

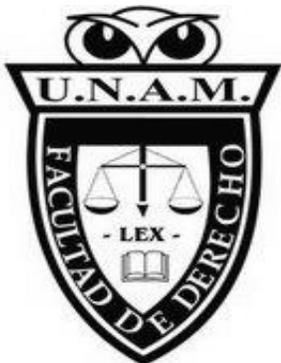


UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE ESTUDIOS SOBRE EL COMERCIO
EXTERIOR

LA INCORPORACIÓN PENDIENTE DEL SISTEMA DE
VALORACIÓN DE MERCANCÍAS DE LA
ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO AL
ORDENAMIENTO JURÍDICO MEXICANO

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:
ARMANDO RIVERA BARRAGÁN



CIUDAD UNIVERSITARIA, MÉXICO, D.F. 2015



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. L.06/2014

DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ
DIRECTOR GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN
ESCOLAR DE LA UNAM
PRESENTE

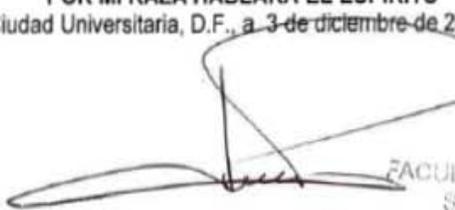
Distinguido Señor Director:

Me permito informarle que la tesis para optar por el título de licenciatura, elaborada por la pasante en Derecho **RIVERA BARRAGÁN ARMANDO**, con el número de cuenta **410034068** en este Seminario, bajo la dirección del **DRA. LUZ GABRIELA ALDANA UGARTE**, denominada "**LA INCORPORACIÓN PENDIENTE DEL SISTEMA DE VALORACIÓN DE MERCANCÍAS DE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO AL ORDENAMIENTO JURÍDICO 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 3 de diciembre de 2014.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE
ESTUDIOS SOBRE EL
COMERCIO EXTERIOR
DR. JUAN MANUEL SALDAÑA PÉREZ
Director del Seminario

IUS SUB DEO ET SUPER OMNIA
CAUSA DE TODAS LAS CAUSAS
Y RAZÓN DE TODAS LAS RAZONES

A MIS PADRES
POR MOSTRARME QUE EL ESFUERZO Y
TRABAJO HONESTO RINDEN LOS MEJORES
FRUTOS

A MIS HERMANAS
MUJERES TAN VIRTUOSAS QUE ME HAN
EDUCADO EN VALORES Y EN LA BUSQUEDA
DEL CONOCIMIENTO

A PATRICIA
QUIEN ME DIO LA GRAN LECCIÓN DE
QUE UN CORAZÓN VALEROSO LUCHA
HASTA EL ÚLTIMO SUSPIRO

A MIS SOBRINOS
QUE CON SUS SUEÑOS E ILUSIONES
RENUEVAN MIS ESPERANZAS

A MIS AMIGOS DE AYER Y HOY
PUES SON SUS CONSEJOS Y
COMPAÑÍA LOS ARTÍFICES DE
ESTE NUEVO CICLO

A TODOS MIS MAESTROS
A QUIENES DEBO TANTO Y QUE
FORJARON EN MÍ LA CONCEPCIÓN
DEL BIEN, LA VERDAD Y LA JUSTICIA

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO
MI SEGUNDA CASA

A LA MAESTRA LUCÍA CORONA ARIAS
QUIEN CON SU CALOR HUMANO, GUÍA Y APOYO
ME AYUDO A RESCATAR ESTE ESFUERZO

AL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA
FISCAL Y ADMINISTRATIVA
POR PERMITIRME APRENDER TANTAS
COSAS Y ENCONTRAR TANTOS AMIGOS

AL LICENCIADO HUGO SALAZAR SALAZAR
Y AL DOCTOR MIGUEL ÁNGEL GRANADOS ATLACO
DE QUIENES APRENDÍ QUE EL DERECHO Y EL
HUMANISMO SE PRÁCTICAN EN CONJUNTO

A TODOS AQUELLOS QUE HAN SIDO
PARTE DE MI VIDA EN UNA U OTRA
FORMA Y A QUIENES DEBO EL SER
QUIEN SOY

A LAS GENERACIONES FUTURAS
PUES ES LA ESPERANZA EN UN
MEJOR FUTURO LA QUE DIRIGE
MIS ESFUERZOS DEL PRESENTE

A TODOS USTEDES DEL AYER, HOY Y MAÑANA
MUCHÍSIMAS GRACIAS

LA INCORPORACIÓN PENDIENTE DEL SISTEMA DE VALORACIÓN DE MERCANCÍAS DE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO AL ORDENAMIENTO JURÍDICO MEXICANO

INTRODUCCIÓN	I
---------------------	----------

CAPÍTULO PRIMERO

Lineamientos generales de Derecho Tributario Aduanero en México

1.1.	Acepciones jurídicas de la voz arancel en México.	1
1.2.	Clasificación de los aranceles en México.	2
1.2.1.	Tipos de aranceles en México.	3
1.2.2.	Modalidades de aranceles en México.	4
1.3.	Concepto de contribución al comercio exterior en México.	5
1.4.	Naturaleza jurídica de las contribuciones al comercio exterior en México.	9
1.5.	Características del impuesto general de importación en México.	13
1.5.1.	Carácter público del impuesto general de importación.	13
1.5.2.	Prestación patrimonial del impuesto general de importación.	13
1.5.3.	Carácter personal del impuesto general de importación.	13
1.5.4.	Fuente legal del impuesto general de importación.	14
1.5.4.1.	Principales desafíos contemporáneos al principio de legalidad del impuesto general de importación.	16
1.5.5.	Finalidad extrafiscal del impuesto general de importación.	18
1.5.6.	Proporcionalidad y equidad del impuesto general de importación.	19
1.5.7.	No afectación a gastos determinados del impuesto general de importación.	21
1.5.8.	Presupuesto de hecho independiente de toda la actividad estatal relativa al sujeto pasivo del impuesto general de	22

	importación.	
1.5.9.	El impuesto general de importación como un impuesto real u objetivo en contraposición a personal.	22
1.5.10.	El impuesto general de importación como gravamen generalizado y bajo la observación de la OMC.	24
1.6.	Hecho imponible del impuesto general de importación en México.	24
1.6.1.	Elementos del supuesto jurídico.	26
1.6.1.1.	Criterio geográfico u objetivo del impuesto general de importación.	26
1.6.1.2.	Criterio económico o subjetivo del impuesto general de importación.	26
1.7.	Elementos del impuesto general de importación en México.	28
1.7.1.	Sujetos.	29
1.7.1.1.	Sujeto activo.	29
1.7.1.2.	Sujeto pasivo.	29
1.7.2.	Objeto.	30
1.7.3.	Base gravable.	31
1.7.4.	Tasa o Tarifa.	31
1.7.5.	Época de pago.	32

CAPÍTULO SEGUNDO

Antecedentes y marco jurídico vigente de la valoración aduanera en México

2.1.	Antecedentes de la valoración aduanera en México.	33
2.1.1.	Transición histórica de los aranceles específicos a los aranceles <i>ad-valorem</i> .	34
2.1.2.	Convenio sobre Valoración Aduanera de Mercancías de 1950.	36
2.1.3.	Código Aduanero de 1952 (publicado en el D.O.F. el 31 de	37

	diciembre de 1951).	
2.1.4.	Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación de 1979 (publicada en el D.O.F. el 27 de diciembre de 1978).	37
2.1.5.	Ley Aduanera de 1982 (publicada en el D.O.F. el 30 de diciembre de 1981).	39
2.1.6.	Ingreso de México al GATT en 1986 (publicado en el D.O.F. el 26 de noviembre de 1986).	41
2.1.7.	Reforma legal de 1992 (publicada en el D.O.F. el 20 de julio de 1992).	42
2.2.	Marco jurídico vigente de la valoración aduanera en México.	43
2.2.1.	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (promulgada el 5 de febrero de 1917).	43
2.2.2.	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (publicado en el D.O.F. el 30 de diciembre de 1994).	44
2.2.3.	Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (publicado en el D.O.F. el 30 de diciembre de 1994).	49
2.2.4.	Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado (publicada en el D.O.F. 30 de diciembre de 1994).	51
2.2.5.	Convenio del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (publicado en el D.O.F. el 23 de junio de 1992).	52
2.2.6.	Ley de Comercio Exterior y su reglamento (publicados en el D.O.F. el 27 de julio de 1993 y el 30 de diciembre de 1993, respectivamente).	54
2.2.7.	Ley Aduanera y su reglamento (publicados en el D.O.F. el 15 de diciembre de 1995 y el 6 de junio de 1996, respectivamente).	55

2.2.8.	Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación (publicada en el D.O.F. el 18 de junio de 2007).	57
2.2.9.	Código Fiscal de la Federación (publicado en el D.O.F. el 31 de diciembre de 1981).	58
2.2.10.	Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior (publicadas en el D.O.F. el 29 de agosto de 2014).	59

CAPÍTULO TERCERO

El Sistema de Valoración Aduanera de las Mercancías en el marco de la Organización Mundial del Comercio y su aplicación en México

3.1.	Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Código de Valoración de la OMC).	63
3.1.1.	Principios del Código de Valoración de la OMC.	65
3.1.2.	Estructura del Código de Valoración de la OMC.	68
3.1.3.	Administración del sistema de valoración de la OMC.	69
3.2.	Teoría del valor.	70
3.3.	Noción de valor.	71
3.4.	La base gravable del impuesto general de importación en México.	72
3.5.	Valor en aduana en México.	73
3.5.1.	Valor de transacción en México.	75
3.5.1.1.	Ajustes positivos en la legislación mexicana.	76
3.5.1.2.	Reglas Incoterms® 2010 y su aplicación en México.	78
3.5.1.3.	Ajustes negativos en la legislación mexicana.	80
3.5.1.4.	Forma de realizar la valoración en México.	81
3.5.1.5.	Casos en que no se puede aplicar el valor de transacción en México.	82
3.5.2.	Métodos secundarios de valoración en México.	86
3.5.2.1.	Método del valor de transacción de mercancías idénticas en	86

	la Ley Aduanera.	
3.5.2.2.	Método del valor de transacción de mercancías similares en la Ley Aduanera.	88
3.5.2.3.	Método del precio unitario de venta en la Ley Aduanera.	90
3.5.2.4.	Método del valor reconstruido en la Ley Aduanera.	93
3.5.2.5.	Método del último recurso en la Ley Aduanera.	94
3.5.2.6.	Procedimientos específicos de valoración en la Ley Aduanera.	96

CAPÍTULO CUARTO

La incorporación pendiente del sistema de valoración de mercancías de la Organización Mundial del Comercio al ordenamiento jurídico mexicano

4.1.	Los precios estimados y las cuentas aduaneras de garantía en México, un resabio histórico del modelo de sustitución de importaciones incompatible con el sistema multilateral de comercio.	97
4.1.1.	Los precios estimados en México y sus discrepancias con el Código de Valoración de la OMC.	100
4.1.2.	Las cuentas aduaneras de garantía en México y sus discrepancias con el Código de Valoración de la OMC.	103
4.2.	Los criterios disímiles entre la consulta sobre clasificación arancelaria de las mercancías y la consulta sobre el método de valoración o los elementos para determinar el valor en aduana de las mercancías.	107
4.2.1.	Derecho de petición (Artículo 8º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).	108
4.2.2.	El silencio administrativo en México.	109
4.2.2.1.	Consulta en materia fiscal (Artículo 34 del Código Fiscal de la Federación).	111
4.2.2.1.1.	Requisitos de procedibilidad, efectos y medios de	111

	impugnación.	
4.2.2.2.	Consulta en materia de clasificación arancelaria de las mercancías (Artículo 47 de la Ley Aduanera).	116
4.2.2.2.1.	Requisitos de procedibilidad, efectos y medios de impugnación.	117
4.2.2.3.	Consulta sobre el método de valoración o los elementos para determinar el valor en aduana de las mercancías (Artículo 78-B de la Ley Aduanera).	119
4.2.2.3.1.	Requisitos de procedibilidad, efectos y medios de impugnación.	120
4.2.2.4.	Comparativo entre la consulta arancelaria y la consulta en materia de valoración en México en relación con el Código de Valoración de la OMC.	121
4.3.	La transición de los aranceles específicos a los <i>ad-valorem</i> en México.	123
4.3.1.	Naturaleza jurídica de los aranceles específicos en México.	124
4.3.2.	Fijación legislativa del <i>quantum</i> de los aranceles específicos en México.	125
4.3.3.	La utilización de aranceles específicos en el marco del sistema multilateral de comercio.	126
4.3.4.	La conveniencia de la adopción de aranceles <i>ad-valorem</i> en México.	127
	CONCLUSIONES	128
	ANEXOS	
I.	Cuadro comparativo entre las disposiciones del Código de Valoración de la OMC y la Ley Aduanera.	132
II.	Ejemplos de valoración aduanera de las mercancías para efectos del impuesto general de importación en México.	173

FUENTES DE INFORMACIÓN

I.	Legislación	189
II.	Tratados	190
III.	Documentos	192
IV.	Bibliografía	193
V.	Jurisprudencia	196
VI.	Cibergrafía	198

INTRODUCCIÓN

El comercio internacional del siglo XXI se encuentra regulado por diversas normas jurídicas que tienen por materia el comercio de mercancías y servicios, así como la protección a los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio, buscando con esa normatividad facilitar las transacciones comerciales internacionales, al tiempo que se permite a los Estados cumplir con sus objetivos de política económica, seguridad nacional, salud pública, sanidad fitopecuaria, equilibrio ecológico, protección al patrimonio cultural, entre otros, sin que se obstaculice de manera injustificada el comercio.

Es en razón de la amplia gama de actividades comerciales y aspectos relacionados con las mismas que la normatividad comercial internacional resulta compleja, por lo que se debe identificar si se está en presencia de una actividad de comercio de mercancías, servicios, o de aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio, para determinar la norma genérica y específica aplicable al caso en concreto, tal y como lo es el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 para el comercio de mercancías y el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 para la valoración aduanera de las mismas.

El objetivo de la presente investigación es determinar si el Sistema Aduanero Mexicano ha adoptado íntegramente la ideología, principios y normas del Sistema de Valoración Aduanera de la Organización Mundial del Comercio (OMC), a fin de constatar si existe compatibilidad entre las normas del ordenamiento jurídico mexicano y las del sistema multilateral de comercio.

El presente documento se compone de cuatro capítulos en los cuales se desglosan los principales aspectos de la problemática en estudio, un apartado de conclusiones y dos anexos que buscan facilitar la lectura y comprensión de lo estudiado.

En el Capítulo Primero se analizan los conceptos fundamentales del Derecho Tributario Aduanero en México necesarios para la ubicación de la problemática en estudio dentro de la base gravable del impuesto general de importación y su incidencia en el Sistema de Valoración Aduanera de nuestro país.

El Capítulo Segundo contiene un estudio de las fuentes históricas que determinaron la configuración actual del Sistema de Valoración Aduanera de Mercancías de México, así como las normas jurídicas vigentes que inciden en la valoración aduanera nacional.

El Capítulo Tercero se aboca, en su primera parte, al análisis del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, a fin de comprender los principios, objetivos, estructura y funcionamiento del Sistema de Valoración Aduanera de Mercancías de la Organización Mundial del Comercio.

A su vez, la segunda mitad del Capítulo Tercero se enfoca en el estudio del sistema de valoración aduanera de mercancías vigente en nuestro país para comprender la forma en la que el legislador nacional decantó las normas y principios en materia de valoración aduanera de las mercancías al ordenamiento jurídico mexicano y evidenciar la existencia de posibles contradicciones entre las normas en materia de valoración aduanera de la OMC y las existentes en México.

El Capítulo Cuarto de esta investigación versa sobre el análisis de la incompatibilidad de los precios estimados, las cuentas aduaneras de garantía y la consulta en materia de valoración existentes en México con las normas y principios del Sistema de Valoración Aduanera de Mercancías de la OMC, a la vez que comprende el estudio de la compatibilidad de los aranceles específicos con las normas del sistema multilateral de comercio y la inconveniencia práctica en su utilización.

Al finalizar el último capítulo se presentan las conclusiones sobre el tema de estudio, con sus implicaciones y consecuencias.

Asimismo, el presente documento contiene dos anexos que buscan facilitar la lectura y comprensión de lo expuesto en los cuatro capítulos de este análisis y sus conclusiones.

El Anexo I contiene un cuadro comparativo, en donde “se ponen frente a frente”, las normas en materia de valoración existentes en la Ley Aduanera de México y en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, a fin de facilitar la lectura y contraste de la normatividad estudiada.

El Anexo II ejemplifica a través de casos hipotéticos la forma en la que los métodos de valoración aduanera de las mercancías deben aplicarse, esto con el objeto de facilitar al lector la comprensión de los elementos teóricos analizados, mostrar su aplicación práctica, poner en evidencia la violación a los acuerdos abarcados en que incurre nuestro país al utilizar precios estimados y exigir la garantía del interés fiscal derivado de los mismos por medio de cuentas aduaneras de garantía y demostrar los razonamientos esenciales que deben contener las resoluciones de la autoridad aduanera a las consultas en materia de valoración formuladas por los particulares.

Se invita al lector a profundizar en los capítulos y anexos aquí mencionados para que conozca la importancia de la valoración aduanera de las mercancías en el comercio internacional y cómo debe llevarse a cabo, los procedimientos utilizados en México para tales efectos, la posible existencia de conflictos de normas en materia de valoración aduanera y si los conflictos respectivos pueden ser conciliados conforme al principio *pacta sunt servanda*, a las reglas que determinan la jerarquía de normas en el orden jurídico mexicano y a las reglas sobre la incorporación de los tratados al derecho nacional.

LA INCORPORACIÓN PENDIENTE DEL SISTEMA DE VALORACIÓN DE MERCANCÍAS DE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO AL ORDENAMIENTO JURÍDICO MEXICANO

CAPÍTULO PRIMERO

Lineamientos generales de Derecho Tributario Aduanero en México

1.1. Acepciones jurídicas de la voz arancel en México.- 1.2. Clasificación de los aranceles en México.- 1.2.1. Tipos de aranceles en México.- 1.2.2. Modalidades de aranceles en México.- 1.3. Concepto de contribución al comercio exterior en México.- 1.4. Naturaleza jurídica de las contribuciones al comercio exterior en México.- 1.5. Características del impuesto general de importación en México.- 1.5.1. Carácter público del impuesto general de importación.- 1.5.2. Prestación patrimonial del impuesto general de importación.- 1.5.3. Carácter personal del impuesto general de importación.- 1.5.4. Fuente legal del impuesto general de importación.- 1.5.4.1. Principales desafíos contemporáneos al principio de legalidad del impuesto general de importación.- 1.5.5. Finalidad extrafiscal del impuesto general de importación.- 1.5.6. Proporcionalidad y equidad del impuesto general de importación.- 1.5.7. No afectación a gastos determinados del impuesto general de importación.- 1.5.8. Presupuesto de hecho independiente de toda la actividad estatal relativa al sujeto pasivo del impuesto general de importación.- 1.5.9. El impuesto general de importación como un impuesto real u objetivo en contraposición a personal.- 1.5.10. El impuesto general de importación como gravamen generalizado y bajo la observación de la OMC.- 1.6. Hecho imponible del impuesto general de importación en México.- 1.6.1. Elementos del supuesto jurídico.- 1.6.1.1. Criterio geográfico u objetivo del impuesto general de importación.- 1.6.1.2. Criterio económico o subjetivo del impuesto general de importación.- 1.7. Elementos del impuesto general de importación en México.- 1.7.1. Sujetos.- 1.7.1.1. Sujeto activo.- 1.7.1.2. Sujeto pasivo.- 1.7.2. Objeto.- 1.7.3. Base gravable.- 1.7.4. Tasa o Tarifa.- 1.7.5. Época de pago.

1.1. Acepciones jurídicas de la voz arancel en México

La voz “arancel” tiene en el idioma español diversos significados, entre los que se encuentran los siguientes: a) tarifas o derechos ajenos a la materia aduanera tales como las costas judiciales y el pago por servicios profesionales; b) tasa o tarifa aplicable a una contribución; c) codificación que comprende las mercaderías destinadas a un régimen aduanero y d) contribuciones al comercio exterior.

La primera acepción que identifica al arancel con la tarifa cobrada por los servicios profesionales, en México es conocida como “arancel legal”, mientras

que la existencia del vocablo arancel como “costas judiciales” resulta inaplicable en nuestro país en virtud que el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos proscribire su existencia.

El segundo concepto que identifica al arancel con la cantidad aplicable a la base gravable de una contribución para efecto de su liquidación, en México está en desuso, prefiriéndose para tales efectos la utilización de las voces “tasa” o “tarifa” y fuera del ámbito tributario las de “porcentaje” o “cantidad a cobrar”.

Por lo que concierne al tercer concepto que identifica a la palabra arancel como codificación universal de mercancías, dicho significado corresponde en México a la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, motivo por el cual no es frecuente en el medio aduanero mexicano el uso del vocablo arancel con ese sentido, prefiriéndose el de “tarifa” para tal efecto.

Respecto a la cuarta acepción del vocablo arancel, en la práctica algunos operadores del comercio exterior mexicano confunden el concepto de contribución al comercio exterior con el de arancel al ser este último su elemento característico, no obstante que en sentido técnico el arancel corresponde a la cuota de los impuestos generales de importación y exportación, por lo tanto, resulta impreciso identificar a los impuestos al comercio exterior, con la figura del arancel que es una de sus partes.

1.2. Clasificación de los aranceles en México

Los impuestos al comercio exterior pueden ser clasificados por su tipo de gravamen de la siguiente forma:

1.2.1. Tipos de aranceles en México

Máximo Carvajal Contreras, ex director de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México y primer gran exponente del Derecho Aduanero Mexicano Moderno, expresa que los aranceles pueden ser de tres tipos, realizando una clasificación que por su claridad se considera conveniente reproducir y que es del contenido siguiente:

Por su gravamen:

- a) Específico. Cuando un impuesto se determina por una cantidad monetaria fija según una medida aritmética.
- b) *Ad-valorem*. Cuando el impuesto se calcula en base a un porcentaje fijo del valor de las mercancías. Su base puede ser de cinco tipos:
 1. Valor real o positivo. Que es el efectivo de compra. Al que se adquieren las mercancías.
 2. Valor normal o teórico. Que es el hipotético, el que debería ser.
 3. Valor según precio oficial o estimado. Que es el que el Estado determina como valor de la mercancía.
 4. Valor comercial. Que es el consignado en el documento comercial. El que tienen en el comercio las mercancías.
 5. Valor de transacción. El realmente pagado o por pagar de las mercancías adquiridas: añadiéndose los gastos que haya hecho el comprador hasta el lugar o puerto de importación.
- c) Mixtos. Cuando el impuesto se percibe por medio de combinaciones del específico y el *Ad-valorem*, pueden ser:
 1. Acumulativo. Cuando se sumen ambos impuestos.
 2. Alternativos. Cuando el *Ad-valorem* no excede de ciertos mínimos de percepción preestablecidos, se aplica en su lugar el específico.
- d) Graduales. Cuando el impuesto se determina en base a las diferentes calidades de una mercancía¹.

Por lo anterior se puede afirmar, de conformidad con el artículo 12 de la Ley de Comercio Exterior, que en México existen impuestos *ad-valorem* con

¹ Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero*, 16a. ed., México, Editorial Porrúa, 2011, pp. 387-388.

base en el valor de transacción de las mercancías, impuestos específicos e impuestos mixtos de carácter acumulativo y alternativo.

Es conveniente destacar que la naturaleza jurídica de los aranceles específicos ha sido cuestionada por juristas como Andrés Rohde Ponce², autor de la primera obra de Derecho Aduanero Mexicano que estudia de manera pormenorizada los aspectos sustantivos y procedimentales de la materia, quien afirma que dichos tipos de gravamen constituyen “medidas paratributarias”, al no considerar en absoluto el valor de la mercancía, lo que implica que el Estado ya eligió un valor teórico de la mercancía y una tasa hipotética aplicable a ese valor.

1.2.2. Modalidades de aranceles en México

La Ley de Comercio Exterior establece tres modalidades de aranceles en su artículo 13, mismas que son las siguientes:

- I. Arancel-cupo; Es aquel que comprende una tasa de impuestos al comercio exterior reducida para ciertas cantidades o valores de mercancías exportadas o importadas por debajo de un límite preestablecido y una tasa superior para las exportaciones o importaciones que excedan de ese monto.

Esta modalidad es pactada por México de manera frecuente en los tratados comerciales celebrados con otros países en sectores con alta sensibilidad de mercado, para el efecto de permitir la importación de cierta cantidad de mercancía con un arancel preferencial al amparo del tratado, al tiempo que los excedentes del cupo están sujetos al pago del arancel consolidado que desincentiva su comercialización.

² Cfr. Rohde Ponce, Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano. Fundamentos y regulación de la actividad aduanera*, t. 1, México, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., 2013, p. 294.

- II. Arancel estacional; Es el que contempla niveles arancelarios distintos para diferentes periodos del año, siendo común que se pacte en tratados comerciales cuando la producción doméstica cubre la demanda nacional únicamente durante ciertos periodos del año, permitiéndose la importación de mercancías con un arancel preferencial, mientras que el resto del año se mantiene el arancel consolidado al amparo de la OMC.
- III. Los demás que señale el Ejecutivo Federal; Constituye una norma de cierre en el sistema aduanero mexicano que busca integrar normas dispersas que hubieren sido olvidadas por el legislador al momento de redactar la Ley de Comercio Exterior, siendo dable señalar que difícilmente se dará una modalidad distinta de arancel a las mencionadas con anterioridad.

1.3. Concepto de contribución al comercio exterior en México

El concepto de contribución al comercio exterior ha sido definido de manera formal y material, entendiendo por criterio formal aquel que considera como contribuciones al comercio exterior todas las que figuren bajo este título en una tarifa aduanera³, mientras que el criterio material es aquel que contempla a la actividad objeto del gravamen, en este caso la importación o exportación, agregándose en algunas legislaciones la condicionante de que se destine al consumo.

Entre los principales conceptos legales y convencionales que se tienen del vocablo “contribución al comercio exterior” y sus equivalentes, destacan los del Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros Revisado (conocido también como Convenio de Kioto

³ Cfr. Berr, Claude y Trémeau, Henry, *Le droit douanier: Communautaire et national*, 6a. ed., Francia, Económica, 2004, p. 89, citado por Pardo Carrero, Germán, *Tributación Aduanera*, Colombia, Legis, 2009, p. li.

Revisado), el Código Aduanero Comunitario de la Unión Europea, el Tratado de Libre Comercio de América del Norte y la Ley Aduanera de México.

El Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros Revisado utiliza un criterio formal y define a los “derechos aduaneros “en el capítulo 2 de su anexo general como “los derechos establecidos en los aranceles de aduanas a los cuales se encuentran sometidas las mercancías tanto a la entrada como a la salida del territorio aduanero”⁴.

Por su parte, el artículo 4º del Código Aduanero Comunitario de la Unión Europea define a los “derechos” en sus incisos 15 y 16 con un criterio material, distinguiendo entre importación o exportación, señalando que los derechos de importación son “los derechos de aduana que deben pagarse con motivo de la importación de mercancías”, mientras que define a los derechos de exportación como “los derechos de aduana que deben pagarse por la exportación de mercancías”⁵.

El Tratado de Libre Comercio de América del Norte también sigue un criterio material, entendiendo en su artículo 303, numeral 9, a los “aranceles aduaneros” como “los aranceles aduaneros que serían aplicables a un bien que se importe para ser consumido en territorio aduanero de una de las Partes si el bien no fuese exportado a territorio de otra Parte”⁶.

Por lo que hace a la legislación interna de nuestro país, el artículo 2º de la Ley Aduanera adopta un criterio formal y define a los “impuestos al comercio

⁴ “*Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros Revisado*”, Bruselas, Bélgica, 26 de junio de 1999, no publicado en el D.O.F., trad. Rosario Ganón, proyecto OEA/ALADI, consultado en la página electrónica http://www.dian.gov.co/descargas/operador/documentos/Convenio_de_Kyoto.pdf, el día 10 de noviembre de 2013 a las 23:38 horas.

⁵ “*Reglamento (CE) No 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de abril de 2008 por el que se establece el código aduanero comunitario*”, Bruselas, Bélgica, 4 de junio de 2008, Diario Oficial de las Comunidades Europeas.

⁶ “*Tratado de Libre Comercio de América del Norte*”, D.O.F. 20 de diciembre de 1993, en SECRETARÍA DE COMERCIO Y FOMENTO INDUSTRIAL, *Tratado de Libre Comercio de América del Norte*, 2a. ed., México, Editorial Miguel Ángel Porrúa, 1998.

exterior” como los “impuestos generales de importación y exportación conforme a las tarifas de las leyes respectivas”⁷.

Ahora bien, por lo que refiere a la doctrina, el concepto de arancel ha sido enunciado de diversas maneras, destacando las definiciones de los siguientes autores:

Archille Cutrera, tratadista italiano de la primera mitad del siglo XX, expresa que el “tributo aduanero” es aquel que “se trata de un pago en dinero debido al Estado por todo aquel que transporte, hacia un lado u otro de la frontera, una mercancía sometida a un derecho y destinada a ser consumida en el interior o exterior del territorio aduanero del Estado”⁸.

Máximo Carvajal Contreras en su obra clásica “Derecho Aduanero”, define a la “obligación aduanera”, como aquella que “consiste en el pago en dinero que el sujeto pasivo debe enterar al Estado en concepto de impuesto por la introducción o extracción de mercancías del territorio aduanero, una vez realizado el aforo y cumplido con las formalidades y requisitos necesarios”⁹.

El doctor colombiano Germán Pardo Carrero define a los “derechos de aduana” como los “impuestos ocasionados con motivo de la importación (exportación) para consumo de una mercancía a (desde) un país o territorio aduanero, que se expresan como arancel y se establecen conforme a la regulación de la OMC”¹⁰.

Por su parte, los investigadores mexicanos Jorge Witker y Joaquín Piña definen al “arancel o tarifa” como “una medida de política comercial que establecen los impuestos o tributos al comercio exterior, según la ubicación de las

⁷ “Ley Aduanera”, Artículo 2º, D.O.F. 15 de diciembre de 1995, Compendio de disposiciones sobre Comercio Exterior 2013, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2013.

⁸ Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero, Op. Cit.*, p. 385.

⁹ *Ibidem*, p. 387.

¹⁰ Pardo Carrero, Germán, *Op. Cit.*, p. 105.

mercancías en la nomenclatura, y el propio origen de las mercancías objeto de comercio internacional¹¹”.

De lo anterior se colige que las contribuciones al comercio exterior en lo general y los impuestos al comercio exterior en lo particular, han sido conceptualizados formalmente como los gravámenes que figuran en una ley específica y materialmente como los impuestos generados con motivo de la entrada o salida de las mercancías de un territorio aduanero a otro, criterio al cual la legislación y doctrina aduanera más avanzadas añaden la condicionante de que las mercancías se destinen al consumo en el territorio aduanero objeto de la importación o exportación respectiva.

En México, la doctrina atiende a un criterio “formal-territorial”, definiendo a los impuestos al comercio exterior causados con motivo de la importación como aquellos que se generan con motivo de la entrada de mercancías al territorio nacional.

La doctrina nacional es consistente en sustentar lo anterior al señalar que, de conformidad con el artículo 52 de la Ley Aduanera, el impuesto general de importación se causa con el simple cruce de las mercancías al territorio nacional, arribo de la aeronave que las transporte o fondeo de la embarcación, motivo por el cual estima que en nuestro sistema jurídico no cabe la condición de que la importación sea destinada a consumo.

A juicio de quien suscribe estas líneas dicha postura es infundada, ya que el impuesto general de importación se encuentra regulado de manera sistémica en dos ordenamientos legales, siendo estos la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y la Ley Aduanera, resultando así inexacto pretender que un precepto normativo que no se refiere expresamente al hecho imponible de la obligación tributaria aduanera sea el que señale a plenitud su configuración y alcance.

¹¹ Witker, Jorge y Joaquín Piña, *Régimen jurídico de comercio exterior*, México, Producción editorial MPC Editores S,C, 2010, p. 122.

En consecuencia, teniendo en consideración que los aranceles a la exportación en nuestro país prácticamente son inexistentes e interpretando de manera sistemática la Ley Aduanera en sus disposiciones referentes a los hechos gravados y los regímenes aduaneros, en conjunto con los acuerdos internacionales abarcados en la materia por México, concretamente el artículo 303, inciso 9, del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, proponemos la siguiente definición de “impuesto al comercio exterior”: “es el vínculo jurídico de derecho público por el cual un sujeto pasivo, en su carácter de contribuyente o responsable solidario, asume por disposición de las leyes y tratados con motivo de la importación de mercancías destinadas al consumo dentro del territorio aduanero mexicano, el deber de realizar una conducta a favor del Estado, consistente en un dar, generalmente en dinero, que se cuantifica mediante una cantidad fija o porcentaje del valor en aduana de la mercancía objeto de comercio exterior”.

1.4. Naturaleza jurídica de las contribuciones al comercio exterior en México

El concepto de contribución al comercio exterior ha evolucionado paralelamente al comercio internacional, llegando a concebirse históricamente de diferentes formas, ya sea como una “exacción parafiscal”, una “contribución especial”, un “derecho” en términos de lo comprendido por el Código Fiscal de la Federación y, tal como lo realizan los tratados, leyes y doctrina contemporánea, como un “impuesto”.

En primer término, es conveniente señalar que la doctrina jurídica ha caracterizado a las exacciones parafiscales como aquellos ingresos públicos que no figuran generalmente en el presupuesto del Estado, afectados al servicio público que lo genera y recaudado por organismos distintos a los propiamente fiscales.

Un segmento de la doctrina ha pretendido clasificar a los gravámenes al comercio exterior como exacciones parafiscales en atención a su finalidad extrafiscal como barreras al comercio exterior, misma que ha propiciado que en muchas ocasiones la finalidad recaudatoria de tales contribuciones quedara en segundo término, al dar lugar a tributos de naturaleza restrictiva e inclusive prohibitiva con el objeto de proteger a la industria nacional de la competencia proveniente del exterior.

No obstante lo anterior, es importante precisar que en la actualidad el fenómeno de la parafiscalidad ha sido seriamente cuestionado por la doctrina tributarista, por lo que algunos juristas subsumen a las exacciones parafiscales dentro de la categoría de “contribuciones especiales”, al comprender tributos establecidos a favor de grupos específicos, afirmando que toda contribución tiene un fin recaudatorio por más mínimo que sea conjuntamente con una finalidad de política pública, por lo que clasificar a dichos gravámenes como “parafiscales” resulta impráctico para el presente estudio al ser punto de controversia el fenómeno parafiscal como manifestación independiente de lo tributario.

Por lo que hace a la conceptualización de los tributos al comercio exterior como contribuciones especiales, es de precisar que los mismos no poseen las características de tales contribuciones, en virtud que estas se constituyen para financiar gastos extraordinarios del Estado tales como obras públicas de gran envergadura, o bien para redargüir daños causados a bienes públicos con motivo del uso lícito de los mismos de manera intensiva, atento lo cual, si bien en el pasado las contribuciones al comercio exterior pudieron tener tales características, resulta inconcuso que en la actualidad carecen de esta naturaleza.

Respecto de las teorías que consideran a los tributos aduaneros como “derechos”, conviene en primer término traer a cita el artículo 2º, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, mismo que define a los derechos en los siguientes términos:

...las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado¹².

Es de señalar que los tributos al comercio exterior tienen un origen histórico que se entrelaza con el de los derechos, toda vez que dichas contribuciones se causaban a favor del soberano por la autorización para comerciar dentro de su reino y transitar por sus caminos. Asimismo, la naturaleza de los tributos aduaneros como derechos prevaleció hasta inicios del Estado moderno para financiar mejoras a la infraestructura aduanera y a las ciudades portuarias y fronterizas.

Actualmente los impuestos al comercio exterior no poseen un destino específico, toda vez que las contribuciones con destino particular en materia aduanera se encuentran comprendidas en la Ley Federal de Derechos tal como es el caso del Derecho de Trámite Aduanero y las autorizaciones en materia aduanera, y no en la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación.

A fin de robustecer lo anterior, es de precisar que, si bien existen derechos que se causan con motivo de un servicio de protección concreto del Estado a los gobernados, tales como son los derechos con motivo de la expedición de pasaportes que se causan por su emisión y que traen aparejados un servicio de protección permanente al súbdito del Estado emisor durante su permanencia en el extranjero, la finalidad de protección de los aranceles comprende a todos los agentes económicos de un país y no solamente a los

¹² “Código Fiscal de la Federación”, Artículo 2º, D.O.F. 31 de Diciembre de 1981, Fisco Agenda, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2013.

importadores o a la industria nacional, motivo por el cual las contribuciones al comercio exterior no son subsumibles en esta categoría.

Por lo que hace a la categorización de los aranceles como impuestos, es conveniente traer a cita la definición que formula Sergio Francisco de la Garza en su gran obra “Derecho Financiero Mexicano”, donde conceptualiza a los impuestos como: “una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, *ex lege*, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a contribuir a los gastos públicos”¹³.

En este tenor de ideas, tanto la doctrina jurídica contemporánea, como el derecho nacional y extranjero concuerdan en arrogar a los tributos al comercio exterior la naturaleza de impuestos, al ser contribuciones sin destino específico que aunque no tienen por objetivo primario el recaudar recursos para la satisfacción de los gastos públicos, ello no les hace perder su naturaleza tributaria.

La doctrina jurídica y el derecho positivo nacional atribuyen de manera unánime a las contribuciones al comercio exterior la naturaleza de impuestos, tal y como lo confirma la Ley Aduanera en su artículo 2º, fracción V y la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación. En consecuencia, el análisis que se realiza en el presente escrito a la base gravable del Impuesto General de Importación y su determinación a través del sistema de valoración de mercancías de la Organización Mundial del Comercio se realiza a la luz de esta consideración.

¹³ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 28a. ed., México, Editorial Porrúa, 2012, p. 377.

1.5. Características del impuesto general de importación en México

Una vez precisada la naturaleza jurídica de los tributos al comercio exterior como impuestos, a continuación se procede a analizar sus principales características:

1.5.1. Carácter público del impuesto general de importación

Es un ingreso que el Estado percibe para satisfacer fines públicos como lo es el caso de la protección a la industria nacional y que tiene por causa eficiente preceptos de Derecho Público.

1.5.2. Prestación patrimonial del impuesto general de importación

El sujeto pasivo de la relación tributaria aduanera tiene el deber de dar una parte de su riqueza al Estado con motivo de la importación de mercancías, en consecuencia los impuestos aduaneros tienen como contenido un dar, mismo que se expresa en la Ley General de los Impuestos de Importación y Exportación en términos monetarios como porcentaje del valor en aduana de las mercancías, o bien, por medio de una cantidad fija a pagar por unidad de medida.

1.5.3. Carácter personal del impuesto general de importación

Germán Pardo Carrero expresa que los “derechos aduaneros” han sido vistos de diversas formas, entre las que figuran las de carga real, derecho real, obligación *propter rem*, carga personal y obligación personal. Las teorías mencionadas han oscilado desde la despersonalización de la obligación tributaria aduanera al afirmar que las mercancías están sujetas preferentemente al cumplimiento de las contribuciones al comercio exterior y de las regulaciones y

restricciones no arancelarias, pasando por un periodo en el que se contempló a los impuestos al comercio exterior con el carácter híbrido de las obligaciones reales, hasta la concepción actual que les atribuye un carácter personal¹⁴.

La doctrina y legislación contemporáneas reconocen a la obligación tributaria aduanera como un vínculo de carácter personal entre el Estado o un ente supranacional y el particular, por lo que la afectación de las mercancías al cumplimiento de las obligaciones al comercio exterior causadas con motivo de su importación constituye una forma de garantía del interés fiscal de carácter accesorio que de ninguna forma extingue la deuda aduanera¹⁵.

1.5.4. Fuente legal del impuesto general de importación

Para abordar este punto, es conveniente hacer una breve recapitulación de los antecedentes que dieron lugar al principio de legalidad tributaria, por lo que en principio resulta necesario tomar conciencia que el actual Estado de Derecho tiene su origen en la lucha contra el despotismo que bajo la premisa de *rex delegibus solutum est* pretendía la supremacía del monarca respecto a las leyes, al encarnar en su persona la soberanía estatal.

En Europa y América surgirían diversos movimientos sociales que darían lugar a un nuevo orden mundial, en el que el paradigma del poder absoluto cambiaría al de un poder sometido al Derecho, surgiendo así el Estado constitucional, lo cual en opinión del doctor Miguel Carbonell, especialista en derechos humanos del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, se produjo por lo siguiente:

La aparición temprana de los derechos en materia tributaria se debe, seguramente, al hecho de que los dos sectores en que más se ejercía el poder de forma despótica en el Estado del Antiguo Régimen, eran el derecho penal... y el "derecho"

¹⁴ Cfr. Pardo Carrero, Germán, *Op. Cit.*, pp. 294-311.

¹⁵ Cfr. *Ibidem*, p. 311.

–si así se le podía llamar- tributario; es decir, las arbitrariedades se consumaban mayormente sobre la libertad de las personas y sobre sus bienes materiales¹⁶.

Es así que la soberanía paso del monarca absoluto al pueblo, siendo la ley la expresión por excelencia de la soberanía popular, motivo por el cual diversas escuelas de la interpretación jurídica, como lo es el caso de la exégesis, habrían de señalar que la ley es la única fuente del Derecho y que el principio de legalidad constituye la mayor garantía de los gobernados frente a la autoridad.

Si bien es cierto que la ley es la fuente mediata de todas las obligaciones en los sistemas jurídicos de origen romano-germánico-canónico, también lo es que se puede distinguir la fuente inmediata de las mismas, tales como lo son los contratos y testamentos en el derecho privado y las sentencias en el derecho público.

La doctrina jurídica reconoce como fuente inmediata de las obligaciones aquellas que provienen del acuerdo de voluntades, como lo es el caso de los ingresos *ex contractu* correspondientes a los negocios jurídicos de naturaleza privada y aquellos que obtiene el Estado cuando actúa como persona de derecho privado, tal como es el caso de los productos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, mientras que los ingresos *ex lege* tienen por fuente inmediata a la ley y comprenden a las contribuciones y los aprovechamientos del Código tributario antecitado.

Sergio Francisco de la Garza, expresa que los impuestos, como obligaciones tributarias, tienen un carácter *ex-lege*, entendiendo lo anterior “en cuanto tiene su origen en la conjunción de un hecho real y de una hipótesis normativa o presupuesto que lo prevé y define. Esta hipótesis debe estar contenida en una norma jurídica formal y materialmente legislativa, que comprenda todos los elementos del impuesto”¹⁷.

¹⁶ Carbonell, Miguel, *Los Derechos Fundamentales en México*, 3a. ed. México, Editorial Porrúa, 2009, p. 791.

¹⁷ De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, p. 374.

Lo anterior tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el diverso ordinal 5º del Código Fiscal de la Federación, numerales que establecen el principio de legalidad en materia tributaria.

1.5.4.1. Principales desafíos contemporáneos al principio de legalidad del impuesto general de importación

La teoría clásica del derecho tributario en México establece que los elementos de las contribuciones deben encontrarse consagrados en una ley formal y material, entendiendo por lo anterior a una norma de carácter general, abstracta e impersonal creada por el Congreso de la Unión conforme a un procedimiento legislativo específico en el que la Cámara de Diputados sea cámara de origen y la Cámara de Senadores sea cámara revisora.

Ahora bien, toda vez que las problemáticas derivadas de la globalización traspasan las fronteras nacionales y demandan soluciones conjuntas, los Estados se han visto obligados a suscribir tratados de carácter bilateral, regional o multilateral, a fin de regular los nuevos fenómenos económicos.

En consecuencia, en las últimas décadas se han venido creando normas jurídicas de contenido tributario por causas diversos a las vías legislativas tradicionales a través de tratados, tales como lo son los que buscan evitar la doble tributación y los que establecen excepciones a las obligaciones tributarias.

El fenómeno apuntado resulta patente en la creación de la Ley Aduanera de 1996 que incorpora al ordenamiento jurídico mexicano disposiciones pactadas (e inclusive no pactadas) en el marco de la Organización Mundial del Comercio y la Organización Mundial de Aduanas, limitándose el Congreso de la Unión a adoptar internamente esas disposiciones por medio de la expedición de

leyes que transcriben de manera textual lo convenido en esos foros, no habiendo cabida para discusión alguna en el Congreso respecto de lo ya concordado.

Es importante tener en consideración el fenómeno conocido como *soft law* por virtud del cual se crean instrumentos de carácter internacional que a pesar de no ser vinculatorios son acatados por los Estados en razón de su utilidad, pudiendo llegar a evolucionar en normas obligatorias con el paso del tiempo.

Sirve para comprender dicho fenómeno la conceptualización que realiza el embajador y jurista mexicano Hermilo López-Bassols, misma que al efecto se trae a cita:

El término *soft law* o “derecho suave” es utilizado para referirse a instrumentos, documentos o provisiones no obligatorias en los tratados que forman una categoría especial... El *soft law*, también comprendido en su vertiente bilateral como un conjunto de diferentes recomendaciones, guías, códigos de práctica o estándares, es significativo para señalar la evolución de pautas que pueden ser convertidas después en normas obligatorias. En la práctica internacional, los Estados pueden acordar declaraciones conjuntas sobre política o manifestar su intención sin establecer obligaciones jurídicas; dichas declaraciones constituyen así, el *soft law*¹⁸.

Mención especial requiere el sistema de reglas de conducta conocido como *lex mercatoria*, consistente en la serie de usos y costumbres que regulan las prácticas comerciales. Al efecto, Rodríguez Galán y Sánchez Ávila estiman que dichas normas consuetudinarias son de primer orden en el derecho comercial internacional, expresando al respecto lo siguiente:

...la costumbre mercantil es importante pues plasma fielmente el consentimiento tácito de la comunidad de negocios internacionales y satisface dentro de un lapso de tiempo razonablemente corto *vis-à-vis* el proceso creativo internacional ordinario, las necesidades regulatorias de actos mercantiles internacionales, los cuáles, por la misma dinámica característica del comercio de la que hemos

¹⁸ López-Bassols, Hermilo, *Los Nuevos Desarrollos del Derecho Internacional Público y Casos Prácticos de Derecho Internacional*, México, Editorial Porrúa, 2001, pp. 58-59.

hablado, necesitan de un marco confiable que refleje fielmente los verdaderos objetivos de regulación de quienes la realizan, esto es, de los comerciantes¹⁹.

1.5.5. Finalidad extrafiscal del impuesto general de importación

El debate académico en torno a la finalidad de los tributos al comercio exterior en los últimos años ha sido divergente y nutrido, oscilando desde posturas que niegan la naturaleza fiscal de esas contribuciones y, en consecuencia, que estén delimitadas por los principios constitucionales de equidad, proporcionalidad y destino al gasto público²⁰, hasta las teorías que reconocen a dichos tributos un carácter recaudatorio aun cuando no sea éste su finalidad prioritaria²¹.

Por consiguiente, siendo que la finalidad recaudatoria de las contribuciones al comercio exterior constituye en la actualidad un debate no resuelto, para los propósitos de este estudio es conveniente partir de aquello en lo que existe consenso y que consiste en que ambas posturas reconocen que esos tributos tienen una finalidad extrafiscal como instrumento de política económica para la regulación del comercio internacional.

Tanto la doctrina jurídica nacional²², como el Poder Judicial de la Federación²³ reconocen que los impuestos al comercio exterior constituyen un importante instrumento de la política económica al permitirle al Estado establecer medidas de protección a la industria nacional, haciendo los productos de

¹⁹ Rodríguez Galán, Claudio y Jorge A. Sánchez Dávila, *Derecho de los Negocios Internacionales*, México, Editorial Porrúa, 2008, p. 13.

²⁰ Cfr. Albiñana García-Quintana, Cesar, *Sistema tributario español y comparado*, España, Tecnos, 1992, p. 552, citado por Pardo Carrero, Germán, *Op. Cit.*, p. 140.

²¹ Cfr. *Ibidem*, p. 151.

²² Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, p. 291.

²³ Cfr. Tesis 2ª.III/2008 "IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y DE EXPORTACIÓN. LAS TARIFAS ARANCELARIAS CONTENIDAS EN LA LEY RESPECTIVA RELACIONADAS CON LA CARNE DE BOVINO, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA", Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXVII, p. 579.

procedencia extranjera menos competitivos en precio que los nacionales, al tiempo que fomenta la eficiencia de la economía al favorecer la importación de aquellos bienes de consumo que no se pueden producir a costos aceptables en el país y coadyuva a la importación de bienes de capital necesarios para la producción nacional.

1.5.6. Proporcionalidad y equidad del impuesto general de importación

El tema de la justicia tributaria en materia de contribuciones al comercio exterior resulta ser uno de los más controvertidos en el derecho tributario aduanero, en virtud que existen juristas como Ricardo Xavier Basaldúa que aseguran que los principios de proporcionalidad y equidad no tienen cabida en materia aduanera²⁴.

Los autores que sostienen la postura contraria aseveran que el hecho imponible de los impuestos de importación lo constituye una manifestación objetiva de la riqueza expresada a través de la importación para consumo, por lo que los impuestos de importación deben respetar el principio de proporcionalidad expresado a través de la capacidad contributiva y el principio de equidad.

Al respecto señala Pardo Carrero lo siguiente²⁵:

(...) el hecho de importar supone de alguna manera, respecto de quien realiza dicha operación una riqueza, y por tanto, una potencialidad económica, que sin lugar a dudas le puede llevar al pago de un gravamen por su operación de importación, pudiéndose considerar este sólo hecho como criterio indubitable de capacidad específica de contribuir. Recuérdese que la capacidad contributiva en su aspecto absoluto mira o contempla los elementos objetivos que demuestran o expresan una riqueza, e indudablemente importa una mercancía es una manifestación de riqueza, al igual que sucede cuando una persona realiza un consumo.

²⁴ Cfr. Basaldúa, Ricardo Xavier, *Derecho aduanero: Parte general: Sujetos*, Argentina, Abeledo-Perrot, 1992, p. 238, citado por Pardo Carrero, Germán, *Op. Cit.*, 139-140.

²⁵ *Ibidem*, p. 140.

Si bien la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no consagra expresamente el principio de capacidad contributiva, la doctrina y jurisprudencia de nuestro país han vinculado dicho principio al de proporcionalidad plasmado en la Constitución.

Existen autores como Sergio Francisco de la Garza que señalan que no puede darse una formula general por lo que hace a la justicia tributaria, motivo por el que los principios de equidad, proporcionalidad y capacidad contributiva requieren ser definidos jurisprudencialmente respecto de los diversos tributos²⁶, no obstante lo cual para efectos del presente estudio, se entiende por capacidad contributiva la aptitud para contribuir a los gastos públicos una vez cubiertas las necesidades básicas del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Por lo que hace al tributo que nos ocupa, es de señalar que el impuesto general de importación sí contempla los principios de equidad y proporcionalidad, entendiendo al respecto que todos los sujetos en un mismo supuesto de hecho (v. gr. importadores de mercancías con tratamiento arancelario preferencial) habrán de soportar una carga o compartir un beneficio en la medida en que hayan materializado el hecho imponible; asimismo, la capacidad contributiva en el impuesto de mérito se aprecia gravando hechos económicos que denotan esa capacidad²⁷.

Es de señalar que el legislador mexicano estableció diversas excepciones en la Ley Aduanera al pago de los impuestos

²⁶ Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, p. 272.

²⁷ Cfr. Tesis "IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN. LAS FRACCIONES ARANCELARIAS PREVISTAS EN LA LEY RELATIVA, RELACIONADAS CON EL PESCADO CONGELADO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA", Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXVIII, p. 208.

al comercio exterior para el efecto de respetar el principio de capacidad contributiva, mismas que son de carácter objetivo (v. gr. artículo 61, fracción III, de la Ley Aduanera; vehículos destinados a servicios internacionales para el transporte de carga o de personas) y subjetivo (v. gr. a. 61, fracción VIII, de la Ley Aduanera; las mercancías que importen los habitantes de la franja fronteriza para su consumo).

1.5.7. No afectación a gastos determinados del impuesto general de importación

La no afectación de los recursos que se obtengan por concepto del impuesto general de importación implica que los mismos deben ingresar íntegramente a un fondo común para financiar los gastos del Estado, no pudiendo destinarse al financiamiento de gastos específicos.

Lo anterior contrasta con otras contribuciones al comercio exterior tal como es el caso de los derechos, en virtud que los recursos obtenidos de su recaudo sí se destinan a un fondo especial para financiar los servicios públicos que los causaron y dar mantenimiento a la infraestructura estatal especialmente utilizada, tal como es el caso de los derechos del artículo 40 de la Ley Federal de Derechos que comprende los derechos aduaneros de inscripción, concesión y autorización que, por disposición del mismo precepto, se destinarán “al Servicio de Administración Tributaria para el mejoramiento de la Administración Aduanera”²⁸.

²⁸ “*Ley Federal de Derechos*”, D.O.F. 31 de diciembre de 1981, CÁMARA DE DIPUTADOS, HONORABLE CONGRESO DE LA UNIÓN, “*Información Parlamentaria*”, en *Leyes Federales Vigentes*, México, 2007, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/107.pdf>

1.5.8. Presupuesto de hecho independiente de toda la actividad Estatal relativa al sujeto pasivo del impuesto general de importación

El impuesto general de importación en México tiene un supuesto de hecho ajeno a la actividad que lleva a cabo el Estado referida al sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, lo cual lo diferencia de otros tributos como lo son los derechos, las contribuciones de mejoras y las aportaciones de seguridad social que tienen un supuesto de hecho en el que la actividad del Estado puede ser referida a una persona en particular, ya sea de manera directa como en el caso de los derechos causados por un contribuyente con motivo de la prestación de un servicio público, o indirecta como en el caso de las contribuciones en las que el gobernado recibe un beneficio particular con motivo de una obra pública o de la cobertura de un riesgo.²⁹

1.5.9. El impuesto general de importación como impuesto real u objetivo en contraposición a personal

Dino Jarach define a los impuestos reales como “aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva³⁰”.

Por lo tanto, podemos afirmar que el impuesto general de importación es un impuesto de naturaleza real que grava una manifestación objetiva y aislada de la riqueza como lo es la importación para consumo de bienes de procedencia extranjera, contrario a lo que sucede con impuestos de naturaleza personal como es el caso del impuesto sobre la renta que grava la totalidad de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en cuenta sus peculiaridades mediante exenciones y deducciones.

²⁹ Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, pp. 333-334 y 350.

³⁰ Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, 2a. ed., v.1, Argentina, Cima, 1969, p. 52, citado por De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, p. 389.

Es conveniente precisar que, si bien es cierto que los impuestos personales son preferibles a los reales porque miden más adecuadamente la capacidad contributiva de los gobernados al tomar en consideración su situación particular mediante tasas progresivas y un sistema de exenciones y deducciones, también lo es que los impuestos reales pueden tomar en consideración las circunstancias particulares del sujeto pasivo a través de un procedimiento indirecto consistente en conceder exenciones y reducciones en la tasa o bien aplicar tasas más altas³¹.

Lo anterior resulta aplicable al Derecho Tributario Aduanero de nuestro país, en virtud de que la Ley Aduanera contempla en su artículo 61 una serie de exenciones aplicables a los sujetos pasivos de la obligación tributaria aduanera en razón de sus peculiaridades como lo son las aplicadas a los pasajeros en viajes internacionales y las aplicadas a los habitantes de la franja fronteriza con motivo de las importaciones que realicen.

Por último, es conveniente destacar que la determinación del impuesto general de importación tiene incidencia en otros impuestos tal como es el caso del impuesto especial sobre producción y servicios, mismo que toma en cuenta el valor en aduana de las mercancías más el monto de las contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación a efecto de reflejar en la base gravable las condiciones reales en que se importan los productos, en tanto que ello es indicativo de la capacidad contributiva del gobernado³².

³¹ Cfr. *Ibidem*, p. 390.

³² Cfr. Tesis "PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, AL INCLUIR EN LA BASE PARA SU CÁLCULO LAS CONTRIBUCIONES Y APROVECHAMIENTOS QUE PRECISA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004)", Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIII, p. 271.

1.5.10. El impuesto general de importación como gravamen generalizado y bajo la observación de la OMC

La política económica de México se encuentra delimitada por los tratados suscritos en la materia, siendo la política comercial uno de los principales instrumentos de desarrollo para el Estado Mexicano.

La política arancelaria de México se encuentra circunscrita a lo pactado por nuestro país en el marco del sistema multilateral de comercio, a tal grado que autores como Dolores Beatriz-Chapoy Bonifaz llegan a afirmar con respecto a disposiciones constitucionales como lo es el artículo 131, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que permite al Presidente de la República utilizar a voluntad la política arancelaria a fin de alcanzar los objetivos constitucionalmente establecidos y mantener el equilibrio de la balanza de pagos que “el empleo de las disposiciones a las que se ha venido haciendo referencia va ir restringiéndose a medida que se firmen o vayan entrando en vigor tratados de libre comercio, que implican la vigencia del libre cambio entre los países signatarios³³”.

1.6. Hecho imponible del impuesto general de importación en México

Conocido como hecho tributario, gravado, generador o imponible, hipótesis de incidencia tributaria, presupuesto de la contribución, etc., el hecho imponible es definido por el artículo 14 del Modelo de Código Tributario del CIAT como “el presupuesto, de naturaleza jurídica o económica, establecida por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación³⁴”.

³³ Beatriz-Chapoy Bonifaz, Dolores, comentario al “artículo 131”, *Derechos del Pueblo Mexicano. México a través de sus constituciones*, 4a. ed., T. XII, México, Editorial Miguel Ángel Porrúa, 2012, pp. 134-5.

³⁴ Modelo de Código Tributario del CIAT, citado por Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, Oxford University Press, 2011, p. 117.

El hecho imponible es esencial para la obligación tributaria al tener un carácter constitutivo y representar el concepto fundamental en la estructura del tributo y en la teoría para su explicación, siendo equiparado por diversos tratadistas en su importancia a la que tiene el concepto de “tipo “para el derecho penal³⁵.

En México, el concepto de hecho imponible se encuentra recogido en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, ordenamiento que establece que “las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran³⁶”, motivo por el cual corresponde a las leyes fiscales establecer los supuestos de causación de las contribuciones.

La Ley Aduanera no establece de manera expresa cual es el hecho imponible del impuesto general de importación, por lo que juristas como Máximo Carvajal Contreras³⁷ y Andrés Rohde Ponce³⁸ señalan que el mismo se puede inferir del artículo 52 de la Ley Aduanera que establece quienes son los sujetos obligados al pago de los impuestos al comercio exterior, numeral que al efecto señala lo siguiente:

Artículo 52. Están obligadas al pago de los impuestos al comercio exterior las personas físicas y morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo, incluyendo las que estén bajo algún programa de devolución o diferimiento de aranceles, en los casos previstos en los artículos 63-A, 108, fracción III y 110 de esta Ley³⁹.

³⁵ Cfr. *Idem*.

³⁶ “Código Fiscal de la Federación”, Artículo 6º, D.O.F. 31 de Diciembre de 1981, Fisco Agenda, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2014.

³⁷ Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero, Op. Cit.*, p. 388.

³⁸ Rohde Ponce, Andrés, *Op., Cit.*, t. 1, p. 275.

³⁹ “Ley Aduanera” Artículo 52, D.O.F. 15 de diciembre de 1995, Compendio de disposiciones sobre Comercio Exterior 2013, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2013.

1.6.1. Elementos del supuesto jurídico

El derecho aduanero contemporáneo contempla dos criterios para establecer el momento de causación de la obligación tributaria aduanera, los cuales son los siguientes:

1.6.1.1. Criterio geográfico u objetivo del impuesto general de importación

Es aquel que señala como momento de causación de los tributos al comercio exterior el momento en el que las mercancías extranjeras se introducen al territorio aduanero⁴⁰.

La doctrina aduanera mexicana concuerda en afirmar que éste es el criterio que impera en materia de impuestos al comercio exterior en nuestro país, lo anterior al interpretar de manera estricta y aislada el artículo 52 de la Ley Aduanera que señala que “están obligados al pago de los impuestos al comercio exterior quienes introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo”, por lo que la doctrina concluye que el hecho generador se presenta en el momento en que las mercancías cruzan materialmente las fronteras de nuestro país.

1.6.1.2. Criterio económico o subjetivo del impuesto general de importación

Existe un segundo criterio utilizado en materia aduanera para fijar el momento de causación de los tributos al comercio exterior y que consiste en establecer un presupuesto de hecho de naturaleza compleja al condicionar el cruce de las mercancías objeto de comercio exterior a una finalidad de consumo en un territorio aduanero.

⁴⁰ Cfr. Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero, Op. Cit.*, p. 386.

La doctrina aduanera mexicana considera que este criterio no resulta aplicable el Derecho positivo mexicano, pese a que recomienda su adopción, llegando a afirmar Andrés Rohde Ponce lo siguiente:

En la legislación mexicana, el artículo 52 de la NLA adopta un criterio objetivo cuando dispone que están obligados al pago de los impuestos al comercio exterior las personas que introduzcan mercancías al territorio nacional o los extraigan del mismo, teniendo esta disposición consecuencias bien importantes, por cuanto que los regímenes aduaneros diferentes a los definitivos serán de carácter suspensivos o condicionantes del pago de las contribuciones, pero ellas se habrán causado con el traspaso de las fronteras del territorio nacional⁴¹.

Es así que el autor traído a cita considera que todos los regímenes aduaneros dan origen a la obligación tributaria aduanera, siendo característico de los regímenes no definitivos que dicha obligación está sujeta a una condición suspensiva, consistente en que mientras no se modifique la destinación aduanera de la mercancía, el sujeto pasivo no estará obligado a enterar el tributo.

Nosotros discrepamos de tan respetable jurista, al estimar que se obtiene una conclusión diversa de la interpretación teleológica y sistemática de la Ley Aduanera en su conjunto.

Considerar que los impuestos al comercio exterior se causan indistintamente de que se trate o no de un régimen definitivo resulta conculcatorio de los derechos de seguridad jurídica del gobernado, ya que si bien el artículo 52 de la Ley Aduanera pareciera condicionar el pago de esos impuestos a un criterio geográfico, existen otros preceptos del mismo ordenamiento de los cuales se desprende que la intención del legislador fue únicamente gravar la importación de las mercancías destinadas a consumo, motivo por el cual se requiere una interpretación sistemática y teleológica de la Ley Aduanera para comprender el sentido que el legislador le quiso dar a ese tributo y dar mayor seguridad jurídica a los particulares en favor de un comercio exterior eficiente y equitativo.

⁴¹ Rohde Ponce, Andrés, *Op. Cit.*, t. 2, p. 240.

Por consiguiente, nosotros opinamos que la Ley Aduanera contempla un criterio económico, condicionando el nacimiento de la obligación tributaria aduanera a que se realice una importación a nuestro país destinada a consumo, por lo que cuando se determina la existencia de contribuciones al comercio exterior en regímenes aduaneros diferentes del definitivo por el incumplimiento a las formalidades respectivas, se está en presencia de una condición resolutoria que se retrotrae al momento de la importación, al deducirse de la conducta tácita del sujeto pasivo que en realidad dicha importación se realizó con una finalidad de consumo, resultando así incorrecto pretender que en los regímenes no definitivos se está en presencia de una condición suspensiva que hace exigible el pago de los impuestos al actualizarse como aduce la doctrina.

1.7. Elementos del impuesto general de importación en México

El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 5º los elementos de las contribuciones, preceptuando que las disposiciones fiscales que establecen cargas para los particulares y señalan excepciones para las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, indicando que se entienden como disposiciones que establecen cargas para los particulares las relativas al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las contribuciones⁴².

Los elementos de las contribuciones en México deben estar establecidos en una ley formal y material, pudiendo estar comprendidos en dos o más ordenamientos normativos sin que ello sea violatorio del principio de legalidad tributaria, tal como es el caso del impuesto general de importación, donde el sujeto, objeto, base y época de pago del tributo se encuentran regulados en la Ley

⁴² “Código Fiscal de la Federación”, Artículo 5º, D.O.F. 31 de Diciembre de 1981, Fisco Agenda, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2013.

Aduanera, mientras que la tasa o tarifa del mismo se encuentra comprendida en la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación⁴³.

1.7.1 Sujetos

Son aquellas personas vinculadas por virtud del hecho generador en calidad de acreedor y deudor de la obligación tributaria aduanera, pudiendo ser de dos tipos, a saber:

1.7.1.1. Sujeto activo

En materia de obligaciones tributarias, el sujeto activo se identifica como el Estado en su carácter de “fisco”, por lo que no debe confundirse con su faceta de titular de la potestad tributaria.

En México, la categoría de sujeto activo de la obligación tributaria aduanera corresponde al Servicio de Administración Tributaria en sentido amplio y de manera concreta a la Administración General de Aduanas de dicho órgano desconcentrado.

1.7.1.2. Sujeto pasivo

Es la persona física o jurídico colectiva que actualiza el supuesto de hecho comprendido en la ley por virtud del cual se erige como responsable directo o solidario de la obligación tributaria aduanera.

La Ley Aduanera establece en su artículo 52 las personas que son consideradas responsables directas del impuesto (contribuyentes), indicando que

⁴³ Cfr. Tesis “IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN. LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA”, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXVIII, p. 207.

son los sujetos de derecho privado identificados como “las personas físicas y morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo” y los sujetos de derecho público y social como “la Federación, Distrito Federal, estados, municipios, entidades de la Administración Pública Paraestatal, instituciones de beneficencia privada y sociedades cooperativas”⁴⁴.

A su vez, el artículo 53 del ordenamiento legal precitado señala que son responsables solidarios los mandatarios, agentes aduanales y sus mandatarios autorizados, propietarios y empresarios de medios de transporte, remitentes de mercancías de la franja o región fronteriza al resto del país, enajenantes de mercancías materia de importación o exportación en los casos de subrogación legamente autorizados, almacenes generales de depósito, titulares de locales destinados a exposiciones internacionales, las personas que hayan obtenido concesión o autorización para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de las mercancías de comercio exterior y los representantes legales⁴⁵.

1.7.2. Objeto

De la Garza señala que el objeto del tributo “está representado por todos los elementos del presupuesto eliminados sus elementos o aspectos subjetivos” por lo que el mismo “está constituido por la descripción objetiva del hecho con abstracción de las circunstancias subjetivas y de las circunstancias de lugar y tiempo que lo enmarcan”⁴⁶.

De conformidad con el artículo 52 de la Ley Aduanera, el objeto del impuesto general de importación lo constituye la entrada de mercancías al territorio nacional, aclarando tal como hicimos al analizar el criterio económico del

⁴⁴ “Ley Aduanera” Artículo 53, D.O.F. 15 de diciembre de 1995, Compendio de disposiciones sobre Comercio Exterior 2014, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2014.

⁴⁵ *Ibidem*, Artículo 54.

⁴⁶ De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, pp. 417 y 421.

arancel que, en nuestra opinión, dicho ingreso de mercancías está condicionado a una finalidad de consumo.

1.7.3. Base gravable

El concepto de base gravable o imponible cobra relevancia en este estudio, pues es en torno a este elemento que gira la valoración aduanera de las mercancías objeto del presente análisis.

Entendemos por base gravable aquella magnitud utilizada en el impuesto general de importación para medir la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria aduanera, misma que puede ser pecuniaria como lo es el caso de los aranceles *ad-valorem*, o de otro tipo, como lo son litros, metros o kilos utilizados en los aranceles específicos.

En México, la base gravable del impuesto general de importación se encuentra regulada en el artículo 64 de la Ley Aduanera, estableciéndose los ajustes positivos y negativos a la misma en los artículos 65 y 66, mientras que los métodos secundarios de valoración para determinar la base gravable del impuesto se encuentran regulados en los artículos 71, 72, 73, 74 y 77 del ordenamiento legal de mérito, siendo objeto de un análisis particular en el Capítulo Tercero del presente estudio.

1.7.4. Tasa o Tarifa

Por lo que hace a la tasa o tarifa, es importante precisar que dichos conceptos no son equivalentes pese a que tienen una finalidad común al constituir elementos del impuesto de importación legalmente establecidos para aplicarse sobre la base gravable con el objeto de determinar el importe de la obligación tributaria aduanera.

Se entiende por “tasa” aquel porcentaje que debe pagarse del valor en aduana de las mercancías a la aduana con motivo de su importación, mientras que la “tarifa” se identifica con una cantidad fija a pagar por unidad de medida, motivo por el cual ambos conceptos llegan a coincidir con la noción de arancel, correspondiendo el concepto de tasa al de arancel *ad-valorem* y el de tarifa al de arancel específico.

1.7.5. Época de pago

Es aquel elemento que determina el momento de exigibilidad de la obligación tributaria aduanera, el cual no es coincidente en el impuesto general de importación con la causación del mismo, en virtud que el artículo 56 de la Ley Aduanera establece momentos de causación diferentes según se trate de tráfico marítimo, fluvial, terrestre, aéreo y postal, mientras que la época de pago difiere entre cada régimen aduanero, por lo que debe efectuarse el pago conjuntamente con la transmisión o presentación del pedimento en los regímenes definitivos, mientras que en los regímenes de diferimiento de aranceles como lo es caso del Depósito Fiscal, la época de pago se suspende por el tiempo que las mercancías permanezcan en dichas organizaciones auxiliares de crédito.

CAPÍTULO SEGUNDO

Antecedentes y marco jurídico vigente de la valoración aduanera en México

2.1. Antecedentes de la valoración aduanera en México.- 2.1.1. Transición histórica de los aranceles específicos a los aranceles ad-valorem.- 2.1.2. Convenio sobre Valoración Aduanera de Mercancías de 1950.- 2.1.3. Código Aduanero de 1952 (publicado en el D.O.F. el 31 de diciembre de 1951).- 2.1.4. Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación de 1979 (publicada en el D.O.F. el 27 de diciembre de 1978).- 2.1.5. Ley Aduanera de 1982 (publicada en el D.O.F. el 30 de diciembre de 1981).- 2.1.6. Ingreso de México al GATT en 1986 (publicado en el D.O.F. el 26 de noviembre de 1986).- 2.1.7. Reforma legal de 1992 (publicada en el D.O.F. el 20 de julio de 1992).- 2.2. Marco jurídico vigente de la valoración aduanera en México.- 2.2.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (promulgada el 5 de febrero de 1917).- 2.2.2. Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (publicado en el D.O.F. el 30 de diciembre de 1994).- 2.2.3. Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (publicado en el D.O.F. el 30 de diciembre de 1994).- 2.2.4. Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado (publicada en el D.O.F. 30 de diciembre de 1994).- 2.2.5. Convenio del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (publicado en el D.O.F. el 23 de junio de 1992).- 2.2.6. Ley de Comercio Exterior y su reglamento (publicados en el D.O.F. el 27 de julio de 1993 y el 30 de diciembre de 1993, respectivamente).- 2.2.7. Ley Aduanera y su reglamento (publicados en el D.O.F. el 15 de diciembre de 1995 y el 6 de junio de 1996, respectivamente).- 2.2.8. Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación (publicada en el D.O.F. el 18 de junio de 2007).- 2.2.9. Código Fiscal de la Federación (publicado en el D.O.F. el 31 de diciembre de 1981).- 2.2.10. Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior (publicadas en el D.O.F. el 29 de agosto de 2014).

2.1. Antecedentes de la valoración aduanera en México

Resulta esencial un apartado de antecedentes históricos a fin de comprender el proceso a través del cual el sistema de valoración aduanera mexicano se conformó con sus actuales características y evidenciar la existencia de remanentes históricos del modelo de economía cerrada que estén afectando su funcionamiento.

Por lo pronto, conviene destacar que nuestro país presenta un rezago histórico en materia de valoración aduanera, al haberse mantenido al

margen del contexto internacional en materia de valoración hasta el año 1992, tal y como lo denota lo siguiente:

1. En 1952 México expidió un Código Aduanero que contemplaba dos bases gravables para los impuestos *ad-valorem*, mientras que a nivel internacional se empezaba a adoptar la Definición de Valor de Bruselas.
2. En 1979 México adoptó la Definición de Valor de Bruselas, al tiempo que las Partes Contratantes del GATT comenzaban a abandonarla con motivo de las negociaciones acaecidas en la Ronda Tokio que darían origen al actual sistema de valoración.
3. Finalmente, el 20 de julio de 1992, México adoptó la definición positiva de valor, trece años después de que las Partes Contratantes del entonces GATT suscribieran el Código de Valoración Aduanera.

A continuación se procede al estudio particular de las principales normas históricas en materia de valoración aduanera, a fin de constatar la existencia de remanentes históricos en la actual legislación aduanera para identificar problemáticas en el sistema de valoración aduanera de nuestro país que permitan realizar propuestas para su optimización.

2.1.1. Transición histórica de los aranceles específicos a los aranceles *ad-valorem*

La política arancelaria ha estado íntimamente relacionada a la teoría del valor de las mercancías, siendo a partir de la evolución histórica del concepto de valor que se ha dado la transición en el uso de aranceles específicos a *ad-valorem*.

Los aranceles específicos se basan en la teoría de los “precios naturales”, misma que señala que las mercancías tienen un costo de producción

por debajo del cual resultan imposibles de producir, por lo que existen márgenes mínimos de utilidad que permiten inducir su valor, lo cual da sustento a las políticas arancelarias de cuotas fijas por unidad de medida para el cobro de los impuestos al comercio exterior.

Los aranceles *ad-valorem* responden a la concepción contemporánea del liberalismo económico, en la cual es la oferta y la demanda en cada caso en particular la que determina precio a pagar, fijándose a partir de dicho valor convencional la cuota de los impuestos y demás contribuciones al comercio exterior.

Si bien se afirma que el surgimiento de los primeros impuestos al comercio exterior *ad-valorem* se produjo en Roma⁴⁷, es de señalar que los mismos aparecieron en la política comercial internacional de las principales naciones del orbe hasta mediados del siglo XX, época en que se empezó a abandonar el uso de aranceles específicos.

Es a raíz del cambio de paradigma en el comercio internacional, que se abandonó el uso prioritario de aranceles específicos en favor de aranceles *ad-valorem*, al dejarse de ver a los aranceles desde una óptica meramente tributaria y empezar a concebirse desde una postura económica más amplia en la que se aboga por la conveniencia de la apertura comercial y la eficiencia productiva de los mercados.

La transición en la utilización de aranceles específicos a *ad-valorem* no se ha presentado de manera uniforme en el plano internacional; si bien las principales economías contratantes del GATT comenzaron a utilizar dichos aranceles a partir de la década de los cincuenta, la mayoría de los países implementarían un modelo híbrido de política arancelaria consistente en aranceles específicos y *ad-valorem* hasta la década de los ochenta y, en algunos casos, exclusivamente de aranceles específicos.

⁴⁷ Cfr. Granados Valerio, Claudia Minerva, *Análisis Jurídico de la Base Gravable en Derecho Aduanero*, México, Editorial Porrúa, 2005, p. 4.

Por lo que concierne a México, dicha transición es relativamente reciente, pues fue en 1964 cuando nuestro país adoptó la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas y fue hasta 1975 que se cambió el régimen impositivo basado principalmente en cuotas específicas, para apoyarse en cuotas *ad-valorem*⁴⁸, observándose a partir de entonces una disminución general y progresiva en el uso de aranceles específicos en favor de aranceles *ad-valorem*.

2.1.2. Convenio sobre Valoración Aduanera de Mercancías de 1950⁴⁹

Suscrito en el seno del Consejo de Cooperación Aduanera el 15 de diciembre de 1950, en vigor desde el 28 de julio de 1953, se compone de tres artículos y ocho notas interpretativas en tres *addendum*, a través de los cuales se crea la denominada “Definición de Valor de Bruselas” por la que se establece como valor en aduana de las mercancías el “valor normal”, consistente en un valor teórico fijado al tenor de la teoría de los precios naturales.

El Convenio establece como principios en materia de valoración aduanera la sencillez, equidad y congruencia con la práctica comercial; facilidad y definición certera; fluidez en el despacho aduanero; comprobación rápida, precisa y objetiva; uso de formalidades estrictamente necesarias y un sistema de solución de controversias imparcial, justo y rápido.

En relación a las normas en materia de valoración del Convenio, destacan las disposiciones referentes al valor normal de las mercancías, que crean una noción teórica a través de la cual se establecen valores predeterminados que se estiman existentes en condiciones de libre competencia entre partes no vinculadas en la venta de mercaderías entregadas en la frontera del territorio aduanero de importación, comprendiéndose en dicha definición a los

⁴⁸ Cfr. Rohde Ponce, Andrés, *Op. Cit.*, t. 2, p. 337.

⁴⁹ “Convenio sobre el Valor en Aduana de las Mercancías”, Bruselas, Bélgica, 15 de diciembre de 1950, no publicado en el D.O.F., en Carvajal Contreras, Máximo, *Tratados y Convenios Aduaneros y de Comercio Exterior*, México, Editorial Porrúa, 2009.

pagos realizados por intangibles relacionados con la transacción comercial, como lo son aquellos realizados por el comprador al vendedor por concepto de derechos de propiedad intelectual.

2.1.3. Código Aduanero de 1952 (publicado en el D.O.F. el 31 de diciembre de 1951)⁵⁰

A mediados del siglo pasado se llevaron a cabo importantes negociaciones comerciales internacionales que darían lugar al artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1947 y al Convenio sobre Valoración Aduanera de las Mercancías de 1950 del Consejo de Cooperación Aduanera.

No obstante lo anterior, nuestro país se mantuvo al margen de los avances en los principales foros internacionales y mediante el Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos, vigente a partir de 1952, contempló en su artículo 208 como base gravable del impuesto de importación la que resultara mayor entre el precio oficial y el valor de la factura, la cual debía comprender todos los gastos y cargos cubiertos por el comprador al vendedor con excepción de fletes y seguros, valorando las mercancías bajo la regla Incoterms® FCA.

2.1.4. Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación de 1979 (publicada en el D.O.F. el 27 de diciembre de 1978)

Si bien México nunca suscribió el Convenio sobre Valoración Aduanera de Mercancías del Consejo de Cooperación Aduanera, nuestro país sí adoptó la noción teórica de valoración de mercancías, incorporando los principios de la Definición de Valor de Bruselas a su marco jurídico mediante la Ley de

⁵⁰ “Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos”, D.O.F. 31 de diciembre de 1951, 2a. ed., Editorial Información Aduanera de México, S.A., México, 1958.

Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1978.

El artículo 1º de la Ley de Valoración Aduanera estableció que la base gravable del impuesto general de importación era, por regla general, de naturaleza *ad valorem* y se determinaba a partir del valor normal de las mercancías a importar, asimismo estableció como momento de causación el de la fecha de llegada de las mercancías a territorio nacional.

El artículo 2º del ordenamiento legal en estudio señalaba que el valor normal de las mercancías comprendía los gastos relacionados con la venta y entrega en territorio nacional de las mismas, estableciendo el artículo 3º una presunción de buena fe respecto al precio pagado o por pagar consignado en la factura, mientras que el artículo 5º ordenaba a la aduana aceptar el precio declarado como el efectivamente pagado cuando hubiera evidencia de que se pactó en condiciones de libre competencia entre partes no vinculadas y que constituía el único pago realizado al vendedor por las mercancías, siempre que no existiera reversión alguna de manera posterior al vendedor con motivo de la venta posterior a un tercero.

Esta ley fue la primera en incorporar intangibles en la valoración aduanera de las mercancías, al señalar en su artículo 6º como incrementables del valor para fines aduaneros a los pagos realizados al vendedor por concepto de derechos de propiedad intelectual, así como las aportaciones del comprador en servicios y demás intangibles con el fin de producir las mercancías importadas, siempre que estos no se hubieran producido en territorio nacional.

Asimismo, la Ley de Valoración Aduanera constituye el origen de las actuales normas que establecen la existencia de responsabilidad solidaria para los representantes legales y agentes aduanales por falsedad o inexactitud en la declaración de valor en aduana de las mercancías, estableciendo en su artículo 90 procedimientos aduaneros para tales efectos.

Cabe destacar que aun con esta ley, nuestro país no abandonó el sistema de valoración aduanera de mercancías establecido en el Código Aduanero de 1952, ya que solamente se aceptaba como valor en aduana al precio consignado en la factura, pagado o por pagar, si coincidía con el valor normal de las mercancías y si ambos eran superiores al precio oficial, compartiendo vigencia dicho Código con el ordenamiento legal en estudio por virtud de uno de sus transitorios que derogó tácitamente las disposiciones del Código Aduanero que se le opusieran, dejando subsistentes las facultades de la Secretaría de Comercio para fijar y modificar los precios oficiales a las mercancías de importación.

2.1.5. Ley Aduanera de 1982 (publicada en el D.O.F. el 30 de diciembre de 1981)⁵¹

Con motivo de la reforma fiscal de 1982, el 30 de diciembre de 1981 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley Aduanera antecedente de la actual, que entró en vigor el 1º de julio de 1982 y que abrogó expresamente al Código Aduanero de 1952 y a la Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación de 1979.

La Ley se componía por nueve títulos y 149 artículos, correspondiendo el título tercero a los “impuestos al comercio exterior”. La ley estableció como base gravable del impuesto general de importación al valor normal de las mercancías, valor que correspondía al de su venta en condiciones de libre competencia entre un comprador y vendedor independientes uno del otro en el momento de su arribo al territorio nacional; asimismo señaló como base gravable del impuesto general de exportación al “valor comercial de las mercancías”, definiendo a éste como el valor factura en la fábrica del vendedor.

La Ley Aduanera de 1982 fue el primer ordenamiento aduanero en nuestro país en incorporar el concepto de “autoliquidación”, a través del cual

⁵¹ “*Ley Aduanera*”, D.O.F. 30 de diciembre de 1982, Editorial Porrúa, México, 1982.

corresponde al particular determinar el monto a pagar de las contribuciones al comercio exterior. Asimismo, la ley estableció que correspondería al importador probar la veracidad de los datos declarados y suministrar a la autoridad aduanera los documentos que le fueran requeridos durante el procedimiento administrativo de verificación, originándose así las actuales infracciones administrativas por inexactitud en la información suministrada⁵².

El sistema de autodeterminación de las contribuciones al comercio exterior coexistió con el de determinación por parte de la autoridad, de conformidad con el artículo 60 del ordenamiento legal de estudio, siempre que la operación versará sobre importaciones y exportaciones realizadas por pasajeros internacionales, por vía postal, las efectuadas por tuberías o cableado y las realizadas por importadores y exportadores ocasionales.

Los artículos 48 a 55 de la ley recogieron en gran medida la regulación de la abrogada Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación de 1979. Asimismo, la Ley Aduanera de 1982 estableció en su ordinal 117 como elementos de su definición de valor en aduana al precio, tiempo, lugar y cantidad de las mercancías, señalando en su artículo 118 que el valor normal de las mercancías para efectos aduaneros correspondería por regla general al consignado en la factura, cuando coincidiera con el “precio usual de competencia”, estableciendo criterios de sustitución a fin de determinar la idoneidad del mismo.

Finalmente, los artículos 118 a 132 establecieron supuestos complementarios para la determinación del valor normal de las mercancías, tales como lo son las características especiales de la operación, la existencia de vinculación y la inclusión de derechos y regalías, al tiempo que se excluyó como parte de ese valor a los seguros e impuestos.

⁵² Cfr. Ramírez Gutiérrez, José Othón, “Breve estudio de la Ley Aduanera”, *Anuario Jurídico XI*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1984, pp. 194-197.

2.1.6. Ingreso de México al GATT en 1986 (publicado en el D.O.F. el 26 de noviembre de 1986)

La economía mexicana se caracterizó por su hermetismo hasta la década de 1980, pasando del modelo de sustitución de importaciones de mediados del siglo pasado, a una economía basada en el petróleo a raíz del descubrimiento de grandes yacimientos petrolíferos durante el sexenio de José López Portillo.

Fue a partir de la caída internacional de los precios del crudo que México se vio obligado en 1982 a realizar una reforma fiscal de fondo, siendo a partir de ésta que el ordenamiento aduanero mexicano comenzaría a perfilarse como promotor del sector externo y a disminuir su carácter proteccionista.

Es en este contexto histórico que el presidente Miguel de la Madrid inicia negociaciones ante el GATT, siendo a través del “Protocolo de Adhesión de México al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio” que nuestro país se adhirió a dicho instrumento el 17 de julio de 1986, procediendo a su depósito ante el Director General del GATT y publicación en el Diario Oficial de la Federación el 26 de noviembre de 1986, con fe de erratas del día 28 de ese mismo mes y año.

Las Partes Contratantes del GATT reconocieron el carácter prioritario de la agricultura para México y su intención de aplicar su Plan Nacional de Desarrollo, así como sus planes regionales y sectoriales, reconociendo a su vez la soberanía mexicana sobre sus recursos naturales, al tiempo que nuestro país anexó para efectos de la negociación su lista de concesiones al Acuerdo General⁵³.

Asimismo, las Partes Contratantes reconocieron a México el carácter de país en vías de desarrollo, por lo que se le requirió para que informara antes

⁵³ SECRETARÍA DE GOBERNACIÓN, *Guía de Tratados Promulgados y Otros Instrumentos Internacionales Vigentes Suscritos por México*, México, Editorial Porrúa, 2005, p. 288.

del 21 de diciembre de 1987 sobre su postura referente a la adopción de algunos de los códigos de conducta producto de la Ronda Tokio.

En atención a lo anterior, nuestro país suscribió el 24 de julio de 1987, *ad-referendum*, el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, mismo que fue ratificado por el Senado de la República el 1º de diciembre de 1987 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de ese mismo mes y año⁵⁴.

Finalmente, México suscribió el 15 de abril de 1994 el Convenio que establece la Organización Mundial del Comercio, convirtiéndose así en miembro originario de la OMC y quedando obligado al cumplimiento de los acuerdos abarcados en el marco del sistema multilateral de comercio, entre los cuales se encuentra el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC de 1994 que forma parte del presente estudio.

2.1.7. Reforma legal de 1992 (publicada en el D.O.F. el 20 de julio de 1992)

México suscribió el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio en términos de su cláusula 21, la cual permite a los países en desarrollo retrasar la aplicación del Acuerdo por un plazo de cinco años a partir de su entrada en vigor. Asimismo, nuestro país formuló una reserva para retrasar la entrada en vigor del artículo 6 de dicho tratado por un plazo de ocho años.

En cumplimiento a sus compromisos internacionales, por reforma de 20 de julio de 1992, México abandonó el uso de la Definición de Valor de Bruselas, modificando al efecto los artículos 48 a 55 de la Ley Aduanera entonces vigente, al tiempo que adicionó el contenido de los diversos numerales 55-A a 55-E, a fin de implementar en su sistema jurídico la “noción positiva de valor” basada en el valor

⁵⁴ Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero*, Op. Cit., p. 333.

de transacción de las mercancías y cumplir con el Código de Valoración del entonces GATT.

Es así que la reforma de 1992 constituye el origen del actual sistema de valoración aduanera de nuestro país, a partir de la cual se abandonó la noción teórica de valor e incorporó al marco jurídico mexicano la noción positiva, consistente en el valor de transacción de mercancías, así como los métodos primarios y secundarios de valoración.

2.2. Marco jurídico vigente de la valoración aduanera en México

A continuación se procede al análisis de las principales normas jurídicas vigentes que regulan la valoración aduanera de las mercancías en nuestro país.

2.2.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (promulgada el 5 de febrero de 1917)

Es la norma suprema del ordenamiento jurídico mexicano que da sustento a las diversas normas jurídicas existentes en nuestro país en materia de valoración aduanera.

Entre los principales preceptos constitucionales que regulan la función aduanera y que inciden en la valoración de las mercancías se encuentran los artículos 29, 31, fracción IV, 49, 73, fracciones VII, XXIX, numeral 1º y XXX, 89, fracción XIII, 117, fracciones IV, V, VI y VII, 118, fracción I y 131.

2.2.2. Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (publicado en el D.O.F. el 30 de diciembre de 1994)⁵⁵

Para abordar este tema es necesario primero estudiar el marco jurídico nacional e internacional de los tratados a fin de estar en posibilidad de comprender los derechos y obligaciones que de éstos se desprenden en el derecho interno y en el derecho internacional.

El Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y los demás acuerdos comerciales abarcados en el sistema multilateral de comercio constituyen tratados, siendo la voz “tratado” definida por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados en su artículo 2º, inciso a) como “un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”⁵⁶.

Asimismo, la Ley Sobre Celebración de Tratados define al “tratado” como “el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos”⁵⁷.

Una vez conceptualizados los tratados, conviene imponernos de su fundamento constitucional en el Derecho Mexicano, mismo que se encuentra en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que establece que “esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen

⁵⁵ “Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio”, Ginebra, Suiza, 15 de abril de 1994, D.O.F. 30 de Diciembre de 1994, en Carvajal Contreras, Máximo, *Tratados y Convenios Aduaneros y de Comercio Exterior*, Op. Cit., pp. 535 y 551.

⁵⁶ “Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados”, Viena, Austria, 23 de mayo de 1969, D.O.F. 14 de febrero de 1975, en López-Bassols, Hermilo, Op. Cit., p. 696.

⁵⁷ “Ley Sobre la Celebración de Tratados”, D.O.F. 2 de enero de 1992, Agenda de la Administración Pública Federal, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2014.

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. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados”⁵⁸.

Del anterior precepto constitucional se desprende el principio de supremacía constitucional y el de jerarquía normativa en el ordenamiento jurídico mexicano, motivo por el cual este artículo ha sido objeto de diversas interpretaciones por el Poder Judicial de la Federación.

El Poder Judicial determinó en un primer momento respecto de la cuestión que fuera planteada sobre la jerarquía de los tratados en el derecho mexicano que, si bien la Constitución parecía indicar en su artículo 133 que ésta, las leyes del Congreso de la Unión y los tratados tenían igual jerarquía al señalar que tales ordenamientos normativos “serán ley suprema de toda la Unión”, del análisis lógico-jurídico practicado al artículo resultaba incontrovertible la supremacía de la Constitución al ser el fundamento de todo el orden jurídico nacional, quedando las leyes federales y tratados en un segundo plano respecto de ésta y en igual jerarquía⁵⁹.

Fue a partir de la Novena Época de Jurisprudencia que se modificó este criterio para establecer que los tratados internacionales se ubicaban jerárquicamente por encima de las leyes federales y en un segundo plano respecto de la constitución federal⁶⁰.

⁵⁸ “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, Artículo 133, promulgada el 5 de febrero de 1917, Editorial Porrúa, México, 2014.

⁵⁹ Cfr. Tesis P. C/92 “LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUIA NORMATIVA”, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, Número 60, p. 27.

⁶⁰ Cfr. Tesis P.LXXVII/99 “TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo X, p. 46.

Es de destacar que, si bien el tema de la jerarquía de las normas convencionales internacionales en el derecho interno suele ser punto de controversia para los constitucionalistas, para los internacionalistas resulta un tema sencillo en donde existe consenso desde hace mucho tiempo, al no ser necesario que los órganos constituyentes o judiciales establezcan una jerarquía *a priori* de las normas convencionales respecto del derecho interno, pues tal y como lo señala el doctor Juan de Dios Gutiérrez Baylón, catedrático de Derecho Internacional Público en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México:

La única obligación que impone el derecho internacional general en la materia es una obligación de *resultado*, consistente en la conformidad entre las fórmulas de aplicación que utilicen los órganos del Estado respecto del compromiso internacional adquirido... En último de los rigores, para el derecho internacional general las primacías jerárquicas internas, la estructura unitaria o compuesta del Estado o el valor que cada orden jurídico le otorgue a la materialidad específica del convenio, resulta del todo irrelevante, mientras el tratado sea observado⁶¹.

Asimismo es de precisar que, si bien los sujetos de Derecho Internacional Público siempre serán responsables internacionalmente por cualquier incumplimiento a las normas jurídicas internacionales a las que se hayan sometido, independientemente de que adopten una postura dualista o monista del Derecho Internacional Público, la responsabilidad internacional del Estado de ninguna manera justifica *per se* la de los sujetos del derecho público interno.

La doctrina y jurisprudencia de nuestro país suelen sostener que, en términos del artículo 133 constitucional, México es un Estado en donde la recepción de los tratados se realiza por la simple celebración de los mismos por el Presidente de la República y aprobación por el Senado, prescindiendo así de las legislaciones internas de implementación, lo cual resulta impreciso a nuestro parecer, pues tal y como lo indica el doctor Gutiérrez Baylón, esta concepción

⁶¹ Gutiérrez Baylón, Juan de Dios, *Derecho de los Tratados*, México, Editorial Porrúa, 2010, p. 110.

debe ser tamizada a partir de los varios casos que presenta la experiencia constitucional mexicana, tal y como lo son aquellos en los que se presenta el principio de reserva de ley⁶².

En nuestra opinión, si bien es cierto que los tratados celebrados por el Ejecutivo Federal y aprobados por el Senado, independientemente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, pueden ser invocados por los particulares cuando les beneficien conforme al principio *pro persona*, también lo es que los tratados que establecen obligaciones para los gobernados cuya materia se encuentre sometidas por disposición constitucional al principio de legalidad, tal como es el caso de las materias penal y fiscal, forzosamente requieren para su eficacia en territorio nacional de la publicación de una Ley del Congreso de la Unión que obligue a los habitantes de la República a cumplir con lo pactado en el tratado por el gobierno mexicano.

Es así que, de acuerdo con nuestro punto de vista, resulta insuficiente la celebración, aprobación y publicación de un tratado que establezca los lineamientos para la determinación de un impuesto a fin de vincular a los particulares a su cumplimiento, pues dicha determinación implica una serie de obligaciones para los gobernados que por disposición del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos deben estar consagradas en leyes, por lo que resulta necesario incorporar los principios y reglas en materia de valoración aduanera de la OMC a través de leyes en sentido formal y material.

Dicho lo anterior, podemos entrar al estudio del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros de 1994, que constituye el principal tratado comercial celebrado por México.

El GATT de 1994 se compone de un preámbulo, cuatro partes, treinta y ocho artículos, un protocolo de aplicación provisional y un apéndice.

⁶² Cfr. Gutiérrez Baylón, Juan de Dios, *Op. Cit.*, pp. 38 a 39, nota a pie de página 49 y p. 106.

Sus principales objetivos son los siguientes:

- a) Lograr niveles de vida más altos como producto de las relaciones comerciales y económicas.
- b) Alcanzar el pleno empleo.
- c) Incrementar el ingreso real y la demanda efectiva.
- d) Contribuir a la utilización completa de los recursos mundiales.
- e) Acrecentar la producción e intercambio de productos.
- f) Eliminar obstáculos y barreras al Comercio Internacional.

El artículo VII del GATT de 1994 fija los parámetros del sistema de valoración aduanera de la OMC, estableciendo que el valor en aduana deberá basarse en el “valor real de la mercancía importada o de una mercancía similar a las que se aplique la contribución al comercio exterior” y no en el valor de una mercancía de origen nacional ni en valores arbitrarios o ficticios, configurando así la llamada “noción positiva de valor”.

Concerniente a la definición de valor real de las mercancías, el inciso b) del numeral 2 del artículo en estudio, señala que es el precio al cual, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país importador, las mercancías importadas u otras similares son vendidas u ofrecidas para la venta en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia.

El ordinal analizado indica que, en la medida en que el precio de dichas mercancías o de mercancías similares dependa de la cantidad comprendida en una transacción dada, el precio que habrá de tenerse en cuenta deberá referirse uniformemente a: i) cantidades comparables o; ii) cantidades no menos favorables para importadores que aquellas en que se haya vendido el mayor volumen de estas mercancías en el comercio entre el país de exportación y el de importación.

El inciso c) del numeral 2 del artículo en estudio señala que, cuando no pueda determinarse el valor real, el valor en aduana deberá basarse en el equivalente comprobable que se aproxime más a dicho valor, siendo este precepto el fundamento primigenio de los métodos secundarios de valoración en el sistema multilateral de comercio.

Por último, el artículo VII del GATT de 1994 establece una serie de pautas que deberán observar las Partes Contratantes para posibilitar la conversión cambiaria y el análisis de precios a fin de determinar el valor en aduana de las mercancías.

2.2.3. Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (publicado el 30 de diciembre de 1994)⁶³

Suscrito en Ginebra el 12 de abril de 1979, el Acuerdo forma parte de los códigos de conducta de la Ronda Tokio del GATT, creado para regular la aplicación el artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1947, relativo al valor en aduana de las mercancías y constituye un hito sin precedente en el derecho tributario pues es la única norma en regular la base gravable de un impuesto a nivel internacional.

Si bien las pautas del sistema de valoración aduanera de mercancías ya habían sido establecidas desde el GATT de 1947, su falta de detalle dio lugar a controversias, por lo cual durante la Ronda Tokio de 1979 se suscribió el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1947, mismo que al surgir el GATT de 1994 se adecuó a dicho tratado como parte de los acuerdos abarcados por el sistema multilateral

⁶³ “Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”, Ginebra, Suiza, 12 de abril de 1979, D.O.F. 25 de abril de 1987, en SECRETARÍA DEL GATT, *Los Resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales. Los textos jurídicos*, Suiza, GATT, 1994, pp. 206-239.

de comercio, por lo que actualmente se le conoce como “Código de Valoración Aduanera de la OMC”.

El Acuerdo sobre Valoración Aduanera se encuentra compuesto por una introducción general y veinticuatro artículos agrupados en cuatro partes relativas a las normas de valoración aduanera; administración del acuerdo, consultas y solución de diferencias; trato especial y diferenciado y; disposiciones finales. Asimismo, contiene tres anexos referentes a sus notas interpretativas, al comité técnico de valoración en aduana y a los grupos especiales.

Nuestro país formuló las siguientes reservas al Acuerdo de Valoración Aduanera⁶⁴:

- a) Retraso en la aplicación del acuerdo por un lapso de cinco años de conformidad con su artículo 21.
- b) Retraso en la aplicación del artículo 1º, párrafo 2º, inciso b), subinciso 3 y del artículo 6 por tres años.
- c) La inversión de los métodos establecidos en los artículos 5 y 6 sólo procederá cuando la autoridad aduanera lo acepte.
- d) La facultad del importador para la aplicación del artículo 5, inciso 2), sólo se permite por solicitud expresa y previa aceptación de la autoridad.

Es de señalar que el legislador aduanero de 1996 olvidó la reserva formulada por el gobierno mexicano consistente en que únicamente se aplicaría el método del valor reconstruido en lugar del método del precio unitario de venta cuando la administración aduanera de nuestro país así lo aceptara, reserva formulada por México en atención la dificultad que representa el realizar una investigación en territorio extranjero, por lo cual se renunció tácitamente a la reserva formulada y se asumió un compromiso que nuestro país aún no estaba preparado para afrontar.

⁶⁴ Cfr. Carvajal Contreras, Máximo, *Tratados y Convenios Aduaneros y de Comercio Exterior*, Op. Cit., p. 583.

Finalmente, es de destacar que en el Capítulo Tercero del presente estudio se realiza el análisis particular de los principios del sistema de valoración de mercancías y de los métodos de valoración establecidos en la Parte I del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, al resultar de gran importancia para determinar si México ha incorporado de manera plena a su sistema jurídico el sistema de valoración aduanera de mercancías de la Organización Mundial del Comercio, por lo que se remite al lector a ese capítulo para mayores referencias.

2.2.4 Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado (publicada en el D.O.F. el 30 de diciembre de 1994)⁶⁵

Luis Malpica de la Madrid señala que no sólo son acuerdos los así denominados en el marco del sistema multilateral de comercio, sino también los demás instrumentos que sin llevar dicho título resultan vinculantes⁶⁶, por lo tanto, para comprender la regulación del comercio internacional en la OMC no solamente se requiere del estudio de los tratados que contengan por título el de “Acuerdo”, sino también de los demás instrumentos del sistema multilateral de comercio de los cuales se desprendan derechos y obligaciones.

La Conferencia Ministerial de la Organización Mundial del Comercio emitió una decisión que regula el actuar de las administraciones aduaneras cuando tengan motivos fundados para dudar sobre el valor declarado de las mercancías en aduanas, estableciendo al respecto que la aduana podrá pedir una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, a fin de corroborar que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente

⁶⁵ “Decisión relativa a los casos en que las administraciones de aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado”, Ginebra, Suiza, D.O.F. 30 de diciembre de 1994, en SECRETARÍA DEL GATT, *Los Resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales. Los textos jurídicos*, Suiza, GATT, 1994.

⁶⁶ Cfr. Malpica de la Madrid, Luis, *¿Qué es el GATT?*, México, Editorial Grijalbo, 1986, p. XII.

pagada o por pagar de las mercancías, ajustado de conformidad con el artículo 8 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994.

Asimismo, la Decisión en estudio señala que si una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la administración de aduanas aún tiene dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1.

Por último, antes de adoptar una decisión definitiva, la administración de aduanas deberá comunicar al importador por escrito, si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la administración de aduanas debe comunicarla por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran.

2.2.5 Convenio del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (publicado en el D.O.F. el 23 de junio de 1992)⁶⁷

El Convenio del Sistema Armonizado es un instrumento jurídico originado en el seno del Consejo de Cooperación Aduanera que retoma la experiencia de nomenclaturas anteriores como lo son la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera (NCCA) y la Clasificación Estándar para el Comercio Internacional (SITC, por sus siglas en inglés) hecha por la Oficina de Estadística de la Organización de las Naciones Unidas, que tiene por finalidad clasificar arancelariamente el universo de mercancías objeto de comercio internacional a fin de permitir el control de las aduanas, proporcionar información

⁶⁷ “*Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías*”, Bruselas, Bélgica, 14 de junio de 1983, D.O.F. 23 de junio de 1992, en Carvajal Contreras, Máximo, *Tratados y Convenios Aduaneros y de Comercio Exterior*, op. cit., pp. 167-80, así como versión actualizada visible en ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS, “nomenclature” en http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/~media/WCO/Public/Global/PDF/Topics/Nomenclature/Overview/HS%20Contracting%20Parties/Positions%20of%20CP/Situation_HS.ashx

estadística y facilitar las negociaciones comerciales internacionales entre particulares y Estados.

México adoptó desde el 1º de enero de 1988 la nomenclatura del Sistema Armonizado en su Ley del Impuesto General de Importación y en su Ley del Impuesto General de Exportación, no obstante que su adhesión al tratado que crea dicha nomenclatura no se realizó sino hasta el 6 de septiembre de 1991.

El convenio original se compone de un preámbulo, veinte artículos y un anexo que contiene la nomenclatura internacional de mercancías, seis reglas generales, XXI secciones con 40 notas legales, 97 capítulos con 338 notas legales, 1244 partidas y 5082 subpartidas con 55 notas legales.

Asimismo, el convenio presenta una enmienda de 24 de junio de 1986 y diversas modificaciones a su tarifa realizadas en 1992 a 1241 partidas, en 1996 a 1241 partidas, en 2002 a 1244 partidas, en 2007 a 1221 partidas y en 2012 a 1231 partidas, a fin de ajustarlo a la realidad comercial.

El Sistema Armonizado permite la identificación de todas y cada una de las mercancías objeto de comercio internacional, la fijación de aranceles aduaneros, la identificación para efectos de regulación y restricción no arancelaria de las mercancías y la generación de estadísticas comerciales.

Es importante destacar que, de nada serviría el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC si los particulares y las autoridades aduaneras pudieran clasificar a voluntad las mercancías conforme a sus intereses, por lo tanto, el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías resulta ser un instrumento jurídico de primer nivel para el funcionamiento del sistema multilateral de comercio al otorgar seguridad jurídica a los particulares respecto de las contribuciones al comercio exterior y las regulaciones y restricciones no arancelarias a cumplir, permitiendo a su vez a las autoridades aduaneras identificar las mercancías que pudieran ser objeto de subvaluación a fin de entablar las investigaciones pertinentes.

2.2.6. Ley de Comercio Exterior⁶⁸ y su Reglamento⁶⁹ (publicados en el D.O.F. el 27 de julio de 1993 y el 30 de diciembre de 1993, respectivamente)

La Ley de Comercio Exterior es un ordenamiento legal de primer nivel para la regulación de la actividad comercial de nuestro país, al tener por objeto 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, defender la planta productiva de prácticas desleales de comercio internacional y contribuir al bienestar de la población.

Se compone de 98 artículos agrupados en 9 títulos relativos a las disposiciones generales de la ley; facultades del Ejecutivo Federal, de la Secretaría de Economía y de las Comisiones Auxiliares; origen de las mercancías; aranceles y medidas de regulación y restricción no arancelarias del comercio exterior; prácticas desleales de comercio internacional y medidas de salvaguarda; procedimiento de prácticas desleales de comercio internacional y medidas de salvaguarda; promoción de exportaciones y por último; infracciones, sanciones y recursos.

El Reglamento de la Ley de Comercio Exterior detalla los preceptos de la Ley en 215 artículos integrados en 9 títulos referentes a las disposiciones preliminares; Comisión de Comercio Exterior; permisos previos y cupos de exportación e importación; prácticas desleales de comercio internacional; medidas de salvaguarda; procedimiento en materia de prácticas desleales de comercio internacional; procedimiento en materia de medidas de salvaguarda; disposiciones comunes a los procedimientos en materia de prácticas desleales de comercio internacional y medidas de salvaguarda; Comisión Mixta para la Promoción de las

⁶⁸ “*Ley de Comercio Exterior*”, D.O.F. 27 de julio de 1993, Compendio de disposiciones sobre Comercio Exterior 2014, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2014.

⁶⁹ “*Reglamento de la Ley de Comercio Exterior*”, D.O.F. 30 de diciembre de 1993, Compendio de disposiciones sobre Comercio Exterior 2014, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2014.

Exportaciones; Sistema Nacional de Promoción Externa y; Premio Nacional de Exportación.

Es relevante para el presente estudio lo dispuesto por el Capítulo I del Título IV de la Ley, donde se establece que los aranceles son las cuotas de las tarifas de los impuestos de importación y exportación, los cuales pueden ser *ad-valorem*, específicos y mixtos, que pueden adoptar como modalidades las del arancel cupo, estacional y las que señale el Ejecutivo Federal y que se podrán establecer aranceles preferenciales diferentes a los previstos en las tarifas de los impuestos generales de exportación e importación según se convenga en los tratados comerciales.

2.2.7. Ley Aduanera⁷⁰ y su Reglamento⁷¹ (publicados en el D.O.F. el 15 de diciembre de 1995 y el 6 de junio de 1996, respectivamente)

La Ley Aduanera es el principal ordenamiento legal en materia de valoración aduanera de nuestro país, al establecer en su Título Tercero, Capítulo III, Sección Primera, la base gravable del impuesto general de importación, e incorporar en sus artículos 64 a 78-C lo dispuesto por la Parte I del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

Es importante destacar que, el 9 de diciembre de 2013, el legislador mexicano practicó una reforma de gran calado a la Ley Aduanera, al reformar el 60% del ordenamiento legal en preparación a la adhesión de nuestro país al Convenio de Kioto Revisado.

La Ley Aduanera fue el primer ordenamiento legal dictaminado dentro del paquete fiscal presentado en 2013, modificándose instituciones

⁷⁰ “*Ley Aduanera*”, D.O.F. 15 de diciembre de 1995, Compendio de disposiciones sobre Comercio Exterior 2014, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2014.

⁷¹ “*Reglamento de la Ley Aduanera*”, D.O.F. 6 de junio de 1996, Compendio de disposiciones sobre Comercio Exterior 2014, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2014.

jurídicas de gran impacto en el derecho aduanero mexicano como lo son las referentes a los sujetos legitimados para promover el despacho aduanero de mercancías, a la vez que se crearon procedimientos sin papeles para su tramitación.

La reforma de 9 de diciembre de 2013 refuerza la figura del Comprobante de Valor Electrónico (COVE), estableciendo para los sujetos pasivos de la relación aduanera la obligación de capturar los elementos principales de la factura en el sistema electrónico, para que la autoridad aduanera lo consulte.

Si bien la factura digitalizada contiene elementos de la factura física, de ninguna manera resultan ambas facturas equiparables, lo que puede dar lugar a serias violaciones al Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC suscrito por México, ya que la factura sigue siendo hoy en día el principal documento con el que se determina el valor en aduana de las mercancías, por lo que al no constar toda la información de la factura física en la factura electrónica se pueden presentar diversas controversias con motivo de la valoración de las mercancías.

El Reglamento de la Ley Aduanera desarrolla en sus artículos 98 a 116 los preceptos en materia de valoración de la ley, estableciendo situaciones concretas de valor de transacción y fijando elementos para la determinación de la existencia de vinculación y para la aplicación de los métodos secundarios de valoración de mercancías.

Por último, es de precisar que las normas en materia de valoración son objeto de un análisis particular en el Capítulo Tercero de este estudio, mientras que las normas referentes al embargo precautorio y al procedimiento administrativo en materia aduanera por subvaluación se analizan en el Capítulo Cuarto como parte del análisis referente a los precios estimados, las cuentas aduaneras de garantía y su incompatibilidad con el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la Organización Mundial del Comercio, por lo que se remite al lector para mayores referencias a tales apartados.

2.2.8 Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación (publicada en el D.O.F. el 18 de junio de 2007)

Es el ordenamiento legal a través del cual México implementó el Convenio del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, comprendiendo en su artículo 1º la tarifa arancelaria y en su artículo 2º las 6 Reglas Generales del Sistema Armonizado, así como 10 reglas complementarias exclusivas en nuestro país⁷².

Desde su publicación en el Diario Oficial de la Federación, la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación ha sufrido 9 reformas, a través de las cuales se han adoptado las enmiendas surgidas en el marco de la Organización Mundial de Aduanas, buscando así adecuar el uso de la nomenclatura a las necesidades del comercio internacional de nuestros días, incorporando partidas y subpartidas para nuevos productos, eliminando a su vez aquellas que ya no tienen un comercio importante.

El Licenciado Sergio Figueroa Valenzuela, Director de Reglas de Origen de la Subsecretaría de Comercio Exterior de la Secretaría de Economía señala que, a noviembre de 2013, el arancel promedio simple de la Tarifa era de 6.96%, mientras que el arancel efectivamente pagado en razón de los tratados comerciales suscritos por nuestro país fue de 0.80%⁷³.

La Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación comprendía hasta noviembre de 2013 un total de 12,147 fracciones arancelarias en 8 niveles arancelarios, que van desde el 0% hasta el 20%,

⁷² “Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación”, D.O.F. 18 de junio de 2007, CÁMARA DE DIPUTADOS DEL HONORABLE CONGRESO DE LA UNIÓN, “*Información Parlamentaria*”, en Leyes Federales Vigentes, México, 2007, www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIGIE.pdf

⁷³ Conferencia dictada el día 14 de noviembre en el aula “Margarita Lomelí Cerezo” del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, material de apoyo didáctico consultado el 8 de diciembre de 2013 a las 20:37 en http://www.tff.gob.mx/images/index_files/miscelanea/LicSergioFigueroaValenzuela.pdf

contando con 14 fracciones con aranceles específicos para productos de alta sensibilidad comercial para nuestro país, 44 fracciones con aranceles mixtos, 67 fracciones tarifadas por nuestro país con motivo de su ingreso al GATT que corresponden al sector agropecuario y cupos con aranceles menores al 20% para 40 fracciones arancelarias⁷⁴.

2.2.9. Código Fiscal de la Federación (publicado en el D.O.F. el 31 de diciembre de 1981)

Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, el Código Fiscal de la Federación constituye la legislación marco a la que se remiten todas las leyes fiscales federales.

De conformidad con lo establecido por el artículo 1º, párrafo primero de la Ley Aduanera, el Código Fiscal de la Federación es de aplicación supletoria, por lo que resulta necesario remitirse a dicho código tributario para colmar las lagunas de la ley, tal como lo es, a guisa de ejemplo, la definición de impuesto establecida por el artículo 2, fracción I, del código en mención, aplicable al impuesto general de importación contemplado en el artículo 51, fracción I, de la Ley Aduanera.

Son importantes para nuestro estudio los artículos 18 y 18-A del Código, relativos a los requisitos de las promociones que se presenten ante las autoridades fiscales y los requisitos adicionales que deberá cumplir el promovente cuando no exista formato oficial para determinados efectos, así como el artículo 34 del Código en comento, que establece los requisitos para la formulación de consultas a las autoridades y sus efectos jurídicos, al resultar aplicables tales preceptos de manera supletoria a lo previsto por el artículo 78-B de la Ley Aduanera, referente a la consulta en materia de valoración aduanera.

⁷⁴ *Idem.*

2.2.10. Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior (publicadas en el D.O.F. el 29 de agosto de 2014)

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha venido emitiendo reglas generales con vigencia anual desde la reforma fiscal de 1982, que establecen disposiciones reglamentarias a las leyes fiscales conocidas como “resolución miscelánea fiscal”.

Es a partir de las reformas practicadas al ordenamiento jurídico mexicano en 1994 con motivo de la entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, que la Secretaría de Hacienda comenzó a publicar de manera separada las reglas sobre contribuciones al comercio exterior y las reglas referentes a las demás contribuciones federales.

Podemos definir a las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior y sus Anexos como el ordenamiento administrativo expedido con fundamento en los artículos 33, fracción I, inciso g) y 35 del Código Fiscal de la Federación que agrupa aspectos técnicos, operativos y trámites relacionados con la operación aduanera.

Las mencionadas reglas tienen su razón de ser en la transparencia que debe observar la Administración Pública en su relación con los particulares a fin de darles a conocer los criterios administrativos en materia de comercio exterior vigentes en circulares y responder de manera eficaz al entorno cambiante del comercio exterior mexicano.

Fuertes críticas se han levantado en torno a la constitucionalidad de tales reglas, al señalarse que las mismas constituyen una invasión de la facultad reglamentaria exclusiva del Ejecutivo Federal por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria, ya que pretenden confundir criterios administrativos sostenidos en circulares con verdaderas normas generales, abstractas y obligatorias de carácter reglamentario, sin que sea óbice la justificación fáctica dada por las autoridades, consistente en la

necesidad de dar respuesta rápida a los cambios en la dinámica comercial de nuestro país, pues se podrían dar las directrices para la exacta observancia de las leyes a través de reglamentos administrativos, sin tener que recurrir figuras inconstitucionales⁷⁵.

Las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior han cobrado gran importancia en la práctica aduanera, al contener en muchos casos disposiciones más importantes que las propio Reglamento de la Ley Aduanera, el cual ha pasado a segundo plano en la operación aduanera⁷⁶.

Es relevante para nuestro estudio el capítulo 1.5. de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, referente al valor en aduana de las mercancías, mismo que contiene cinco reglas que por su importancia conviene analizar.

La regla 1.5.1. da los lineamientos de la importante figura conocida como “manifestación de valor”, prevista por el artículo 59, fracción III, de la Ley Aduanera, señalando al respecto que la información proporcionada por el importador al agente o apoderado aduanal que promueva el despacho deberá cumplir los requisitos señalados para tal efecto en el formato respectivo; asimismo, cuando la autoridad aduanera en ejercicio de sus facultades de comprobación le requiera al importador sobre los elementos tomados en cuenta para fijar el valor de las mercancías, el mismo deberá exhibir la “Hoja de cálculo para la determinación del valor en aduanas de las mercancías de importación”.

La regla en estudio indica que, cuando las mercancías se exporten de forma definitiva y cuando no hubieran sido retornadas al territorio nacional dentro del plazo comprendido en el artículo 103 de la Ley Aduanera, se podrá determinar como valor en aduana el valor comercial manifestado en el pedimento de exportación, sin que se deba formular la manifestación de valor.

⁷⁵ Cfr. Rohde Ponce, Andrés, *Op. Cit.*, t. 1, pp. 66 y 67; Trejo Vargas, Pedro, *Tratado de Derecho Aduanero*, México, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., 2012, pp. 47 y 52.

⁷⁶ Cfr. Trejo Vargas, Pedro, *Op., Cit.*, p. 52.

La regla 1.5.2. señala los aspectos a considerar para efectos de la determinación del valor en aduana de las mercancías, constituyendo en algunos casos una reafirmación de lo establecido en la Ley Aduanera y el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, mientras que en otros supuestos se extralimita, al regular figuras como las “mercancías de la misma especie o clase”, inexistentes en el sistema multilateral de comercio.

La regla 1.5.3. establece que, para efectos del artículo 69, fracción II de la Ley Aduanera, para la aceptación del valor de transacción de una venta entre partes vinculadas, la información proporcionada por el importador al requerimiento de la autoridad, podrá consistir en un dictamen contable, emitido de conformidad con las normas de información financiera del país de producción de las mercancías sujetas a valoración, así como los anexos que, en su caso, se deban acompañar, siempre que quien emita el dictamen cuente con la autorización de la autoridad competente de dicho país.

La regla 1.5.4. establece los casos en los cuales se podrá utilizar el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferente y en cantidades diferentes, de conformidad con lo establecido por los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, por lo que se podrá utilizar ese valor, ajustado en cada caso, para tener en cuenta los factores de cantidad, únicamente, factores de nivel comercial únicamente o factores de nivel comercial y cantidad.

La regla 1.5.5. permite la determinación en forma provisional del valor en aduana de las mercancías por parte de las empresas con programa IMMEX, con base en el valor que hayan declarado para los efectos del contrato de seguro de transporte de las mercancías importadas, o bien, con cualquier otro elemento objetivo en el que se refleje dicho valor, sin que sea necesario proporcionar al agente aduanal la manifestación de valor ni la hoja de cálculo, ni declarar en el pedimento el campo 5 “método de valoración” a que se refiere el Anexo 22, siempre que en el pedimento se declare la clave que corresponda conforme al Apéndice 8 del Anexo 22.

Asimismo, la regla en estudio permite el cambio de las mercancías al régimen de importación definitiva, previa determinación del valor en aduana de las mismas en el pedimento de importación definitiva.

Finalmente, la regla 3.7.28., fracción III, aunque fuera de capítulo 1.5. establece una norma importante relacionada con la valoración, al señalar que no será necesario proporcionar al agente o apoderado aduanal la manifestación de valor ni la hoja de cálculo, por lo que el valor será declarado en los pedimentos de importación con base en el contrato celebrado con el vendedor, de acuerdo a la legislación vigente en materia de adquisiciones del sector público y de valor en aduana de las mercancías, cuando los organismos públicos descentralizados y sus organismos subsidiarios realicen importaciones o exportaciones de mercancías destinadas al transporte, transformación, distribución y venta de primera mano de petróleo crudo, productos petrolíferos, petroquímicos y sus especialidades, gas y sus derivados, en términos de la Ley Reglamentaria del artículo 27 Constitucional.

CAPÍTULO TERCERO

El Sistema de Valoración Aduanera de las Mercancías en el marco de la Organización Mundial del Comercio y su aplicación en México

3.1. Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Código de Valoración de la OMC).- 3.1.1. Principios del Código de Valoración de la OMC.- 3.1.2. Estructura del Código de Valoración de la OMC.- 3.1.3. Administración del sistema de valoración de la OMC.- 3.2. Teoría del valor.- 3.3. Noción de valor.- 3.4. La base gravable del impuesto general de importación en México.- 3.5. Valor en aduana en México.- 3.5.1. Valor de transacción en México.- 3.5.1.1. Ajustes positivos en la legislación mexicana.- 3.5.1.2. Reglas Incoterms® 2010 y su aplicación en México.- 3.5.1.3. Ajustes negativos en la legislación mexicana.- 3.5.1.4. Forma de realizar la valoración en México.- 3.5.1.5. Casos en que no se puede aplicar el valor de transacción en México.- 3.5.2. Métodos secundarios de valoración en México.- 3.5.2.1. Método del valor de transacción de mercancías idénticas en la Ley Aduanera.- 3.5.2.2. Método del valor de transacción de mercancías similares en la Ley Aduanera.- 3.5.2.3. Método del precio unitario de venta en la Ley Aduanera.- 3.5.2.4. Método del valor reconstruido en la Ley Aduanera.- 3.5.2.5. Método del último recurso en la Ley Aduanera.- 3.5.2.6. Procedimientos específicos de valoración en la Ley Aduanera.

3.1. Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Código de Valoración de la OMC)

El Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (también conocido como Acuerdo o Código de Valoración de la OMC), se encuentra comprendido en el anexo 1A de la Lista de Anexos de Acuerdos Comerciales Multilaterales del Acuerdo de Marrakech por el que establece la Organización Mundial del Comercio⁷⁷, por lo cual es de observancia obligatoria para todos los miembros de

⁷⁷ "Acuerdo de Marrakech por el que establece la Organización Mundial del Comercio", Ginebra, Suiza, 15 de abril de 1994, D.O.F. 30 de diciembre de 1994, en SECRETARÍA DEL GATT, *Los Resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales. Los textos jurídicos*, Suiza, GATT, 1994.

la OMC al formar parte de los acuerdos comerciales abarcados en el marco del sistema multilateral de comercio.

El Acuerdo sobre Valoración de la OMC es la norma principal en materia de valoración aduanera de mercancías del sistema multilateral de comercio y resulta de aplicación obligatoria para nuestro país, en atención al principio de derecho internacional *pacta sunt servanda* y a lo dispuesto por el artículo 1º, último párrafo, de la Ley Aduanera, el cual ordena que las disposiciones de las leyes y ordenamientos aplicables que regulan a la entrada y salida de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías, se aplicarán sin perjuicio de los tratados en que México sea parte y estén en vigor.

Este acuerdo responde a la necesidad de garantizar los compromisos arancelarios de los Miembros de la OMC, pues de nada servirían las reducciones pactadas si los Miembros y los particulares pudieran fijar de manera arbitraria el valor de las mercancías en la aduana para efecto del pago de las contribuciones al comercio exterior.

El Acuerdo atiende a llamada “noción positiva de valor de las mercancías”, comprendida en el artículo VII del GATT de 1994, por lo cual busca que el valor de las mismas para efectos aduaneros sea el valor real de la transacción comercial, oponiéndose así a la llamada “Definición de Valor de Bruselas” que se basa en valores arbitrarios o ficticios, al considerar a dichos valores como barreras injustificadas al comercio.

Entre las principales ventajas del Acuerdo sobre Valoración se encuentran que proporciona seguridad jurídica a los particulares al regular de manera casuística lo preceptuado en el artículo VII del GATT de 1994, indicando el profesor Ibáñez que esto “es la mejor garantía con que cuenta el Código para

protegerse frente a los abusos en su interpretación por parte de los Estados que se comprometen a aplicarlo”⁷⁸.

3.1.1. Principios del Código de Valoración de la OMC

De la introducción general y cuerpo del Acuerdo se desprende la existencia de seis principios en materia de valoración aduanera de las mercancías, mismos que son los siguientes: i) transparencia; ii) interpretación y aplicación; iii) neutralidad; iv) compatibilidad con los usos comerciales; v) preeminencia y vi) prelación.

Estos principios de seguridad jurídica buscan la estabilidad del sistema de valoración aduanera de las mercancías a fin de hacerlo predecible y facilitar las transacciones comerciales internacionales, por lo que las normas del Acuerdo y de los ordenamientos jurídicos internos de los Miembros de la OMC deben ser interpretadas de manera conforme con tales principios.

Para comprender el contenido y alcance de los principios del Acuerdo sobre Valoración se debe interpretar de manera sistemática dicho Acuerdo, así como recurrir a lo preceptuado en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, particularmente su artículo X, que establece las normas y principios que deberán observar los gobiernos de las partes contratantes a fin de garantizar la seguridad jurídica en su sistema normativo.

El principio de transparencia debe ser interpretado de manera conjunta con el artículo X, párrafos primero y segundo, del GATT de 1994, por lo cual este principio da las pautas para la publicación rápida de las leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas de aplicación general que cualquier miembro de la OMC haya puesto en vigor y que se refieran

⁷⁸ Ibañez, Marsilla, S., *La valoración de las importaciones, Régimen tributario y experiencia internacional*, España, Mc. Graw-Hill, 2002, p. 39, citado por Pardo Carrero, Germán, *Op Cit.*, p. 423.

a la clasificación o a la valoración en aduana de productos, a los tipos de los derechos de aduana, impuestos u otras cargas, o a las prescripciones, restricciones o prohibiciones de importación o exportación, o a la transferencia de pagos relativa a ellas, o a la venta, la distribución, el transporte, el seguro, el almacenamiento, la inspección, la exposición, la transformación, la mezcla o cualquier otra utilización de dichos productos, quedando prohibida antes de su publicación oficial, cualquier medida de carácter general que tenga por efecto aumentar los derechos de aduana o demás cargas de importación en virtud de un uso establecido o uniforme o que disponga de una prescripción, restricción o prohibición más gravosa a las importaciones o transferencia de fondos.

El principio de interpretación y aplicación se relaciona con lo señalado en el artículo X, párrafo tercero, del GATT de 1994, por lo que las leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas vinculadas con la valoración aduanera de mercancías deberán interpretarse y aplicarse de manera uniforme, imparcial y razonable, entendiendo por uniformidad que las normas deberán ser interpretadas y aplicadas en el mismo sentido cuando se presenten condiciones de valoración semejantes, por imparcialidad que no deberá distinguirse entre unas mercancías y otras a valorar por virtud de condiciones ajenas a la valoración y por razonabilidad que los criterios en materia de valoración deben ser acordes con los fines perseguidos.

A nuestro parecer, el principio de interpretación y aplicación también puede ser comprendido a la luz de las nociones de congruencia interna y externa.

Por congruencia interna entendemos que el Acuerdo sobre Valoración forma un todo con sus anexos, particularmente el primero que contiene sus notas interpretativas, es decir, un caso de valoración en concreto debe interpretarse y aplicarse en atención a la totalidad de las normas del Acuerdo, sin menoscabo de los demás preceptos ahí contenidos.

Asimismo, por congruencia externa entendemos que las normas en materia de valoración aduanera de México, presentes en la Ley Aduanera y su

reglamento, en las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior y en la jurisprudencia de nuestros tribunales, constituyen un todo sistémico que debe interpretarse de manera conforme con los acuerdos abarcados en el marco de la OMC, a fin de posibilitar una interpretación y aplicación uniforme, imparcial y razonable de nuestro sistema de valoración aduanera.

Por lo anterior, debe darse primacía a las normas del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y a su interpretación autorizada para aplicar las normas en materia de valoración aduanera de nuestro país y cumplir a cabalidad con los compromisos adquiridos en el marco del sistema multilateral de comercio.

El principio de neutralidad se encuentra recogido en la introducción general del Acuerdo sobre Valoración que reconoce la necesidad de un sistema de valoración en aduana de mercancías que sea equitativo, uniforme y neutro, entendiendo por esto que se proscribe la aplicación de valores arbitrarios o ficticios, es decir, las normas del Acuerdo no pueden utilizarse para obstaculizar el comercio internacional al tener una finalidad estrictamente valorativa.

El principio de compatibilidad con los usos comerciales se encuentra recogido en la introducción general del Acuerdo, donde se reconoce que la determinación del valor en aduana debe basarse en criterios sencillos y equitativos que sean conformes con los usos comerciales. Por lo tanto, las normas en materia de valoración aduanera de las mercancías no pueden ser ajenas a la realidad comercial a regular, por lo cual los criterios de valoración deben ajustarse a las consideraciones tenidas por las personas de negocios en las transacciones comerciales internacionales.

El principio de preeminencia se desprende del párrafo primero de la introducción general del Acuerdo sobre Valoración, entendiéndose por éste que el valor de transacción de las mercancías, determinado en términos del artículo primero del Acuerdo, constituye el método principal para la determinación del valor en aduana de las mismas.

El principio de prelación implica que los métodos de valoración de mercancías deben aplicarse en orden sucesivo, por lo que al no poderse utilizar el valor de transacción de mercancías establecido en el artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración, debe procederse al método de valor de transacción de mercancías idénticas del artículo 2 y así sucesivamente.

Cabe destacar que este principio tiene una excepción, por lo cual aquellos Miembros de la OMC que no hayan realizado la reserva contemplada en el artículo 4 del acuerdo en estudio, deberán invertir la aplicación de los artículos 5 y 6 cuando así lo solicite el importador.

3.1.2. Estructura del Código de Valoración de la OMC

El Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 se compone de una introducción general y veinticuatro artículos que se agrupan en cuatro partes, referentes a las normas de valoración aduanera; administración del acuerdo, consultas y solución de diferencias; trato especial y diferenciado y; disposiciones finales. Asimismo, posee tres anexos relativos a sus notas interpretativas, al comité técnico de valoración en aduana y a los grupos especiales.

La Parte I contiene las normas en materia de valoración aduanera del Acuerdo, señalando que el valor en aduana será el valor de transacción de las mercancías, pero si se presentan circunstancias que pongan en duda el valor declarado por el interesado, podrá recurrirse a los métodos secundarios de valoración conocidos como: i) método del valor de transacción de mercancías idénticas, ii) método del valor de transacción de mercancías similares, iii) método del precio unitario de venta, iv) método del valor reconstruido y v) método del último recurso.

A su vez, la Parte II se refiere a la administración del acuerdo, la formulación de consultas y los mecanismos de solución de diferencias que puedan

derivar con motivo de la aplicación del acuerdo, la Parte III al esquema de trato especial y diferenciado para los países en desarrollo miembros y la Parte IV a las disposiciones del acuerdo relativas a su aceptación y adhesión.

Por lo que hace a los anexos, el Anexo I establece las notas interpretativas del Acuerdo para la aplicación de las normas de valoración aduanera, el Anexo II señala el funcionamiento del Comité Técnico de Valoración Aduanera y el Anexo III indica el funcionamiento de los grupos especiales establecidos por el Comité para el estudio de los asuntos que les sean sometidos a su consideración.

3.1.3. Administración del Sistema de Valoración de la OMC

El Acuerdo sobre Valoración contempla en su artículo 18 que la interpretación y aplicación de sus preceptos será llevada a cabo por dos comités cuya competencia estará determinada según se trate de cuestiones que pudieran afectar el funcionamiento y consecución de los fines del acuerdo, o bien se trate de cuestiones técnicas.

El artículo 18, párrafo primero, del Acuerdo, establece la existencia del Comité de Valoración en Aduana, el cual estará compuesto por representantes de cada una de las Partes (actualmente Miembros de la OMC), los cuales elegirán a su Presidente y se reunirán por lo menos una vez al año, para que las Partes puedan consultarse sobre cuestiones relacionadas con la administración del sistema de valoración en aduana en la medida en que esa administración pudiera afectar el funcionamiento del acuerdo y la consecución de sus objetivos. En un principio se estableció que los servicios de Secretaría del Comité serían prestados por la Secretaría del GATT, por lo que actualmente se encuentran bajo la administración de la OMC.

Asimismo, el artículo 18, párrafo segundo, del Acuerdo sobre Valoración, crea el Comité Técnico de Valoración en Aduana, al cual se le

asignaron las funciones enunciadas en el Anexo II del Acuerdo y que se encuentra a cargo del Consejo de Cooperación Aduanera, aprovechándose así la experiencia adquirida por la OMA durante años en el estudio e interpretación de cuestiones técnicas relacionadas con la valoración de mercancías.

3.2. Teoría del valor

El tema del valor fue uno de los más estudiados por la teoría económica de los siglos XVIII y XIX, siendo a partir de las aportaciones de Adam Smith, David Ricardo y Carlos Marx, que se integró la actual teoría del valor.

Smith es el primero en diferenciar entre valor de uso y valor de cambio, entendiendo al primero como la utilidad que reporta un bien para satisfacer una necesidad y al segundo como la posibilidad de cambiar un bien por otro, el cual se encuentra determinado por el trabajo expresado en el costo de producción y se manifiesta en el precio. A su vez, Smith realiza una clasificación de los precios, señalando que existe un precio natural, igual al costo de producción, y un precio de mercado, fijado por la oferta y la demanda⁷⁹.

Ricardo expresa que el valor de cambio está determinado por el trabajo necesario para producir una mercancía y por su escasez, realizando así una clasificación de bienes cuyo valor depende del trabajo y bienes cuyo valor tiene una causa distinta. Asimismo precisa que el valor de cambio se encuentra determinado por la cantidad de trabajo contenido en un bien, valiendo más los bienes que contienen más trabajo necesario⁸⁰.

Carlos Marx parte de las ideas de Smith y Ricardo, señalando que, además de tomar en cuenta el trabajo directamente invertido, se debe considerar el realizado en el pasado, por lo que el trabajo que determina el valor de las

⁷⁹ Cfr. Gómez Granillo, Moisés, *Breve Historia de las Doctrinas Económicas*, 22a ed., México, Esfinge Grupo Editorial, 2005, pp. 63-64.

⁸⁰ Cfr. *Ibidem*, p. 88.

mercancías es el trabajo socialmente necesario para producirlas, medido en función del promedio de horas invertidas en su fabricación, los medios de producción, la época, la técnica y la destreza del obrero⁸¹.

3.3. Noción de valor

A raíz de las ideas de Adam Smith sobre el valor de cambio y su distinción entre precios naturales y precios de mercado, surgieron en la escena internacional a mediados del siglo XX dos nociones de valor para fines aduaneros.

La noción teórica de valor retoma la idea de los precios naturales y fue acogida por el Consejo de Cooperación Aduanera en el artículo I del Convenio sobre el Valor en Aduana de las Mercancías de 1950 por el que se creó la “Definición de Valor de Bruselas”, el cual expresa lo siguiente:

...el valor de las mercancías importadas con destino a consumo es el precio normal; es decir, el precio que se estima pudiera fijarse para éstas mercancías, en el momento en que los derechos de aduanas son exigibles, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro.⁸²

Esta noción desconoce la libertad contractual de las partes al establecer que los precios de las mercancías tienen un comportamiento internacional independiente de las particularidades de cada operación comercial, estableciendo valores hipotéticos que se estiman pudieran fijarse para las mercancías objeto de comercio internacional como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia.

⁸¹ Cfr. *Ibidem*, pp. 161-162.

⁸² “Convenio sobre el Valor en Aduana de las Mercancías”, Bruselas, Bélgica, 15 de diciembre de 1950, en Carvajal Contreras, Máximo, *Tratados y Convenios Aduaneros y de Comercio Exterior*, Op. Cit.

Por otra parte, la noción positiva de valor se basa en el precio de mercado, mismo que se fija por la libre concurrencia entre la oferta y la demanda de mercancías, constituyendo así el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías.

El Sistema de Valoración de la OMC se basa esencialmente en dicha noción, señalándose en el artículo VII, párrafo 2, incisos a) y b) del GATT de 1947, que el valor en aduana de las mercancías importadas debería basarse en el valor real de las mercancías importadas a las que se aplique el derecho o de una mercancía similar y no en una mercancía de origen nacional ni en valores arbitrarios o ficticios, definiendo al valor real como el que “debería ser el precio al que, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país importador, las mercancías importadas u otras similares son vendidas u ofrecidas para la venta en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia”⁸³.

Es conveniente precisar que las nociones de valor adoptadas por el CCA y la OMC, no son por completo puras, ya que ni la noción teórica contemplada en la Definición de Bruselas es ajena a la dinámica de mercado, ni la noción positiva de la OMC se basa única y exclusivamente en la transacción comercial, al introducir ajustes externos al precio pactado por las partes.

3.4. La base gravable del impuesto general de importación en México

La Ley Aduanera regula en su Capítulo III, Sección Primera, a la base gravable del impuesto general de importación (IGI), definiéndola en su

⁸³ “Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1947”, Ginebra, Suiza, 30 de octubre de 1947, D.O.F. 29 de octubre de 1986, en SECRETARÍA DEL GATT, *Los Resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales. Los textos jurídicos*, Suiza, GATT, 1994.

artículo 64, párrafo primero como “el valor en aduana de las mercancías, salvo en los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable”⁸⁴.

Asimismo, señala la Ley en su artículo 64, párrafos segundo y tercero, que el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, al cual define como el “precio pagado por las mismas siempre que concurren todas las circunstancias a las que se refiere el artículo 67 de la Ley (condiciones de mercado) y que se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, precio que se ajustará en términos del artículo 65 (incrementables)”⁸⁵.

Por consiguiente, la Ley Aduanera adopta como base gravable del impuesto general de importación al valor en aduana de las mercancías importadas, incorporando la definición del Acuerdo sobre Valoración de la OMC que en su artículo 1, párrafo primero, define al valor en aduana de las mercancías importadas como “el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con el artículo 8 (incrementables), siempre que concurren las siguientes circunstancias... (condiciones de mercado)”⁸⁶.

3.5. Valor en aduana en México

La Ley Aduanera contempla que la base gravable del impuesto general de importación *ad-valorem* será el valor en aduana de las mercancías, el cual se identifica con el valor de transacción y se fija con base en el precio pagado o por pagar de las mercancías que de manera directa o indirecta se efectúe al

⁸⁴ “Ley Aduanera”, D.O.F. 15 de diciembre de 1995, Compendio de disposiciones sobre Comercio Exterior 2014, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2014.

⁸⁵ *Idem*.

⁸⁶ “Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio”, Ginebra, Suiza, 12 de abril de 1979, D.O.F. 25 de abril de 1987, en SECRETARÍA DEL GATT, *Los Resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales. Los textos jurídicos*, Suiza, GATT, 1994.

vendedor o en su beneficio, siempre que concurren circunstancias de libre competencia y que las mercancías se vendan para ser exportadas al territorio nacional, con los ajustes correspondientes.

Para determinar el valor de transacción existen diversos métodos contemplados en la Ley Aduanera y que corresponden a los establecidos en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, siendo el principal el que contempla única y exclusivamente las circunstancias de la transacción comercial y que se conoce como método del valor de transacción.

Asimismo, cuando se presentan las circunstancias taxativamente establecidas en la Ley que impiden la aplicación del método principal, el valor de transacción se deberá determinar conforme a lo establecido en los métodos secundarios de valoración, mismos que se deben aplicar por orden y exclusión y que corresponden al método del valor de transacción de mercancías idénticas, método del valor de transacción de mercancías similares, método del valor de precio unitario de venta y método del valor reconstruido, debiendo invertirse la aplicación de los dos últimos métodos cuando el importador así lo solicite.

Si ningún método de valoración resulta idóneo, se puede aplicar el llamado método del último recurso, que si bien no constituye un método en sentido estricto, éste permite la aplicación de criterios más flexibles en los métodos de valoración existentes con el objeto de determinar un valor de las mercancías para fines aduaneros.

Todos los métodos de valoración de mercancías toman en cuenta seis elementos, los cuales son el precio, tiempo, lugar, cantidad, nivel comercial y la presencia o no de condiciones de mercado, que deben ser considerados para determinar la idoneidad o no del valor determinado para efectos aduaneros y que a continuación se estudian:

Precio; es el efectivamente pagado o por pagar de las mercancías importadas con los ajustes obligatorios y facultativos realizados sobre datos

objetivos y cuantificables siempre que se presenten las circunstancias de libre mercado taxativamente determinadas por la ley.

Tiempo; el valor de transacción debe aceptarse sin importar el momento en el que se hayan vendido las mercancías para la exportación y sin tomar en cuenta el lapso transcurrido entre el momento de adquisición de la mercancía y el de la valoración para efectos aduaneros.

Lugar; la Ley Aduanera contempla en su artículo 65, fracción I, inciso d), un concepto CIF de valor en aduana de las mercancías, por lo que el valor para efectos aduaneros comprende los gastos hechos por concepto de fletamento y seguro hasta la llegada de las mercancías a territorio nacional.

Cantidad; el precio realmente pagado o por pagar debe tener en consideración los ajustes correspondientes al volumen adquirido de mercancías y sus descuentos. Resulta de gran importancia en los métodos de valoración de mercancías idénticas y similares y en la aplicación de los llamados valores criterio.

Nivel comercial; comprende las afectaciones al precio por virtud de la capacidad de negociación y el poder de mercado que tiene un importador al ser mayorista, intermediario o minorista.

Condiciones de mercado; el pago efectivamente realizado o que se vaya a realizar por las mercancías debe reflejar las condiciones reales de la transacción comercial, por lo cual no deben existir circunstancias de tipo objetivo (condiciones de venta para la exportación no cuantificables), o bien subjetivo (que exista vinculación entre el importador y el vendedor) que afecten el precio sin que se pueda determinar en qué proporción.

3.5.1. Valor de transacción en México

Constituye el método principal de valoración de mercancías para efectos aduaneros en los países miembros de la OMC, al ser utilizado en el 90%

de las operaciones comerciales internacionales y en el 95% de las operaciones de comercio exterior de México⁸⁷.

El marco jurídico de este método se encuentra en los artículos 1 y 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, 64 a 70 de la Ley Aduanera, 98 a 110 del Reglamento de la Ley Aduanera y en la Regla 1.5.2. de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

De conformidad con el artículo 64, segundo y tercer párrafos, de la Ley Aduanera, el valor de transacción de las mercancías a importar comprenderá el precio pagado por las mercancías, efectuado o que vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de éste, siempre que concurren las circunstancias a que se refiere el artículo 67 de la Ley (circunstancias de mercado) y que se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, precio que se ajustará en los términos de los artículos 65 y 66 del mismo ordenamiento legal.

3.5.1.1. Ajustes positivos en la legislación mexicana

El artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC contempla una serie de ajustes positivos que deberán efectuarse al precio pagado por el importador sobre la base de datos objetivos y cuantificables a fin de obtener el valor de transacción de las mercancías para fines aduaneros. Esta norma encuentra su correlativo en el artículo 65 de la Ley Aduanera y comprende una serie de conceptos que incrementan el valor en aduana de las mercancías, conocidos también como “incrementables” y que contiene cuatro fracciones con los conceptos siguientes:

⁸⁷ Cfr. Moreno Orozco, Eduardo I., *Valoración Aduanera. Las reglas del juego para la determinación y cálculo de las contribuciones de comercio exterior*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2006, p. 61.

El primer supuesto contempla los siguientes pagos realizados por el importador que no estén comprendidos en el precio pagado por las mercancías;

- Las comisiones de venta y los gastos de corretaje.
- Los costos de los envases y embalajes que formen un todo con la mercancía.
- Los gastos de embalaje tanto por concepto de mano de obra como de materiales.
- Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías hasta que éstas arriben a territorio nacional conforme a los supuestos del artículo 56, fracción I, de la Ley Aduanera, según se trate de tráfico marítimo, fluvial, terrestre, aéreo y postal.

El segundo supuesto comprende a los gastos por concepto de bienes y servicios suministrados por el importador de manera directa o indirecta, gratuitamente o a precios reducidos, para su utilización en la producción o venta para la exportación de las mercancías importadas cuando dicho valor no se incluya en el precio pagado y verse sobre;

- 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 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.

La fracción III del artículo en estudio establece como incrementables a los derechos de propiedad intelectual cuando se materialicen en las mercancías

a valorar, estableciendo que deberá comprenderse en el valor en aduana de las mercancías el valor de las regalías y derechos de licencia que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que tales regalías y derechos no estén incluidos en el precio pagado.

Finalmente, la fracción IV del artículo analizado contempla como incrementables a las reversiones realizadas por el importador al exportador con motivo de la venta, cesión o utilización ulterior de las mercancías importadas.

3.5.1.2. Reglas Incoterms® 2010 y su aplicación en México

Los términos de comercio internacional (Incoterms) surgen de las prácticas y usos de los comerciantes que la Cámara de Comercio Internacional (ICC, por sus siglas en inglés) ha adaptado a las necesidades del comercio. Los Incoterms “son reglas o cláusulas de precio para las compraventas internacionales, producto del análisis de diversas legislaciones, costumbres y prácticas de los comerciantes, que tienden a dar uniformidad a dichos términos”⁸⁸.

En sus inicios, la ICC constituyó un grupo de trabajo con la misión de simplificar y uniformar en todo el mundo los términos comerciales internacionales referentes a la entrega, riesgos, seguro y medio de transporte existentes en cualquier compraventa transfronteriza, publicándose en 1936 los primeros Incoterms, habiéndose actualizado 8 veces desde entonces en 1945, 1953, 1967, 1976, 1980, 1990, 2000 y 2010.

Las Reglas Incoterms® 2010 son ampliamente aceptadas por todos los operadores de comercio internacional⁸⁹, ya que pese a no estar comprendidas

⁸⁸ León Tovar, Soyla H. *Contratos mercantiles*, México, Oxford University Press, 2010, p. 178.

⁸⁹ CÁMARA DE COMERCIO INTERNACIONAL, *Incoterms® 2010 de la Cámara de Comercio Internacional. Reglas de ICC para el uso de términos comerciales nacionales e internacionales*, España, AGPOGRAF, S.A., 2010, p. 4.

expresamente en tratado alguno, constituyen una importante manifestación de la *lex mercatoria*⁹⁰.

El objetivo principal de las Reglas Incoterms® 2010 es establecer un conjunto de términos y reglas de carácter facultativo, que permitan acordar los derechos y obligaciones tanto del vendedor como del comprador en las transacciones comerciales internacionales, así como la transmisión de riesgos del vendedor al comprador, por lo que se pueden utilizar en contratos de compraventa internacional, haciendo una referencia directa al transporte que se utiliza y al lugar donde se entrega la mercancía⁹¹.

Los Incoterms regulan tres aspectos básicos⁹²:

- i) Transferencia de riesgo entre comprador y vendedor;
- ii) Costos a cuenta del comprador y vendedor, y
- iii) Documentación, trámites y gestión ante autoridades y agentes privados.

Las Reglas Incoterms® también son conocidas como “cláusulas de precio”, pues permiten determinar los elementos que componen el precio⁹³, por lo cual son de gran importancia para la valoración aduanera de mercancías.

Si bien la Ley Aduanera no contempla de manera expresa dichos términos de compraventa internacional, los mismos resultan de gran relevancia para la valoración aduanera por su utilidad práctica, tal como lo ha señalado el Poder Judicial de la Federación al reconocer la importancia de los Incoterms como usos generalmente aceptados en el comercio internacional cuya relevancia en las

⁹⁰ Cfr. Díaz Bravo, Arturo, *Contratos mercantiles*, 10ª edición, México, Iure Editores, 2010, p. 183.

⁹¹ BANCO NACIONAL DE COMERCIO EXTERIOR, “Guía Básica del Exportador”, 12a. ed., México, Banco Nacional de Comercio Exterior/ProMéxico, 2005. Consultada en <http://www.promexico.gob.mx/work/models/promexico/Resource/82/1/images/GuiaBasicaDelExportador.pdf>, p. 161.

⁹² *Ibidem*, p. 162.

⁹³ Cfr. Fratalocchi, Aldo, *Incoterms contratos y comercio exterior. La compraventa internacional de mercaderías*, Argentina, Ediciones Macchi, 2004, p.3.

operaciones aduaneras de importación deriva de su utilidad para determinar el valor en aduana de las mercancías⁹⁴.

Asimismo, es de mencionar que existen ordenamientos legales de gran repercusión en el ámbito aduanero que de manera expresa sí contemplan a los Incoterms, tal como es el caso de la Ley de Navegación y Comercio Marítimo la cual en sus artículos 254 a 263 los hace aplicables a las compraventas marítimas internacionales.

En materia de valoración aduanera, cobra importancia la Regla Incoterms® CIF, al establecer la Ley Aduanera en su artículo 65, fracción I, inciso d) un valor en aduana CIF, esto al amparo del artículo 8.2. del Acuerdo sobre Valoración Aduanera, que permite a los Miembros de la OMC incluir en su definición interna de valor en aduana los gastos de transporte de las mercancías hasta el puerto o lugar de importación, los gastos de carga, descarga y manipulación con motivo del transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación y el costo del seguro.

3.5.1.3. Ajustes negativos en la legislación mexicana

El Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 establece en su nota interpretativa al artículo 1, numeral 3, una serie de gastos o costos que no forman parte del valor en aduana, siempre que se distingan del precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas, conceptos que fueron incorporados en el artículo 66 de la Ley Aduanera y que son los siguientes:

- Gastos que por cuenta propia realice el importador, aun cuando se pueda estimar que benefician al vendedor, tal y

⁹⁴ Cfr. Tesis IV.2o.A.217 A "INCOTERMS. SU RELEVANCIA EN LAS OPERACIONES ADUANERAS DE IMPORTACIÓN DERIVA DE SU UTILIDAD PARA DETERMINAR EL VALOR EN ADUANA DE MERCANCÍAS", Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXVII, p. 1051.

como lo son los gastos de comercialización y publicidad, salvo aquellos respecto de los cuales deba realizarse un ajuste positivo conforme al artículo 65 de la Ley.

- Gastos por concepto de construcción, instalación, armado, montaje, mantenimiento o asistencia técnica realizados después de la importación en relación con las mercancías importadas, gastos de transporte, seguros y gastos conexos con posterioridad a que se den los supuestos del artículo 56, fracción I de la Ley Aduanera, así como las contribuciones y cuotas compensatorias aplicables en México como consecuencia de la importación o enajenación de las mercancías.
- Pagos que realice el importador al vendedor por dividendos y demás conceptos que no guarden relación directa con las mercancías importadas.

Es de señalar que dichos conceptos deben estar plenamente identificados y distinguirse claramente del precio pagado o por pagar de las mercancías, pues en caso contrario formarán parte del valor en aduana de las mismas, por lo cual la factura o documento que las ampare deberá comprender el desglose tan detallado como sea posible de los conceptos pagados a efecto de realizar las deducciones aquí precisadas.

3.5.1.4. Forma de realizar la valoración en México

De conformidad con el artículo 59, fracción III, de la Ley Aduanera, en relación con la regla 1.5.1. de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, el importador deberá entregar al agente aduanal que promueva el despacho de las mercancías, una manifestación por escrito y bajo protesta de decir verdad de los elementos que permitan determinar el valor en aduana de las mercancías, por lo cual si la autoridad aduanera en ejercicio de sus facultades de

comprobación le requiere al importador sobre los elementos tomados en cuenta para fijar el valor respectivo, el mismo deberá exhibir la “Hoja de cálculo para la determinación del valor en aduanas de las mercancías de importación”.

El valor en aduana de las mercancías deberá determinarse tomando en cuenta su valor factura, al que deberán adicionarse los conceptos incrementables y deducirse los conceptos no incrementables, mismos que se declararán en los renglones respectivos señalados en el Anexo 22 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, así como el método de valoración empleado.

3.5.1.5. Casos en que no se puede aplicar el valor de transacción en México

El artículo 1, punto 1, del Acuerdo sobre Valoración Aduanera, establece que el valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, siempre que concurren una serie de circunstancias que atienden a las condiciones de libre competencia que deben existir en la operación y entre comprador y vendedor, pues de otra forma resultará inaplicable la valoración de mercancías conforme al método de valor de transacción.

El artículo 67 de la Ley Aduanera contiene en sus cuatro fracciones y tres incisos cuatro supuestos de libre concurrencia, mismos que aquí se presentan reformulados sin inciso para facilitar su comprensión en los siguientes términos:

- i. Que no existan restricciones a la enajenación o utilización de las mercancías por el importador con excepción de las que se impongan o exijan por las disposiciones legales vigentes en territorio nacional, las que limiten el territorio geográfico en donde puedan venderse posteriormente las mercancías y las que no afecten el valor de las mercancías.
- ii. Que la venta para exportación con destino a territorio nacional o el precio de las mercancías no dependa de alguna condición

o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar.

- iii. Que no se revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la enajenación posterior o de cualquier cesión o utilización ulterior de las mercancías efectuadas por el importador salvo que se haya realizado el ajuste respectivo conforme a lo señalado en el artículo 65, fracción IV de la Ley.
- iv. Que no exista vinculación entre el importador y el vendedor, o que en caso de que exista la misma no haya influido en el valor de transacción.

Adicionalmente, el artículo 65, último párrafo, de la Ley Aduanera, establece un quinto supuesto que hace inaplicable el método de valor de transacción de las mercancías y que consiste en que se requiera realizar ajustes positivos al precio pagado o por pagar de las mercancías y que no se disponga de datos objetivos y cuantificables para tales efectos.

Es de destacar que el artículo 67, fracción I, inciso c), de la Ley Aduanera, de manera imprecisa hace inaplicable el método del valor de transacción, cuando el valor de las mercancías se haya visto afectado por restricciones a la enajenación o utilización de las mismas por parte del importador, al desprenderse del artículo 1.1., inciso a), numeral iii, del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC que no basta con la simple afectación para rechazar el valor declarado, sino que la misma debe ser “sustancial”.

La forma en la cual se encuentra redactado el artículo 67, fracción I, inciso c), de la Ley Aduanera resulta defectuosa, pues hace inaplicable el método del valor de transacción de las mercancías cuando se presente cualquier afectación en el precio con motivo de restricciones en la enajenación o utilización de las mercancías por parte del importador, no obstante que el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC claramente indica que debe ser una afectación de tal magnitud que no permita la utilización del valor declarado para efectos aduaneros, motivo por el cual se debe modificar la redacción del artículo aquí

mencionado para ponerlo en conformidad con el artículo 1.1., inciso a), numeral iii), del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC.

Asimismo, el artículo 78-A de la Ley Aduanera, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998, contempla tres supuestos por los cuales la autoridad aduanera podrá rechazar el valor declarado y determinar el valor en aduana de las mercancías de importación con base en los métodos de valoración denominados en este trabajo como “métodos secundarios de valoración”, supuestos que son los siguientes:

- I. Cuando se detecte que el importador ha incurrido en alguna de las siguientes irregularidades:
 - a) No lleve contabilidad, no conserve o no ponga a disposición de la autoridad la contabilidad o parte de ella, o la documentación que ampare las operaciones de comercio exterior.
 - b) Se oponga al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras.
 - c) Omita o altere los registros de las operaciones de comercio exterior.
 - d) Omita presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración del mes de que se trate.
 - e) Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones de comercio exterior.
 - f) No cumpla con los requerimientos de las autoridades aduaneras para presentar la documentación e información, que acredite que el valor declarado fue determinado

conforme a las disposiciones legales en el plazo otorgado en el requerimiento.

- II. Cuando la información o documentación presentada sea falsa o contenga datos falsos o inexactos o cuando se determine que el valor declarado no fue determinado de conformidad con lo dispuesto para la base del impuesto general de importación.
- III. Cuando se trate de importaciones entre personas vinculadas y se requiera al importador para que demuestre que dicha circunstancia no afectó el precio y no lo acredite.

Si bien los supuestos establecidos en el artículo 78-A por los cuales la autoridad puede rechazar el valor declarado de las mercancías para efectos aduaneros no se encuentran contemplados en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, la aplicación de tales hipótesis normativas resulta compatible con el sistema multilateral de comercio siempre que la misma se realice bajo los parámetros de razonabilidad fijados en la “Decisión relativa a los casos en que las administraciones de aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado”.

Es así que los supuestos comprendidos en el artículo 78-A de la Ley Aduanera deben interpretarse y aplicarse en términos de la Decisión ya precisada, la cual establece parámetros claros de razonabilidad en la duda que puede tener la autoridad sobre la veracidad o exactitud del valor declarado para efectos aduaneros, misma que deberá fundarse y motivarse adecuadamente en las resoluciones por las cuales se rechace el valor declarado de las mercancías, así como brindar a los particulares la oportunidad de demostrar que el valor declarado resulta aceptable para efectos aduaneros.

3.5.2. Métodos secundarios de valoración en México

El Acuerdo de Valoración Aduanera establece en su anexo I, nota general 2, que cuando el valor en aduana no se pueda determinar con el valor de transacción de las mercancías, deberá recurrirse a la aplicación sucesiva de los demás artículos a fin de determinarlo, con excepción de los artículos 5 y 6, que podrán invertirse en su aplicación a solicitud del importador.

La norma anterior se encuentra comprendida en el artículo 71 de la Ley Aduanera, el cual establece que cuando la base del impuesto general de importación no se pueda determinar conforme al valor de transacción de las mercancías importadas en los términos del artículo 64 de la Ley, o no derive de una compraventa para la exportación con destino al territorio nacional, se determinará conforme a los siguientes métodos, que se aplicarán en orden sucesivo y por exclusión:

- I. Método del valor de transacción de mercancías idénticas.
- II. Método del valor de transacción de mercancías similares.
- III. Método del precio unitario de venta, también conocido como método deductivo o sustractivo.
- IV. Método del valor reconstruido de las mercancías importadas o método aditivo.
- V. Método del último recurso o método de flexibilidad razonable.

3.5.2.1. Método del valor de transacción de mercancías idénticas en la Ley Aduanera

Comprendido en el artículo 2 del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC y en el artículo 72 de la Ley Aduanera, el método del valor de transacción de mercancías idénticas toma en consideración el valor de transacción de mercancías idénticas a las que son valoradas (aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración que sean iguales en todo, incluidas

sus características físicas, calidad, marca y prestigio comercial, sin importar las pequeñas diferencias en aspecto), siempre que dichas mercancías hayan sido vendidas para la exportación con destino al territorio nacional e importadas en el mismo momento que estas últimas o en un momento aproximado, vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes a las mercancías objeto de valoración.

La nota interpretativa del artículo 2 del Acuerdo sobre Valoración, en relación con el artículo 72, segundo párrafo de la Ley Aduanera y la regla 1.5.4. de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, permiten utilizar dicho método aun cuando no exista una venta en las condiciones señaladas, siempre que se realice al mismo nivel comercial pero en cantidades diferentes, a un nivel comercial diferente pero sensiblemente en las mismas cantidades (cantidades semejantes en la legislación mexicana) y a un nivel comercial diferente y en cantidades diferentes, en cuyo caso deberán efectuarse los ajustes en función de factores de cantidad y nivel comercial, sobre la base de datos comprobados que demuestren que son razonables y exactos.

Es importante señalar que se debe utilizar el valor de transacción de mercancías idénticas más bajo entre los disponibles, por lo cual si la autoridad no acredita haber realizado la determinación del valor conforme a lo anterior, el valor así obtenido estará viciado de origen.

Asimismo, el valor de transacción de mercancías idénticas deberá ser ajustado para reflejar las afectaciones producidas en el precio por los gastos de transporte, seguros y gastos conexos entre las mercancías importadas y las mercancías idénticas comparadas, por lo que si no se puede realizar ese ajuste, se deberá recurrir a otro método de valoración de mercancías.

Resulta inaplicable este método cuando las mercancías comparadas contengan trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados dentro del territorio nacional y que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas, así como cuando se

hayan realizado modificaciones al valor de las mercancías por el importador o por las autoridades aduaneras, salvo que también se incluyan dichas modificaciones.

Los artículos 112 y 113 del Reglamento de la Ley Aduanera señalan que, el valor de las mercancías no podrá determinarse conforme a este método cuando no exista información suficiente para determinar los ajustes correspondientes para tomar en cuenta las diferencias relativas al nivel comercial o a la cantidad, así como para realizar los ajustes por concepto de gastos de transporte, seguros y gastos conexos, permitiéndose la utilización de este método cuando las mercancías idénticas producidas en el mismo país sean producidas por una persona diferente a la de las mercancías objeto de valoración siempre que no existan mercancías idénticas producidas por la misma persona.

3.5.2.2. Método del valor de transacción de mercancías similares en la Ley Aduanera

El método del valor de transacción de mercancías similares se encuentra regulado por el artículo 3 del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, en relación con el numeral 73 de la Ley Aduanera y consiste en el valor de transacción de mercancías similares a las que son valoradas, producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que aun cuando no sean iguales en todo, tengan características y composición semejantes, lo cual les permita cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables tales como su calidad, marca y prestigio comercial, siempre que dichas mercancías hayan sido vendidas para la exportación con destino al territorio nacional e importadas en el mismo momento que estas últimas o en un momento aproximado, vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes a las mercancías objeto de valoración.

Cuando no exista una venta en las condiciones precisadas, podrá utilizarse una venta de mercancías similares al mismo nivel comercial pero en

cantidades diferentes, a un nivel comercial diferente pero sensiblemente en las mismas cantidades y a un nivel comercial diferente y en cantidades diferentes, debiendo efectuarse los ajustes pertinentes en función de factores de cantidad y nivel comercial, que deberán realizarse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que son razonables y exactos.

Asimismo, deberá utilizarse el valor de transacción de mercancías más bajo entre los disponibles, mismo que deberá ser ajustado para reflejar las afectaciones producidas en el precio por los gastos de transporte, seguros y gastos conexos entre las mercancías importadas y las mercancías similares comparadas, debiendo recurrirse a otro método de valoración de mercancías si no puede realizarse el ajuste correspondiente.

Resulta inaplicable este método cuando las mercancías comparadas contengan trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados dentro del territorio nacional y que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas, así como cuando se hayan realizado modificaciones al valor de las mercancías por el importador o por las autoridades aduaneras, salvo que también se incluyan dichas modificaciones.

Los artículos 112 y 113 del Reglamento de la Ley Aduanera señalan que, el valor de las mercancías no podrá determinarse conforme al método del valor de transacción de mercancías similares cuando no exista información suficiente para determinar los ajustes correspondientes para tomar en cuenta las diferencias relativas al nivel comercial o a la cantidad, así como para realizar los ajustes por concepto de gastos de transporte, seguros y gastos conexos, permitiéndose la utilización de este método cuando las mercancías similares producidas en el mismo país sean producidas por una persona diferente a la de las mercancías objeto de valoración siempre que no existan mercancías similares producidas por la misma persona.

3.5.2.3. Método del precio unitario de venta en la Ley Aduanera

Si el valor en aduana no puede ser determinado conforme a los métodos del valor de transacción de mercancías idénticas y similares, la autoridad deberá proceder a su determinación conforme al método del precio unitario de venta, salvo que el importador haga uso del derecho de opción comprendido en el artículo 71, último párrafo, de la Ley Aduanera y solicite se utilice el método del valor reconstruido para determinar el valor en aduana de las mercancías, al haber renunciado México de manera tácita a la reserva formulada a la inversión en la aplicación de los métodos del precio unitario de venta y valor reconstruido contemplada en el Anexo III, punto III del Acuerdo sobre Valoración Aduanera en relación con el artículo 21 de ese Tratado.

Rohde Ponce conceptualiza a este método como aquel que “consiste en conocer el precio de venta en el país y de dicho precio deducir los conceptos causados en el territorio nacional con el objetivo de colocar a las mercancías en una cotización previa a la importación y enajenación”⁹⁵.

El artículo 74 de la Ley Aduanera, en relación con la nota al artículo 5 del Acuerdo sobre Valoración Aduanera, expresan que se entiende por precio unitario de venta el precio a que se venda el mayor número de unidades en las ventas a personas que no estén vinculadas con los vendedores de las mercancías, al primer nivel comercial, después de la importación a que se efectúen dichas ventas.

Asimismo, el artículo 74 de la Ley establece dos supuestos para la determinación del precio unitario de venta, los cuales se presentan para facilitar su comprensión en la forma en la que se encontrarían redactados si tales supuestos no remitiesen a otros preceptos del ordenamiento legal de merito, mismos que son los siguientes:

⁹⁵ Rohde Ponce, Andrés, *Op., Cit.*, t. 2, p. 350.

- i. Si las mercancías importadas sujetas a valoración u otras mercancías importadas, idénticas o similares, se venden en territorio nacional en el mismo estado en que son importadas, el valor determinado según este artículo se basará en el precio unitario al que se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercancías importadas, o de otras mercancías importadas idénticas o similares a ellas, en el momento de la importación de las mercancías sujetas a valoración o en un momento no mayor de noventa días anteriores o posteriores a la importación de las mercancías sujetas a valoración, a personas que no estén vinculadas con los vendedores de las mercancías con las deducciones legalmente establecidas.
- ii. Si no se venden mercancías importadas ni otras mercancías importadas idénticas o similares a ellas, en el país, en el mismo estado en que son importadas, a elección del importador, el valor se podrá determinar sobre la base del precio unitario a que se venda la mayor cantidad total de las mercancías importadas, después de su transformación, a personas del territorio nacional, que no tengan vinculación con los vendedores de las mercancías, teniendo en cuenta el valor añadido en la transformación y las deducciones previstas en la Ley Aduanera, siempre que tal venta se efectúe antes de transcurridos los noventa días desde su importación.

De conformidad con el artículo 114 del Reglamento de la Ley Aduanera, el valor en aduana de la mercancía importada no podrá determinarse utilizando este método cuando el valor añadido por la transformación no se pueda determinar con base en datos objetivos y cuantificables que reflejen el costo de dicha operación, norma que coincide con la nota al artículo 5, penúltimo y último párrafos del Acuerdo sobre Valoración Aduanera donde se indica que este método no será aplicable, cuando con motivo de la transformación ulterior las mercancías

pierdan su identidad, salvo que el valor añadido por la transformación se pueda determinar con precisión y sin excesiva dificultad.

Por su parte, el artículo 75 del ordenamiento legal en estudio, establece una serie de conceptos que deberán restarse para determinar el valor de precio unitario de venta, mismos que se comprenden en tres supuestos mostrados a continuación:

- i. Comisiones pagadas o convenidas usualmente, o los suplementos por beneficios y gastos generales directos o indirectos cobrados habitualmente, en relación con las ventas en territorio nacional de mercancías importadas de la misma especie o clase.
- ii. Gastos habituales de transporte, seguros y gastos conexos en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías, que se realicen con posterioridad a que se den los supuestos del artículo 56 de la Ley Aduanera relativos a los momentos de causación.
- iii. Las contribuciones y cuotas compensatorias pagadas en México.

El artículo 74 de la Ley Aduanera establece una limitante consistente en que no deberá tomarse en consideración ninguna venta en territorio nacional en la cual el comprador hubiera suministrado directa o indirectamente, a título gratuito o a precio reducido, cualquiera de los elementos señalados en el artículo 65, fracción II, de ese ordenamiento legal, que se hubieran utilizado en la producción de las mercancías importadas o estuvieran relacionados con su venta para la exportación.

3.5.2.4. Método del valor reconstruido en la Ley Aduanera

El método del valor reconstruido se encuentra establecido en el artículo 77 de la Ley Aduanera y se basa en el costo de producción suministrado por el fabricante de la mercancía a valorar, precisándose en el artículo antes mencionado tres conceptos que deberán considerarse para obtener el valor en aduana de las mercancías conforme a este método, mismos que son los siguientes:

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

- Costo de los envases o embalajes por concepto de mano de obra y materiales;
- Valor de los bienes y servicios relacionados a los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas y de los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas, cuando el importador los suministre de manera directa o indirecta para la producción de las mercancías importadas;
- Valor de los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional, necesarios para la producción de las mercancías importadas, en la medida que corran a cargo del productor.

ii. Una cantidad global por concepto de beneficios y gastos generales (costos directos e indirectos de producción y venta) igual a la normalmente adicionada en ventas de mercancías de la misma especie o clase que las sujetas

a valoración, efectuadas por productores del país de exportación en exportaciones a territorio nacional.

iii. Los gastos por conceptos de trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional necesarios para la producción de las mercancías importadas, en la medida que corran a cargo del productor.

El Reglamento de la Ley Aduanera contiene una norma de transparencia para la utilización de este método, misma que señala que cuando el importe por concepto de beneficios y gastos generales suministrado por el importador discrepe del correspondiente a la venta de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de valoración, efectuadas por parte de productores del país de exportación en operaciones dirigidas a territorio nacional, el importe por concepto de beneficios y gastos generales podrá determinarse con base en información distinta de la que hubiere sido suministrada por el importador, información que deberá hacerse del conocimiento del importador salvo cuando sea de carácter estrictamente confidencial.

Por último, es importante destacar que la nota interpretativa del artículo 6 del Acuerdo sobre Valoración Aduanera señala que este método se limitará generalmente a partes vinculadas, en razón de la complejidad que representa para la administración aduanera investigar a un productor de mercancías en un Estado distinto al de las autoridades del país importador, siempre y cuando el productor esté dispuesto a comunicar sus costos de producción y conceder facilidades para las comprobaciones necesarias.

3.5.2.5. Método del último recurso en la Ley Aduanera

Si las mercancías no pueden ser valoradas conforme a alguno de los métodos legalmente establecidos, la Ley Aduanera contempla en su artículo 78 un último criterio de valoración conocido como “de flexibilidad razonable”, el cual

permite aplicar los métodos de valoración ya estudiados pero con mayor flexibilidad conforme a criterios razonables y ajustados sobre la información disponible en territorio nacional.

El artículo 78 de la Ley establece que cuando el valor de las mercancías importadas no pueda determinarse con arreglo al valor de transacción de las mercancías, así como a los métodos secundarios de valoración, dicho valor se determinará aplicando los métodos de valoración en orden sucesivo y por exclusión, con mayor flexibilidad, o conforme a criterios razonables y compatibles con los principios y disposiciones legales, sobre la base de datos disponibles.

Lo anterior debe interpretarse de manera conjunta con el artículo 7.2. del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, el cual contiene diversos supuestos que la doctrina denomina como “métodos prohibidos⁹⁶” y que no pueden ser utilizados por la autoridad aduanera al momento de realizar la valoración de las mercancías, siendo estos los siguientes:

- a) El precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país;
- b) Un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles;
- c) El precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador;
- d) Un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con el artículo 6 del Acuerdo sobre Valoración Aduanera.
- e) El precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación.
- f) Valores en Aduana mínimos;
- g) Valores arbitrarios o ficticios.

⁹⁶ Cfr. Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero, Op., Cit.*, p. 326.

3.5.2.6. Procedimientos específicos de valoración en la Ley Aduanera

A nivel internacional se han ido definiendo criterios específicos para la valoración de cierto tipo de mercancías, tales como las usadas, antiguas, obsoletas, reparadas, percederas, reacondicionadas o reconstruidas, que son objeto de arrendamiento financiero, los programas informáticos, los vehículos automotores usados, entre otras, así como respecto de ciertos regímenes aduaneros⁹⁷.

En México, la Ley Aduanera contempla dos supuestos en su artículo 78 en los que se puede valorar las mercancías de comercio exterior conforme a criterios distintos del método principal y de los métodos secundarios de valoración.

El primer supuesto se encuentra contenido en el penúltimo párrafo del artículo 78 de la Ley Aduanera y que para efectos de este estudio se ha denominado “método de cotización y avalúo”, mismo que resulta aplicable cuando la documentación comprobatoria del valor sea falsa o esté alterada y cuando se trate de mercancías usadas, permitiendo a la autoridad aduanera rechazar el valor declarado y determinar el valor comercial de la mercancía con base en la cotización y avalúo que se practique de la misma.

El segundo procedimiento se encuentra contenido en el último párrafo del artículo 78 de la Ley Aduanera y resulta aplicable a vehículos usados, permitiendo a la autoridad aduanera tomar como base gravable del impuesto general de importación la cantidad que resulte de aplicar al valor de un vehículo nuevo, de características equivalentes, del año modelo que corresponda al ejercicio fiscal en que se efectúe la importación, una disminución del 30% por el primer año inmediato anterior, sumando una disminución progresiva por cada año subsecuente del 10%, sin que en ningún caso se pueda exceder del 80%.

⁹⁷ Pardo Carrero, Germán, *Op. Cit.*, p. 445.

CAPÍTULO CUARTO

La incorporación pendiente del sistema de valoración de mercancías de la Organización Mundial del Comercio al ordenamiento jurídico mexicano

4.1. Los precios estimados y las cuentas aduaneras de garantía en México, un resabio histórico del modelo de sustitución de importaciones incompatible con el sistema multilateral de comercio.- 4.1.1. Los precios estimados en México y sus discrepancias con el Código de Valoración de la OMC.- 4.1.2. Las cuentas aduaneras de garantía en México y sus discrepancias con el Código de Valoración de la OMC.- 4.2. Los criterios disímiles entre la consulta sobre clasificación arancelaria de las mercancías y la consulta sobre el método de valoración o los elementos para determinar el valor en aduana de las mercancías.- 4.2.1. Derecho de petición (Artículo 8º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).- 4.2.2. El silencio administrativo en México.- 4.2.2.1. Consulta en materia fiscal (Artículo 34 del Código Fiscal de la Federación).- 4.2.2.1.1. Requisitos de procedibilidad, efectos y medios de impugnación.- 4.2.2.2. Consulta en materia de clasificación arancelaria de las mercancías (Artículo 47 de la Ley Aduanera).- 4.2.2.2.1. Requisitos de procedibilidad, efectos y medios de impugnación.- 4.2.2.3. Consulta sobre el método de valoración o los elementos para determinar el valor en aduana de las mercancías (Artículo 78-B de la Ley Aduanera).- 4.2.2.3.1. Requisitos de procedibilidad, efectos y medios de impugnación.- 4.2.2.4. Comparativo entre la consulta arancelaria y la consulta en materia de valoración en México en relación con el Código de Valoración de la OMC.- 4.3. La transición de los aranceles específicos a los ad-valorem en México.- 4.3.1. Naturaleza jurídica de los aranceles específicos en México.- 4.3.2. Fijación legislativa del quantum de los aranceles específicos en México.- 4.3.3. La utilización de aranceles específicos en el marco del sistema multilateral de comercio.- 4.3.4. La conveniencia de la adopción de aranceles ad-valorem en México.

4.1. Los precios estimados y las cuentas aduaneras de garantía en México, un resabio histórico del modelo de sustitución de importaciones incompatible con el sistema multilateral de comercio

Los precios oficiales fueron uno de los principales instrumentos de política comercial utilizados por México en el modelo de economía cerrada que predominó hasta mediados de la década de los ochenta, siendo a raíz de la adhesión al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, que nuestro país se comprometió a su eliminación.

En el plano internacional se han presentado diversos mecanismos a través de los cuales se pretende en apariencia dar cumplimiento a los

compromisos abarcados en el sistema multilateral de comercio pero que en realidad mantienen un esquema recaudatorio incompatible con el mismo, pues tal y como lo ha señalado Rohde Ponce, “en el fondo, o quizá mejor dicho, no tan a fondo, los fiscos nunca han aceptado dejar que sea el mercado quien fije hasta sus últimas consecuencias los precios de las mercancías, por lo cual, han impuesto en esas leyes y convenciones normas que les aseguren un valor tributable, debajo del cual los efectos de la libertad de contratación sea contrarrestada”⁹⁸.

Entendemos por precios estimados en sentido formal o *de iure* a la determinación presuntiva llevada a cabo por autoridad competente en resoluciones de carácter general, de los precios generalmente pagados en las operaciones de comercio internacional, a fin de combatir la subvaluación de mercancías y garantizar el pago de las contribuciones que pudieran resultar del valor declarado por el importador cuando sea inferior al estimado.

Es importante anotar que, si bien los precios oficiales fueron eliminados de nuestro orden jurídico en 1992, la creación de los precios estimados al año siguiente generó serias dudas sobre si dicha figura constituía o no un sustituto encubierto de los precios oficiales, por lo cual el 5 de octubre de 1999 se publicó en el Diario Oficial de la Federación una reforma por la que se modificó el artículo primero 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, señalando al efecto que dichos precios servirán exclusivamente como referencia y no podrán usarse para determinar la base gravable del impuesto general de importación.

Asimismo, es conveniente destacar que la autoridad aduanera suele utilizar valores criterio distintos de los contenidos en la resolución que establece precios estimados, ya que a partir de la información provista por la Administración Central de Investigación Aduanera de la Administración General de Aduanas del

⁹⁸ Rohde Ponce, Andrés, *Op. Cit.*, t. 2, p. 327.

Servicio de Administración Tributaria, realiza comparaciones entre el valor en aduana declarado por el importador y los valores mínimos registrados en operaciones comerciales con mercancías idénticas o similares, a fin de combatir la subvaluación de las mercancías importadas.

Estos valores criterio son precios estimados desde un punto de vista material o *de facto*, pues la autoridad aduanera considera que resulta inviable realizar operaciones de comercio exterior por debajo de tales valores sin incurrir en prácticas subvaluatorias, por lo cual la autoridad entabla un procedimiento administrativo en contra del importador a fin de garantizar el interés fiscal que pudiera existir.

Contrariamente a lo aducido por el gobierno mexicano, consistente en que los precios estimados únicamente son valores criterio, tales valores sí causan una afectación a la esfera jurídica del sujeto pasivo del impuesto general de importación, al generarle la carga de probar que el valor por él declarado en aduana resulta aceptable pese a encontrarse por debajo del valor criterio de la autoridad y evitar que se emita una resolución por la cual se le determinen créditos fiscales y se le embarguen sus mercancías⁹⁹, o bien, obligarlo a garantizar el interés fiscal por la diferencia entre el valor declarado en aduana y el precio estimado para que se le permita realizar la importación de las mismas.

⁹⁹ Lo anterior encuentra sustento, por analogía, en la jurisprudencia 2a./J.18/2011. “REVISIÓN DE GABINETE. EL OFICIO DE OBSERVACIONES EMITIDO DENTRO DE DICHO PROCEDIMIENTO DEBE CUMPLIR CON LAS GARANTÍAS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN”, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXIV, p. 283.

4.1.1. Los precios estimados en México y sus discrepancias con el Código de Valoración de la OMC

La figura de los precios estimados presenta tanto en su sentido formal como material una serie de discrepancias con los principios y normas del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Es conveniente recordar que, del preámbulo del Acuerdo sobre Valoración se desprende la existencia de seis principios en materia de valoración aduanera de las mercancías, a saber: i) transparencia; ii) interpretación y aplicación; iii) neutralidad; iv) compatibilidad con los usos comerciales; v) preeminencia y vi) prelación, procediendo a continuación a analizar si el sistema de valoración aduanera de mercancías de México cumple o no con los mismos.

Referente a la compatibilidad de la figura de los precios estimados con el principio de transparencia, es de destacar que, si bien los precios estimados entendidos en sentido formal como aquellos contenidos en resoluciones de carácter general, no transgreden este principio, los precios estimados *de facto* que fija la Administración Central de Investigación Aduanera a partir de los valores que tiene registrados en su base de datos para operaciones comerciales con mercancías idénticas o similares sí lo transgreden, pues dichos valores son desconocidos por el sujeto pasivo de la relación tributaria aduanera al momento de realizar la operación de comercio exterior al no formar parte de la misma y no encontrarse disponibles para su consulta.

En efecto, los valores utilizados por la Administración Central de Investigación Aduanera para detectar posibles prácticas subvaloratorias resultan de muy difícil conocimiento para el sujeto pasivo de la relación tributaria aduanera, al no estar publicados y ser información celosamente protegida por los importadores, quienes no desean que sea conocida por su competencia.

Asimismo, es de señalar que en la *praxis* aduanera, aún en el procedimiento administrativo en materia aduanera, la información relativa a los

pedimentos a partir de los cuales se obtuvo el valor criterio utilizado por la Administración Central de Investigación Aduanera resulta limitada, pues la autoridad en sus resoluciones de inicio únicamente señala el número de pedimento, fracción arancelaria, país de origen y precio declarado, sin facilitar al procedimentado información adicional que le permita una defensa adecuada con el argumento de que constituye información reservada, tal como sería la información relativa a la descripción de la mercancía comparada y su marca, generando para el particular la carga de investigar el origen de ese pedimento entre las asociaciones de agentes aduanales.

Por lo que refiere a la compatibilidad de los precios estimados con el principio de interpretación y aplicación, los precios estimados *de facto* transgreden el subprincipio de interpretación uniforme, al quedar al arbitrio de la autoridad escoger el pedimento para comparar la mercancía a importar sin que de ese pedimento se desprenda que la mercancía ahí amparada cumpla con todos los requisitos para ser considerada como mercancía idéntica o similar a la que es objeto de valoración.

El subprincipio de imparcialidad implícito en el principio de interpretación y aplicación es conculcado por los precios estimados en sus dos acepciones, pues tales precios permiten distinguir las mercancías en atención a consideraciones ajenas a la operación comercial, por lo que resultan inequitativos y contrarios al Acuerdo sobre Valoración Aduanera.

Por lo que respecta al principio de neutralidad, éste es uno de los que resultan mayormente vulnerados con la existencia de los precios estimados, pues los mismos implican la existencia de valores arbitrariamente fijados por la autoridad y ficticios que atienden de manera implícita a una noción teórica del valor de las mercancías.

Asimismo, los precios estimados contravienen el principio de neutralidad, pues dicho principio conlleva que las normas en materia de valoración no podrán utilizarse para combatir el *dumping*, por lo que los precios estimados

conculcan este principio y lo pactado en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 al ser un instrumento utilizado por la aduana con el objeto de aplicar garantías a mercancías posiblemente subvaluadas.

El principio de compatibilidad con los usos comerciales se ve igualmente quebrantado por los precios estimados *de facto*, toda vez que la aduana al utilizar tales valores, de manera indirecta sanciona a los sujetos pasivos de la relación tributaria aduanera por desconocer a qué precio están importando sus competidores, lo cual es contrario a la realidad comercial pues dichos valores constituyen un secreto comercial celosamente guardado.

El principio de preeminencia del valor de transacción de las mercancías resulta conculcado por los precios estimados, pues la autoridad aduanera prejuzga la existencia de un valor normal que debe ser desvirtuado por el importador o responsable solidario a efecto de realizar la importación sin que se emita una resolución por la que se le determinen contribuciones al comercio exterior y se le embarguen las mercancías, o bien, la carga consistente en garantizar el posible interés fiscal por la diferencia entre el precio declarado en aduana y el precio estimado.

Por último, la falta de transparencia en la utilización de los precios estimados *de facto* contribuye a que la autoridad aduanera en la práctica vulnere el principio de prelación en la aplicación de los métodos de valoración de mercancías, pues sin mayor argumento que el de la “no existencia de mercancías idénticas a las que son objeto de valoración”, la autoridad procede a determinar contribuciones al comercio exterior con base en el método de mercancías similares, sin señalar cuáles fueron los elementos por los cuales se estimó que no existían mercancías idénticas y sin que se señale la descripción y marca de las mercancías supuestamente similares a las que son objeto de valoración.

4.1.2. Las cuentas aduaneras de garantía en México y sus discrepancias con el Código de Valoración

Las cuentas aduaneras de garantía se encuentran contempladas en el artículo 86-A de la Ley Aduanera, el cual establece en su fracción I para todos aquellos que efectúen la importación definitiva de mercancías y declaren en el pedimento un valor inferior al precio estimado que dé a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la carga de garantizar mediante depósitos en las 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, por las contribuciones y cuotas compensatorias que correspondan a la diferencia entre el valor declarado y el precio estimado.

Asimismo, el precepto en estudio señala que la garantía se cancelará a los seis meses de haberse efectuado la importación, excepto cuando las autoridades aduaneras hubieran iniciado el ejercicio de sus 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, las cuales se harán efectivas contra la garantía otorgada, o se ordene su cancelación por las autoridades aduaneras en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

En principio, destaca de la lectura del artículo 86-A de la Ley Aduanera que se establece la “obligación de garantizar” para quienes importen mercancías y declaren en el pedimento un valor inferior al precio estimado, lo cual resulta equívoco, pues en la especie no se está en presencia de una obligación, entendida como un acto debido que constriñe a un dar, hacer, no hacer, prestar o tolerar, sino de una carga, al tener esa garantía la naturaleza jurídica de un derecho de ejercicio necesario que permite al interesado llevar a cabo la importación de sus mercancías.

Las cuentas aduaneras de garantía como formas de protección a favor de fisco federal tienen su origen en los contratos de garantía, los cuales resultan accesorios de la obligación principal, por lo que su existencia y validez se encuentra condicionada a la de la obligación garantizada.

En consecuencia, al ser los precios estimados una figura jurídica contraria al sistema de valoración de mercancías de la OMC, las cuentas aduaneras de garantía resultan igualmente contrarias a la normatividad del sistema multilateral de comercio, al garantizar, aunque sea de forma provisional, créditos fiscales fijados sobre valores arbitrarios y ficticios.

Asimismo, es conveniente señalar que las cuentas aduaneras de garantía como “barreras paraarancelarias”, afectan directamente el costo financiero ex-aduana de las mercancías importadas, diferentes y adicionales al pago de los aranceles y derechos por servicios aduaneros, por lo que desempeñan un papel semejante al tipo de cambio y al propio arancel, implicando un recargo sobre el valor de la mercancía importada igual al costo financiero que significa para el importador mantener su dinero o valores inactivos durante el plazo de vigencia del depósito¹⁰⁰.

A su vez, en los precios estimados *de facto*, de conformidad con el artículo 151, fracción VII, de la Ley Aduanera, procederá el embargo precautorio de las mercancías previa orden de la autoridad competente (en la especie el Administrador General o del Administrador Central de Investigación Aduanera de la Administración General de Aduanas del Servicio de Administración Tributaria), 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 la Ley, salvo que haya otorgado la garantía aquí analizada.

Lo anterior conlleva para el importador una carga desconocida al momento de planear la operación de comercio exterior, consistente en garantizar el interés fiscal por el monto que la autoridad aduanera vaya a considerar

¹⁰⁰ Cfr. Rohde Ponce, Andrés, *Op. Cit.*, t.1, pp. 290 y 295.

subvaluado al momento de la importación, o bien, sufrir el embargo de sus mercancías.

Es conveniente destacar que, por medio del “Decreto por el que se otorgan facilidades administrativas en Materia Aduanera y de Comercio Exterior”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de marzo de 2008, el Ejecutivo Federal eximió a los importadores de otorgar la garantía prevista en el artículo 86-A de la Ley Aduanera, cuando se efectúe la importación definitiva de las mercancías a que se refiere el Anexo I 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”, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de febrero de 1994, o cuando se efectúe el tránsito interno o internacional de mercancías, a fin de permitir la incursión de más empresas en el comercio exterior mexicano, reconociendo tácitamente que dichas garantías constituyen un obstáculo innecesario al comercio exterior.

Si bien es cierto el Ejecutivo se extralimitó en el uso de su facultad reglamentaria, al no establecer en el citado decreto modalidades para la exacta observancia del artículo 86-A de la Ley Aduanera, que establece la “obligación” de garantizar en cuentas aduaneras de garantía o mediante alguna de las formas previstas por el artículo 141, fracciones II y VI del Código Fiscal de la Federación, sino que eximió a los importadores de dicha “obligación”, también lo es que lo anterior favorece el cumplimiento de lo convenido por nuestro país en el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, por lo que solamente resta la derogación de dicha figura jurídica por el Congreso de la Unión a fin de evitar que gobiernos posteriores la hagan resurgir.

No pasa inadvertido el hecho de que, pese a los vicios de carácter legal y convencional de que adolecen los precios estimados en su sentido formal y material, éstos cumplen una función importante en el sistema aduanero mexicano al permitirle a la autoridad aduanera identificar mercancías que pudieran ser objeto de subvaluación y evitar la comisión de fraude aduanero en perjuicio del fisco federal, motivo por el cual resulta imperativo realizar aquí una propuesta que

permita combatir el fraude aduanero por precio de manera compatible con los acuerdos abarcados en el seno de la OMC.

Por lo anterior, proponemos la desaparición del actual esquema de precios estimados en su sentido formal o *de iure* y material o *de facto* y en su lugar implementar un programa informático dentro de la “Ventanilla Única de Comercio Exterior”, a través del cual se da a conocer a los particulares el “promedio ponderado por fracción arancelaria de las importaciones registradas en cada aduana y a nivel nacional en los últimos 90 días”, lo cual permitiría cumplir con los deberes de transparencia y compatibilidad con los usos comerciales asumidos por nuestro país y dar a conocer a los gobernados los valores que la autoridad considera como aceptables en razón de las importaciones registradas en el periodo.

El programa estadístico aquí propuesto deberá contar con fórmulas de probabilidad y estadística que permitan eliminar del cálculo del promedio ponderado que se dé a conocer para cada fracción arancelaria las operaciones atípicas que se registren por arriba y debajo de la media registrada, a fin de evitar que valores muy bajos o altos correspondientes a mercancías comercializadas en la misma fracción arancelaria con calidad y prestigio comercial especiales afecten el cálculo de dicho promedio ponderado.

Asimismo, deberá facilitarse al importador, cuando lo solicite, la información de las operaciones con las que se haya calculado el promedio ponderado por fracción arancelaria, previa reserva de la información confidencial y comercialmente reservada, a fin de que éste se encuentre en posibilidad de proporcionar elementos probatorios a la autoridad que permitan la importación de las mercancías sin que se le causen molestias, especialmente con motivo de una determinación *in situ* de una posible práctica subvaluatoria durante el despacho aduanero tal y como en la actualidad acontece.

La ventaja del programa informático aquí propuesto radica en que permitiría hacer del conocimiento de los interesados a través de la ventanilla única

los valores registrados por fracción arancelaria de las importaciones llevadas a cabo en un periodo de 90 días, lo cual favorecería la transparencia en el comercio exterior mexicano, permitiría a los operadores comerciales una mejor toma de decisiones, favorecería una mejor fiscalización por parte de la autoridad aduanera, al tiempo que evitaría que se causaran molestias innecesarias a los importadores al facilitarles de antemano la información necesaria para que estos se encuentren en posibilidad de desvirtuar dichos promedios ponderados cuando realicen importaciones con valores en aduana por debajo de tales promedios y el valor declarado efectivamente corresponda al valor de transacción de las mercancías con sus respectivos ajustes.

4.2. Los criterios disímiles entre la consulta sobre clasificación arancelaria de las mercancías y la consulta sobre el método de valoración o los elementos para determinar el valor en aduana de las mercancías

En la Ley Aduanera existen tres tipos de consultas; la del artículo 33, fracción II, entre autoridades, la del artículo 47, relativa a clasificación arancelaria y la del artículo 78-B, referente al método de valoración o los elementos para determinar el valor en aduana de las mercancías.

Para los propósitos del presente estudio, resulta importante el análisis comparativo de la consulta en materia de clasificación arancelaria con la consulta en materia de valoración aduanera, al tener ambas consultas la finalidad de dar a conocer al particular la clasificación arancelaria de las mercancías con su respectivo arancel, así como la base gravable sobre la que el arancel habrá de aplicarse para determinar el impuesto general de importación.

A continuación se procede a estudiar la regulación dada a las consultas que pueden interponer los particulares en materia aduanera, sus requisitos y los efectos que produce en la esfera jurídica del gobernado el silencio por parte de la autoridad aduanera, así como sus medios de impugnación.

4.2.1. Derecho de petición (Artículo 8º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos)

Toda consulta que el particular eleva a las autoridades administrativas tiene como fundamento primario el derecho consagrado en el artículo 8 de la Constitución, precepto que establece la obligación de todo servidor público de respetar el derecho de petición, debiendo recaer a la petición del particular un acuerdo por escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene la obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario, sin que la autoridad esté obligada a pronunciarse en un sentido determinado.

El derecho fundamental aquí precisado tiene como único requisito para su eficacia que la petición del particular se realice por escrito y de manera pacífica y respetuosa, por lo cual puede hacerse valer por una universalidad de sujetos, salvo cuando se trate de materia política, en cuyo caso solamente podrá ser hecho valer por los ciudadanos de la República.

La jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación estableció como pauta en un primer momento que, se violaba el derecho de petición cuando la autoridad, independientemente de que fuera o no la competente, se abstenía de dar respuesta en un plazo de cuatro meses a la petición elaborada por el particular, salvo cuando se formulara algún requerimiento al gobernado para estar en posibilidad de resolver sobre el fondo de la petición, sosteniendo en la actualidad que, deberá entenderse por breve término, aquél en el que racionalmente pueda conocerse una petición y acordarse, por lo cual dicho concepto puede variar en función de la naturaleza del asunto sometido al conocimiento de la autoridad¹⁰¹.

Ortega Carreón precisa respecto de este derecho que, el mismo le permite al gobernado ocurrir ante cualquier autoridad, formulando una solicitud o

¹⁰¹ Cfr. Tesis I.4o.A.68K. "PETICIÓN. DERECHO DE. CONCEPTO DE BREVE TÉRMINO", Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, t. XIII, p. 390.

instancia escrita de cualquier índole, a la cual la autoridad tiene la obligación de dar respuesta por escrito, sin que esto implique una resolución de conformidad con la petición planteada, siempre que se conteste en torno al parecer de la autoridad acerca de la instancia y la respuesta se apegue a derecho¹⁰².

4.2.2. El silencio administrativo en México

Resultaría nugatorio de los derechos del gobernado si quedara al arbitrio de las autoridades administrativas resolver las instancias que les fueran planteadas, por lo que la legislación, jurisprudencia y doctrina mexicanas han establecido la necesidad de crear ficciones de derecho que permitan al particular defenderse frente al silencio administrativo.

Por lo anterior, expresa Gabino Fraga que la doctrina se ha inclinado preponderantemente por la solución consistente en que, si en el término señalado en la ley la administración permanece en silencio, se presume la existencia de voluntad administrativa, siempre que se trate de facultades regladas, al constituir una falta de cumplimiento a una obligación frente al derecho de los particulares, no así en el caso de facultades discrecionales en las que la autoridad puede obrar a su arbitrio¹⁰³.

Se han establecido dos posibles consecuencias para el silencio de la administración con relación a la petición de un particular, siendo estas de carácter positivo y negativo.

Si bien la positiva y la negativa ficta tienen su origen en el derecho de petición, este último tiene una dimensión más amplia que las figuras antes mencionadas, pues puede reclamarse respecto de cualquier autoridad a cualquier

¹⁰² Cfr. Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho Procesal Fiscal*, 2a. ed., México, Editorial Porrúa, 2011, p. 73.

¹⁰³ Cfr. Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*, 48a. ed., México, Editorial Porrúa, 2012, pp. 270-271.

instancia, mientras que las figuras jurídicas antes mencionadas únicamente lo son de las instancias en materia fiscal y administrativa.

La configuración de la negativa ficta no coarta el derecho del particular para acudir al juicio de amparo, ya que puede demandar tanto la nulidad de la negativa ficta ante los tribunales administrativos, como el amparo de la justicia federal por violación directa al artículo 8 constitucional.

Ortega Carreón señala que la ventaja que representa la impugnación de una negativa ficta en relación al amparo radica en que, en el primer caso, el asunto será resuelto en cuanto al fondo, mientras que en el juicio de garantías el único objeto será el de provocar la resolución correspondiente por parte de la autoridad a la que se le impute la negativa, la cual puede ser desfavorable a los intereses del particular¹⁰⁴.

Es de destacar que las resoluciones fictas en sentido negativo y positivo tienen una razón de ser distinta, ya que la negativa ficta opera para posibilitar al gobernado acceder a la vía impugnativa en la que se le den a conocer los fundamentos y motivos de la autoridad a su negativa, constituyendo un derecho de acceso a la justicia, no así la positiva ficta, la cual constituye una resolución favorable al particular que se vincula más con la función autoritaria o permisiva de la autoridad fiscal, otorgando permisos, autorizaciones o licencias, por lo que si la autoridad desea modificarla, solamente podrá a través del juicio de lesividad¹⁰⁵.

Los elementos de las resoluciones fictas en materia administrativa son los siguientes:

- i. La existencia de una instancia del particular a una autoridad administrativa.
- ii. La abstención de la autoridad administrativa de resolver la instancia del particular.

¹⁰⁴ Cfr. Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Op. Cit.*, p. 75.

¹⁰⁵ Cfr. *Ibidem*, pp. 76-77.

- iii. El transcurso del plazo previsto en la ley sin pronunciamiento alguno de la autoridad.
- iv. La presunción legal de que el silencio administrativo configura una resolución en sentido positivo o negativo a los intereses del particular.

4.2.2.1. Consulta en materia fiscal (Artículo 34 del Código Fiscal de la Federación)

El sistema fiscal mexicano es sumamente complejo, ya que el gran número de leyes fiscales existentes y el sistema administrativo fiscal que nos rige hacen que las leyes puedan presentar diversas interpretaciones o que las autoridades fiscales puedan aplicar diversos criterios de interpretación sobre las normas fiscales¹⁰⁶.

Por lo anterior, es conveniente someter las cuestiones sobre las que exista duda al parecer de las autoridades fiscales, con el objeto de que emitan su dictamen sobre la interpretación o aplicación de determinada norma fiscal, ya que si bien las consultas no son obligatorias para los contribuyentes, resultan de gran utilidad al tener un carácter preventivo que permite a los causantes evitar y, en su caso, preparar su defensa frente a una posible controversia¹⁰⁷.

4.2.2.1.1. Requisitos de procedibilidad, efectos y medios de impugnación

El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación contiene la norma genérica en materia de consultas a las autoridades fiscales.

Las consultas solamente pueden realizarse respecto de hechos reales y concretos, en razón de las limitaciones constitucionales impuestas a la

¹⁰⁶ Cfr. Kaye, Dionisio J., *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, 3a. ed., México, Editorial Themis, 2010, p. 183.

¹⁰⁷ Cfr. *Ibidem*, p. 261.

autoridad fiscal en la aplicación de la ley, ya que si esas autoridades resolvieran las consultas en forma abstracta, general e impersonal se estaría en presencia de una norma jurídica que interferiría con la esfera de competencia del Congreso de la Unión¹⁰⁸.

El criterio favorable recaído a una consulta constituye un derecho adquirido para el particular que sólo puede revocarse a través del juicio de lesividad siempre que el planteamiento realizado en la consulta verse sobre hechos reales y concretos, se señalen los antecedentes y circunstancias de la consulta sin que estos se modifiquen con posterioridad, se formule de manera previa a que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas que le fueran planteadas y no se modifique la legislación aplicable.

La respuesta a la consulta únicamente vincula a la autoridad, no así al gobernado, quien puede esperar a que la autoridad aplique dicho criterio en una resolución para que se materialice un perjuicio en su esfera jurídica y esté en posibilidad de impugnarlo por medio del recurso de revocación establecido en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, o bien, del Juicio Contencioso Administrativo Federal previsto en el artículo 2º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación establece un plazo perentorio de tres meses para que las autoridades fiscales contesten las consultas que les sean formuladas, entendiéndose de su lectura conjunta con el artículo 37 del mismo ordenamiento legal que, se configurará la negativa ficta cuando transcurra dicho plazo sin que se notifique al particular la respuesta de la autoridad.

La figura de la negativa ficta en la consulta fiscal resulta de escasa utilidad para el particular en razón que, al igual que en el caso de las resoluciones expresas recaídas a las consultas que no satisfacen el interés del particular, las

¹⁰⁸ Cfr. *Ibidem*, p. 256.

resoluciones fictas tampoco son impugnables por sí mismas, ya que requieren ser aplicadas en una resolución para que se actualice el interés jurídico del particular para demandar tales criterios¹⁰⁹.

El Servicio de Administración Tributaria tiene la obligación de actuar con transparencia y publicar de manera mensual los criterios favorables recaídos a las consultas planteadas por los contribuyentes, previa reserva de la información confidencial ahí contenida, en términos del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, con lo cual se permite a los particulares conocer la forma en la que las autoridades fiscales y aduaneras están aplicando la Ley.

Por último, es de señalar que el escrito a través del cual se promueva consulta en materia fiscal deberá cumplir con los requisitos señalados en los artículos 18 y 18-A del Código Fiscal de la Federación, mismos que al efecto se reproducen¹¹⁰:

Artículo 18.- Toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. Los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que no queden comprendidos en el tercer párrafo del artículo 31 de este Código, podrán no utilizar firma electrónica avanzada. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso.

Las promociones deberán enviarse a través del buzón tributario y deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

¹⁰⁹ Cfr. Jurisprudencia VI-J-SS-92. “CONSULTAS FISCALES.- ES IMPROCEDENTE EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO INTENTADO EN CONTRA DE LAS RESOLUCIONES RECAIDAS A ÉSTAS”, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Sexta Época, año IV, número 42, junio de 2011, p. 22.

¹¹⁰ “Código Fiscal de la Federación”, D.O.F. 31 de diciembre de 1981, Fisco Agenda 2014, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2014.

II. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, así como cuando se omita señalar la dirección de correo electrónico.

Los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del artículo 31 de este Código no estarán obligados a utilizar los documentos digitales previstos en este artículo. En estos casos, las promociones deberán presentarse en documento impreso y estar firmadas por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella dactilar. Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria. Cuando no existan formas aprobadas, la promoción deberá reunir los requisitos que establece este artículo, con excepción del formato y dirección de correo electrónicos. Además deberán señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y, en su caso, el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Cuando el promovente que cuente con un certificado de firma electrónica avanzada, acompañe documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y éstos no sean digitalizados, la promoción deberá presentarla en forma impresa, cumpliendo los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, debiendo incluir su dirección de correo electrónico. Las escrituras o poderes notariales deberán presentarse en forma digitalizada, cuando se acompañen a un documento digital.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren los párrafos cuarto y quinto de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán especificar en el requerimiento la forma respectiva.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al registro federal de contribuyentes a que se refiere el artículo 31 de este Código.

Octavo párrafo (Se deroga).

Artículo 18-A. Las promociones que se presenten ante las autoridades fiscales en las que se formulen consultas o solicitudes de autorización o régimen en los términos de los artículos 34, 34-A y 36 Bis de este Código, para las que no haya forma oficial, deberán cumplir, en adición a los requisitos establecidos en el artículo 18 de este Código, con lo siguiente:

I.- Señalar los números telefónicos, en su caso, del contribuyente y el de los autorizados en los términos del artículo 19 de este Código.

II.- Señalar los nombres, direcciones y el registro federal de contribuyentes o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada.

III.- Describir las actividades a las que se dedica el interesado.

IV.- Indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción.

V.- Señalar todos los hechos y circunstancias relacionados con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias.

VI.- Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada.

VII. Indicar si los hechos o circunstancias sobre los que versa la promoción han sido previamente planteados ante la misma autoridad u otra distinta, o han sido materia de medios de defensa ante autoridades administrativas o jurisdiccionales y, en su caso, el sentido de la resolución.

VIII. Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, señalando los periodos y las contribuciones, objeto de la revisión. Asimismo, deberá mencionar si se encuentra dentro del plazo para que las autoridades fiscales emitan la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código.

Si el promovente no se encuentra en los supuestos a que se refieren las fracciones II, VII y VIII de este artículo, deberá manifestarlo así expresamente.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo, se estará a lo dispuesto en el artículo 18, último párrafo de este Código.

4.2.2.2. Consulta en materia de clasificación arancelaria de las mercancías (Artículo 47 de la Ley Aduanera)

El artículo 47 de la Ley Aduanera establece el derecho de los importadores, exportadores y agentes aduanales a formular consulta a las autoridades aduaneras, previa a la operación de comercio exterior que pretendan realizar, sobre la clasificación arancelaria de las mercancías objeto de la operación de comercio exterior, cuando se puedan clasificar en más de una fracción arancelaria.

El derecho consignado para formular esa consulta, así como sus efectos jurídicos, se encuentra regulado bajo un esquema recaudatorio y proteccionista, pues dispone la Ley Aduanera que, para ejercer esa opción, deberá efectuarse el pago de las contribuciones de conformidad con la fracción arancelaria cuya tasa sea la más alta entre las que se considere que puede clasificarse la mercancía, así como pagar las cuotas compensatorias y cumplir con las demás regulaciones y restricciones no arancelarias aplicables a las distintas fracciones arancelarias motivo de la consulta, esto pese a estarse importando únicamente una mercancía.

Esta consulta presenta como ventaja para el particular que en caso de que se determinen diferencias de contribuciones y cuotas compensatorias con motivo de la importación de la mercancía cuya clasificación se consultó, no habrá lugar a la imposición de sanción alguna, a la vez que si resultan diferencias a favor del contribuyente, éste podrá rectificar el pedimento para compensarlas o solicitar su devolución, beneficios que el particular no tendría sino formulara la consulta.

Una de las mayores ventajas para el consultante consiste en que, si la autoridad no resuelve y notifica en un plazo de cuatro meses a partir de la recepción de la consulta, se entenderá que la fracción arancelaria señalada como aplicable por el interesado es la correcta, con lo cual se beneficia al particular con una resolución positiva ficta que únicamente puede ser revocada por la autoridad en juicio de lesividad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

4.2.2.2.1. Requisitos de procedibilidad, efectos y medios de impugnación

El artículo 47 de la Ley Aduanera establece la figura de la consulta arancelaria, numeral del cual se desprende que los importadores, exportadores y agentes aduanales serán los únicos sujetos legitimados para formular consulta a las autoridades aduaneras, excluyéndose por reforma de 9 de diciembre de 2013 a los apoderados legales de dicha prerrogativa, al estimar el legislador redundante dicho señalamiento, ya que en la reforma se eliminó a dichos sujetos al haberse facultado a los importadores para promover por su cuenta el despacho aduanero de las mercancías, por lo que éstos pueden realizar cualquier acto relacionado con el despacho por sí mismos o por conducto de sus representantes.

Los interesados pueden promover esta consulta siempre que cumplan con los requisitos de los artículos 18, 18-A y 34 del Código Fiscal de la Federación, debiendo señalar la fracción arancelaria que consideren aplicable, las razones que sustenten su apreciación y la fracción o fracciones con las que exista duda y anexen, en su caso, las muestras, catálogos y demás elementos que permitan identificar la mercancía para su correcta clasificación arancelaria.

Quienes formulen consulta podrán realizar el despacho de las mercancías objeto de la misma, anexando al pedimento copia de la consulta en la que conste su recepción por parte de las autoridades aduaneras, debiendo efectuar el pago de las contribuciones conforme a la fracción arancelaria cuya tasa sea la más alta de entre las que se considere que se pueden clasificar, así

como pagar las cuotas compensatorias y cumplir con las regulaciones y restricciones no arancelarias aplicables a las distintas fracciones arancelarias motivo de la consulta.

La autoridad aduanera no emitirá resolución dentro del procedimiento administrativo de contribuciones omitidas ni del procedimiento administrativo en materia aduanera si con motivo del reconocimiento de las mercancías se detectan irregularidades hasta en tanto no se resuelva la consulta.

La formulación oportuna de la consulta arancelaria exime al contribuyente de sanciones como lo son las multas, cuando de la resolución que emitan las autoridades aduaneras resulten diferencias de contribuciones y cuotas compensatorias a su cargo, pudiendo rectificar el pedimento para compensar, o bien, solicitar su devolución cuando resulten diferencias a su favor.

Asimismo, el artículo 48 de la Ley Aduanera señala que las autoridades aduaneras deberán escuchar previamente la opinión del Consejo de Clasificación Arancelaria a fin de resolver las consultas, es decir, las resoluciones que recaigan a las consultas interpuestas que se emitan sin tomar en cuenta la opinión de ese consejo estarán viciadas de origen.

El Servicio de Administración Tributaria debe publicar como criterios de clasificación arancelaria los dictámenes técnicos emitidos por el Consejo con base en los cuales se apoye para emitir resoluciones, dentro de los treinta días siguientes a su emisión, siendo así que se brinda seguridad jurídica a los particulares al hacer de su conocimiento los criterios sostenidos por la autoridad aduanera.

Las resoluciones sobre clasificación arancelaria que emitan las autoridades aduaneras surten efectos a partir del día siguiente a aquel en que se notifique la resolución, salvo para quienes se hubieran acogido al beneficio del artículo 47, párrafo tercero de la Ley Aduanera que permite efectuar la importación de las mercancías antes de que se resuelva la consulta formulada,

pagando de manera preliminar la tasa más alta entre las cuales se considere que puede clasificarse la mercancía importada, así como las cuotas compensatorias y cumplir con las demás regulaciones y restricciones no arancelarias aplicadas a las distintas fracciones arancelarias motivo de la consulta.

En materia de consulta arancelaria se establece la figura de la positiva ficta cuando no se emita y notifique resolución alguna en el plazo de cuatro meses a partir de su recepción, salvo que haya mediado requerimiento de información al promovente, entendiéndose que la fracción arancelaria señalada como aplicable por el interesado es la correcta sino se produce respuesta en el plazo legal, por lo que la autoridad únicamente podrá revocarla a través del juicio de lesividad que se interponga ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa¹¹¹.

4.2.2.3. Consulta sobre el método de valoración o los elementos para determinar el valor en aduana de las mercancías (Artículo 78-B de la Ley Aduanera)

Por iniciativa del 13 de noviembre de 1998, el Ejecutivo Federal promovió la creación de la consulta en materia de valoración, expresando como *ratio essendi* de la misma que “con el objeto de otorgar seguridad jurídica a los particulares y operadores de comercio exterior, se propone establecer un procedimiento para la presentación y resolución de consultas en materia de valor, que les permita conocer el criterio de la autoridad sobre el método o los elementos utilizados para la determinación del valor en aduana de las mercancías”¹¹².

Es así que, en los términos propuestos por la iniciativa y sin mayor discusión en el Congreso de la Unión, por reforma de 31 de diciembre de 1998 se adicionó el artículo 78-B de la Ley Aduanera, creándose así la consulta sobre el

¹¹¹ Cfr. Jurisprudencia 2a./J. 23/2000. “CONSULTA ADUANAL. CONSTITUYE RESOLUCIÓN FAVORABLE AL PARTICULAR”, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XI, p. 181.

¹¹² CÁMARA DE DIPUTADOS, HONORABLE CONGRESO DE LA UNIÓN, *Diario de los Debates*, Año II, Número 29, 13 de noviembre de 1998, p. 2581.

método de valoración o los elementos utilizados para determinar el valor en aduana de las mercancías.

4.2.2.3.1. Requisitos de procedibilidad, efectos y medios de impugnación

Del artículo 78-B de la Ley Aduanera se tiene que los importadores podrán formular consulta ante las autoridades aduaneras sobre el método de valoración o los elementos para determinar el valor en aduana de las mercancías, la cual deberá presentarse antes de la importación de las mercancías, cumplir con los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y contener toda la información y documentación que permita a la autoridad aduanera emitir su resolución.

Cuando en la formulación de la consulta no se cumpla con los requisitos mencionados en la Ley o se requiera información o documentación adicional, la autoridad prevendrá al promovente para que en un plazo de 30 días hábiles cumpla con los mismos, con el apercibimiento que en caso de ser omiso en su cumplimiento se tendrá por no presentada la consulta.

El artículo 78-B de la Ley Aduanera establece la figura de la negativa ficta cuando la autoridad no dicte y notifique la resolución a la consulta planteada en un plazo de cuatro meses, señalando que el particular podrá interponer los medios de defensa pertinentes en cualquier tiempo posterior a que haya transcurrido dicho plazo mientras no se dicte la resolución o esperar a que ésta se dicte.

Lo anterior resulta ser uno de los puntos más criticables de la reforma de 1998, ya que no se aclara al particular que deberá considerar que se resolvió de manera contraria a sus intereses, pues el artículo no ordena que en la consulta se señale el método de valoración que se considera aplicable y los elementos a considerar en la valoración, por lo que resulta imposible determinar cuál es el sentido de la negativa de la autoridad.

El legislador aduanero de 1998 señala que el particular podrá impugnar la negativa ficta recaída a su consulta, lo cual resulta inexacto ya que el

consultante deberá esperar hasta que se materialice un perjuicio en su esfera jurídica por medio de la aplicación del criterio de la autoridad en una resolución definitiva para que sea procedente su impugnación.

Asimismo, del artículo en comento se tiene que la resolución que se emita será aplicable a las importaciones que se efectúen con posterioridad a su notificación durante el ejercicio fiscal de que se trate, en tanto no cambien los fundamentos de hecho y derecho en que se haya basado, no sea revocada o modificada y la información suministrada a la autoridad sea verídica.

Por último, el artículo 78-B de la Ley Aduanera establece que, no obstante lo anterior, el criterio concerniente al método o los elementos determinados en la resolución para objeto de valoración aduanera de las mercancías podrá aplicarse a las importaciones efectuadas antes de su notificación, durante el ejercicio fiscal en que se haya emitido, en los términos y condiciones señalados en la misma, siempre que la autoridad no haya iniciado facultades de comprobación con relación a dichas operaciones.

4.2.2.4. Comparativo entre la consulta arancelaria y la consulta en materia de valoración en México en relación con el Código de Valoración de la OMC

La clasificación arancelaria y la valoración para efectos aduaneros constituyen un binomio indisoluble en la determinación de las contribuciones al comercio exterior, ya que la clasificación arancelaria de las mercancías permite conocer el arancel a cubrir en la aduana y la valoración aduanera de las mercancías tiene como finalidad fijar la base gravable sobre la que se aplicará el arancel *ad-valorem* para liquidar el impuesto general de importación.

Ambos procedimientos comparten una finalidad común al ser instrumentales para la determinación de las contribuciones al comercio exterior, por lo que el legislador aduanero mexicano estableció las figuras de la consulta en materia de clasificación arancelaria y de valoración a fin de cumplir con los

deberes de transparencia y facilitación comercial pactados por México en el marco del sistema multilateral de comercio.

La regulación de la consulta en materia de clasificación arancelaria tiene un carácter híbrido, ya que por una parte posee un matiz proteccionista y recaudatorio al obligar a los importadores a pagar de manera provisional el arancel más alto de entre las fracciones arancelarias por él señaladas como aplicables, y por otro, constituye un instrumento de promoción al comercio que proporciona mayor seguridad jurídica a los operadores del comercio exterior mexicano y les permite beneficiarse de la clasificación que realice la autoridad con motivo de la consulta en la que se determine que el arancel pagado provisionalmente excedió al que se debió pagar, con la consecuente devolución o compensación de lo pagado en exceso, así como la exención en la imposición de multas con motivo de una indebida clasificación arancelaria.

Por su parte, la regulación de la consulta en materia de valoración aduanera de las mercancías adolece de muchos vicios, pues en la misma no se señala conforme a qué base gravable se habrán de pagar las contribuciones al comercio exterior si las mercancías se presentan para su despacho antes que se resuelva la consulta y lo que es más grave, no se especifica un procedimiento para la formulación de la consulta, lo cual resulta contrario a los principios de transparencia y compatibilidad con los usos comerciales establecidos por el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC.

En el anterior sistema aduanero mexicano en el cual primaba la finalidad recaudatoria, resultaba lógico establecer como voluntad presunta de la autoridad la negativa ficta, a fin de garantizar el interés fiscal de la Federación, mientras que en el actual esquema de libertad comercial resulta más conveniente la adopción de la positiva ficta, en virtud de que las consultas en materia de clasificación arancelaria y valoración aduanera constituyen solicitudes de autorización para que la autoridad aduanera permita a los particulares clasificar y valorar las mercancías conforme a los argumentos realizados y pruebas ofrecidas, proporcionando así la seguridad jurídica que el comercio exterior mexicano

necesita, a fin de propiciar un mayor intercambio comercial y un crecimiento económico para nuestro país.

En consecuencia, la figura de la negativa ficta en la consulta en materia de valoración resulta contraria a lo convenido por nuestro país en el marco del sistema multilateral de comercio al contravenir el principio de transparencia, al no estar plenamente regulada en sus supuestos y consecuencias, al tiempo que no contribuye a los objetivos de seguridad jurídica y promoción al intercambio comercial buscados con la misma.

Asimismo, es de señalar que la deficiente regulación de la consulta en materia de valoración aduanera contraviene el derecho fundamental de igualdad ante la ley, pues regula de manera distinta dos instituciones que comparten una finalidad en común; mientras que para el silencio de la autoridad en la consulta arancelaria se establece como consecuencia la positiva ficta, para el silencio recaído a la consulta en materia de valoración se contempla la negativa ficta, oponiéndose dicha circunstancia al principio general del derecho que reza “donde hay igualdad de razón, debe haber igualdad de disposición”.

4.3. La transición de los aranceles específicos a los *ad-valorem* en México

La transición en la utilización de aranceles específicos a *ad-valorem* no se ha presentado de manera uniforme en el plano internacional; si bien las principales economías contratantes del GATT comenzaron a implementar dichos aranceles a partir de la década de los cincuenta, la mayoría de los países seguirían teniendo hasta la década de los ochenta un modelo de política arancelaria basado en aranceles específicos, o bien de corte híbrido sustentado en aranceles específicos y *ad-valorem*.

La transición mexicana a la utilización de aranceles específicos es relativamente reciente, siendo en 1964 que se adoptó *de facto* la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas y en 1975 que se cambió el régimen impositivo basado

principalmente en cuotas específicas, para apoyarse en cuotas *ad-valorem*¹¹³, observándose a partir de entonces una disminución general y progresiva en el uso de aranceles específicos a favor de aranceles *ad-valorem*.

4.3.1. Naturaleza jurídica de los aranceles específicos en México

Los aranceles específicos son analizados por las teorías del Derecho Tributario y del Derecho del Comercio Internacional, por lo que para comprender su naturaleza jurídica resulta necesario estudiar ambos enfoques.

En principio, es de señalar que la base gravable del impuesto general de importación es la magnitud que se utiliza para medir la capacidad económica del sujeto pasivo de la relación tributaria aduanera, que puede ser de naturaleza monetaria, como lo es el caso de los aranceles *ad-valorem*, o basarse en otra magnitud (litros, kilos, metros, etc.), como acontece con los aranceles específicos.

Por lo tanto, desde una óptica tributaria, la naturaleza jurídica de los aranceles específicos es la de un tipo de gravamen específico consistente en una suma fija de dinero que ha de pagarse por cada unidad de la magnitud que constituye el parámetro, de acuerdo con la medida que esté prevista en la ley¹¹⁴.

A su vez, desde una perspectiva de comercial, los aranceles forman junto con las regulaciones y restricciones no arancelarias las llamadas “barreras al comercio exterior”.

Tradicionalmente se ha distinguido entre “barreras arancelarias y no arancelarias”, haciéndose consistir las primeras en aranceles y las segundas en cualquier otro tipo de obstáculo al comercio internacional, por lo que en un primer acercamiento a la naturaleza jurídica comercial de los aranceles específicos podría estimarse que constituyen medidas de corte arancelario al llevar implícito en su nombre tal circunstancia.

¹¹³ Cfr. Rohde Ponce, Andrés, *Op. Cit.*, t. 2, p. 337.

¹¹⁴ Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, p. 440.

No obstante lo anterior, autores como Andrés Rohde Ponce estiman que las barreras arancelarias sólo comprenden a los aranceles *ad-valorem* que toman en cuenta el valor de las mercancías para efectos aduaneros, no así los aranceles específicos, que son considerados como “barreras paraarancelarias” al ser medidas que afectan directamente el costo financiero ex-aduana de las mercancías importadas, diferentes al pago de los aranceles *ad-valorem* y derechos por servicios aduaneros, pues tales aranceles no consideran en absoluto el valor de las mercancías, al determinar contribuciones superiores a aquellas que resultarían si se tomara en cuenta el valor real de la mercancía¹¹⁵.

Asimismo, es conveniente tener presente lo que ya ha sido precisado en el punto 2.1.1. del presente estudio, consistente en que la fijación de los aranceles específicos se realiza al tenor de la teoría de los “precios naturales”, que señala que las mercancías tienen un costo de producción por debajo del cual resultan imposibles de producir, al tiempo que establece márgenes mínimos de utilidad a partir de los que se puede inducir su valor.

En consecuencia, de las consideraciones anteriormente realizadas se puede concluir que la naturaleza jurídica de los aranceles específicos es la de una barrera al comercio exterior cuyo tipo de gravamen consiste en una suma fija de dinero que ha de pagarse por cada unidad de la magnitud que constituye el parámetro del impuesto general de importación y exportación, determinado por el legislador tributario aduanero en atención a un valor hipotético de las mercancías existente en las operaciones de comercio internacional.

4.3.2. Fijación legislativa del *quantum* de los aranceles específicos en México

La fijación del *quantum* de los aranceles específicos es más simple desde un punto de vista técnico que el de los aranceles *ad valorem*, pues basta que se efectúe las enumeraciones o medidas sobre las cuales se deberá liquidar el impuesto, contrario a lo que pasa con la liquidación de una contribución con

¹¹⁵ Cfr. Rohde Ponce, Andrés, *Op. Cit.*, t. 2, pp. 290 y 294.

una base pecuniaria, tal como un precio o una renta, que resultan ser nociones más abstractas que pueden implicar inexactitud.

Es así que el Estado elige en los aranceles específicos un valor teórico de la mercancía y una tasa hipotética aplicable a ese valor, presentando como arancel específico únicamente el resultado de aplicar ambos datos, que no son del conocimiento de los importadores ni pueden deducirse en razón de las múltiples combinaciones que pueden presentarse entre el valor y la tasa, pero que siempre resultan en una cuantificación mayor del gravamen que si se aplicara el arancel *ad-valorem*¹¹⁶.

4.3.3. La utilización de los aranceles específicos en el marco del sistema multilateral de comercio

Los aranceles específicos responden a una concepción teórica del valor, motivo por el cual cualquier conversión que el legislador aduanero pretendiera realizar en la Ley de un arancel *ad-valorem*, a uno específico resultaría en principio violatoria del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC.

No obstante lo anterior, el uso de aranceles específicos resulta permisible dentro del sistema multilateral de comercio a la luz de la “tarificación” o “arancelización”, consistente en el procedimiento de conversión de las medidas no arancelarias en derechos de aduana, por lo que las cargas que no constituyan derechos aduaneros se deben convertir en tales para que sean aceptados, en la medida en que ello se permita¹¹⁷.

Es así que México, al momento de su incorporación al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, pactó la conversión a aranceles de parte de sus regulaciones y restricciones no arancelarias, al ser estos los instrumentos más transparentes de toda política comercial.

¹¹⁶ Cfr. Rohde Ponce, Andrés, *Op. Cit.*, t. 2, p. 294.

¹¹⁷ Cfr. Pardo Carrero, Germán, *Op. Cit.*, p. 69.

4.3.4. La conveniencia de la adopción de aranceles *ad-valorem* en México

De lo anteriormente expresado se puede concluir que, si bien nuestro país está facultado para utilizar aranceles *ad-valorem*, específicos y mixtos a fin de tarifificar sus obstáculos al comercio exterior, la utilización de aranceles específicos no es la mejor opción para el fin propuesto, pues resulta más conveniente mantener un arancel *ad-valorem* alto a un arancel específico alto.

Los aranceles *ad-valorem* tienen en cuenta las fluctuaciones de los precios y las diferencias en la calidad de las mercancías, por lo que resultan un instrumento de protección más eficaz que los aranceles específicos.

Si bien los aranceles específicos resultan permisibles dentro del marco del sistema multilateral de comercio, su esencia resulta incompatible con el principio de transparencia que deben observar los Miembros de la OMC en sus relaciones comerciales, al estar fijados sobre un valor teórico de la mercancía y una tasa hipotética aplicable a ese valor que resultan desconocidos para el importador.

En consecuencia, una tarificación basada en aranceles *ad-valorem* resulta más adecuada para la protección a los sectores vulnerables de la economía nacional y para favorecer la transparencia en la valoración aduanera de las mercancías, que la basada en aranceles específicos, por lo que resulta conveniente la conversión de todos los aranceles comprendidos en la tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación en aranceles *ad-valorem*.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El impuesto general de importación se encuentra regulado por la Ley Aduanera en lo que refiere al sujeto, objeto, base y época de pago de la contribución, mientras que la tasa o tarifa se regula en la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación.

SEGUNDA.- Si bien existe consenso entre los especialistas en materia aduanera y de comercio exterior, al interpretar de manera aislada el artículo 52 de la Ley Aduanera, en que el hecho generador del impuesto general de importación lo constituye el simple ingreso de las mercancías al territorio nacional, de la interpretación sistemática y teleológica de la Ley Aduanera en sus disposiciones referentes a los hechos gravados y los regímenes aduaneros, en conjunto con los acuerdos abarcados por México, se colige que el hecho gravado lo constituye en realidad la importación de mercancías a territorio nacional destinadas a consumo, siendo recomendable que así se precise en la Ley en preparación para la adhesión de México al Convenio de Kioto Revisado.

TERCERA.- La reforma de 9 de diciembre de 2013 por la que se establece la obligación de remitir a la autoridad aduanera en documento electrónico o digital, como anexo al pedimento, la información relativa al valor y demás datos relacionados con la comercialización de las mercancías contenidos en la factura o documento equivalente, puede dar lugar a serias violaciones al Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, al ser la factura el principal documento con el que se determina el valor en aduana de las mercancías, ya que si bien la factura digitalizada contiene los principales elementos de la factura física, de ninguna manera la reproduce a plenitud.

CUARTA.- La interpretación y aplicación de las normas internas en materia de valoración aduanera de México debe realizarse de manera conforme con los acuerdos abarcados por nuestro país en el marco de la OMC, especialmente con el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre

Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, sus notas interpretativas, sus objetivos y principios.

QUINTA.- Los métodos de valoración aduanera de mercancías se componen de seis elementos, mismos que son el precio, tiempo, lugar, cantidad, nivel comercial y la presencia o no de condiciones de mercado, que deben ser tomados en cuenta para determinar la idoneidad o no del valor determinado para efectos aduaneros.

SEXTA.- El artículo 67, fracción I, inciso c), de la Ley Aduanera que hace inaplicable el método del valor de transacción cuando el valor de las mercancías se haya visto afectado por restricciones a la enajenación o utilización de las mismas por parte del importador debe interpretarse de manera conjunta con el artículo 1.1., inciso a), numeral iii, del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, pues no basta la simple afectación al precio para rechazar el valor declarado, sino que ésta debe ser “sustancial”, siendo recomendable que se realice esta precisión en la Ley Aduanera.

SÉPTIMA.- Los métodos del valor de transacción de mercancías idénticas y del valor de transacción de mercancías similares contemplados en la Ley Aduanera y en el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC resultan aplicables, aun cuando no exista una compraventa en las condiciones legalmente descritas, siempre que se realice al mismo nivel comercial pero en cantidades diferentes, a un nivel comercial diferente pero sensiblemente en las mismas cantidades, o bien a un nivel comercial diferente y en cantidades diferentes y se efectúen en todos los casos los ajustes correspondientes sobre la base de datos comprobados que sean razonables y exactos.

OCTAVA.- Los precios estimados y las cuentas aduaneras de garantía son un resabio histórico del modelo de sustitución de importaciones incompatible con el sistema multilateral de comercio, al transgredir los principios de transparencia, interpretación y aplicación, neutralidad, compatibilidad con los usos comerciales, preeminencia y prelación, contenidos en el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, así como al conculcar el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VI

del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, en razón de que dichas figuras constituyen instrumentos jurídicos para combatir la subvaluación distintos de las cuotas compensatorias.

NOVENA.- Se recomienda la desaparición del actual esquema de precios estimados en su sentido formal o *de iure* y material o *de facto* y en su lugar implementar mediante un programa informático en la Ventanilla Única de Comercio Exterior una base de datos que permita a la autoridad y a los particulares conocer el promedio ponderado por fracción arancelaria de las importaciones registradas en cada aduana y a nivel nacional en los últimos 90 días, lo cual permitiría cumplir con los deberes de transparencia y compatibilidad con los usos comerciales, favorecer el flujo comercial, facilitar la toma de decisiones por parte de los particulares y promover la fiscalización eficiente y eficaz de los valores declarados para efectos aduaneros.

DÉCIMA.- La consulta en materia de valoración aduanera de mercancías se encuentra deficientemente regulada en el artículo 78-B de la Ley Aduanera, resultando una figura de escasa utilidad que no cumple con sus objetivos. Asimismo, la consulta en materia de valoración aduanera conculca el principio constitucional de igualdad ante la ley, ya que, mientras la consulta en materia de clasificación arancelaria señala como consecuencia del silencio administrativo la positiva ficta, la consulta en materia de valoración establece la negativa ficta, sin que exista razón jurídica de tal distinción al tener ambas consultas como finalidad común hacer del conocimiento de los gobernados los elementos para el cálculo de las contribuciones al comercio exterior, transgrediendo a su vez los principios de transparencia y facilitación comercial.

DÉCIMO PRIMERA.- Los aranceles específicos son una barrera al comercio exterior cuyo tipo de gravamen consiste en una suma fija de dinero que ha de pagarse por cada unidad de la magnitud que constituye el parámetro del impuesto general de importación, determinados en atención a un valor hipotético de las mercancías, que si bien resultan compatibles con el sistema multilateral de comercio en atención al principio de “arancelización”, no constituyen la mejor

opción para el fin propuesto, siendo recomendable la utilización de aranceles *ad-valorem*.

DÉCIMO SEGUNDA.- El principio de Derecho Internacional *pacta sunt servanda*, las reglas que determinan la jerarquía de normas en el orden jurídico mexicano y las reglas sobre la incorporación de los tratados al derecho mexicano no son suficientes para considerar que en caso de lagunas o existencia de conflicto de normas en materia de valoración aduanera prevalecerá la normatividad internacional sobre la interna, al contener los tratados en la materia normas de carácter tributario que en México sólo pueden ser aplicadas por medio de leyes.

DÉCIMO TERCERA.- Se recomienda que los principios y reglas en materia de valoración aduanera de las mercancías pactados por México en el sistema multilateral de comercio sean implementados por medio de leyes federales, ya que si bien los tratados en la materia que establecen derechos para los particulares pueden ser invocados por éstos en atención al principio *pro persona*, las normas convencionales que establecen obligaciones en materia de valoración aduanera a cargo de los gobernados requieren para su eficacia estar contenidas en normas formal y materialmente legislativas para cumplir con el principio de legalidad en materia tributaria y vincular a los particulares a su cumplimiento.

ANEXO I

Con el objetivo de facilitar la lectura y comprensión de las normas en materia de valoración contenidas en la Ley Aduanera y en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, a continuación se presenta un cuadro comparativo que muestra la forma en la que se regulan los métodos de valoración de mercancías en tales cuerpos normativos, a fin de observar sus semejanzas y diferencias de redacción y contenido.

CUADRO COMPARATIVO ENTRE LAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO DE VALORACIÓN DE LA OMC Y LA LEY ADUANERA	
LEY ADUANERA	CÓDIGO DE VALORACIÓN
Método del valor de transacción	
<p>ARTICULO 64. La base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable.</p> <p>El valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, salvo lo dispuesto en el artículo 71 de esta Ley.</p> <p>Se entiende por valor de transacción de las mercancías a importar, el precio pagado por las mismas, siempre que concurren todas las circunstancias a que se refiere el artículo 67 de esta Ley, y que éstas se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, precio que se ajustará, en su caso, en los términos de lo dispuesto en el artículo 65 de esta Ley.</p> <p>Se entiende por precio pagado el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de éste.</p> <p>ARTICULO 67. Para los efectos de lo</p>	<p style="text-align: center;"><i>Artículo 1</i></p> <p>1. 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:</p> <p>a) que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que:</p> <p>i) impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación;</p> <p>ii) limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías; o</p> <p>iii) no afecten sustancialmente al valor de las mercancías;</p> <p>b) que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda</p>

<p>dispuesto por el artículo 64 de esta Ley, se considerará como valor en aduana el de transacción, siempre que concurren las siguientes circunstancias:</p> <p>I. Que no existan restricciones a la enajenación o utilización de las mercancías por el importador, con excepción de las siguientes:</p> <p>a) Las que impongan o exijan las disposiciones legales vigentes en territorio nacional.</p> <p>b) Las que limiten el territorio geográfico en donde puedan venderse posteriormente las mercancías.</p> <p>c) Las que no afecten el valor de las mercancías.</p> <p>II. Que la venta para la exportación con destino al territorio nacional o el precio de las mercancías no dependan de alguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar.</p> <p>III. Que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la enajenación posterior o de cualquier cesión o utilización ulterior de las mercancías efectuada por el importador, salvo en el monto en que se haya realizado el ajuste señalado en la fracción IV del artículo 65 de esta Ley.</p> <p>IV. Que no exista vinculación entre el importador y el vendedor, o que en caso de que exista, la misma no haya influido en el valor de transacción.</p> <p>En caso de que no se reúna alguna de las circunstancias enunciadas en las fracciones anteriores, para determinar la base gravable del impuesto general de importación, deberá estarse a lo previsto</p>	<p>determinarse con relación a las mercancías a valorar;</p> <p>c) que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8; y</p> <p>d) que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2.</p> <p>2. a) Al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15 no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. En tal caso se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio. Si, por la información obtenida del importador o de otra fuente, la Administración de Aduanas tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, comunicará esas razones al importador y le dará oportunidad razonable para contestar. Si el importador lo pide, las razones se le comunicarán por escrito.</p> <p>b) En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción y se valorarán las mercancías de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1 cuando el importador demuestre que dicho valor</p>
---	--

<p>en el artículo 71 de esta Ley.</p>	<p>se aproxima mucho a alguno de los precios o valores que se señalan a continuación, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador; ii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5; iii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6; <p>Al aplicar los criterios precedentes, deberán tenerse debidamente en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad, los elementos enumerados en el artículo 8 y los costos que soporte el vendedor en las ventas a compradores con los que no esté vinculado, y que no soporte en las ventas a compradores con los que tiene vinculación.</p> <p>c) Los criterios enunciados en el apartado b) del párrafo 2 habrán de utilizarse por iniciativa del importador y sólo con fines de comparación. No podrán establecerse valores de sustitución al amparo de lo dispuesto en dicho apartado.</p> <p style="text-align: center;"><i>Nota al artículo 1</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Precio realmente pagado o por pagar</i></p> <p>1. El precio realmente pagado o por pagar es el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste. Dicho pago no</p>
---------------------------------------	--

	<p>tiene que tomar necesariamente la forma de una transferencia de dinero. El pago puede efectuarse por medio de cartas de crédito o instrumentos negociables. El pago puede hacerse de manera directa o indirecta. Un ejemplo de pago indirecto sería la cancelación por el comprador, ya sea en su totalidad o en parte, de una deuda a cargo del vendedor.</p> <p>2. Se considerará que las actividades que por cuenta propia emprenda el comprador, salvo aquellas respecto de las cuales deba efectuarse un ajuste conforme a lo dispuesto en el artículo 8, no constituyen un pago indirecto al vendedor, aunque se pueda estimar que benefician a éste. Por lo tanto, los costos de tales actividades no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar a los efectos de la determinación del valor en aduana.</p> <p>3. El valor en aduana no comprenderá los siguientes gastos o costos, siempre que se distingan del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:</p> <ul style="list-style-type: none">a) los gastos de construcción, armado, montaje, entretenimiento o asistencia técnica realizados después de la importación, en relación con mercancías importadas tales como una instalación, maquinaria o equipo industrial;b) el costo del transporte ulterior a la importación;c) los derechos e impuestos aplicables en el país de importación. <p>4. El precio realmente pagado o por pagar es el precio de las mercancías importadas. Así pues, los pagos por</p>
--	--

dividendos u otros conceptos del comprador al vendedor que no guarden relación con las mercancías importadas no forman parte del valor en aduana.

Párrafo 1 a) iii)

Entre las restricciones que no hacen que sea inaceptable un precio realmente pagado o por pagar figuran las que no afecten sustancialmente al valor de las mercancías. Un ejemplo de restricciones de esta clase es el caso de un vendedor de automóviles que exige al comprador que no los venda ni exponga antes de cierta fecha, que marca el comienzo del año para el modelo.

Párrafo 1 b)

1. Si la venta o el precio dependen de alguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías objeto de valoración, el valor de transacción no será aceptable a efectos aduaneros. He aquí algunos ejemplos:

a) el vendedor establece el precio de las mercancías importadas a condición de que el comprador adquiera también cierta cantidad de otras mercancías;

b) el precio de las mercancías importadas depende del precio o precios a que el comprador de las mercancías importadas vende otras mercancías al vendedor de las mercancías importadas;

c) el precio se establece condicionándolo a una forma de pago ajena a las mercancías importadas, por ejemplo, cuando éstas son mercancías semiacabadas

suministradas por el vendedor a condición de recibir cierta cantidad de las mercancías acabadas.

2. Sin embargo, otras condiciones o contraprestaciones relacionadas con la producción o la comercialización de las mercancías importadas no conducirán a descartar el valor de transacción. Por ejemplo, si el comprador suministra al vendedor elementos de ingeniería o planos realizados en el país de importación, ello no conducirá a descartar el valor de transacción a los efectos del artículo 1.

Análogamente, si el comprador emprende por cuenta propia, incluso mediante acuerdo con el vendedor, actividades relacionadas con la comercialización de las mercancías importadas, el valor de esas actividades no forma parte del valor en aduana y el hecho de que se realicen no conducirá a descartar el valor de transacción.

Párrafo 2

1. En los apartados a) y b) del párrafo 2 se prevén diferentes medios de establecer la aceptabilidad del valor de transacción.

2. En el apartado a) se estipula que, cuando exista una vinculación entre el comprador y el vendedor, se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción como valor en aduana siempre que la vinculación no haya influido en el precio. No se pretende que se haga un examen de tales circunstancias en todos los casos en que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor. Sólo se exigirá este examen cuando existan dudas en cuanto a la aceptabilidad del

	<p>precio. Cuando la Administración de Aduanas no tenga dudas acerca de la aceptabilidad del precio, debe aceptarlo sin solicitar información adicional al importador. Por ejemplo, puede que la Administración de Aduanas haya examinado anteriormente tal vinculación, o que ya disponga de información detallada respecto del comprador y el vendedor, y estime suficiente tal examen o información para considerar que la vinculación no ha influido en el precio.</p> <p>3. En el caso de que la Administración de Aduanas no pueda aceptar el valor de transacción sin recabar otros datos, deberá dar al importador la oportunidad de suministrar la información detallada adicional que pueda ser necesaria para que aquélla examine las circunstancias de la venta. A este respecto, y con objeto de determinar si la vinculación ha influido en el precio, la Administración de Aduanas debe estar dispuesta a examinar los aspectos pertinentes de la transacción, entre ellos la manera en que el comprador y el vendedor tengan organizadas sus relaciones comerciales y la manera en que se haya fijado el precio de que se trate. En los casos en que pueda demostrarse que, pese a estar vinculados en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15, el comprador compra al vendedor y éste vende al comprador como si no existiera entre ellos vinculación alguna, quedaría demostrado que el hecho de estar vinculados no ha influido en el precio. Por ejemplo, si el precio se hubiera ajustado de manera conforme con las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción de que se trate o con el modo en que el vendedor ajuste los</p>
--	---

precios de venta a compradores no vinculados con él, quedaría demostrado que la vinculación no ha influido en el precio. Otro ejemplo sería que se demostrara que con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio que está en consonancia con los beneficios globales realizados por la empresa en un período de tiempo representativo (calculado, por ejemplo, sobre una base anual) en las ventas de mercancías de la misma especie o clase, con lo cual quedaría demostrado que el precio no ha sufrido influencia.

4. El apartado b) ofrece al importador la oportunidad de demostrar que el valor de transacción se aproxima mucho a un valor previamente aceptado como criterio de valoración por la aduana y que, por lo tanto, es aceptable a los efectos de lo dispuesto en el artículo 1. Cuando se satisface uno de los criterios previstos en el apartado b) no es necesario examinar la cuestión de la influencia de la vinculación con arreglo al apartado a). Si la Administración de Aduanas dispone ya de información suficiente para considerar, sin emprender un examen más detallado, que se ha satisfecho uno de los criterios establecidos en el apartado b), no hay razón para que pida al importador que demuestre la satisfacción de tal criterio. En el apartado b) la expresión "compradores no vinculados con el vendedor" se refiere a los compradores que no estén vinculados con el vendedor en ningún caso determinado.

Párrafo 2 b)

Para determinar si un valor "se aproxima mucho" a otro valor se

	<p>tendrán que tomar en consideración cierto número de factores. Figuran entre ellos la naturaleza de las mercancías importadas, la naturaleza de la rama de producción, la temporada durante la cual se importan las mercancías y si la diferencia de valor es significativa desde el punto de vista comercial. Como estos factores pueden ser distintos de un caso a otro, sería imposible aplicar en todos los casos un criterio uniforme, tal como un porcentaje fijo. Por ejemplo, una pequeña diferencia de valor podría ser inaceptable en el caso de un tipo de mercancías mientras que en el caso de otro tipo de mercancías una gran diferencia podría ser aceptable para determinar si el valor de transacción se aproxima mucho a los valores que se señalan como criterios en el párrafo 2 b) del artículo 1.</p>
Ajustes positivos	
<p>ARTICULO 65. El valor de transacción de las mercancías importadas comprenderá, además del precio pagado, el importe de los siguientes cargos:</p> <p>I. Los elementos que a continuación se mencionan, en la medida en que corran a cargo del importador y no estén incluidos en el precio pagado por las mercancías:</p> <p>a) Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.</p> <p>b) El costo de los envases o embalajes que, para efectos aduaneros, se considere que forman un todo con las mercancías de que se trate.</p> <p>c) Los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de</p>	<p style="text-align: center;">Artículo 8</p> <p>1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:</p> <p>a) los siguientes elementos, en la medida en que corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías:</p> <p>i) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;</p> <p>ii) el costo de los envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con las mercancías de que se trate;</p>

<p>materiales.</p> <p>d) Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías hasta que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de esta Ley.</p> <p>II. El valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el importador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos, para su utilización en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio pagado:</p> <p>a) Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas.</p> <p>b) Las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas.</p> <p>c) Los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.</p> <p>d) Los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.</p> <p>III. Las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que dichas</p>	<p>iii) los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales;</p> <p>b) el valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el comprador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para que se utilicen en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar:</p> <p>i) los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas;</p> <p>ii) las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas;</p> <p>iii) los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas;</p> <p>iv) ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercancías importadas;</p> <p>c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar;</p>
---	---

regalías y derechos no estén incluidos en el precio pagado.

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

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

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

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

a) los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación;

b) los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; y

c) el costo del seguro.

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

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

Nota al artículo 8

Párrafo 1 a), inciso i)

La expresión "comisiones de compra" comprende la retribución pagada por un importador a su agente por los servicios que le presta al representarlo en el extranjero en la compra de las mercancías objeto de valoración.

Párrafo 1 b), inciso ii)

1. Para repartir entre las mercancías importadas los elementos especificados en el inciso ii) del párrafo 1 b) del artículo 8, deben tenerse en cuenta dos factores: el valor del elemento en sí y la manera en que dicho valor deba repartirse entre las mercancías importadas. El reparto de estos elementos debe hacerse de manera razonable, adecuada a las circunstancias y de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

2. Por lo que se refiere al valor del elemento, si el importador lo adquiere de un vendedor al que no esté vinculado y paga por él un precio determinado, este precio será el valor del elemento. Si el elemento fue producido por el importador o por una persona vinculada a él, su valor será el costo de producción. Cuando el importador haya utilizado el elemento con anterioridad, independientemente de que lo haya adquirido o lo haya producido, se efectuará un ajuste para reducir el costo primitivo de adquisición o de producción del elemento a fin de tener en cuenta su utilización y determinar su valor.

3. Una vez determinado el valor del elemento, es preciso repartirlo entre las mercancías importadas. Existen varias posibilidades. Por ejemplo, el valor podrá asignarse al primer envío si el importador desea pagar de una sola vez los derechos por el valor total. O bien el importador podrá solicitar que se reparta el valor entre el número de unidades producidas hasta el momento del primer envío. O también es posible que solicite que el valor se

	<p>reparta entre el total de la producción prevista cuando existan contratos o compromisos en firme respecto de esa producción. El método de reparto que se adopte dependerá de la documentación presentada por el importador.</p> <p>4. Supóngase por ejemplo que un importador suministra al productor un molde para la fabricación de las mercancías que se han de importar y se compromete a comprarle 10.000 unidades, y que, cuando llegue la primera remesa de 1.000 unidades, el productor haya fabricado ya 4.000. El importador podrá pedir a la Administración de Aduanas que reparta el valor del molde entre 1.000, 4.000 o 10.000 unidades.</p> <p style="text-align: center;"><i>Párrafo 1 b), inciso iv)</i></p> <p>1. Las adiciones correspondientes a los elementos especificados en el inciso iv) del párrafo 1 b) del artículo 8 deberán basarse en datos objetivos y cuantificables. A fin de disminuir la carga que representa tanto para el importador como para la Administración de Aduanas la determinación de los valores que proceda añadir, deberá recurrirse en la medida de lo posible a los datos que puedan obtenerse fácilmente de los libros de comercio que lleve el comprador.</p> <p>2. En el caso de los elementos proporcionados por el comprador que hayan sido comprados o alquilados por éste, la cantidad a añadir será el valor de la compra o del alquiler. No procederá efectuar adición alguna cuando se trate de elementos que sean del dominio público, salvo la correspondiente al costo de la</p>
--	---

	<p>obtención de copias de los mismos.</p> <p>3. La facilidad con que puedan calcularse los valores que deban añadirse dependerá de la estructura y de las prácticas de gestión de la empresa de que se trate, así como de sus métodos de contabilidad.</p> <p>4. Por ejemplo, es posible que una empresa que importa diversos productos de distintos países lleve la contabilidad de su centro de diseño situado fuera del país de importación de una manera que permita conocer exactamente los costos correspondientes a un producto dado. En tales casos, puede efectuarse directamente el ajuste apropiado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8.</p> <p>5. En otros casos, es posible que una empresa registre los costos del centro de diseño situado fuera del país de importación como gastos generales y sin asignarlos a los distintos productos. En ese supuesto, puede efectuarse el ajuste apropiado de conformidad con las disposiciones del artículo 8 respecto de las mercancías importadas, repartiendo los costos totales del centro de diseño entre la totalidad de los productos para los que se utiliza y cargando el costo unitario resultante a los productos importados.</p> <p>6. Naturalmente, las modificaciones de las circunstancias señaladas anteriormente exigirán que se consideren factores diferentes para la determinación del método adecuado de asignación.</p> <p>7. En los casos en que la producción del elemento de que se trate suponga la participación de diversos países</p>
--	---

durante cierto tiempo, el ajuste deberá limitarse al valor efectivamente añadido a dicho elemento fuera del país de importación.

Párrafo 1 c)

1. Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación.

2. Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación al país importador.

Párrafo 3

En los casos en que no haya datos objetivos y cuantificables respecto de los incrementos que deban realizarse en virtud de lo estipulado en el artículo 8, el valor de transacción no podrá determinarse mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 1. Supóngase, por ejemplo, que se paga un canon sobre la base del precio de venta en el país importador de un litro de un producto que fue importado por kilos y fue transformado posteriormente en una solución. Si el canon se basa en parte en la mercancía importada y en parte en otros factores que no tengan nada que

	<p>ver con ella (como en el caso de que la mercancía importada se mezcle con ingredientes nacionales y ya no pueda ser identificada separadamente, o el de que el canon no pueda ser distinguido de unas disposiciones financieras especiales que hayan acordado el comprador y el vendedor) no será apropiado proceder a un incremento por razón del canon. En cambio, si el importe de éste se basa únicamente en las mercancías importadas y puede cuantificarse sin dificultad, se podrá incrementar el precio realmente pagado o por pagar.</p>
Ajustes negativos	
<p>ARTICULO 66. El valor de transacción de las mercancías importadas no comprenderá los siguientes conceptos, siempre que se desglosen o especifiquen en forma separada del precio pagado:</p> <p>I. Los gastos que por cuenta propia realice el importador, aun cuando se pueda estimar que benefician al vendedor, salvo aquellos respecto de los cuales deba efectuarse un ajuste conforme a lo dispuesto por el artículo 65 de esta Ley.</p> <p>II. Los siguientes gastos, siempre que se distingan del precio pagado por las mercancías importadas:</p> <p>a) Los gastos de construcción, instalación, armado, montaje, mantenimiento o asistencia técnica realizados después de la importación en relación con las mercancías importadas.</p> <p>b) Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías, que se realicen con posterioridad a que se den los supuestos a que se refiere la</p>	<p style="text-align: center;"><i>Nota al artículo 1</i></p> <p>(...)</p> <p>3. El valor en aduana no comprenderá los siguientes gastos o costos, siempre que se distingan del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:</p> <p>a) los gastos de construcción, armado, montaje, entretenimiento o asistencia técnica realizados después de la importación, en relación con mercancías importadas tales como una instalación, maquinaria o equipo industrial;</p> <p>b) el costo del transporte ulterior a la importación;</p> <p>c) los derechos e impuestos aplicables en el país de importación.</p>

<p>fracción I del artículo 56 de esta Ley.</p> <p>c) Las contribuciones y las cuotas compensatorias aplicables en territorio nacional, como consecuencia de la importación o enajenación de las mercancías.</p> <p>III. Los pagos del importador al vendedor por dividendos y aquellos otros conceptos que no guarden relación directa con las mercancías importadas.</p> <p>Para efectos de lo señalado en este artículo, se considera que se distinguen del precio pagado las cantidades que se mencionan, se detallan o especifican separadamente del precio pagado en la factura comercial o en otros documentos comerciales.</p>	
Casos en los que la autoridad aduanera podrá rechazar el valor declarado	
<p>Las circunstancias previstas en los artículos 65, último párrafo y 67, interpretadas a <i>contrario sensu</i>, constituyen motivos para que la autoridad pueda rechazar válidamente el valor en aduana declarado y proceder a la utilización de los métodos secundarios de valoración.</p> <p>Adicionalmente, la Ley Aduanera contempla en su artículo 78-A ciertas circunstancias que permiten a la autoridad presumir que el valor declarado no corresponde al valor de transacción de las mercancías, mismas que son las siguientes:</p> <p>ARTICULO 78-A. La autoridad aduanera en la resolución definitiva que se emita en los términos de los procedimientos previstos en los artículos 150 a 153 de esta Ley, podrá rechazar el valor declarado y determinar el valor en aduana de las mercancías importadas</p>	<p>El Código de Valoración no contiene norma equivalente a la del artículo 78-A de la Ley Aduanera, no obstante lo cual la misma resulta compatible con los acuerdos abarcados, al contener medidas que se pueden aplicar al tenor de la Decisión relativa a los casos en que las administraciones de aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado, misma que al efecto se reproduce:</p> <p style="text-align: center;">DECISIÓN RELATIVA A LOS CASOS EN QUE LAS ADMINISTRACIONES DE ADUANAS TENGAN MOTIVOS PARA DUDAR DE LA VERACIDAD O EXACTITUD DEL VALOR DECLARADO</p> <p><i>Los Ministros invitan</i> al Comité de Valoración en Aduana, establecido en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, a</p>

<p>con base en los métodos de valoración a que se refiere esta Sección, en los siguientes casos:</p> <p>I. Cuando detecte que el importador ha incurrido en alguna de las siguientes irregularidades:</p> <p>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.</p> <p>b) Se oponga al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras.</p> <p>c) Omita o altere los registros de las operaciones de comercio exterior.</p> <p>d) Omita presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate.</p> <p>e) Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones de comercio exterior.</p> <p>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.</p> <p>II. Cuando la información o documentación presentada sea falsa o contenga datos falsos o inexactos o cuando se determine que el valor</p>	<p>adoptar la siguiente decisión:</p> <p><i>El Comité de Valoración en Aduana,</i></p> <p><i>Reafirmando</i> que el valor de transacción es la base principal de valoración de conformidad con el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 (denominado en adelante el "Acuerdo");</p> <p><i>Reconociendo</i> que la administración de aduanas puede tener que enfrentarse a casos en que existan motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados por los comerciantes como prueba de un valor declarado;</p> <p><i>Insistiendo</i> en que al obrar así la administración de aduanas no debe causar perjuicio a los intereses comerciales legítimos de los comerciantes;</p> <p><i>Teniendo en cuenta</i> el artículo 17 del Acuerdo, el párrafo 6 del Anexo III del Acuerdo y las decisiones pertinentes del Comité Técnico de Valoración en Aduana;</p> <p><i>Decide</i> lo siguiente:</p> <p>1. Cuando le haya sido presentada una declaración y la administración de aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la administración de aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada</p>
---	---

<p>declarado no fue determinado de conformidad con lo dispuesto en esta Sección.</p> <p>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.</p>	<p>de conformidad con las disposiciones del artículo 8. Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la administración de aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1. Antes de adoptar una decisión definitiva, la administración de aduanas comunicará al importador, por escrito si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la administración de aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran.</p> <p>2. Al aplicar el Acuerdo es perfectamente legítimo que un Miembro asista a otro Miembro en condiciones mutuamente convenidas.</p>
MÉTODOS SECUNDARIOS DE VALORACIÓN	
<p>ARTICULO 71. Cuando la base gravable del impuesto general de importación no pueda determinarse conforme al valor de transacción de las mercancías importadas en los términos del artículo 64 de esta Ley, o no derive de una compraventa para la exportación con destino a territorio nacional, se determinará conforme a los siguientes métodos, los cuales se aplicarán en orden sucesivo y por exclusión:</p> <p>I. Valor de transacción de mercancías idénticas, determinado en los términos señalados en el artículo 72 de esta Ley.</p>	<p style="text-align: center;">ANEXO I</p> <p style="text-align: center;">NOTAS INTERPRETATIVAS</p> <p style="text-align: center;"><i>Nota general</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Aplicación sucesiva de los métodos de valoración</i></p> <p>1. En los artículos 1 a 7 se establece la manera en que el valor en aduana de las mercancías importadas se determinará de conformidad con las disposiciones del presente Acuerdo. Los métodos de valoración se</p>

<p>II. Valor de transacción de mercancías similares, determinado conforme a lo establecido en el artículo 73 de esta Ley.</p> <p>III. Valor de precio unitario de venta determinado conforme a lo establecido en el artículo 74 de esta Ley.</p> <p>IV. Valor reconstruido de las mercancías importadas, determinado conforme a lo establecido en el artículo 77 de esta Ley.</p> <p>V. Valor determinado conforme a lo establecido en el artículo 78 de esta Ley.</p> <p>Como excepción a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo el orden de aplicación de los métodos para la determinación del valor en aduana de las mercancías, previstos en las fracciones III y IV de este artículo, se podrá invertir a elección del importador.</p>	<p>enuncian según su orden de aplicación. El primer método de valoración en aduana se define en el artículo 1 y las mercancías importadas se tendrán que valorar según las disposiciones de dicho artículo siempre que concurren las condiciones en él prescritas.</p> <p>2. Cuando el valor en aduana no se pueda determinar según las disposiciones del artículo 1, se determinará recurriendo sucesivamente a cada uno de los artículos siguientes hasta hallar el primero que permita determinarlo. Salvo lo dispuesto en el artículo 4, solamente cuando el valor en aduana no se pueda determinar según las disposiciones de un artículo dado se podrá recurrir a las del artículo siguiente.</p> <p>3. Si el importador no pide que se invierta el orden de los artículos 5 y 6, se seguirá el orden normal. Si el importador solicita esa inversión, pero resulta imposible determinar el valor en aduana según las disposiciones del artículo 6, dicho valor se deberá determinar de conformidad con las disposiciones del artículo 5, si ello es posible.</p> <p>4. Cuando el valor en aduana no se pueda determinar según las disposiciones de los artículos 1 a 6, se aplicará a ese efecto el artículo 7.</p>
Método del valor de transacción de mercancías idénticas	
<p>ARTICULO 72. El valor a que se refiere la fracción I del artículo 71 de esta Ley, será el valor de transacción de mercancías idénticas a las que son objeto de valoración, siempre que dichas mercancías hayan sido vendidas para la exportación con destino a territorio</p>	<p style="text-align: center;">Artículo 2</p> <p>1. a) Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, el valor en aduana será el valor de transacción de</p>

<p>nacional e importadas en el mismo momento que estas últimas o en un momento aproximado, vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración.</p> <p>Cuando no exista una venta en tales condiciones, se utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferente o en cantidades diferentes, ajustado, para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial o a la cantidad, siempre que estos ajustes, se realicen sobre la base de datos comprobados que demuestren que son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento, como una disminución del valor.</p> <p>Si al aplicar lo dispuesto en este artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas, se utilizará el valor de transacción más bajo.</p> <p>Al aplicar el valor de transacción de mercancías idénticas a las que son objeto de valoración, deberá efectuarse un ajuste a dicho valor, para tener en cuenta las diferencias apreciables de los costos y gastos a que hace referencia el inciso d) de la fracción I del artículo 65 de esta Ley, entre las mercancías importadas y las mercancías idénticas consideradas, que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte.</p> <p>Se entiende por mercancías idénticas, aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad, marca y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las</p>	<p>mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.</p> <p>b) Al aplicar el presente artículo, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. Cuando no exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor.</p> <p>2. Cuando los costos y gastos enunciados en el párrafo 2 del artículo 8 estén incluidos en el valor de transacción, se efectuará un ajuste de dicho valor para tener en cuenta las diferencias apreciables de esos costos y gastos entre las mercancías importadas y las mercancías idénticas consideradas que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte.</p> <p>3. Si al aplicar el presente artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo.</p>
--	---

mercancías que en todo lo demás se ajusten a lo establecido en este párrafo.

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

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

Nota al artículo 2

1. Para la aplicación del artículo 2, siempre que sea posible, la Administración de Aduanas utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de valoración. Cuando no exista tal venta, se podrá utilizar una venta de mercancías idénticas que se realice en cualquiera de las tres condiciones siguientes:

a) una venta al mismo nivel comercial pero en cantidades diferentes;

b) una venta a un nivel comercial diferente pero sustancialmente en las mismas cantidades; o c) una venta a un nivel comercial diferente y en cantidades diferentes, o

c) una venta a un nivel comercial diferente y en cantidades diferentes.

2. Cuando exista una venta en la que concurra una cualquiera de las tres condiciones indicadas, se efectuarán los ajustes del caso en función de:

a) factores de cantidad únicamente;

b) factores de nivel comercial únicamente; o

c) factores de nivel comercial y factores de cantidad.

3. La expresión "y/o" confiere flexibilidad para utilizar las ventas e introducir los ajustes necesarios en cualquiera de las tres condiciones enunciadas.

	<p>4. A los efectos del artículo 2, se entenderá que el valor de transacción de mercancías importadas idénticas es un valor en aduana, ajustado con arreglo a las disposiciones de los párrafos 1 b) y 2, que ya haya sido aceptado con arreglo al artículo 1.</p> <p>5. Será condición para efectuar el ajuste por razón de la diferencia en los niveles comerciales o en las cantidades el que dicho ajuste, tanto si supone un incremento como una disminución del valor, se haga sólo sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que es razonable y exacto, por ejemplo, listas de precios vigentes en las que se indiquen los precios correspondientes a diferentes niveles o cantidades. Como ejemplo de lo que antecede, en el caso de que las mercancías importadas objeto de la valoración consistan en un envío de 10 unidades y las únicas mercancías importadas idénticas respecto de las cuales exista un valor de transacción correspondan a una venta de 500 unidades, y se haya comprobado que el vendedor otorga descuentos por cantidad, el ajuste necesario podrá realizarse consultando la lista de precios del vendedor y utilizando el precio aplicable a una venta de 10 unidades. La venta no tiene necesariamente que haberse realizado por una cantidad de 10 unidades, con tal de que se haya comprobado, por las ventas de otras cantidades, que la lista de precios es fidedigna. Si no existe tal medida objetiva de comparación, no será apropiado aplicar el artículo 2 para la determinación del valor en aduana.</p>
Método del valor de transacción de mercancías similares	
ARTICULO 73. El valor a que se refiere la fracción II del artículo 71 de esta Ley,	Artículo 3

<p>será el valor de transacción de mercancías similares a las que son objeto de valoración, siempre que dichas mercancías hayan sido vendidas para la exportación con destino al territorio nacional e importadas en el mismo momento que estas últimas o en un momento aproximado, vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración.</p> <p>Cuando no exista una venta en tales condiciones, se utilizará el valor de transacción de mercancías similares vendidas a un nivel comercial diferente o en cantidades diferentes, ajustado, para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial o a la cantidad, siempre que estos ajustes se realicen sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento, como una disminución del valor.</p> <p>Si al aplicar lo dispuesto en este artículo, se dispone de más de un valor de transacción de mercancías similares, se utilizará el valor de transacción más bajo.</p> <p>Al aplicar el valor de transacción de mercancías similares a las que son objeto de valoración, deberá efectuarse un ajuste a dicho valor, para tener en cuenta las diferencias apreciables de los costos y gastos a que hace referencia el inciso d), fracción I del artículo 65 de esta Ley, entre las mercancías importadas y las mercancías similares consideradas, que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte.</p> <p>Se entiende por mercancías similares, aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración,</p>	<p>1. a) Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 y 2, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.</p> <p>b) Al aplicar el presente artículo, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. Cuando no exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías similares vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor.</p> <p>2. Cuando los costos y gastos enunciados en el párrafo 2 del artículo 8 estén incluidos en el valor de transacción, se efectuará un ajuste de dicho valor para tener en cuenta las diferencias apreciables de esos costos y gastos entre las mercancías importadas y las mercancías similares consideradas que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte.</p> <p>3. Si al aplicar el presente artículo se</p>
--	--

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

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

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

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

Nota al artículo 3

1. Para la aplicación del artículo 3, siempre que sea posible, la Administración de Aduanas utilizará el valor de transacción de mercancías similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de valoración. Cuando no exista tal venta, se podrá utilizar una venta de mercancías similares que se realice en cualquiera de las tres condiciones siguientes:

a) una venta al mismo nivel comercial pero en cantidades diferentes;

b) una venta a un nivel comercial diferente pero sustancialmente en las mismas cantidades; o c) una venta a un nivel comercial diferente y en cantidades diferentes, o

c) una venta un nivel comercial diferente y en cantidades diferentes.

2. Cuando exista una venta en la que concurra una cualquiera de las tres condiciones indicadas, se efectuarán los ajustes del caso en función de:

a) factores de cantidad únicamente;

b) factores de nivel comercial únicamente; o

c) factores de nivel comercial y factores de cantidad.

3. La expresión "y/o" confiere

flexibilidad para utilizar las ventas e introducir los ajustes necesarios en cualquiera de las tres condiciones enunciadas.

4. A los efectos del artículo 3, se entenderá que el valor de transacción de mercancías importadas similares es un valor en aduana, ajustado con arreglo a las disposiciones de los párrafos 1 b) y 2, que ya haya sido aceptado con arreglo al artículo 1.

5. Será condición para efectuar el ajuste por razón de la diferencia en los niveles comerciales o en las cantidades el que dicho ajuste, tanto si supone un incremento como una disminución del valor, se haga sólo sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que es razonable y exacto, por ejemplo, listas de precios vigentes en las que se indiquen los precios correspondientes a diferentes niveles o cantidades. Como ejemplo de lo que antecede, en el caso de que las mercancías importadas objeto de la valoración consistan en un envío de 10 unidades y las únicas mercancías importadas similares respecto de las cuales exista un valor de transacción correspondan a una venta de 500 unidades, y se haya comprobado que el vendedor otorga descuentos por cantidad, el ajuste necesario podrá realizarse consultando la lista de precios del vendedor y utilizando el precio aplicable a una venta de 10 unidades. La venta no tiene necesariamente que haberse realizado por una cantidad de 10 unidades, con tal de que se haya comprobado, por las ventas de otras cantidades, que la lista de precios es fidedigna. Si no existe tal medida objetiva de comparación, no será apropiado aplicar el artículo 3 para la

	determinación del valor en aduana.
Derecho de opción	
<p>ARTICULO 71. Cuando la base gravable del impuesto general de importación no pueda determinarse conforme al valor de transacción de las mercancías importadas en los términos del artículo 64 de esta Ley, o no derive de una compraventa para la exportación con destino a territorio nacional, se determinará conforme a los siguientes métodos, los cuales se aplicarán en orden sucesivo y por exclusión:</p> <p>(...)</p> <p>Como excepción a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo el orden de aplicación de los métodos para la determinación del valor en aduana de las mercancías, previstos en las fracciones III y IV de este artículo, se podrá invertir a elección del importador.</p>	<p style="text-align: center;">Artículo 4</p> <p>Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 3, se determinará según el artículo 5, y cuando no pueda determinarse con arreglo a él, según el artículo 6, si bien a petición del importador podrá invertirse el orden de aplicación de los artículos 5 y 6.</p>
Método del precio unitario de venta	
<p>ARTICULO 74. Se entiende por valor de precio unitario de venta, el que se determine en los siguientes términos:</p> <p>I. Si las mercancías importadas sujetas a valoración, u otras mercancías importadas, idénticas o similares a ellas, se venden en territorio nacional en el mismo estado en que son importadas, el valor determinado según este artículo se basará en el precio unitario a que se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercancías importadas, o de otras mercancías importadas idénticas o similares a ellas, en el momento de la importación de las mercancías sujetas a valoración, o en un momento aproximado, a personas que no estén vinculadas con los vendedores de las mercancías, con las deducciones señaladas en el artículo 75 de esta Ley.</p>	<p style="text-align: center;">Artículo 5</p> <p>1. a) Si las mercancías importadas, u otras idénticas o similares importadas, se venden en el país de importación en el mismo estado en que son importadas, el valor en aduana determinado según el presente artículo se basará en el precio unitario a que se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado, a personas que no estén vinculadas con aquellas a las que compren dichas mercancías, con las siguientes deducciones:</p> <p>i) las comisiones pagadas o</p>

<p>II. Si no se venden las mercancías importadas, ni otras mercancías importadas idénticas o similares a ellas, en el país, en el mismo estado en que son importadas, a elección del importador, el valor se podrá determinar sobre la base del precio unitario a que se venda la mayor cantidad total de las mercancías importadas, después de su transformación, a personas del territorio nacional, que no tengan vinculación con los vendedores de las mercancías, teniendo en cuenta el valor añadido en la transformación y las deducciones previstas en el artículo 75 de esta Ley, siempre que tal venta se efectúe antes de transcurridos noventa días desde la fecha de importación.</p> <p>Para los efectos de este artículo, se entiende por precio unitario de venta, el precio a que se venda el mayor número de unidades en las ventas a personas que no estén vinculadas con los vendedores de las mercancías, al primer nivel comercial, después de la importación, a que se efectúen dichas ventas.</p> <p>No deberá tomarse en consideración ninguna venta en territorio nacional, en la que el comprador hubiera suministrado directa o indirectamente, a título gratuito o a precio reducido, cualquier elemento de los mencionados en la fracción II del artículo 65 de esta Ley, que se hubiera utilizado en la producción de las mercancías importadas o estuviera relacionado con su venta para la exportación.</p> <p>ARTICULO 75. Para los efectos del artículo 74 de esta Ley, se restarán los siguientes conceptos:</p> <p>I. Las comisiones pagadas o convenidas usualmente, o los suplementos por</p>	<p>convenidas usualmente, o los suplementos por beneficios y gastos generales cargados habitualmente, en relación con las ventas en dicho país de mercancías importadas de la misma especie o clase;</p> <p>ii) los gastos habituales de transporte y de seguros, así como los gastos conexos en que se incurra en el país importador;</p> <p>iii) cuando proceda, los costos y gastos a que se refiere el párrafo 2 del artículo 8; y</p> <p>iv) los derechos de aduana y otros gravámenes nacionales pagaderos en el país importador por la importación o venta de las mercancías.</p> <p>b) Si en el momento de la importación de las mercancías a valorar o en un momento aproximado, no se venden las mercancías importadas, ni mercancías idénticas o similares importadas, el valor se determinará, con sujeción por lo demás a lo dispuesto en el apartado a) del párrafo 1 de este artículo, sobre la base del precio unitario a que se vendan en el país de importación las mercancías importadas, o mercancías idénticas o similares importadas, en el mismo estado en que son importadas, en la fecha más próxima después de la importación de las mercancías objeto de valoración pero antes de pasados 90 días desde dicha importación.</p> <p>2. Si ni las mercancías importadas, ni otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, se venden en el país de importación en el mismo estado en que son importadas, y si el importador lo pide, el valor en aduana se determinará sobre la base del</p>
---	--

beneficios y gastos generales directos o indirectos cobrados habitualmente, en relación con las ventas en territorio nacional, de mercancías importadas de la misma especie o clase.

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

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

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

Nota al artículo 5

1. Se entenderá por "el precio unitario a que se venda ... la mayor cantidad total de las mercancías" el precio a que se venda el mayor número de unidades, en ventas a personas que no estén vinculadas con aquellas a las que compren dichas mercancías, al primer nivel comercial después de la importación al que se efectúen dichas ventas.

2. Por ejemplo, se venden mercancías con arreglo a una lista de precios que establece precios unitarios favorables para las compras en cantidades relativamente grandes.

<i>Cantidad vendida</i>	Precio unitario	Número de ventas	Cantidad total vendida a cada uno de los precios
De 1 a 10 unidades	100	10 ventas de 5 unidades 5 ventas de 3 unidades	65
De 11 a 25 unidades	95	5 ventas de 11 unidades	55
Más de 25	90	1 venta de 30	80

unidades		unidades 1 venta de 50 unidades	
----------	--	--	--

El mayor número de unidades vendidas a cierto precio es 80; por consiguiente, el precio unitario al que se vende la mayor cantidad total es 90.

3. Otro ejemplo, con la realización de dos ventas. En la primera se venden 500 unidades al precio de 95 unidades monetarias cada una. En la segunda se venden 400 unidades al precio de 90 unidades monetarias cada una. En ese caso, el mayor número de unidades vendidas a cierto precio es 500; por consiguiente, el precio unitario al que se vende la mayor cantidad total es 95.

4. Un tercer ejemplo es el del caso siguiente, en que se venden diversas cantidades a diversos precios.

a) Ventas

<i>Cantidad vendida</i>	<i>Precio unitario</i>
40 unidades	100
30 unidades	90
15 unidades	100
50 unidades	95
25 unidades	105
35 unidades	90
5 unidades	100

b) Totales

<i>Cantidad total vendida</i>	<i>Precio unitario</i>
65	90
50	95
60	100
25	105

En el presente ejemplo, el mayor número de unidades vendidas a cierto

precio es 65; por consiguiente, el precio unitario al que se vende la mayor cantidad total es 90.

5. No deberá tenerse en cuenta, para determinar el precio unitario a los efectos del artículo 5, ninguna venta que se efectúe en las condiciones previstas en el párrafo 1 *supra* en el país de importación a una persona que suministre directa o indirectamente, a título gratuito o a un precio reducido, alguno de los elementos especificados en el párrafo 1 b) del artículo 8 para que se utilicen en relación con la producción de las mercancías importadas o con la venta de éstas para exportación.

6. Conviene señalar que los "beneficios y gastos generales" que figuran en el párrafo 1 del artículo 5 se han de considerar como un todo. A los efectos de esta deducción, la cifra deberá determinarse sobre la base de las informaciones comunicadas por el importador o en nombre de éste, a menos que las cifras del importador no concuerden con las relativas a las ventas en el país de importación de mercancías importadas de la misma especie o clase, en cuyo caso la cantidad correspondiente a los beneficios y gastos generales podrá basarse en informaciones pertinentes, distintas de las comunicadas por el importador o en nombre de éste.

7. Los "gastos generales" comprenden los gastos directos e indirectos de comercialización de las mercancías.

8. Los impuestos pagaderos en el país con motivo de la venta de las mercancías por los que no se haga una deducción según lo dispuesto en el inciso iv) del párrafo 1 a) del artículo

	<p>5 se deducirán de conformidad con lo estipulado en el inciso i) de dicho párrafo.</p> <p>9. Para determinar las comisiones o los beneficios y gastos generales habituales a los efectos del párrafo 1 del artículo 5, la cuestión de si ciertas mercancías son "de la misma especie o clase" que otras mercancías se resolverá caso por caso teniendo en cuenta las circunstancias. Se examinarán las ventas que se hagan en el país de importación del grupo o gama más restringidos de mercancías importadas de la misma especie o clase que incluya las mercancías objeto de valoración y a cuyo respecto puedan suministrarse las informaciones necesarias. A los efectos del artículo 5, las "mercancías de la misma especie o clase" podrán ser mercancías importadas del mismo país que las mercancías objeto de valoración o mercancías importadas de otros países.</p> <p>10. A los efectos del párrafo 1 b) del artículo 5, la "fecha más próxima" será aquella en que se hayan vendido las mercancías importadas, o mercancías idénticas o similares importadas, en cantidad suficiente para determinar el precio unitario.</p> <p>11. Cuando se utilice el método expuesto en el párrafo 2 del artículo 5, la deducción del valor añadido por la transformación ulterior se basará en datos objetivos y cuantificables referentes al costo de esa operación. El cálculo se basará en las fórmulas, recetas, métodos de cálculo y prácticas aceptadas de la rama de producción de que se trate.</p> <p>12. Se reconoce que el método de</p>
--	---

	<p>valoración definido en el párrafo 2 del artículo 5 no será normalmente aplicable cuando, como resultado de la transformación ulterior, las mercancías importadas pierdan su identidad. Sin embargo, podrá haber casos en que, aunque se pierda la identidad de las mercancías importadas, el valor añadido por la transformación se pueda determinar con precisión y sin excesiva dificultad. Por otra parte, puede haber también casos en que las mercancías importadas mantengan su identidad, pero constituyan en las mercancías vendidas en el país de importación un elemento de tan reducida importancia que no esté justificado el empleo de este método de valoración. Teniendo presentes las anteriores consideraciones, esas situaciones se habrán de examinar caso por caso.</p>
Método del valor reconstruido	
<p>ARTICULO 77. Se entiende por valor reconstruido, el valor que resulte de la suma de los siguientes elementos:</p> <p>I. El costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas, determinado con base en la contabilidad comercial del productor, siempre que dicha contabilidad se mantenga conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicables en el país de producción.</p> <p>El costo o valor a que se hace referencia en esta fracción, comprenderá lo siguiente:</p> <p>a) El costo y gastos a que se refieren los incisos b) y c) de la fracción I del artículo 65 de esta Ley.</p> <p>b) El valor debidamente repartido, de los</p>	<p style="text-align: center;">Artículo 6</p> <p>1. El valor en aduana de las mercancías importadas determinado según el presente artículo se basará en un valor reconstruido. El valor reconstruido será igual a la suma de los siguientes elementos:</p> <p>a) el costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas;</p> <p>b) una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la que suele añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de la valoración efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación;</p>

<p>bienes y servicios a que se refieren los incisos a) a c) de la fracción II, del artículo 65 de esta Ley, siempre que el importador de manera directa o indirecta los haya suministrado para su utilización en la producción de las mercancías importadas.</p> <p>c) El valor debidamente repartido, de los trabajos a los que se refiere el inciso d), fracción II del artículo 65 de esta Ley, en la medida que corran a cargo del productor.</p> <p>II. Una cantidad global por concepto de beneficios y gastos generales, igual a la que normalmente se adiciona tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías sujetas a valoración, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación a territorio nacional.</p> <p>Los gastos generales a que se refiere esta fracción deberán comprender los costos directos e indirectos de producción y venta de las mercancías para la exportación, que sean distintos de los señalados en la fracción anterior.</p> <p>III. Los gastos a que se hace referencia en el inciso d), fracción I del artículo 65 de esta Ley.</p> <p>Para los efectos de este artículo, se entiende por mercancías de la misma especie o clase, las mercancías pertenecientes a un grupo o gama de mercancías producidas por una rama de producción determinada o por un sector de la mismas.</p>	<p>c) el costo o valor de todos los demás gastos que deban tenerse en cuenta para aplicar la opción de valoración elegida por el Miembro en virtud del párrafo 2 del artículo 8.</p> <p>2. Ningún Miembro podrá solicitar o exigir a una persona no residente en su propio territorio que exhiba, para su examen, un documento de contabilidad o de otro tipo, o que permita el acceso a ellos, con el fin de determinar un valor reconstruido. Sin embargo, la información proporcionada por el productor de las mercancías al objeto de determinar el valor en aduana con arreglo a las disposiciones de este artículo podrá ser verificada en otro país por las autoridades del país de importación, con la conformidad del productor y siempre que se notifique con suficiente antelación al gobierno del país de que se trate y que éste no tenga nada que objetar contra la investigación.</p> <p style="text-align: center;"><i>Nota al artículo 6</i></p> <p>1. Por regla general, el valor en aduana se determina según el presente Acuerdo sobre la base de la información de que se pueda disponer fácilmente en el país de importación. Sin embargo, para determinar un valor reconstruido podrá ser necesario examinar los costos de producción de las mercancías objeto de valoración y otras informaciones que deban obtenerse fuera del país de importación. En muchos casos, además, el productor de las mercancías estará fuera de la jurisdicción de las autoridades del país de importación. La utilización del método del valor reconstruido se limitará, en general, a aquellos casos</p>
---	---

	<p>en que el comprador y el vendedor estén vinculados entre sí, y en que el productor esté dispuesto a proporcionar a las autoridades del país de importación los datos necesarios sobre los costos y a dar facilidades para cualquier comprobación ulterior que pueda ser necesaria.</p> <p>2. El "costo o valor" a que se refiere el párrafo 1 a) del artículo 6 se determinará sobre la base de la información relativa a la producción de las mercancías objeto de valoración, proporcionada por el productor o en nombre suyo. El costo o valor deberá basarse en la contabilidad comercial del productor, siempre que dicha contabilidad se lleve de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados que se apliquen en el país en que se produce la mercancía.</p> <p>3. El "costo o valor" comprenderá el costo de los elementos especificados en los incisos ii) y iii) del párrafo 1 a) del artículo 8. Comprenderá también el valor, debidamente repartido según las disposiciones de la correspondiente nota al artículo 8, de cualquiera de los elementos especificados en el párrafo 1 b) de dicho artículo que haya sido suministrado directa o indirectamente por el comprador para que se utilice en relación con la producción de las mercancías importadas. El valor de los elementos especificados en el inciso iv) del párrafo 1 b) del artículo 8 que hayan sido realizados en el país de importación sólo quedará comprendido en la medida en que corran a cargo del productor. Queda entendido que en la determinación del valor reconstruido no se podrá contar dos veces el costo o valor de ninguno de los elementos mencionados en ese párrafo.</p>
--	---

4. La "cantidad por concepto de beneficios y gastos generales" a que se refiere el párrafo 1 b) del artículo 6 se determinará sobre la base de la información proporcionada por el productor o en nombre suyo, a menos que las cifras del productor no concuerden con las que sean usuales en las ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de valoración, efectuadas por los productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación.

5. Conviene observar en este contexto que la "cantidad por concepto de beneficios y gastos generales" debe considerarse como un todo. De ahí se deduce que si, en un determinado caso, el importe del beneficio del productor es bajo y sus gastos generales son altos, sus beneficios y gastos generales considerados en conjunto pueden no obstante concordar con los que son usuales en las ventas de mercancías de la misma especie o clase. Esa situación puede darse, por ejemplo, en el caso de un producto que se ponga por primera vez a la venta en el país de importación y en que el productor esté dispuesto a no obtener beneficios o a que éstos sean bajos para compensar los fuertes gastos generales inherentes al lanzamiento del producto al mercado. Cuando el productor pueda demostrar unos beneficios bajos en las ventas de las mercancías importadas en razón de circunstancias comerciales especiales, deberá tenerse en cuenta el importe de sus beneficios reales, a condición de que el productor tenga razones comerciales válidas que los justifiquen y de que su política de precios refleje las políticas habituales

	<p>de precios seguidas en la rama de producción de que se trate. Esa situación puede darse, por ejemplo, en los casos en que los productores se hayan visto forzados a fijar temporalmente precios bajos a causa de una disminución imprevisible de la demanda o cuando vendan mercancías para complementar una gama de mercancías producidas en el país de importación y estén dispuestos a aceptar bajos márgenes de beneficio para mantener la competitividad. Cuando la cantidad indicada por el productor por concepto de beneficios y gastos generales no concuerde con las que sean usuales en las ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de valoración efectuadas por los productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación, la cantidad por concepto de beneficios y gastos generales podrá basarse en otras informaciones pertinentes que no sean las proporcionadas por el productor de las mercancías o en nombre suyo.</p> <p>6. Si para determinar un valor reconstruido se utiliza una información distinta de la proporcionada por el productor o en nombre suyo, las autoridades del país de importación informarán al importador, si éste así lo solicita, de la fuente de dicha información, los datos utilizados y los cálculos efectuados sobre la base de dichos datos, a reserva de lo dispuesto en el artículo 10.</p> <p>7. Los "gastos generales" a que se refiere el párrafo 1 b) del artículo 6 comprenden los costos directos e indirectos de producción y venta de las mercancías para la exportación que no queden incluidos en el apartado a) del</p>
--	--

	<p>mismo párrafo y artículo.</p> <p>8. La determinación de que ciertas mercancías son "de la misma especie o clase" que otras se hará caso por caso, de acuerdo con las circunstancias particulares que concurren. Para determinar los beneficios y gastos generales usuales con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6 se examinarán las ventas que se hagan para exportación al país de importación del grupo o gama más restringidos de mercancías que incluya las mercancías objeto de valoración, y a cuyo respecto pueda proporcionarse la información necesaria. A los efectos del artículo 6, las "mercancías de la misma especie o clase" deben ser del mismo país que las mercancías objeto de valoración.</p>
Método del último recurso	
<p>ARTICULO 78. Cuando el valor de las mercancías importadas no pueda determinarse con arreglo a los métodos a que se refieren los Artículos 64 y 71, fracciones I, II, III y IV, de esta Ley, dicho valor se determinará aplicando los métodos señalados en dichos artículos, en orden sucesivo y por exclusión, con mayor flexibilidad, o conforme a criterios razonables y compatibles con los principios y disposiciones legales, sobre la base de los datos disponibles en territorio nacional o la documentación comprobatoria de las operaciones realizadas en territorio extranjero.</p> <p>(...)</p>	<p style="text-align: center;">Artículo 7</p> <p>1. Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 a 6 inclusive, dicho valor se determinará según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación.</p> <p>2. El valor en aduana determinado según el presente artículo no se basará en:</p> <p>a) el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país;</p> <p>b) un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en</p>

	<p>aduana, del más alto de dos valores posibles;</p> <p>c) el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador;</p> <p>d) un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6;</p> <p>e) el precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación;</p> <p>f) valores en aduana mínimos;</p> <p>g) valores arbitrarios o ficticios.</p> <p>3. Si así lo solicita, el importador será informado por escrito del valor en aduana determinado de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y del método utilizado a este efecto.</p> <p style="text-align: center;"><i>Nota al artículo 7</i></p> <p>1. En la mayor medida posible, los valores en aduana que se determinen de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 deberán basarse en los valores en aduana determinados anteriormente.</p> <p>2. Los métodos de valoración que deben utilizarse para el artículo 7 son los previstos en los artículos 1 a 6 inclusive, pero se considerará que una flexibilidad razonable en la aplicación de tales métodos es conforme a los objetivos y disposiciones del artículo 7.</p> <p>3. Por flexibilidad razonable se entiende, por ejemplo:</p> <p>a) <i>Mercancías idénticas</i>: el requisito de</p>
--	---

	<p>que las mercancías idénticas hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado, podría interpretarse de manera flexible; la base para la valoración en aduana podría estar constituida por mercancías importadas idénticas, producidas en un país distinto del que haya exportado las mercancías objeto de valoración; podrían utilizarse los valores en aduana ya determinados para mercancías idénticas importadas conforme a lo dispuesto en los artículos 5 y 6.</p> <p>b) <i>Mercancías similares</i>: el requisito de que las mercancías similares hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado, podría interpretarse de manera flexible; la base para la valoración en aduana podría estar constituida por mercancías importadas similares, producidas en un país distinto del que haya exportado las mercancías objeto de valoración; podrían utilizarse los valores en aduana ya determinados para mercancías similares importadas conforme a lo dispuesto en los artículos 5 y 6.</p> <p>c) <i>Método deductivo</i>: el requisito previsto en el artículo 5, párrafo 1 a), de que las mercancías deban haberse vendido "en el mismo estado en que son importadas" podría interpretarse de manera flexible; el requisito de los "90 días" podría exigirse con flexibilidad.</p>
Procedimientos específicos de valoración	
ARTICULO 78. (...)	No se encuentran regulados como tales dentro del Código de Valoración,

<p>Cuando la documentación comprobatoria del valor sea falsa o esté alterada o tratándose de mercancías usadas, la autoridad aduanera podrá rechazar el valor declarado y determinar el valor comercial de la mercancía con base en la cotización y avalúo que practique la autoridad aduanera.</p> <p>Como excepción a lo dispuesto en los párrafos anteriores, tratándose de vehículos usados, para los efectos de lo dispuesto en el Artículo 64 de esta Ley, la base gravable será la cantidad que resulte de aplicar al valor de un vehículo nuevo, de características equivalentes, del año modelo que corresponda al ejercicio fiscal en el que se efectúe la importación, una disminución del 30% por el primer año inmediato anterior, sumando una disminución del 10% por cada año subsecuente, sin que en ningún caso exceda del 80%.</p>	<p>pero han sido objeto de amplias discusiones por parte del Comité de Valoración en Aduana.</p>
--	--

ANEXO II

Ejemplos de valoración aduanera de las mercancías para efectos del impuesto general de importación en México

Mucho se comenta en los libros y demás trabajos monográficos relativos a la valoración aduanera de las mercancías sobre las reglas para valorar correctamente, sin embargo nosotros consideramos que una explicación que se queda en la teoría resulta insuficiente, pues tal y como lo señala el maestro Ernesto Gutiérrez y González en su libro de obligaciones, la simple descripción no entraña la comprensión de lo enunciado.

A continuación se presentan una serie de ejemplos sobre los distintos métodos de valoración de las mercancías, para demostrar la forma en la que los elementos teóricos estudiados en los capítulos tres y cuatro sobre valoración aduanera de las mercancías se decantan en la práctica y proporcionar al lector un cuadro completo del sistema de valoración aduanera y su praxis en México.

Ejemplo 1

Valoración de las mercancías conforme al método del valor de transacción

En el primer ejemplo se realiza una cotización hipotética de una operación de importación de jarrones decorativos de Alemania a México, misma que se encuentra inspirada en uno de los ejercicios propuestos por el comisionista Felipe Acosta Roca¹¹⁸, así como en los formatos utilizados por el Banco Nacional de Comercio Exterior para dichas cotizaciones¹¹⁹, teniendo por objeto demostrar como la progresión de las Reglas Incoterms® implica una mayor responsabilidad para el vendedor y un mayor precio para el comprador, sirviendo así de “cláusulas de precio” para determinar el valor en aduana de las mercancías.

¹¹⁸ Cfr. Acosta Roca, Felipe, *Trámites y documentos en materia aduanera*, 5a. ed., México, ISEF, 2009, pp. 236-238.

¹¹⁹ Cfr. BANCO NACIONAL DE COMERCIO EXTERIOR, *Op., Cit.*, pp. 175-176.

El presente ejercicio consiste en cotizar la compraventa internacional de 285 jarrones decorativos de metal con un precio unitario en el país de exportación de \$15.129 dólares, utilizando todas las Reglas Incoterms® aplicables a una importación por vía marítima, desde un hipotético EXW Frankfurt, Deutschland (Fráncfort, Alemania), hasta un DDP México, Distrito Federal, a fin de comprender como se integra el valor de transacción de las mercancías para efectos aduaneros, con sus incrementables y deducibles.

COTIZACIÓN PARA IMPORTACIÓN POR VÍA MARÍTIMA

Jarrones decorativos de metal					T.C. 13.5170	
12 Pallets medidas:					12/septiembre/2014	
1.20X1.00X6.00						
285 Piezas						
CONCEPTO	VALOR EN PESOS		VALOR EN DOLARES		TIEMPO DÍAS	
	UNITARIO	TOTAL	UNITARIO	TOTAL		
PRECIO DE EXPORTACIÓN EN PLANTA:	\$204.50	\$58,282.50	\$15.129	\$4,311.792		
<ul style="list-style-type: none"> • PRECIO DE VENTA EN PLANTA • EMBALAJE DE EXPORTACIÓN • MARCAS, NÚMEROS Y ETIQUETAS • MANIPULACIÓN EN PLANTA 		2,691.00		199.082		
EXW: EX WORKS (EN FABRICA)		\$60,973.50		\$4,510.874	0	
TRAMITACIÓN DE DOCUMENTOS:						
<ul style="list-style-type: none"> • PERMISOS • AUTORIZACIONES • OPINIONES • CERTIFICADOS • VISAS 						
RECOLECCIÓN:						
<ul style="list-style-type: none"> • MANIOBRAS DE CARGA A LA UNIDAD DE TRANSPORTE • RENTA DE EQUIPO P/MANEJO DE PIEZAS PESADAS (SI SE REQUIERE) • ACARREOS • MANIOBRAS DE DESCARGA DEL TRANSPORTE A LA BODEGA DE LA LINEA NAVIERA 						
TRANSPORTE LOCAL PAIS DE ORIGEN:		\$1,500.00		\$110.971		
<ul style="list-style-type: none"> • FLETE • TRASLADO 						

<ul style="list-style-type: none"> • MANIOBRA DE UNIDAD TRANSPORTE A RECINTO FISCAL 					
IMPUESTOS: <ul style="list-style-type: none"> • DE EXPORTACIÓN (EN CASO DE ESTAR GRAVADO) • DERECHOS 		\$363.00		\$26.855.00	
DESPACHO ADUANAL: <ul style="list-style-type: none"> • DOCUMENTACIÓN • GASTOS COMPLEMENTARIOS • HONORARIOS • FINANCIAMIENTO 		\$12,000.00		\$887.770	
SEGURO DE LA MERCANCIA: <ul style="list-style-type: none"> • HASTA COSTADO DE BUQUE 					
FAS: FREE ALONSIDE SHIP (LIBRE JUNTO AL BARCO) (PUERTO DE EMBARQUE)		\$74,836.50		\$5,536.472	7
MANIOBRAS: <ul style="list-style-type: none"> • DE COSTADO A BORDO DEL BUQUE 		\$11,000.00		\$813.790	
SEGURO DE LA MECANCIA: <ul style="list-style-type: none"> • HASTA A BORDO DEL BUQUE 					
FOB: FREE ON BOARD (LIBRE ABORDO) (PUERTO DE EMBARQUE)		\$85,836.50		\$6,350.262	9
TRANSPORTE DE PUERTO DE SALIDA A PUERTO DE DESTINO PRINCIPAL: <ul style="list-style-type: none"> • FLETE INTERNACIONAL • RECARGOS 		\$85,333.33		\$6,313.037	
CFR: COST AND FREIGHT (COSTO Y FLETE) (NOMBRE DEL PUERTO DE DESTINO)		\$171,169.83		\$12,663.30	26
SEGURO DE TRANSPORTE: <ul style="list-style-type: none"> • HASTA LUGAR DE DESTINO CONVENIDO 		\$6,414.82		\$474.574	
CIF: COST, INSURANCE AND FREIGHT (COSTO SEGURO Y FLETE) (PUERTO DE DESTINO ASIGNADO)		\$177,584.65		\$13,137.87	26
MANIOBRAS: <ul style="list-style-type: none"> • DE A BORDO A COSTADO DEL BUQUE O MUELLE 		\$11,000.00		\$813.790	
DAT: DELIVERED AT TERMINAL (ENTREGADO EN TERMINAL)		\$188,584.65		\$13,951.66	27
RECOLECCIÓN: <ul style="list-style-type: none"> • MANIOBRAS DE CARGA HASTA EL LUGAR CONVENIDO FUERA DEL MUELLE • MANIOBRAS DEL RECINTO FISCAL A LA UNIDAD TRANSPORTADORA 					
TRANSPORTE (PAIS DE DESTINO):		\$1,800.00		\$133.1656	

<ul style="list-style-type: none"> FLETE DE LA ADUANA DE IMPORTACIÓN AL LUGAR DE DESTINO 					
SEGURO DE TRANSPORTE: <ul style="list-style-type: none"> HASTA LUGAR DE DESTINO CONVENIDO 					
DAP: DELIVERED AT PLACE (ENTREGADO EN LUGAR)		\$190,384.65		\$14,084.83	34
TRAMITACIÓN DE DOCUMENTOS (PAÍS DE DESTINO): <ul style="list-style-type: none"> PERMISOS AUTORIZACIONES CERTIFICADOS OTROS 					
DESPCHO ADUANAL: <ul style="list-style-type: none"> DOCUMENTACIÓN GASTOS 		\$5,000.00		\$369.9045	
IMPUESTOS: <ul style="list-style-type: none"> IMPUESTOS DE IMPORTACIÓN OTROS DERECHOS 		\$27,773.57		\$2,054.714	
OTROS GASTOS: <ul style="list-style-type: none"> CAUSADOS EN PAÍS DE DESTINO 					
DDP: DELIVERED DUTY PAID (ENTREGADO CON IMPUESTOS PAGADOS).		\$223,158.22		\$16,509.44	34

El cuadro anterior permite determinar el valor en aduana de las mercancías conforme al método del valor de transacción, mismo que corresponde al valor CIF de la cotización en el puerto mexicano de destino, de conformidad con los artículos 56, fracción I, inciso a), 64, segundo párrafo y 65, fracción I, inciso d), de la Ley Aduanera, el cual es de \$13,137.87 dólares de los Estados Unidos de América, que convertido a pesos mexicanos a un tipo de cambio hipotético de \$13.5170 para el 12 de septiembre de 2014 da como resultado un valor en aduana de las mercancías de \$177,584.65 pesos.

De lo anterior se desprende que, si el valor consignado en la factura o documento que ampara la operación comercial es distinto del correspondiente a la cotización de las mercancías bajo la Regla Incoterms® CIF, el importador deberá realizar los ajustes pertinentes de conformidad con los artículos 65 y 66 de la Ley Aduanera.

Por lo tanto, si en la factura se consignara un valor de las mercancías inferior a CIF, tal como sería el caso de EXW, el importador debería incrementar para efectos aduaneros, además del precio pagado o por pagar, los cargos por concepto de transporte local, impuestos y demás gravámenes causados con motivo de la operación de comercio exterior y los gastos por concepto del despacho aduanero, todo esto en el país de origen de las mercancías, así como el transporte internacional y el seguro respectivo en caso de haberlo contratado.

A su vez, si el valor factura de las mercancías consignara un valor de las mercancías superior a CIF, el importador estaría facultado para realizar los ajustes negativos pertinentes, reduciendo los conceptos pagados con posterioridad del arribo de las mercancías a territorio nacional, siempre que se encuentren debidamente consignados en la factura, tal como sería en nuestro ejemplo las maniobras para descargar la mercancía en el puerto mexicano, el flete nacional desde el puerto hasta el Distrito Federal, así como los gastos por conceptos de despacho aduanero de las mercancías y los impuestos causados con motivo de la operación de comercio exterior, derechos y aprovechamientos en caso de existirlos por concepto de cuotas compensatorias.

Ejemplo 2

Valoración de mercancías conforme al método del valor de transacción de mercancías idénticas

Éste constituye el primer método secundario de valoración de mercancías para efectos aduaneros a utilizar en caso que las mercancías no puedan valorarse conforme al método del valor de transacción por no cumplirse los requisitos para ello consignados en los artículos 65, último párrafo, 67 y 78-A, interpretado a *contrario sensu*, de la Ley Aduanera.

Suponiendo que la “Comercializadora de Vinos y Quesos El Buen Provecho, Sociedad Anónima de Capital Variable” importa 1,000 kilogramos de

queso Roquefort originario de Francia, el día 6 de septiembre de 2014, a un valor CIF de €15.75 euros por kilo, pero que del contrato de compraventa se tiene que la misma estuvo condicionada a que la comercializadora a su vez vendiera al exportador francés 2,000 kilos de queso Oaxaca a un precio de \$60.35 pesos por kilo.

De lo anterior se tiene que se actualiza la causal del artículo 67, fracción II, de la Ley Aduanera, al existir una condición cuyo valor no puede determinarse con relación a las mercancías a valorar, al no poderse deducir cual habría sido el precio al que el exportador francés habría vendido la mercancía al importador mexicano en caso de no haber pactado la condición antes precisada.

Por lo anterior, la autoridad aduanera debe calcular el valor de las mercancías conforme al método del valor de transacción de mercancías idénticas, analizando los datos que obran en la base de datos que mantiene la Administración Central de Investigación Aduanera, así como la información que provea el importador.

La sociedad importadora manifiesta que la comercializadora “La Italiana, Sociedad Anónima de Capital Variable”, importa queso Roquefort del mismo proveedor y país a un valor CIF por kilogramo de €18.25 euros y que su proveedor le informó que ese es el precio que maneja para ventas de 1,000 a 3,000 kilogramos destinadas a México cuando no existe condición especial de venta.

La Administración Central de Investigación Aduanera informa que, de los registros que obran en su base de datos se tiene que, el día 25 de agosto de 2014, la comercializadora “La Italiana, Sociedad Anónima de Capital Variable”, importó bajo la fracción arancelaria 0406.40.01, 1,500 kilos de queso Roquefort originarios de Francia, con un valor CIF por unidad de €18.25 euros y que dicho valor constituye el más bajo registrado para esa fracción arancelaria en los últimos noventa días.

Por lo anterior, la autoridad aduanera puede constatar que el valor CIF de la mercancía importada por la comercializadora de nuestro ejemplo en condiciones de libre competencia sería de €18.25 euros por kilogramo, en virtud de que la mercancía comparada es idéntica a la que es objeto de valoración y fue vendida al mismo nivel comercial en cantidades semejantes por el mismo proveedor en un periodo no mayor de 90 días.

Una vez encontrado el valor de transacción por kilogramo de queso Roquefort, se requiere el valor total de las mercancías importadas, por lo que se debe multiplicar los €18.25 euros por kilogramo por los 1,000 kilogramos importados, lo que en la especie da un valor en aduana de €18,250 euros.

Por último, se debe convertir el Valor CIF de las mercancías expresado en euros a dólares y posteriormente a pesos, de acuerdo con el tipo de cambio vigente el día de la importación, resultando de un tipo de cambio hipotético entre el dólar y el euro de \$1.3633, un total de \$24,880.225 dólares, que convertidos a un tipo de cambio igualmente teorizado entre el peso mexicano y el dólar de \$12.8584, da como resultado un valor en aduana de las mercancías de \$319,919.89 pesos.

Es de señalar que la legislación fiscal ordena que el valor expresado en moneda extranjera distinta al dólar de los Estados Unidos de América deberá convertirse a dólares y posteriormente a pesos mexicanos, por lo que debe tomarse en cuenta primeramente el valor CIF de las mercancías en aduana expresado en euros para su posterior conversión a dólares y a pesos.

Ejemplo 3

Valoración de mercancías conforme al método del valor de transacción de mercancías similares

La sociedad importadora “Distribuidora de Productos Deportivos, Sociedad Anónima de Capital Variable” importa de China el día 8 de septiembre de 2014 bajo la fracción arancelaria 6404.11.01, 1,500 pares de tenis para hombre de la marca “Niko”, con suela de plástico y acabado textil, a un valor CIF de \$38 dólares.

De la revisión del acta constitutiva de la importadora mexicana se desprende que “Niko Incorporated”, posee una participación accionaria del 25% en la sociedad importadora, sin que la misma acreditara que su vinculación con la exportadora no afectó el precio de venta de las mercancías.

En consecuencia, la autoridad aduanera procede a analizar si resulta posible determinar el valor de las mercancías conforme al método del valor de transacción de mercancías idénticas, lo cual resulta imposible al encontrarse que la sociedad importadora es la única que importa y comercializa en territorio nacional tenis para correr de la marca “Niko”.

La Administración Central de Investigación Aduanera informa que, de su base de datos se desprende que en los últimos 90 días se realizaron 8 operaciones de importación bajo la fracción arancelaria 6404.11.01, de las cuales se tiene que cinco pedimentos ampararon la importación de mercancías de la marca “Patito”, mientras que los tres pedimentos restantes ampararon la importación de tenis de la marca “Addidos”.

La autoridad aduanera señala que los pedimentos al amparo de los cuales se importó mercancía de la marca “Patito” contienen información que no resulta idónea para la valoración de las mercancías, en razón que esa marca es considerada de inferior calidad en el mercado, mientras que la marca “Addidos” se considera la principal competidora de los tenis “Niko” en el mercado mexicano.

De los tres pedimentos que amparan la importación de mercancías de la marca “Addiddos”, dos registraron a China como país de origen, mientras que el tercero marcó como país de origen a Tailandia, por lo que la autoridad determinó que éste último no resultaba idóneo para la valoración.

Finalmente, de los pedimentos restantes se tiene que el 7 de agosto de 2014 se realizó la importación de 1,200 pares de tenis para hombre de la marca “Addiddos”, con un valor en aduana de \$46 dólares, mientras que el 12 de agosto se realizó la importación de 1,800 pares de tenis para hombre de la marca “Addiddos”, con un valor en aduana de \$40 dólares.

El importador tiene prueba que el proveedor chino de tenis “Addiddos” realiza un descuento de 1 dólar por cada par de tenis vendidos cuando excede de 100 unidades la compra a partir de 1,000 unidades vendidas y hasta un máximo de 2,000, por lo que se puede determinar que, para una compraventa de 1,500 pares de tenis de la marca “Addiddos”, el precio sería de \$43 dólares.

Por lo tanto, el valor en aduana de las mercancías obtenido conforme al método del valor de transacción de mercancías similares por unidad es de \$43 dólares, mismos que multiplicados por los 1,500 pares importados arrojan como valor en aduana de las mercancías \$64,500 dólares de los Estados Unidos de América, que convertidos a un tipo de cambio hipotético de \$12.8584 pesos por dólar para el día 8 de septiembre de 2014, dan como valor en aduana de las mercancías un total de \$829,366.80 pesos.

Ejemplo 4

Valoración de mercancías conforme al método del precio unitario de venta

La nota al artículo 5 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 brinda tres ejemplos de valoración de mercancías conforme al precio unitario de venta,

mismos que ya han sido señalados en el cuadro comparativo realizado en el Anexo II del presente estudio y al cual se remite al lector para obviar repeticiones.

Adicionalmente, para mayor ejemplificación, a continuación ofrecemos un ejemplo de cómo debe aplicarse el método del precio unitario de venta.

La sociedad mercantil “Mapple, Sociedad Anónima de Capital Variable”, distribuidora autorizada de la sociedad extranjera “Mapple Incorporated”, importa de China el día 12 de septiembre de 2014, 1,500 reproductores MP4 de la marca “Mapple”, en su versión “Nano”, de 64 gigabytes de capacidad, declarando como valor en aduana por cada reproductor \$1,350 pesos.

Del acta constitutiva de la sociedad importadora se desprende que “Mapple Incorporated” y los accionistas de esta última son titulares del 100% de sus acciones, por lo que al no acreditar la importadora que tal vinculación no influyó en el precio, de conformidad con el artículo 67, fracción IV de la Ley Aduanera, la autoridad aduanera señaló que no era factible utilizar el método del valor de transacción de mercancías para determinar el valor en aduana de las mismas.

Adicionalmente, es del conocimiento público que la marca “Mapple” es pionera en el mercado de reproductores MP4, siendo reconocida como líder de la industria. Asimismo, los reproductores importados de la marca “Mapple” resultan ser los primeros del mercado en introducir la tecnología “*mind-free*”, que permite al usuario acceder a cualquier archivo en menos de tres movimientos, por lo cual la autoridad estima que no existen mercancías idénticas o similares que sirvan como referencia para la valoración de las mercancías.

La autoridad aduanera informa a la sociedad importadora del derecho que le asiste para solicitar la inversión en la aplicación de los métodos de valoración y optar por el método del valor reconstruido de las mercancías en lugar del método del precio unitario de venta, no obstante lo cual la importadora prefiere

la utilización del método del precio unitario de venta, ya que ni ella ni la exportadora extranjera están en posibilidad de suministrar información respecto de los costos de producción de la mercancía al ser “información comercialmente reservada”, por lo que la autoridad válidamente procede a la utilización del método del precio unitario de venta para determinar el valor en aduana de las mercancías.

De la información suministrada a la autoridad aduanera por la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria se tiene que la contribuyente importadora “Mapple, Sociedad Anónima de Capital Variable”, realizó las siguientes ventas en los últimos 90 días.

Cantidad vendida	Precio Unitario (excluyendo IVA)
350 unidades	\$3,000
250 unidades	\$3,166
300 unidades	\$3,333
130 unidades	\$3,500

De lo anterior se tiene que, el precio unitario al cual se vende la mayor cantidad de reproductores MP4 después de su importación a compradores independientes en territorio nacional es de \$3,000 pesos.

Ahora bien, de la información contable suministrada por la sociedad importadora se tiene que la misma tiene gastos directos e indirectos de venta de \$300 pesos por cada unidad vendida, asimismo se tiene que la importadora realiza erogaciones por concepto de transporte, seguros y gastos conexos con motivo del transporte de las mercancías de la aduana a sus almacenes por cada uno de sus embarques de \$250 pesos por unidad.

Asimismo, las mercancías importadas están exentas del pago del impuesto general de importación, al gozar de tratamiento arancelario preferencial

al amparo del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, así como del pago del Derecho de Trámite Aduanero y de cuotas compensatorias, por lo que sólo están sujetas al pago de un 16% del Impuesto al Valor Agregado con motivo de su importación.

Por lo tanto, de conformidad con el artículo 75 de la Ley Aduanera, a los \$3,000 pesos se le deben restar \$300 por concepto de gastos de venta, \$250 por concepto de transporte y \$392 por concepto de IVA causado por la importación (resultado de $3,000 - 550 \times .16$), por lo que se tiene que el valor en aduana de las mercancías obtenido conforme al método del precio unitario de venta es de \$2,058 pesos por unidad, lo cual multiplicado por las 1,500 unidades importadas da como resultado un valor en aduana de \$3,087,000 pesos.

Ejemplo 5

Valoración de mercancías conforme al método del valor reconstruido

La sociedad importadora del ejemplo anterior “Mapple, Sociedad Anónima de Capital Variable” realizó el 20 de septiembre de 2014 otra importación de 1,500 reproductores MP4 de la marca “Mapple”, en su versión “Nano”, de 64 gigabytes de capacidad, sin embargo, derivado del resultado adverso a sus intereses que obtuvo de la valoración de las mercancías importadas el día 12 de ese mismo mes y año a un precio superior al que estimaba se hubiera fijado de haberse utilizado el método del valor reconstruido, solicitó a la autoridad aduanera para esta nueva operación la utilización del método del valor reconstruido en lugar del método del precio unitario de venta, al estar dispuesta la matriz extranjera a dar a conocer a la autoridad mexicana sus costos de producción en dólares, mismos que son los siguientes¹²⁰:

¹²⁰ El cuadro se encuentra realizado con base en un ejemplo visto en “Horngren, Charles T., *et al.*, *Contabilidad de Costos. Un enfoque gerencial*, 12a. ed., México, Pearson Education, 2007, p. 128.

CONCEPTO	REPRODUCTOR MP4
PROCESO CORTE (Horas máquina)	100
Artículos Terminados	9,200
Artículos en mal estado (rechazados)	300
Unidad equivalente Inv. Final prod. Proceso	-
Unidades Producidas	9,500
Materia Prima Directa	\$70,000.00
Mano de Obra Directa	\$60,000.00
Gastos Indirectos de Fabricación	\$80,000.00
Costo de Producción Corte	\$210,000.00
Costo Unitario Corte	\$22.11

CONCEPTO	REPRODUCTOR MP4
PROCESO ARMADO (horas máquina)	200
Artículos Terminados	9,200
Artículos en mal estado (rechazados)	300
Unidad equivalente Inv. Final prod. Proceso	-
Unidades Producidas	9,500
Materia Prima Directa	\$80,000.00
Mano de Obra Directa	\$30,000.00
Gastos Indirectos de Fabricación	\$160,000.00
Costo de Producción Armado	\$270,000.00
Costo Unitario Armado	\$28.4211

De lo anterior se tiene que el costo unitario de producción de un reproductor de MP4 de la marca "Mapple" es igual a la suma del costo unitario de corte y armado, por lo que el costo de producción de la mercancía es de \$50.5311 dólares por unidad.

Ahora bien, de la información contable exhibida por la sociedad exportadora se tiene que por concepto de envase y embalaje gastó \$5.53 dólares por unidad, a la vez que por concepto de trabajos de ingeniería, creación y

perfeccionamiento realizados para la producción del nuevo reproductor MP4 de “Mapple” se erogó un total de \$30.45 dólares por unidad.

Asimismo, “Mapple Incorporated” reportó en los Estados Unidos de América una utilidad neta de \$41,300,000.00 dólares por la venta de 1,000,000 de reproductores MP4 a terceros no vinculados, por lo que se desprende que el exportador percibe un beneficio de \$41.3 dólares por unidad vendida.

A su vez, de la contabilidad de la sociedad extranjera se tiene que los costos por concepto de transporte y seguro de las mercancías desde el país de origen hasta la aduana mexicana ascendieron a \$22,500 dólares, por lo que dividido entre las 1,500 unidades importadas se tiene que el costo del flete y seguro por unidad importada fue de \$15 dólares.

En consecuencia, de la suma de todos los conceptos mencionados se tiene que el valor CIF de cada reproductor MP4 es de \$142.8111 dólares de los Estados Unidos de América, que multiplicado por los 1,500 reproductores importados arroja un valor en aduana de \$214,216.65 dólares, mismos que convertidos a pesos mexicanos a un tipo de cambio teorizado para el 20 de septiembre de 2014 de \$12.8584 pesos por dólar, da como resultado un valor en aduana de \$2,754,483.37 pesos.

Ejemplo 6

Valoración de mercancías conforme al método del último recurso

Difícilmente se llegará a la necesidad de aplicar el criterio de “flexibilidad razonable” en la valoración aduanera de las mercancías, no obstante, para efectos de la explicación podemos retomar el ejemplo número 3 y llevar la situación al extremo a fin de ejemplificar como opera este método, quedando de la siguiente forma.

En principio tenemos que la sociedad importadora “Distribuidora de Productos Deportivos, Sociedad Anónima de Capital Variable” importa de China el día 8 de septiembre de 2014 bajo la fracción arancelaria 6404.11.01, 1,500 pares de tenis para hombre de la marca “Niko”, con suela de plástico y acabado textil, a un valor CIF por cada par de \$38 dólares.

Asimismo, al igual que en el ejemplo 3 se tiene que, de la revisión del acta constitutiva de la importadora mexicana se desprende que “Niko Incorporated”, posee una participación accionaria del 25% en la sociedad importadora, sin que la misma acreditara que su vinculación con la exportadora no afectó el precio de venta de las mercancías.

Habiéndose resuelto que el método del valor de transacción de las mercancías no resultaba idóneo para determinar el valor en aduana de las mismas, la autoridad procedió a analizar si podía determinar el valor conforme al método del valor de transacción de mercancías idénticas, lo cual resultó imposible al ser el importador el único autorizado para importar en territorio nacional tenis “Niko”, por lo que no existen otras operaciones comerciales de importación de esa mercancía realizada por terceros no vinculados con el proveedor.

La Administración Central de Investigación Aduanera informa que, de su base de datos se tiene que, en los últimos 90 días se realizaron 8 operaciones de importación bajo la fracción arancelaria 6404.11.01, señalando que cinco pedimentos ampararon la importación de mercancías de la marca “Patito”, mientras que los tres pedimentos restantes ampararon la importación de tenis de la marca “Addidos”.

La autoridad aduanera señala que los pedimentos al amparo de los cuales se importó mercancía de la marca “Patito” contienen información la cual no resulta idónea para la valoración de las mercancías, en razón que esa marca es considerada de inferior calidad en el mercado, mientras que la marca “Addidos” se considera la principal competidora de los tenis “Niko” en el mercado mexicano.

Es aquí donde se presenta la mayor variante del caso con respecto al ejemplo número 3, ya que en este ejemplo la mercancía en cuestión es la única reconocida como “marca oficial” de la internacionalmente conocida “Federación Transnacional de Fútbol” y ningún deportista profesional del balompié está autorizado para utilizar otro tipo de calzado en torneos internacionales de la disciplina, por lo que deviene inaplicable el método de valor de transacción de mercancías similares al no tener los tenis “Addidos” un uso similar al de los tenis “Niko”.

Asimismo, resulta inaplicable el método del precio unitario de venta para efectos de la determinación del valor en aduana de las mercancías, ya que la sociedad importadora no comercializa las mercancías en México, al importarlas de manera temporal con el propósito de utilizar nuestro país como un centro de distribución internacional, a la vez que resulta inaplicable el método del valor reconstruido en virtud que el proveedor chino se niega a proporcionar la información relativa a sus costos de producción.

Por lo tanto, al ser inaplicables todos los métodos de valoración y al no poderse cumplir de manera estricta con sus preceptos, resulta aplicable el llamado “método del último recurso”, por lo que se podrá buscar la aplicación de los métodos secundarios de valoración de manera flexible.

Es así que, para no complicar más las cosas, daremos aquí una solución sencilla a la autoridad aduanera y, en nuestro caso hipotético, resulta que el 27 de mayo de 2014 la sociedad “Galgo, Sociedad Anónima de Capital Variable”, realizó una importación de 1,500, pares de tenis “Niko” con las características ya descritas a un precio CIF de \$40 dólares, época en la que no existía un importador exclusivamente autorizado en México de esas mercancías, por lo que aplicando el criterio de flexibilidad razonable, se puede obviar el requisito de que se trate de una compraventa destinada a territorio nacional en un plazo no mayor de 90 días y considerar un lapso de tiempo más flexible.

FUENTES DE INFORMACIÓN

I. Legislación

“Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos”, D.O.F. 31 de diciembre de 1951, 2a. ed., Editorial Información Aduanera de México, S.A., México, 1958.

“Código Fiscal de la Federación”, D.O.F. 31 de Diciembre de 1981, Fisco Agenda, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2013.

“Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, promulgada el 5 de febrero de 1917, Editorial Porrúa, México, 2014.

“Ley Aduanera”, D.O.F. 30 de diciembre de 1982, Editorial Porrúa, México, 1982.

“Ley Aduanera”, D.O.F. 15 de diciembre de 1995, Compendio de disposiciones sobre Comercio Exterior 2013, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2013.

“Ley Aduanera”, D.O.F. 15 de diciembre de 1995, Compendio de disposiciones sobre Comercio Exterior 2014, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2014.

“Ley de Comercio Exterior”, D.O.F. 27 de julio de 1993, Compendio de disposiciones sobre Comercio Exterior 2014, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2014.

“Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación”, D.O.F. 18 de junio de 2007, CÁMARA DE DIPUTADOS DEL HONORABLE CONGRESO DE LA UNIÓN, *“Información Parlamentaria”*, en Leyes Federales Vigentes, México, 2007, www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIGIE.pdf

“Ley Federal de Derechos”, D.O.F. 31 de diciembre de 1981, CÁMARA DE DIPUTADOS, HONORABLE CONGRESO DE LA UNIÓN, *“Información Parlamentaria”*, en *Leyes Federales Vigentes*, México, 2007, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/107.pdf>

“Ley Sobre la Celebración de Tratados”, D.O.F. 2 de enero de 1992, Agenda de la Administración Pública Federal, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2014.

“Reglamento de la Ley Aduanera”, D.O.F. 6 de junio de 1996, Compendio de disposiciones sobre Comercio Exterior 2014, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2014.

“Reglamento de la Ley de Comercio Exterior”, D.O.F. 30 de diciembre de 1993, Compendio de disposiciones sobre Comercio Exterior 2014, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2014.

II. Tratados

“Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1947”, Ginebra, Suiza, 30 de octubre de 1947, D.O.F. 29 de octubre de 1986, en SECRETARÍA DEL GATT. *Los Resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales. Los textos jurídicos*, Suiza, GATT, 1994.

“Convenio sobre el Valor en Aduana de las Mercancías”, Bruselas, Bélgica, 15 de diciembre de 1950, no publicado en el D.O.F., en Carvajal Contreras, Máximo, *Tratados y Convenios Aduaneros y de Comercio Exterior*, México, Editorial Porrúa, 2009.

“Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados”, Viena, Austria, 23 de mayo de 1969, D.O.F. 14 de febrero de 1975, en López-Bassols, Hermilo, *Los*

Nuevos Desarrollos del Derecho Internacional Público y Casos Prácticos de Derecho Internacional, México, Editorial Porrúa, 2001.

“Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1947”, Ginebra, Suiza, 12 de abril de 1979, D.O.F. 25 de abril de 1987, ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO, “Textos jurídicos anteriores al establecimiento de la OMC”, en http://www.wto.org/spanish/docs/s/legal/s/tokyo_val_s.pdf

“Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías”, Bruselas, Bélgica, 14 de junio de 1983, D.O.F. 23 de junio de 1992, en CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, *Tratados y Convenios Aduaneros y de Comercio Exterior*, México, Editorial Porrúa, 2009, así como versión actualizada visible en ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS, “nomenclature” en http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/~media/WCO/Public/Global/PDF/Topics/Nomenclature/Overview/HS%20Contracting%20Parties/Positions%20of%20OCP/Situation_HS.ashx.

“Tratado de Libre Comercio de América del Norte”, D.O.F. 20 de diciembre de 1993”, en SECRETARÍA DE COMERCIO Y FOMENTO INDUSTRIAL, *Tratado de Libre Comercio de América del Norte*, 2a. ed., México, Editorial Miguel Ángel Porrúa, 1998.

“Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio”, Ginebra, Suiza, 15 de abril de 1994, D.O.F. 30 de diciembre de 1994, en SECRETARÍA DEL GATT. *Los Resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales. Los textos jurídicos*, Suiza, GATT, 1994.

“Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”, Ginebra, Suiza, 15 de abril de 1994, D.O.F. 30 de diciembre de 1994. ORGANIZACIÓN

MUNDIAL DEL COMERCIO, “Textos Jurídicos”, en http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/gatt47.pdf.

“Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”, Ginebra, Suiza, 15 de abril de 1994, D.O.F. 30 de diciembre de 1994, en SECRETARÍA DEL GATT, *Los Resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales. Los textos jurídicos*, Suiza, GATT, 1994.

“Decisión relativa a los casos en que las administraciones de aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado” Ginebra, Suiza, D.O.F. 30 de diciembre de 1994, en SECRETARÍA DEL GATT *Los Resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales. Los textos jurídicos*, Suiza, GATT, 1994.

“Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros Revisado”, Bruselas, Bélgica, 26 de junio de 1999, no publicado en el D.O.F., trad. Rosario Ganón, proyecto OEA/ALADI, consultado en [http://www.dian.gov.co/descargas/operador/documentos/Convenio de Kyoto.pdf](http://www.dian.gov.co/descargas/operador/documentos/Convenio%20de%20Kyoto.pdf).

“Reglamento (CE) No 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de abril de 2008 por el que se establece el código aduanero comunitario”, Bruselas, Bélgica, 4 de junio de 2008, Diario Oficial de las Comunidades Europeas.

III. Documentos

CÁMARA DE COMERCIO INTERNACIONAL, *Incoterms® 2010 de la Cámara de Comercio Internacional. Reglas de ICC para el uso de términos comerciales nacionales e internacionales*, España, AGPOGRAF, S.A., 2010.

CÁMARA DE DIPUTADOS, HONORABLE CONGRESO DE LA UNIÓN, *Diario de los Debates*, Año II, Número 29, 13 de noviembre de 1998.

SECRETARÍA DE GOBERNACIÓN, *Guía de Tratados Promulgados y Otros Instrumentos Internacionales Vigentes Suscritos por México*, México, Editorial Porrúa, 2005.

SECRETARÍA DEL GATT. *Los Resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales. Los textos jurídicos*, Suiza, GATT, 1994.

IV. Bibliografía

ACOSTA ROCA, Felipe, *Trámites y documentos en materia aduanera*, 5a. ed., México, ISEF, 2009.

BEATRIZ-CHAPOY BONIFAZ, Dolores, comentarios al “artículo 131”, *Derechos del Pueblo Mexicano. México a través de sus constituciones*, 4a. ed., T. XII, México, Editorial Miguel Ángel Porrúa, 2012.

CARBONELL, Miguel, *Los Derechos Fundamentales en México*, 3a. ed. México, Editorial Porrúa, 2009.

CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, *Derecho Aduanero*, 16a. ed., México, Editorial Porrúa, 2011.

-----, *Tratados y Convenios Aduaneros y de Comercio Exterior*, México, Editorial Porrúa, 2009.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 28a. ed., México, Editorial Porrúa, 2012.

DÍAZ BRAVO, Arturo, *Contratos mercantiles*, 10a. ed., México, Iure Editores, 2010.

FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 48a. ed., México, Editorial Porrúa, 2012.

FRATALOCCHI, Aldo, *Incoterms contratos y comercio exterior. La compraventa internacional de mercaderías*, Argentina, Ediciones Macchi, 2004.

GÓMEZ GRANILLO, Moisés, *Breve Historia de las Doctrinas Económicas*, 22a. ed., México, Esfinge Grupo Editorial, 2005.

GRANADOS VALERIO, Claudia Minerva, *Análisis Jurídico de la Base Gravable en Derecho Aduanero*, México, Editorial Porrúa, 2005.

GUTIÉRREZ BAYLÓN, Juan de Dios, *Derecho de los Tratados*, México, Editorial Porrúa, 2010.

HORNGREN, Charles T., *et al.*, *Contabilidad de Costos. Un enfoque gerencial*, 12a. ed., México, Pearson Education, 2007.

KAYE, Dionisio J., *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, 3a. ed., México, Editorial Themis, 2010.

LEÓN TOVAR, Soyla H. *Contratos mercantiles*, México, Oxford University Press, 2010.

LÓPEZ-BASSOLS, Hermilo, *Los Nuevos Desarrollos del Derecho Internacional Público y Casos Prácticos de Derecho Internacional*, México, Editorial Porrúa, 2001.

MALPICA DE LA MADRID, Luis, *¿Qué es el GATT?*, México, Editorial Grijalbo, 1986.

MORENO OROZCO, Eduardo I., *Valoración Aduanera. Las reglas del juego para la determinación y cálculo de las contribuciones de comercio exterior*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2006.

ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, *Derecho Procesal Fiscal*, 2a. ed., México, Editorial Porrúa, 2011.

PARDO CARRERO, Germán, *Tributación Aduanera*, Colombia, Legis, 2009.

RAMÍREZ GUTIÉRREZ, José Othón, “Breve estudio de la Ley Aduanera”, *Anuario Jurídico XI*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1984.

RODRÍGUEZ GALÁN, Claudio y Jorge A. Sánchez Dávila, *Derecho de los Negocios Internacionales*, México, Editorial Porrúa, 2008.

ROHDE PONCE, Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano. Fundamentos y regulación de la actividad aduanera*, t. 1, México, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., 2013.

-----, *Derecho Aduanero Mexicano. Regímenes, contribuciones y procedimientos aduaneros*, t. 2, México, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., 2013.

TREJO VARGAS, Pedro, *Tratado de Derecho Aduanero*, México, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., 2012.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, Oxford University Press, 2011.

WITKER, Jorge y Joaquín Piña, *Régimen jurídico de comercio exterior*, México, Producción editorial MPC Editores S.C., 2010.

V. Jurisprudencia

CONSULTA ADUANAL. CONSTITUYE RESOLUCIÓN FAVORABLE AL PARTICULAR, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XI, p. 181.

CONSULTAS FISCALES.- ES IMPROCEDENTE EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO INTENTADO EN CONTRA DE LAS RESOLUCIONES RECAIDAS A ÉSTAS, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Sexta Época, año IV, número 42, junio de 2011, p. 22.

IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN. LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXVIII, p. 207.

IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN. LAS FRACCIONES ARANCELARIAS PREVISTAS EN LA LEY RELATIVA, RELACIONADAS CON EL PESCADO CONGELADO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXVIII, p. 208.

IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y DE EXPORTACIÓN. LAS TARIFAS ARANCELARIAS CONTENIDAS EN LA LEY RESPECTIVA RELACIONADAS CON LA CARNE DE BOVINO, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXVII, p. 579.

INCOTERMS. SU RELEVANCIA EN LAS OPERACIONES ADUANERAS DE IMPORTACIÓN DERIVA DE SU UTILIDAD PARA DETERMINAR EL VALOR EN ADUANA DE MERCANCÍAS, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXVII, p. 1051.

LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUIA NORMATIVA, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, Número 60, p. 27.

PETICIÓN. DERECHO DE. CONCEPTO DE BREVE TÉRMINO, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, t. XIII, p. 390.

PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, AL INCLUIR EN LA BASE PARA SU CÁLCULO LAS CONTRIBUCIONES Y APROVECHAMIENTOS QUE PRECISA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIII, p. 271.

REVISIÓN DE GABINETE. EL OFICIO DE OBSERVACIONES EMITIDO DENTRO DE DICHO PROCEDIMIENTO DEBE CUMPLIR CON LAS GARANTÍAS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIV, p. 283.

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo X, p. 46.

VI. Cibergrafía

BANCO NACIONAL DE COMERCIO EXTERIOR, *Guía Básica del Exportador*, 12a. ed., México, Banco Nacional de Comercio Exterior/ProMéxico, 2005. Consultada en la página electrónica <http://www.promexico.gob.mx/work/models/promexico/Resource/82/1/images/GuiaBasicaDelExportador.pdf>

Conferencia dictada el día 14 de noviembre en el aula “Margarita Lomelí Cerezo” del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, material de apoyo didáctico consultado en la página electrónica http://www.tff.gob.mx/images/index_files/miscelanea/LicSergioFigueroaValenzuela.pdf