen lo determinado por la autoridad aduanera, en caso contrario y una vez concluidas todas las instancias a que tiene derecho el particular, la autoridad hacendaria procederá a hacer efectiva la garantía o bien, exigir el crédito correspondiente.

---

<sup>84</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Harla, México, 2000. p. 249

Es decir, lo que se pretende es que exista un procedimiento similar al de las cuotas compensatorias donde la aplicación de las mismas se va a poder desvirtuar con la presentación de un certificado de origen que demuestre que la mercancía es originaria de un país distinto de aquél que exporta mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional y en caso de no hacerlo la autoridad aduanera procede al embargo de las mercancías y la aplicación de la cuota compensatoria correspondiente.

Así tenemos que la determinación de los precios estimados se debe hacer mediante un procedimiento que de a conocer la Secretaría de Economía al importador dándole la posibilidad de ofrecer las pruebas y alegatos que a su derecho convengan mediante el recurso administrativo de revocación regulado por el Código Tributario Federal.

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.** Las regulaciones y restricciones son términos que si bien han sido utilizados de manera indistinta en nuestra legislación aduanera, tienen por sí mismos significados y consecuencias diversas, de ahí que estemos en posibilidad de establecer que toda restricción es una regulación, pero no toda regulación es una restricción.

**SEGUNDA.** La facultad del Poder Ejecutivo para emitir las regulaciones y restricciones al comercio exterior se encuentra consagrada en el artículo 131 constitucional el cual constituye una excepción al principio de legalidad ya que es con base en este precepto que el Poder Legislativo le otorga facultades para legislar.

**TERCERA.** Dentro de nuestro Derecho Positivo Mexicano las principales disposiciones que se encargan de regular el comercio exterior son: la Ley de Comercio Exterior, la Ley Aduanera y la Ley del Impuesto General de Importación y Exportación.

**CUARTA.** Las regulaciones arancelarias son los impuestos que deben pagar los importadores y exportadores por la introducción o salida de mercancías al o del territorio nacional de conformidad con la tasa ad-valorem que señala la Tarifa del Impuesto General de Importación y Exportación.

**QUINTA.** Las restricciones o regulaciones no arancelarias son aquellas medidas diversas de los aranceles que tienen como finalidad regular o restringir las operaciones de comercio exterior buscando proteger diversos sectores tales como el medio ambiente, la economía nacional, la sanidad animal o vegetal, etc., éstas medidas se clasifican en restricciones o regulaciones cuantitativas y cualitativas.

**SEXTA.** Las restricciones o regulaciones no arancelarias de tipo cuantitativo son aquellas que se establecen como su nombre lo indica con base en la limitación de cantidades o volúmenes.

**SÉPTIMA.** Las regulaciones no arancelarias de carácter cualitativo son aquellas que se establecen con el objeto de exigir determinadas características a las mercancías objeto de importación o exportación y así tenemos que estas consisten en normas oficiales mexicanas, registros sanitarios y fitosanitarios y marcado de país de origen.

**OCTAVA.** El antecedente directo de los precios estimados lo constituyen los precios oficiales que constituirían la base mínima sobre la que eran calculadas las contribuciones; sin embargo con la adhesión de nuestro país al Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio en 1986 se eliminaron los precios oficiales creando los precios estimados mismos que si bien no rechazan el valor declarado en el pedimento obligan al importador a presentar una garantía por la diferencia existente entre éste y el precio estimado.

**NOVENA.** Los precios estimados constituyen el valor presuntivo que se fija a un determinado producto para efectos de determinar el valor en aduana, mismos que sirven únicamente como referencia sin que puedan utilizarse para determinar la base gravable del impuesto general de importación.

**DÉCIMA.** Dentro de las principales disposiciones que se encargan de regular los precios estimados se encuentran la Ley Aduanera y su Reglamento, 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 y las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

**DÉCIMA PRIMERA.** 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 resulta violatoria del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna en virtud de que es un acto administrativo creado en ejercicio de facultades legislativas que se encuentran reservadas al Congreso de la Unión y con fundamento en el precepto



constitucional los impuestos y sus elementos se van a establecer por medio de leyes emanadas del Poder Legislativo.

**DÉCIMA SEGUNDA.** Existen seis métodos para determinar el valor de las mercancías contemplados en la Ley Aduanera y en el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, siendo éstos: el valor de transacción (principal), valor de transacción de mercancías idénticas, valor de transacción de mercancías similares, valor de precio unitario, valor reconstruido y valor determinado según el último recurso.

**DÉCIMA TERCERA.** Los precios estimados resultan violatorios del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio en virtud de que en su punto 2 dispone que el valor en aduana de las mercancías no deberá basarse en valores arbitrarios o ficticios y en el caso de los precios estimados se otorgan facultades omnímodas a la autoridad hacendaria al dejar a su libre albedrío su determinación.

**DÉCIMA CUARTA.** Los precios estimados guardan una estrecha relación con la valoración aduanera en virtud que la base gravable del impuesto general de importación lo constituye el valor en aduana y si éste es menor al precio estimado se debe garantizar la diferencia de contribuciones y en su caso cuotas compensatorias que exista, por lo tanto si el importador no demuestra que el valor declarado en el pedimento es correcto pagará las contribuciones con base al precio estimado.

**DÉCIMA QUINTA.** La Decisión relativa a los casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado otorga al importador la posibilidad de ofrecer las pruebas que acrediten la veracidad del valor declarado en el pedimento, en cambio la Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados obliga a

otorgar una garantía sin respetar el derecho de audiencia que consagra el artículo 14 constitucional.

**DÉCIMA SEXTA.** En el sistema impositivo mexicano existen figuras jurídicas conocidas como presunciones que tienen la finalidad de atacar los mecanismos de fraude a ley. Las presunciones se clasifican en legales y humanas, y las primeras a su vez en relativas si admiten prueba en contrario, y absolutas que son aquellas que no admiten contra su validez prueba en contrario.

**DÉCIMA SÉPTIMA.** Los precios estimados son considerados como una presunción legal absoluta en virtud de que si bien se encuentran contemplados en 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, ésta no otorga al importador la posibilidad de ofrecer las pruebas que desvirtúen su monto.

**DÉCIMA OCTAVA.** La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado para imponer contribuciones a los particulares; sin embargo ésta no es omnímoda sino que tiene ciertos límites siendo éstos la garantía de legalidad, la garantía de audiencia y el principio de proporcionalidad y equidad.

**DÉCIMA NOVENA.** El principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 16 constitucional dispone que toda contribución así como sus elementos deben estar expresamente señalados en una ley a efecto de evitar el actuar arbitrario de la autoridad. Es el caso que los precios estimados violan este principio en virtud de que obligan al importador a otorgar una garantía respecto de un crédito fiscal que aún no se ha determinado y tal vez nunca se determine, además que la autoridad hacendaria omite manifestar el procedimiento que tomó en consideración para su determinación.

**VIGÉSIMA.** El artículo 14 constitucional contempla la garantía de audiencia considerada como el derecho que tiene todo gobernado de utilizar los medios de defensa necesarios

antes de la privación de sus derechos, sin embargo ésta garantía no se cumple en la emisión de los precios estimados toda vez que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público niega al importador la posibilidad de ofrecer las pruebas y alegatos que desvirtúen el monto y procedimiento utilizados en su determinación.

**VIGÉSIMA PRIMERA.** El principio de proporcionalidad y equidad se encuentra consagrado en el artículo 31 fracción IV constitucional y en virtud de éste toda contribución se debe establecer de conformidad con la capacidad contributiva del contribuyente y todo aquél que se encuentre en el supuesto consagrado por la ley debe recibir el mismo trato. En este sentido los precios estimados violan este principio en virtud de que dan un trato diferente a importadores regidos por la misma legislación aduanera toda vez que en los supuestos contemplados en el artículo 151 (excepto la fracción VII) existe la posibilidad de sustituir el embargo precautorio de las mercancías por cualquiera de las formas que señala el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, lo que no sucede con los precios estimados donde las únicas formas de garantía son la cuenta aduanera, los títulos valor o cartera de créditos a nombre del propio contribuyente.

**VIGÉSIMA SEGUNDA.** Los precios estimados deben ser considerados como una regulación no arancelaria al comercio exterior en virtud de que buscan proteger la economía nacional al combatir la evasión de impuestos, y al igual que todas la regulaciones y restricciones arancelarias y no arancelarias se identifican en términos de su fracción arancelaria conforme a la Tarifa del Impuesto General de Importación.

**VIGÉSIMA TERCERA.** La Secretaría de Economía debe ser la dependencia facultada para emitir los precios estimados toda vez que dentro de sus facultades se encuentra el estudiar, proyectar y determinar los aranceles y restricciones a la importación y exportación de mercancías, correspondiéndole a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el cobro de los créditos derivados por la omisión de impuestos o en su caso la determinación de las sanciones correspondientes.

**VIGÉSIMA CUARTA.** La determinación de los precios estimados se debe realizar tomando en cuenta los métodos secundarios de valoración contemplados en la Ley Aduanera, sin que para ello proceda su determinación presunta, arbitraria o ficticia.

**VIGÉSIMA QUINTA.** El procedimiento que se debe seguir para fijar el precio estimado de una mercancía debe darse a conocer al importador a través de su publicación en el Diario Oficial de la Federación para que éste tenga la oportunidad de ofrecer las pruebas necesarias que desvirtúen su procedibilidad y una vez transcurrido el plazo correspondiente la Secretaría de Economía emitirá la resolución final en contra de la cual la parte interesada podrá interponer el recurso de revocación con la finalidad de eliminar el precio estimado.

## BIBLIOGRAFÍA

ALMAJANO Garces, Luis y Almajano Pablos, José Javier. Derecho Aduanero. Ediciones Internacionales Universitarias, España. 1992.

ARRIOJA Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. 11ª ed., Themis, México, 1996

CABEZA García, Luis Z. Procedimientos de auditoría para la revisión de operaciones de Comercio. Ediciones Fiscales ISEF, México, 1997.

CABEZA García, Luis Z. Regulaciones, Restricciones y Requisitos al Comercio Exterior. ISEF, México, 1998.

CARVAJAL Contreras, Máximo. Derecho Aduanero. Porrúa, México, 2000.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Porrúa, México, 1996.

DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Limusa, México, 1996.

FERNÁNDEZ Lalanne, Pedro. Derecho Aduanero. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1966.

Guía Básica del Exportador. Banco Nacional de Comercio Exterior, S.N.C., 8ª ed., México, 2000.

GUNTER, Maerker. Valoración Aduanera. Edit. GUMA, México, 1996.

HERRERA Ydañez, Rafael. Valor en aduana de las mercancías según el código del GATT. Revista Aduanas: ESC, Madrid, 1985.

Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. Universidad Nacional Autónoma de México, Porrúa, México, 2000.

La Clave del Comercio: Libro de respuestas para el exportador. Centro de Comercio Internacional y Banco Nacional de Comercio Exterior, México, 1999.

MARGAIN Monautou, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. Porrúa, México, 1997.

PÉREZ Becerril, Alonso. Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano. Porrúa, México, 2001.

QUINTANA Adriano, Elvia A. El Comercio Exterior de México. Marco Jurídico, estructura y política. N° 123, Porrúa, UNAM, México, 1989

REYES DÍAZ LEAL, Eduardo. Operación en México. Universidad en asuntos internacionales, México, 1994

RODHE Ponce, Andres. Derecho Aduanero Mexicano. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000.

RODHE Ponce, Andres. Regímenes, Contribuciones y Procedimientos Aduaneros. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000.

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Harla, México, 2000.

ROJAS Yáñez, Jorge y Quintana Valtierra, Jesús. Derecho Tributario Mexicano. Trillas, México, 1994.

UGARTE Romano, Luis. Valoración de mercancías en aduana y su relación con los impuestos interiores. Asociación de Agentes Aduanales del Aeropuerto de México, A.C., México, 1997.

V. CASTRO, Juventino. Garantías y Amparo. Porrúa, México, 1998.

VAZQUEZ Pando, Fernando A. Aspectos jurídicos del TLCAN. Themis, México, 1994.

VELAZQUEZ Elizarrarás, Miguel Angel. Ley Aduanera comentada. Themis, México, 1990.

VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1997.

WITKER, Jorge. Derecho Tributario Aduanero. UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1999.

WITKER, Jorge. Introducción a la valoración aduanera de las mercancías. McGraw-Hill, México, 1998.

WITKER, Jorge. Régimen jurídico del comercio exterior de México. UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2000.

WITKER, Jorge. El GATT y sus Códigos de Conducta. Guma, S.A. de C.V., México, 1982.

WITKER, Jorge. Comercio Exterior de México. Marco jurídico y operativo. UNAM, México, 1996.

WITKER, Jorge y Pereznielo, Leonel. Aspectos jurídicos del Comercio Exterior de México. Nueva Imagen, UNAM, México, 1980.

## **LEGISLACIÓN**

**Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**

**Ley Aduanera y su Reglamento**

**Ley de Comercio Exterior y su Reglamento**

**Ley Orgánica de la Administración Pública Federal**

**Reglamento de la Secretaría de Economía**

**Reglamento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público**

**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**



## REVISTAS

Boletín Mexicano de Derecho Comparado. "Reformas a la Ley Aduanera en materia de valoración". Nueva Serie. Año XXVI, N° 76, Enero-Abril 1993. UNAM, México.

Revista de la Facultad de Derecho. "El concepto de valor en el artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, y en la Ley Aduanera". Nos. 5-6, Enero 1991, México, D.F.

Boletín Mexicano de Derecho Comparado. "Ley Reglamentaria del Artículo 131 constitucional": Instituto de Investigaciones Jurídicas, Nueva Serie, Año XIX, N° 59, Mayo-Agosto, 1987.

Boletín Mexicano de Derecho Comparado. "Ley de Comercio Exterior". Instituto de Investigaciones Jurídicas. Nueva Serie, Año XXVIII, N° 84, Septiembre-Diciembre, 1995, UNAM.