



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

**FACULTAD DE DERECHO
POSGRADO DE DERECHO**

**CON RECONOCIMIENTO DE VALIDEZ OFICIAL ANTE LA SECRETARÍA DE
EDUCACIÓN PÚBLICA, BAJO ACUERDO NÚMERO 974181 DE FECHA
15 DE JULIO DE 1997**

**EL TÉRMINO “CONDICIÓN DE VENTA” PARA EFECTOS
DE VALORACIÓN ADUANERA
(Su interpretación a la luz del Código de Valoración de la O.M.C.)**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN DERECHO FISCAL
SUSTENTA EL
LIC. JOEL ISAAC RANGEL AGÜEROS**

**DIRECTOR DE LA TESIS
MTRO. JUAN ANTONIO CASANOVAS ESQUIVEL**

Ciudad de México

2018

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
I. Jurisprudencia y ejecutoria que le dio origen	5
II. Grado o categoría de las disposiciones involucradas	6
III. Análisis doctrinal	28
1. Impuestos o derechos aduaneros	28
1.1. Clasificación tradicional	28
2. Antecedentes históricos	31
3. Valoración para fines aduaneros	35
3.1. Nociones de valor	35
3.2. Elementos de la definición de valor	41
4. Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio	43
5. Definición de valor aduanero de Bruselas	55
6. Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio	58
6.1. Valor de transacción	59
6.2. Principios	62
6.3. Métodos de Valoración	63
7. Ley Aduanera	82
IV. Análisis de la ejecutoria y jurisprudencias respectivas	90
1. Existencia de la contradicción	90
2. Fijación del problema jurídico a resolver	92

3.	Resolución del punto de contradicción	94
3.1.	Omisión de señalar y justificar que la interpretación debe realizarse a la luz de las disposiciones del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio	100
3.2.	Imprecisión de la interpretación de la expresión “condición de venta”	103
3.2.1.	Referencia a una cláusula explícita	109
3.2.2.	Empleo del término “condición” para definir la expresión “condición de venta”	109
4.	Interpretación que se propone de la expresión “condición de venta”	111
V.	Conclusiones	112
VI.	Bibliografía	116

INTRODUCCIÓN

En el siglo XX se generalizó el empleo de los impuestos ad valorem para efectos de gravar las diversas mercancías que eran objeto de transacciones en el comercio internacional.

Lo anterior, generó la necesidad de uniformar los criterios que se empleaban para determinar el valor de las mercancías para fines aduaneros, cuyo primer paso consistía en confeccionar una definición de valor que permitiera englobarlas, así como procurar que fuese empleada por el mayor número de países, para con ello lograr la mayor uniformidad en la forma en que serían sujetas a imposición.

En efecto, con el incremento del comercio internacional, la existencia de distintos métodos de valoración en aduana se visualizó como un obstáculo, por lo cual, para lograr la mayor uniformidad en el tratamiento de las mercancías, en 1927, al seno de la Sociedad de las Naciones, se convocó a una serie de conferencias de carácter económico en la ciudad de Ginebra, cuyo resultado fue la redacción de una declaración donde se hacía evidente la urgente necesidad de contar con una definición internacional del valor que contrarrestara los métodos arbitrarios que seguían algunos países.

Sin embargo, la corta vida de la Sociedad de Naciones, sepultó las esperanzas de establecer en ese entonces un convenio internacional de valor en aduana.

No fue sino hasta después de la segunda guerra mundial que el tema volvió a tratarse, pues en 1945 se firmó la Carta de las Naciones Unidas y dos años después, convocada por el Consejo Económico y Social de la O.N.U., se celebró en Ginebra la Conferencia sobre Comercio y Empleo, cuyas conclusiones sentaron las bases de una nueva reunión que tuvo lugar en la Habana, entre 1947 y 1948, en la que se firmó un documento que no entró en vigor —por la falta de ratificaciones necesarias—.

Tal documento, conocido como la Carta de la Habana, recogía en su artículo 35 ciertos principios generales de valoración, que serían de capital importancia para el desenvolvimiento posterior de la materia, pues fueron adoptados por el artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio —GATT por sus siglas en inglés—, firmado en Ginebra en el mismo año de 1947. Tal artículo VII fue a su vez la fuente de los dos tratados de valor en aduana que conoció la segunda mitad del siglo XX: la Definición de Bruselas de 1950 y el Código de Valoración del GATT de 1979.

Cabe destacar que, pese a la armonización de las normas para la valoración en aduana que se originó con el establecimiento del GATT, el diverso Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, así como el establecimiento de la Organización Mundial de Comercio, la tarea de determinar el valor de las mercancías para establecer la base de los impuestos al comercio exterior dista mucho de ser una tarea

sencilla y sin sobre saltos y dificultades al momento de la interpretación y subsunción de las disposiciones aplicables.

Prueba de ello lo es que en los órganos jurisdiccionales del país se resuelven asuntos en los que la litis o problema jurídico a dilucidar se refiere a la interpretación del contenido y alcance de las diversas normas que regulan la entrada, salida y tránsito de mercancías a territorio nacional.

Un ejemplo de lo antes referido, lo constituye la jurisprudencia PC.I.A. J/90 A (10a.) emitida por el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver la contradicción de tesis 29/2016, con el objeto de determinar el alcance de la expresión “condición de venta” contenida en la fracción III del artículo 65 de la Ley Aduanera, para efecto de establecer si el cargo por regalías y derechos de licencia debe incrementarse al valor de transacción de las mercancías importadas.

En atención a ello, este trabajo pretende realizar el análisis de la jurisprudencia de mérito y de la ejecutoria que le dio origen, con la finalidad de establecer si la interpretación realizada del artículo 65, fracción III, de la Ley Aduanera se ajusta al marco jurídico —tanto interno como externo— que regula la forma en que se grava la importación de mercancías en nuestro país.

Para ello se propondrá identificar el grado o categoría de las disposiciones normativas que resultan necesarias para llevar a cabo la exégesis propuesta.

Se hará referencia a doctrina, así como a antecedentes históricos y normativos —domésticos e internacionales— necesarios para establecer el marco teórico suficiente que permita afrontar la tarea de interpretar una norma referida a la valoración de mercancías en aduana.

Por último, se realizará el análisis de la jurisprudencia de referencia y de la resolución que le dio origen a la luz de los conceptos doctrinales y normativos aplicables a fin de establecer si se estima correcta la exégesis que llevó a cabo el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Cabe mencionar que el método de investigación empleado para llevar a cabo el presente estudio fue el dogmático jurídico.

I. Jurisprudencia y ejecutoria que le dio origen

La jurisprudencia que se analizará en el presente trabajo se originó de la resolución a la contradicción de tesis 29/2016, que se dictó el 27 de septiembre de 2016, por el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, por unanimidad de diecinueve votos, a través de la cual se dirimió el criterio que debía prevalecer en relación con los sustentados por los Tribunales Colegiados Octavo y Noveno en Materia Administrativa del Primer Circuito.

El problema jurídico a resolver en tal contradicción de criterios se centró en llevar a cabo la interpretación de la expresión “*condición de venta*” prevista en la fracción III del artículo 65 de la ley aduanera, con el fin de determinar cuáles son los elementos que deben cumplirse para establecer si se actualiza la hipótesis jurídica para incrementar el valor de transacción de las mercancías importadas por concepto de regalías y derechos de licencia.

Los datos de identificación, rubro y texto de tal jurisprudencia son los siguientes:

“Época: Décima Época

Registro: 2013396

Instancia: Plenos de Circuito

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 38, Enero de 2017, Tomo III

Materia(s): Administrativa

Tesis: PC.I.A. J/90 A (10a.)

IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN. ALCANCE DE LA EXPRESIÓN ‘CONDICIÓN DE VENTA’ CONTENIDA EN LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 65 DE LA LEY ADUANERA, PARA EFECTO DE ESTABLECER SI EL CARGO POR REGALÍAS Y DERECHOS DE LICENCIA DEBE INCREMENTARSE AL VALOR DE TRANSACCIÓN DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS. *El precepto aludido señala que el valor de transacción de las mercancías importadas, comprenderá, además del precio pagado, entre otros, el importe del cargo por concepto de las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que no estén incluidos en el precio pagado; siendo el propio artículo el que en su último párrafo prevé que el precio pagado únicamente se incrementará sobre la base de datos objetivos y cuantificables. Ahora bien, los conceptos incrementables a que hace referencia la fracción mencionada están relacionados con la propiedad intelectual plasmada en las mercancías importadas; por tanto, cuando dispone el valor de transacción de la mercancía importada deberá incrementarse con los cargos por regalías y derechos de licencia relacionados con la mercancía objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como ‘condición de venta’ de éstas, debe entenderse referido a la obligación o cláusula pactadas casi siempre en el contrato de venta (pues puede ser en uno diverso) relativo al pago de regalías o derechos de licencia de la mercancía importada. Entonces, se tiene que la expresión condición de venta es la obligación-condición que impone el vendedor-exportador al importador-comprador en el contrato de venta respectivo o en un documento diverso (como lo podría ser un contrato de licencia).”*

Ahora, la parte conducente de la ejecutoria de la cual derivó la jurisprudencia de mérito, se transcribe a continuación:

“CUARTO. Existencia de la contradicción. *Procede verificar si existe o no la contradicción de tesis denunciada, de conformidad con lo establecido en los artículos 107, fracción XIII, primer párrafo, de la Constitución Federal, 226, fracción III, de la Ley de Amparo y 41 bis, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.*

[...]

En el caso existe la contradicción de tesis denunciada al margen de que las cuestiones fácticas que rodearon los asuntos en contradicción no sean exactamente iguales, tal como lo ha sostenido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia P./J. 72/2010 de rubro ‘CONTRADICCIÓN DE TESIS. EXISTE CUANDO LAS SALAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN O LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO ADOPTAN EN SUS SENTENCIAS CRITERIOS JURÍDICOS DISCREPANTES SOBRE UN MISMO PUNTO DE DERECHO, INDEPENDIENTEMENTE DE QUE LAS CUESTIONES FÁCTICAS QUE LO RODEAN NO SEAN EXACTAMENTE IGUALES.’

El Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al conocer del recurso de revisión fiscal R.F. 295/2015, sostuvo que para determinar el impuesto general de importación, la actora debía incrementar el valor de transacción de la mercancía importada con el cargo por regalías en términos de lo dispuesto en el artículo 65, fracción III de la Ley Aduanera.

Lo anterior, pues a su consideración para que se actualizara el supuesto establecido en la fracción III del artículo 65 de la Ley Aduanera se requería que existiera una correlación entre la venta de la mercancía y el pago de las regalías, lo que evidenciaba una condición de venta que configuraba el supuesto del artículo 65 fracción III, de la Ley Aduanera, tal como se advierte de la siguiente transcripción: ‘Lo cual implica, contrario a lo sostenido por la Sala, que la venta de las mercancías, sí se encuentra condicionada al pago de las

regalías —como una condición de venta—, desde luego, sin demérito que tales prerrogativas dependerán del volumen de la venta neta, porque precisamente en el contrato de origen, se fija el parámetro (8% ocho por ciento), (...)'.

Es decir, a juicio de dicho tribunal, el cargo por regalías sí debe incrementarse al valor de transacción de la mercancía importada, cuando se advierta una correlación entre la venta de las mercancías y el pago de las regalías.

Siendo que el Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al conocer del juicio de amparo directo D.A. 765/2012 y del recurso de revisión fiscal R.F. 234/2009, sostuvo que el término 'condición de venta' se refería al pago de regalías que debía realizar el importador-comprador al exportador-vendedor de las mercancías para que se materializara la compraventa y sin el cual no se formalizaría o materializaría la venta de dichas mercancías.

En esos términos se tiene que sí existe la contradicción de tesis denunciada, pues mientras el Octavo Tribunal Colegiado señaló que el término condición de venta se evidenciaba con la correlación existente entre la venta de la mercancía y el pago de la regalía; el Noveno Tribunal Colegiado precisó que el término condición de venta a que hacía referencia la fracción III del artículo 65 de la Ley Aduanera estaba relacionado con la obligación del comprador-importador al comprar las mercancías respectivas de pagar las regalías al vendedor-exportador de tal suerte que si no asumía esa obligación la compraventa no se actualizaría.

Y en esa virtud, atento a los criterios que adoptaron los Tribunales Octavo y Noveno del Primer Circuito en Materia Administrativa, es que existe la contradicción de tesis denunciada.

QUINTO. Determinación de este Pleno. De conformidad con los artículos 225 y 226, fracción III, de la Ley de Amparo, este Pleno de Circuito determina que debe prevalecer con carácter

de jurisprudencia el criterio que se sustentará en esta ejecutoria.

La contradicción de tesis estriba en determinar el alcance del término condición de venta a que hace referencia la fracción III del artículo 65 de la Ley Aduanera, lo anterior, a fin de definir si las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración deben incrementarse al valor de transacción para efectos de la determinación del impuesto general de importación.

Al efecto, es conveniente destacar algunos aspectos del régimen jurídico al que está sujeta la entrada de mercancías al territorio nacional (importación).

La entrada de mercancías al país se encuentra regulada -en principio- en el artículo 131 de la Constitución¹, el cual establece que es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen (entren) o exporten (salgan), o que pasen de tránsito por el territorio nacional.

Por su parte, el artículo 73, fracción XXIX, de la Constitución² dispone que el Congreso está facultado para establecer contribuciones sobre el comercio exterior.

Al respecto, debe tomarse en consideración que también forma parte del régimen jurídico al que está sujeta la entrada de mercancías (importación), el conjunto de acuerdos y tratados internacionales bilaterales y multilaterales que regulan directa e indirectamente el comercio exterior, mismos que han sido suscritos por el Presidente de la República y que han sido aprobados por el Senado.

¹ “Art. 131.- Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117”.

² “Art. 73.- El Congreso tiene facultad: XXIX.- Para establecer contribuciones: 1º.- Sobre el comercio exterior; (...)”.

Particularmente, es de señalarse que el treinta de octubre de mil novecientos cuarenta y siete, fue firmado el General Agreement on Tariffs and Trade, por sus siglas GATT (en adelante Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio) por veintitrés Estados miembros de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), como resultado de diversas negociaciones sobre aranceles.

México se adhirió al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio mediante Protocolo que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación del veintiséis de noviembre de mil novecientos ochenta y seis.

El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio ha sido materia de varias rondas de negociación, siendo la última, la Ronda de Uruguay cuya Acta Final se encuentra contenida en el 'Decreto de Promulgación del Acta Final de la Ronda de Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales y, por tanto, el Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial de Comercio', publicado en el Diario Oficial de la Federación del treinta de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro.

En el caso, sólo se hará mención al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y al Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, que forman parte del Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio (OMC), y en los cuales se encuentra basada la Ley Aduanera para efectos de la determinación del valor en aduana de la mercancía importada.

Una vez precisado lo anterior, es de señalarse que en México, el impuesto general de importación se causará según corresponda de conformidad con la tarifa señalada en la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, siendo el artículo 1 de la Ley Aduanera el que establece que dicha ley, las de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, las que regularan la entrada (importación) al territorio nacional 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.

Específicamente, para efectos del impuesto general de importación se pueden observar los siguientes elementos:

Respecto del sujeto, el artículo 52 de la Ley Aduanera señala que están obligadas al pago de los impuestos al comercio exterior, las personas físicas y morales que introduzcan (importen) mercancías al territorio nacional, especificando que la Federación, la Ciudad de México, los estados, los municipios, las entidades de la administración pública paraestatal, las instituciones de beneficencia privada y sociedades cooperativas, deberán pagar los impuestos al comercio exterior no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos.

Por lo que hace objeto debe precisarse que éste lo es la entrada (importación) de mercancías al territorio nacional; y se requiere que éstas sean destinadas a alguno de los regímenes aduaneros que establezca la ley y se encuentren sujetas al pago de los impuestos al exterior.

El objeto del impuesto general de importación será la introducción de mercancías a territorio nacional, entendiéndose por mercancía en términos de lo dispuesto en el artículo 2, fracción III, de la Ley Aduanera, los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

La base gravable es la cantidad sobre la que se determinan los impuestos al comercio exterior. En el caso del impuesto general de importación será el valor en la aduana de las mercancías o el que la ley estima aplicable.

Como se anticipó, la Ley Aduanera recogió los principios contenidos en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros

y Comercio de 1994, respecto del valor en la aduana de las mercancías, específicamente, lo dispuesto en los incisos a) y b), punto 2 del Artículo VII que dice:

“Artículo VII

Valoración en Aduana

(...)

2. a) El valor en aduana de las mercancías importadas debería basarse en el valor real de la mercancía importada (...).

b) El ‘valor real’ 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. (...).”

Lo anterior, así se advierte de lo dispuesto en el artículo 64 de la Ley Aduanera, en donde se estableció que la base gravable del impuesto general de importación será el valor en aduana de las mercancías; el cual se traduce en el valor de transacción y a su vez en el precio pagado, tal como se desprende de la siguiente reproducción:

‘Artículo 64. La base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable.

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

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

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

En efecto, el propio artículo 64 de la Ley Aduanera establece que el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas; y que el valor de transacción de las mercancías a importar será el precio pagado por las mismas, siempre que concurren todas las circunstancias a que se refiere el artículo 67 de la propia Ley, y que el precio se ajustará en su caso, en los términos de lo dispuesto en el artículo 65 de la Ley.

Atendiendo a lo anterior se tiene que el valor de transacción es el que se establece libremente entre un comprador-importador y un vendedor-exportador para la adquisición de determinada mercancía.

Es importante señalar que el artículo 1.1 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, establece que el valor en aduana de las mercancías 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, tal como se advierte de la siguiente transcripción:

‘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 (...).’

En esos términos, el valor de transacción de las mercancías a importar será el precio pagado o por pagar por las mismas, siempre que concurren todas las circunstancias a que se refiere el artículo 67 de la Ley Aduanera, y que éstas se vendan para ser importadas a territorio nacional por compra

efectuado por el importador, precio que se ajustará en su caso, en los términos de lo dispuesto en el artículo 65 del mismo ordenamiento.

En consecuencia, para que el valor en aduana de las mercancías sea el valor de transacción de las mismas se requiere:

- 1. Que exista una importación;*
- 2. Un precio pagado o por pagar por las mercancías a importar;*
- 3. Una compra efectuada por el importador;*
- 4. Que las mercancías se vendan para ser importadas a territorio nacional;*
- 5. Que no existan las restricciones del artículo 67 de la Ley Aduanera para aplicar el valor de transacción;*
- 6. Que el precio se ajuste, en su caso, con los elementos incrementables o decrementables, según los artículos 65 y 66 de la Ley Aduanera.*

Para el caso, de lo anterior sólo cabe destacar que los gastos incrementables son aquellos que paga el importador que no están incluidos en el precio pagado y que fueron pactados hasta antes de que las mercancías lleguen a territorio nacional.

Es el artículo 65 de la Ley Aduanera en donde se encuentran comprendidos los conceptos incrementables, es decir, los gastos que deben sumarse para declarar el valor en aduana de la mercancía importada. El artículo en comento establece lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El artículo 65 de la Ley Aduanera establece que el valor de transacción de las mercancías importadas, comprenderá, además del precio pagado, el importe de los siguientes cargos: 1) los elementos mencionados en los incisos a) al d) de la fracción I, en la medida en que corran a cargo del importador y no estén incluidos en el precio pagado por las mercancías; 2) el valor, debidamente repartido, de los bienes y servicios mencionados en los incisos a) al d), 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; 3) las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que dichas regalías y derechos no estén incluidos en el precio pagado; y 4) el valor de cualquier parte del producto de la enajenación posterior, cesión o utilización ulterior de las mercancías importadas que se reviertan directa o indirectamente al vendedor.

Al respecto, cabe señalar que los conceptos incrementables a que hace referencia el artículo 65 de la Ley Aduanera tienen su base en lo dispuesto en el Artículo 8 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, que dice:

‘Artículo 8

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:

a)

i) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;

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;

iii) los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales;

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:

i) los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas;

ii) las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas;

iii) los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas;

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;

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;

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.'

Como se señaló, los ajustes incrementables al valor de transacción, son aquellos elementos o cargos que se incrementan al precio pagado, o por pagar, en el valor de transacción.

Específicamente, debe decirse que en términos de lo dispuesto en el artículo 65, fracción III de la Ley Aduanera, al valor de transacción de las mercancías importadas se le deberá adicionar el importe del cargo por concepto de 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 no estén incluidos en el precio pagado.

Siendo en el propio artículo 65, de la Ley Aduanera, específicamente en el último párrafo, que se estableció que el precio pagado únicamente se incrementara de conformidad

con lo dispuesto en dicho artículo, sobre la base de datos objetivos y cuantificables.

Al respecto, la Nota Interpretativa del Artículo 8 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, establece que los cánones (regalías) y derechos de licencia podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor:

‘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. (...)’.

Ahora bien, para clarificar lo que debe entenderse por el término condición de venta es importante tomar en consideración que en el primer párrafo del Artículo 1 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 se establece que ‘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, (...)’.

Al respecto, es de señalarse que de conformidad con lo dicho por Daniel Zolezzi ‘el método del valor de transacción se legisla en los artículos 1 y 8 del Acuerdo, que deben leerse como si se tratara de un solo texto, haciendo caso omiso de los seis artículos que los separan’³.

El Artículo 8.1 del Acuerdo establece que para determinar el valor en aduana de conformidad con el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas ‘c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como

³ Zolezzi, Daniel, “Valor en Aduana (Código Universal de la OMC),” Argentina, 2003, p. 113.

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; (...)'.

Es decir, que para determinar el valor de transacción de las mercancías no sólo se debe atender al precio pactado por las partes, sino también a todos aquellos conceptos (cargos) incrementables que el comprador-importador tuvo o tendrá que pagar al vendedor-exportador.

En el caso a estudio, los conceptos incrementables a que hacen referencia los artículos 65, fracción III de la Ley Aduanera y 1 y 8.1 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 están relacionados con la propiedad intelectual plasmada en las mercancías importadas. Los cánones (regalías) y los derechos de licencia son formas de pagar la contraprestación debida a cambio del derecho de usar o distribuir mercancías que son portadoras de alguna forma de propiedad inmaterial.

Por tanto, cuando las normas señaladas establecen que el valor de transacción de la mercancía importada deberá incrementarse con los cargos por regalías y derechos de licencia relacionados con la mercancía objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de éstas, debe entenderse referido a la obligación o cláusula pactadas casi siempre en el contrato de venta (pues puede ser en uno diverso) relativo al pago de regalías o derechos de licencia de la mercancía importada.

Tomando en consideración que las regalías y los derechos de licencia van a incrementar el valor de la mercancía importada, entonces se tiene que el término condición de venta es la obligación-condición que impone el vendedor-exportador al importador-comprador en el contrato de venta respectivo o en un documento diverso (como lo podría ser un contrato de licencia).

Al respecto, Daniel Zolezzi en su obra ‘Valor en Aduana (Código Universal de la OMC)⁴’, señala:

‘c) Compra y contrato de licencia. Aunque sea algo obvio, digamos que la palabra ‘condición’ que emplea el artículo 8.1.c) no tiene la acepción de un ‘acontecimiento incierto y futuro’ del que depende ‘la adquisición de un derecho o la resolución de un derecho ya adquirido’, tal como la tiene en nuestro Código Civil (art. 528) y en la legislación civil de muchos otros países. Aquí la palabra ‘condición’ no juega sola, sino dentro de la expresión ‘condición de venta’. Y esta expresión parece querer decir que la venta de las mercancías importadas determina que el importador deba pagar un canon -al vendedor o a un tercero- o bien que el contrato de licencia que prevé ese pago condicione la compra de las mercancías importadas.’

Para determinar si existe o no una condición de venta en el sentido del artículo 8.1.c) debe hacerse un cuidadoso análisis de los contratos involucrados y de los aspectos propios de cada transacción. Generalmente, la obligación de pagar un canon no se estipula en el contrato de venta de las mercancías importadas. En el punto 56 dijimos que cuando el artículo 8.1.c) dice ‘que el comprador tenga que pagar, directa o indirectamente, como condición de venta de dichas mercancías’, admite la posibilidad de que el canon se pague como consecuencia de una estipulación que no surja del contrato de venta de las mercancías importadas. Más aún, por lo general, esa obligación emana de un convenio de licencia que obra por separado, sin que ninguno de ambos contratos —ni el de venta ni el de licencia— haga referencia al otro.

Además, el contrato de licencia que obliga al pago del canon puede haberse celebrado entre el comprador y el vendedor o entre aquél y un tercero. Teniendo en cuenta las estipulaciones de ese convenio y las del contrato de venta, como asimismo las circunstancias particulares del caso, es

⁴ ZOLEZZI, Daniel, op. cit, supra nota 3, p. 165.

que puede establecerse si los cánones se pagan como condición de venta de las mercancías importadas’.

Como lo dice el autor, el término condición de venta contenido en el artículo 8.1 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 y que fue recogido en la fracción III del artículo 65, de la Ley Aduanera, no tiene la acepción de un ‘acontecimiento incierto y futuro’ del que depende ‘la adquisición de un derecho o la resolución de un derecho ya adquirido’, es decir, no debe ser entendida como un acontecimiento futuro e incierto de cuya realización dependa la validez o materialización de la venta.

Lo anterior, porque la palabra condición debe analizarse a la luz de la expresión condición de venta, la cual, se encuentra relacionada con el hecho de que el importador pague o deba pagar una regalía o un derecho de licencia en torno a la mercancía importada.

Razones que se comparten, al margen de que la referencia efectuada por el autor sea respecto del Código Civil de la República Argentina, pues en nuestro Código Civil Federal (artículo 1,938⁵), se regula en los mismos términos lo que debe entenderse por obligación condicional, cuyo concepto jurídico -como se dijo- no aplica para el caso de establecer lo que debe entenderse por condición de venta.

Atento a ello se tiene que, cuando el artículo 65, fracción III, de la Ley Aduanera establece que al valor de transacción de las mercancías importadas se le deberá adicionar el importe del cargo por concepto de regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías que el importador pague o tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, debe ser entendido en el sentido de que:

⁵ “ARTICULO 1,938.- La obligación es condicional cuando su existencia o su resolución dependen de un acontecimiento futuro e incierto.”

Se encuentra dirigido a la enajenación que efectuó el vendedor-exportador al comprador-importador;

Que por la mercancía importada se paguen o tengan que pagar ciertas regalías o derechos de licencia: y

Que ello puede derivar del mismo contrato de venta o de un contrato diverso, como lo sería un contrato de licencia previamente celebrado.

Lo anterior, pues debe tomarse en consideración que lo que se está gravando es la entrada de mercancía a territorio nacional, por lo que dicha norma se encuentra referida a las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador-importador pague o tenga que pagar al vendedor-exportador por la enajenación de tales mercancías.

Es decir, el término condición de venta debe ser equiparado a un pacto entre el vendedor-exportador y el comprador-importador, para que éste último pague o tenga que pagar el cánón (regalía) o derecho de licencia correspondiente.

En ese orden, si el artículo 65 de la Ley Aduanera comprende los conceptos incrementables al valor de transacción de la mercancía importada, entonces, debe entenderse que el término condición de venta se encuentra estrechamente relacionado con la cláusula u obligación establecida al comprador-importador de pagar al vendedor-exportador las regalías o derechos de licencia relacionados con las mercancías importadas y que incrementa el valor de transacción cuando no esté incluido en el precio pagado.

Lo anterior, tomando en consideración que el precio pagado por la mercancía, únicamente se incrementará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 65 de la Ley Aduanera, sobre la base de datos objetivos y cuantificables (último párrafo del precepto mencionado).

Por tanto, para determinar si el cargo por concepto de regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías importadas deben o no incrementarse para efecto de la determinación de su valor de transacción, debe analizarse si el vendedor-exportador la fijó como condición de la venta al importador-comprador, entendida como la cláusula u obligación pactada en el contrato de compraventa o en otro diverso de licencia.

Ello porque debe considerarse que lo más usual en tratándose del comercio internacional es que el contrato de venta y el de licencia se concierten por separado.

No es obstáculo a las consideraciones anteriores, que el vendedor-exportador y el comprador-importador pacten que las regalías o los derechos de licencia se van a pagar de conformidad con algún porcentaje de las ventas efectuadas; pues ello no altera el alcance que al término condición de venta debe darse, porque se insiste, este va referido al pacto, obligación o cláusula a la que se sujeta el comprador-importador al momento de que le venden la mercancía para su importación a territorio nacional.

Lo anterior, pues -como ha sido señalado- el valor de transacción de las mercancías importadas comprenderá, además del precio pagado, el importe del cargo por las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador-importador haya pagado o tenga que pagar por ese concepto directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones (regalías) y derechos no estén incluidos en el precio pagado o por pagar, de conformidad con el artículo 8 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

En virtud de lo expuesto, se determina el criterio que debe prevalecer con carácter jurisprudencial acorde a las consideraciones sustentadas en esta ejecutoria; y conforme a la tesis que por separado se adjunta a la presente resolución.”

II. Grado o categoría de las disposiciones involucradas

Robert Alexy expone que el fundamento de teoría de las normas, por una parte, de la subsunción, y por otra, de la ponderación, es la diferencia entre reglas y principios.⁶

Las reglas son normas que ordenan algo definitivamente. Son mandatos definitivos. En su mayoría, ordenan algo para el caso de que se satisfagan determinadas condiciones. Por ello, son normas condicionadas.

Sin embargo, las reglas pueden revestir también una forma categórica. Un ejemplo de ello sería la prohibición absoluta de tortura. Lo decisivo es, entonces, que si una regla tiene validez y es aplicable, es un mandato definitivo y debe hacerse exactamente lo que ella exige. Si esto se hace, entonces la regla se cumple; si no se hace, la regla se incumple. Como consecuencia, las reglas son normas que siempre pueden cumplirse o incumplirse.

Por el contrario, los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida de lo posible, de acuerdo con las posibilidades fácticas y jurídicas.

Por ello, los principios son mandatos de optimización y como tales se caracterizan porque pueden ser cumplidos en diferentes grados y porque la medida de cumplimiento ordenada depende no

⁶ ALEXY, Robert. *Teoría de la argumentación jurídica*. Palestra Editores. Lima, 2007. pp. 458 y 459.

sólo de las posibilidades fácticas, sino también de las posibilidades jurídicas.

Así, mientras las reglas serían normas que sólo pueden ser cumplida o incumplidas, los principios son susceptibles de una aplicación o cumplimiento gradual.

Otro criterio de distinción entre reglas y principios, se refiere al carácter abierto o cerrado de sus condiciones de aplicación.⁷

Conforme a este criterio, las reglas serían normas cuyas condiciones de aplicación están cerradas, mientras que los principios tendrían sus condiciones de aplicación abiertas.

Que las condiciones de aplicación estén cerradas, significa que el supuesto de hecho de la norma determina con carácter completo aquellas condiciones que deben darse para la aplicación de la misma, de manera que, si se dan las condiciones, la norma se aplica y, si no, no se toma en cuenta por no ser relevante para el caso.

En cambio, los principios serían normas cuyas condiciones de aplicación no están totalmente cerradas o determinadas, sino que más bien ofrecen razones prima facie en favor de una determinada solución. Por eso, en lugar de aplicarse o no aplicarse, los principios

⁷ MARTÍNEZ ZORRILA, David. *Metodología Jurídica y Argumentación*. Marcial Pons. Madrid, 2010. pp. 141 y 142.

son normas que inclinan la balanza en uno u otro sentido, pero sin determinar automáticamente la solución.

Pues bien, en el caso la norma jurídica a interpretar es el artículo 65, fracción III, de la Ley Aduanera, el cual establece que el valor de transacción de las mercancías importadas comprenderá, además del precio pagado —entre otros— las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que dichas regalías y derechos no estén incluidos en el precio pagado.

Tal norma tiene el carácter de una regla, al contener un mandato definitivo o una condición cerrada que puede cumplirse o no.

Asimismo, aun cuando en la ejecutoria se hace referencia a diversas normas para realizar la interpretación del artículo de referencia de la Ley Aduanera, como son las disposiciones del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, éstas también contienen mandatos definitivos y condiciones cerradas, las cuales se invocan con la intención de hallar el sentido original de la norma a interpretar, pues se considera que sirvieron como base para su redacción.

III. Análisis doctrinal.

1. Impuestos o derechos aduaneros

Los impuestos o derechos aduaneros son aquellos que tienen como objeto el tráfico o comercio internacional de mercancías, entre los cuales se encuentran los de importación, exportación y tránsito, ya sea que graven la introducción, salida o tránsito de las mercancías en un Estado.⁸

Existe controversia doctrinal en relación con si la denominación correcta para este tipo de gravámenes es la de impuesto —porque no gravan una manifestación de riqueza— o la de derechos, sin embargo, al no ser relevante para efectos del presente análisis, me remito únicamente a su clasificación tradicional, la cual da pauta para hacer referencia a la necesidad de unificación o estandarización de los criterios internacionales para determinar el valor de las mercancías al momento de ser presentadas en aduana.

1.1. Clasificación tradicional

Atendiendo a la base de imposición que se elija, los derechos que gravan el comercio de mercancías se dividen fundamentalmente en dos clases:⁹

⁸ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, Porrúa-UNAM, 2004, Tomo IV, p. 412.

⁹ HERRERA YDÁÑEZ, Rafael, *Valor en Aduana de las Mercancías*, Madrid, Santillana Ediciones, 1963, p.11.

a) Específicos: Aquellos que fijan una cantidad a pagar por unidad de peso, cuento —cantidad— o medida, según lo que resulte más apropiado a la naturaleza del producto.

b) Ad valorem: Los que establecen como derecho o impuesto un porcentaje respecto del valor de la mercancía.

Algunos autores hacen referencia a impuestos o derechos mixtos cuando un mismo producto está sujeto simultáneamente a un derecho específico y a otro ad valorem,¹⁰ este tipo de impuesto o derechos se emplean principalmente como una medida de las administraciones aduaneras como protección para la variación de precios internacionales, el específico actúa como base para obtener estabilidad y protección, mientras que el ad valorem se destina a mantener más constante la relación entre el valor de la mercancía y la cuantía del impuesto.¹¹

En la actualidad se ha universalizado el uso de los derechos ad valorem, cayendo en desuso los derechos específicos, principalmente por su falta de proporción con respecto al real valor de los bienes importados.

En efecto, los impuestos específicos presentan diversas desventajas, como:

¹⁰ POLO BERNAL, Efraín, *El Valor en Aduana*, México D.F., Publicaciones Administrativas y Contables, S.A., 1979, p.21.

¹¹ HERRERA YDÁÑEZ, Rafael, *op. cit. supra*, nota 7, p. 16.

a) Obligan a una diferenciación de productos, según su precio y calidad, en un grado tal que convierten el arancel en un instrumento complejo y de difícil manejo, por lo detallado que tiene que ser.

b) Es necesario actualizarlos permanentemente, dado el constante desarrollo y especialización en la producción de mercancías.

c) Insensibilidad a las variaciones de los precios internos y externos de las mercancías.

d) Dada su necesidad de especificidad y detalle, resultan adecuados para la aplicación de una nomenclatura aduanera generalizada.

Por su parte, los impuestos ad valorem presentan las siguientes ventajas comparativas:

a) Resultan de fácil establecimiento y aplicación.

b) Permiten que el peso del gravamen recaiga sobre el valor de las mercancías y no sobre elementos físicos de medida.

c) Impiden que el nivel de protección disminuya o se distorsione por efectos del aumento de precios.

d) Permiten una determinación más racionada y equitativa de la protección de las distintas clases de mercancía y hacen innecesaria una discriminación detallada entre los productos de la misma clase.

De tal forma, en general, la proporcionalidad de los derechos o impuestos ad valorem al valor de las mercancías los hacía preferibles a cualquier otra forma de tributación; sin embargo, la falta de sistemas uniformes de valoración generó que muchas veces su aplicación resultara injusta, cuando el valor de las mercancías se calcula de manera caprichosa o arbitraria.¹²

2. Antecedentes históricos

Aun cuando se afirma que los primeros derechos ad valorem son tan antiguos que existieron en Roma, donde su tasa era del cuadragésimo del valor, es decir, del 2.5%,¹³ no fue sino hasta el siglo XVII que inició la necesidad de dar una definición de valor a las mercancías.¹⁴

Hasta ese entonces, las mercancías sujetas a derechos o impuestos aduaneros eran relativamente reducidas y de naturaleza bastante simple, aunado a que los recaudadores, al no encontrarse sujetos al cumplimiento de disposiciones que regularan su actuación, contaban con poderes casi absolutos, por lo cual arbitrariamente

¹² ZOLEZZI, Daniel, *Valor en Aduana (Código Universal de la O.M.C.)*, Buenos Aires, La Ley, 2003, pp.1 y 2.

¹³ *Ibidem*, p. 6.

¹⁴ HERRERA YDÁÑEZ, Rafael, *op. cit. supra*, nota 7, p. 21.

confeccionaban listas de artículos a los cuales les asignaban determinados valores, sobre los cuales determinaban el monto de los impuestos o derechos, por lo cual no existía aún la necesidad de establecer normas que unificaran la valoración de las mercancías.

Posteriormente, con la llegada de los europeos al “nuevo continente” y la ampliación de las rutas comerciales, los mercados europeos comenzaron a inundarse de productos nuevos, lo cual generó que los rudimentarios sistemas de valuación de mercancías que se empleaban para fijar la base imponible de los impuestos aduaneros dejaran de ser útiles.

No fue sino hasta 1660, en Inglaterra, que se tiene noticia de la primera disposición legislativa que pretende establecer una base legal del valor para los impuestos ad valorem, el método empleado era que los importadores de mercancías que no figuraran en el “Book of Rates” —libro de tarifas— debían declarar bajo juramento el valor o precio a la aduana respectiva y se presumía que tal valor o precio jurado correspondía al de la cotización corriente en el puerto de llegada antes de pagar los impuestos respectivos.

Asimismo, fueron diversos factores los que acentuaron la necesidad de establecer normas legales homogéneas para determinar el valor en aduana, por una parte, los cambios en los procesos de producción originados principalmente con la revolución industrial, trajeron como consecuencia el incremento en la cantidad y diversidad de las mercancías, así como en la necesidad de comercializarlas en

diversos mercados. Por otra parte, con la revolución francesa y las diversas que se sucedieron con posterioridad, se implantaron los principios de legalidad e igualdad como límites a la actuación de las administraciones, incluidas las aduaneras, por lo cual, se veían obligadas a fundar y motivar sus determinaciones respecto de la base gravable de los impuestos ad valorem, es decir, el monto sobre el cual se calcularía la contribución.

De tal forma, en el siglo XX surgió la necesidad de uniformar los criterios que se empleaban para determinar el valor de las mercancías para fines aduaneros, cuyo primer paso consistía en confeccionar una definición de valor que permitiera englobar las diversas mercancías que eran gravadas a través de los impuestos ad valorem, así como procurar que fuese empleada por el mayor número de países para lograr la mayor uniformidad en el trato de dichas mercancías.

Con el incremento del comercio internacional, la existencia de distintos métodos de valoración en aduana se visualizó como un obstáculo, por lo cual, para lograr la mayor uniformidad en el tratamiento de las mercancías, en 1927, al seno de la Sociedad de las Naciones, se convocó a una serie de conferencias de carácter económico en la ciudad de Ginebra, cuyo resultado fue la redacción de una declaración donde se hacía evidente la urgente necesidad de contar con una definición internacional del valor que contrarrestara los métodos arbitrarios que seguían algunos países.¹⁵

¹⁵ CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Tomo XLI, julio-diciembre, núms. 178-179-180, 1991, p. 38.

La corta vida de la Sociedad de Naciones, sepultó las esperanzas de establecer en ese entonces un convenio internacional de valor en aduana.

No fue sino hasta después de la segunda guerra mundial que el tema volvió a tratarse, pues en 1945 se firmó la Carta de las Naciones Unidas y dos años después, convocada por el Consejo Económico y Social de la O.N.U., se celebró en Ginebra la Conferencia sobre Comercio y Empleo, cuyas conclusiones sentaron las bases de una nueva reunión que tuvo lugar en la Habana, entre 1947 y 1948, en la que se firmó un documento que no entró en vigor –por la falta de ratificaciones necesarias–.

Tal documento, conocido como la Carta de la Habana, recogía en su artículo 35 ciertos principios generales de valoración, que serían de capital importancia para el desenvolvimiento posterior de la materia, pues fueron adoptados por el artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio -GATT por sus siglas en inglés-, firmado en Ginebra en el mismo año de 1947. Tal artículo VII fue a su vez la fuente de los dos tratados de valor en aduana que conoció la segunda mitad del siglo XX: la Definición de Bruselas de 1950 y el Código de Valoración del GATT de 1979.¹⁶

¹⁶ ZOLEZZI, Daniel. op. cit, supra nota 3. p. 2.

3. Valor para fines aduaneros

La definición de valor para fines aduaneros, relacionándola con sus objetivos, puede entenderse como un conjunto de normas y criterios para la aplicación de los impuestos o derechos ad valorem, con base en el principio de no discriminación, para evitar que el producto del impuesto de importación sea afectado por condiciones desiguales en transacciones semejantes y comparables.¹⁷

De tal forma, la definición de valor busca establecer condiciones homogéneas, que eliminen o minimicen las diferentes incidencias sobre el precio originadas en las particularidades de la operación comercial, buscando la igualdad de trato entre importadores que se ubican en igual situación.

3.1. Nociones de valor

Las definiciones de valor aduanero se sustentan en dos conceptos básicos en cuanto a lo que debe entenderse como precio:

a) La noción teórica del valor será la del precio al que se vendería la mercancía que se ha de valorar en condiciones determinadas —lugar, tiempo, independencia del comprador y vendedor— y está orientada a pensar que las mercancías cuentan o tienen un nivel natural de precios por sí mismas, el cual se conforma principalmente por sus costos de producción y por una situación

¹⁷ HERRERA YDÁÑEZ, Rafael, *op. cit. supra*, nota 7, p. 27.

estable de competencia, de forma que esta noción llega a la conclusión de que existe un precio usual de competencia en los mercados.

Por tanto, la noción teórica tiene como base el precio probable de la mercancía y se determina a través de la investigación de cuál sería el producto efectivo o probable de la venta.

b) La noción positiva del valor puede conceptualizarse como el precio al que se vende la mercancía que se ha de valorar o, si este precio está influido por las relaciones particulares que existan entre comprador y vendedor, entonces se atenderá al precio que no está influido por esas relaciones, en el que se vende una mercancía similar.

Esta noción se orienta más a considerar que el valor de los productos se rige por las leyes de la oferta y la demanda, por lo que parte de éstos para la conformación de un valor de transacción, el cual se traduce en el precio pagado o por pagar de las mercancías.

Lo que se pretende es llegar al monto correspondiente del pago total que, por las mercancías, haya efectuado o vaya a efectuar el importador en favor del vendedor, con lo que se pretende obtener el precio real de aquéllas.

De ahí que la noción positiva del valor acepta las decisiones de vendedores y compradores para la conformación de sus precios, considerándolas como base para su determinación.¹⁸

Los efectos prácticos de utilizar una u otra noción de valor son idénticos cuando se trata de una mercancía vendida en condiciones de libre competencia: el precio al que se vende –contractual- es igual al que se vendería en esas mismas condiciones por otros sujetos.

Sin embargo, los efectos difieren cuando el precio convenido está influido por las relaciones convenidas entre las partes:

a) Con la noción positiva hay que acudir al precio en el que se vende una mercancía similar a la importada en una transacción realizada sin existir relaciones particulares entre comprador y vendedor.

b) Con la noción teórica habría que valorar la mercancía importada según el precio en el que ésta se vendería de no existir vinculación entre comprador y vendedor.

En su expresión más elemental, la noción positiva podría expresarse en la aceptación sin crítica del precio contractual de venta, pero tal aceptación pura y simple de los precios contractuales tendría serios inconvenientes fiscales y económicos.

¹⁸ MORENO OROZCO, Eduardo, *Valoración Aduanera*, México D.F., Ediciones Fiscales ISEF, 2006, p.19.

Desde una perspectiva fiscal, ello incentivaría el falseo de datos con la finalidad de evadir impuestos; pero desde la perspectiva económica tiene efectos más significativos, pues la sola aceptación de los precios contractuales sería inadecuada para atender el contexto actual del comercio internacional, pues la creciente interdependencia e integración comercial entre las empresas ocasiona que frecuentemente los precios de venta no representan el valor de transacciones comerciales habituales, además de que cada vez existen más operaciones comerciales que no se llevan a cabo a través de la compra venta simple, sino que son parte de transacciones más complejas que no reflejan el valor total de las mercancías.

Por tanto, en la noción positiva hay necesidad de que se apliquen normas y criterios complementarios, corrigiendo el desvío de precios mediante el establecimiento de condiciones hipotéticas para la operación y el empleo de métodos para la valoración, siendo los principales:

a) Sustitutivos: Adoptan el precio de mercancía idéntica o similar, vendida u ofrecida a la venta en determinadas condiciones.

b) Deductivos: Adoptan el precio de la mercancía importada en el mercado interno del país importador, deducidos los derechos de entrada, gastos, comisiones o lucros de comercialización.

c) Aditivos: Consisten en la composición del precio mediante investigación en el mercado interno del país exportador, a partir del

costo de producción agregando los gastos necesarios para la entrega de las mercancías.

Por tanto, la noción positiva concentra la evaluación aduanera en la investigación del precio real de venta de la mercancía o, ante la imposibilidad de la determinación del precio efectivo, mediante el recurso de acudir a una mercancía similar.

Los problemas que presenta la noción positiva, tienen su origen en el empleo de la expresión “se vende” a la cual está ligada. La determinación del precio al que se vende una mercancía, tanto si se trata de la que se va a valorar, como si es una similar, exige la comprobación efectiva de este precio, lo que excluye absolutamente cualquier otro precio o consideración y cuando no se puede determinar, la valoración es imposible si no se tiene una segunda definición que no sea de carácter positiva, sino teórica.

En efecto, si la segunda definición es positiva, habrá que acudir a una segunda y tercera definición y así sucesivamente.

Sin embargo, la noción teórica al vincularse al precio en que una mercancías se vendería, permite considerar todos los elementos útiles en la determinación de un precio, tales como:

- El precio realmente cotizado para la mercancía.
- El precio que se estima pudiera fijarse para la mercancía.

- El precio realmente cotizado para una mercancía similar.

La noción teórica desvincula jurídicamente el valor para fines aduaneros de los precios practicados en las transacciones concretas, permitiendo mayor libertad en el proceso de valoración, que puede recurrir a cualquier medio de investigación para establecer el valor presumible de la mercancía.

Pues bien, pese a las diferencias antes destacadas entre las dos nociones de valor desarrolladas, cabe desatacar que, en la medida en que al aplicar una definición de valor con base en la noción teórica, se establecen criterios y reglas para el tratamiento de los casos concretos, en busca de precios coherentes con la realidad comercial, la definición va perdiendo su carácter de abstracta y se va acercando a la noción positiva del valor. Asimismo, en la proporción en que una definición positiva establece condiciones hipotéticas y normas correctivas para los desvíos de los precios de transacción, gana afinidad con la noción teórica.¹⁹

En consecuencia, parece lógico que las virtudes de cada una de las nociones teóricas de valor a las cuales se hizo referencia, se tomen en consideración para el establecimiento de un sistema generalizado de valoración aduanera a nivel internacional.

¹⁹ POLO BERNAL, Efraín, *op. cit. supra*, nota 6, p. 31.

3.2. Elementos de la definición de valor

Los conceptos básicos de una definición de valor son los siguientes:

1. Precio: Es en este elemento en el que se establecen las condiciones de competencia que deben ser consideradas en la valoración para fines aduaneros.

Tal elemento se define en virtud del carácter positivo o teórico de la definición empleada. Por ejemplo, desde un punto de vista positivo, el precio es aquél por el cual la mercancía es vendida u ofrecida a al venta en el curso e operaciones comerciales normales, efectuadas en un ámbito de libre competencia.

Asimismo, desde una noción teórica, precio es el que se estima pudiera fijarse para una mercadería, en una venta efectuada en condiciones de libre competencia, entre un comprador y un vendedor independientes entre sí.

2. Tiempo: Los precios están sujetos a variaciones en función del tiempo, por lo cual, es necesario establecer el momento que debe servir de referencia para la valoración aduanera.

Entre los momentos de referencia que son incorporados a las definiciones de valor se distinguen:

a) Tiempo de la exportación. Momento de la compra o del embarque.

b) Tiempo de importación. Momento de entrada o de registro de la declaración en la aduana o, momento de la evaluación aduanera.

3. Lugar. Este elemento puede ser interpretado en relación con dos aspectos:

a) El mercado en el cual debe ser considerado el precio de la mercancía, a fin de fijar el valor.

b) El sitio de entrega de la mercancía, lo que origina la correspondiente incorporación de los gastos resultantes de la manipulación y el transporte de la mercancía.

4. Nivel. Se refiere al lugar donde se ubica el comprador en la cadena de comercialización.

La distribución de los productos puede ser directa o indirecta.

La distribución directa, del productor al consumidor, es la que ocurre en forma menos frecuente, es más usual la distribución indirecta, en la que los intermediarios pueden ser mayoristas, minoristas o simples agentes.

5. Cantidad. Los precios pueden variar también atendiendo a la cantidad de las mercancías comerciadas, ya sea en precios por tarifa o mediante la aplicación de descuentos atendiendo a la compra de una mayor cantidad.

4. Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio

Como se mencionó con anterioridad, el 30 de octubre de 1947, se firmó el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, —GATT por sus siglas en inglés— al cual México se adhirió mediante protocolo que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación del 26 de noviembre de 1986.

El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio ha sido materia de varias rondas de negociación, siendo la última, la Ronda de Uruguay cuya Acta Final se encuentra contenida en el Decreto de Promulgación del Acta Final de la Ronda de Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales y, por tanto, el Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial de Comercio, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de mil 1994.

Cabe destacar que, derivado de lo anterior, en la práctica se suele hablar del GATT 1947 y el GATT 1994, y aun cuando jurídicamente son documentos distintos, las disposiciones del GATT de 1947 se incorporaron y siguen teniendo efecto jurídico en el GATT de 1994, mientras que este último, a su vez, es uno de los

componentes del Acuerdo sobre la Organización Mundial de Comercio.

En efecto, en sus orígenes, el GATT de 1947 debía formar parte de la Carta de La Habana para una Organización Internacional de Comercio negociada durante la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Empleo celebrada en Cuba del 21 de noviembre de 1947 al 24 de marzo de 1948.

Sin embargo, debido a que la Carta de La Habana nunca entró en vigor —básicamente por falta de las ratificaciones necesarias— a partir del 1° de enero de 1948, el GATT de 1947 siguió vigente a través de un Protocolo de Aplicación Provisional.

La aplicación provisional de mérito se mantuvo hasta que las disposiciones del GATT de 1947 se integraron a lo que ahora comúnmente se conoce como GATT de 1994, que a su vez es uno de los componentes del Acuerdo sobre la Organización Mundial de Comercio —OMC, por sus siglas—.

En este punto debe destacarse que el acuerdo por el cual se estableció la Organización Mundial del Comercio, inició su vigencia el 1 de enero de 1995, y en su Anexo 1A contiene el GATT de 1994, que incorpora, con algunos ajustes, las disposiciones del GATT de 1947.

Aunado a lo anterior, el GATT de 1994 incluye seis Entendimientos relativos a artículos del GATT de 1947, aranceles y

Protocolos de Adhesión y decisiones adoptadas al amparo del GATT entre 1948 y 1994 como parte de lo que comúnmente se denomina como el acervo del GATT.

Pues bien, las disposiciones del GATT sobre la valoración están incluidas en sus artículos VII y X, así como en las notas adicionales al artículo VII, pero son disposiciones de alcance general, que no contienen, en sí mismas, una definición internacional de valor, debido a que resultó imposible conciliar las diversas concepciones y métodos de valoración seguidos en los distintos países, como consecuencia de prácticas constitucionales y problemas técnicos especiales de cada uno de ellos.

Tal circunstancia se reflejó en el párrafo 1° del artículo 35 de la Carta de la Habana —cuyo contenido, según se señaló en párrafos precedentes estableció ciertos principios generales de valoración que se recogieron en el artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio— conforme al cual los Estados buscarán uniformar, en la medida de lo posible, las definiciones de valor y los métodos empleados para determinarlo.²⁰

El contenido de los artículos VII y X, así como de las notas adicionales al artículo VII, es el siguiente:

²⁰ HERRERA YDÁÑEZ, Rafael, *op. cit. supra*, nota 7, p. 29.

Artículo VII

Valoración en aduana

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

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

b) El "valor real" debería ser el precio al que, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país importador, las mercancías importadas u otras similares son vendidas u ofrecidas para la venta en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia. En la medida en que el precio de dichas mercancías o mercancías similares dependa de la cantidad comprendida en una transacción dada, el precio que haya de tenerse en cuenta debería referirse uniformemente a: i) cantidades comparables, o ii) cantidades no menos favorables para importadores que aquellas en que se vendido el mayor volumen haya de estas mercancías en el comercio entre el país de exportación y el de importación.

c) Cuando sea imposible determinar el valor real de conformidad con lo dispuesto en el apartado b) de este párrafo, el valor en

aduanas debería basarse en el equivalente comprobable que se aproxime más a dicho valor.

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

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

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

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

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

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

Artículo X

Publicación y aplicación de los reglamentos comerciales

1. Las leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas de aplicación general que cualquier parte contratante haya puesto en vigor y que se refieran 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, serán publicados rápidamente a fin de que los gobiernos y los comerciantes tengan conocimiento de ellos. Se publicarán también los acuerdos relacionados con la política comercial internacional y que estén en vigor entre el gobierno o un organismo gubernamental de una parte contratante y el gobierno o un organismo gubernamental de otra parte contratante. Las disposiciones de este párrafo no obligarán a ninguna parte contratante a revelar informaciones de carácter confidencial cuya divulgación pueda constituir un obstáculo para el cumplimiento de las leyes o ser de otra manera contraria al interés público, o

pueda lesionar los intereses comerciales legítimos de empresas públicas o privadas.

2. No podrá ser aplicada antes de su publicación oficial ninguna medida de carácter general adoptada por una parte contratante que tenga por efecto aumentar el tipo de un derecho de aduana u otra carga sobre la importación en virtud del uso establecido y uniforme, o que imponga una nueva o más gravosa prescripción, restricción o prohibición para las importaciones o para las transferencias de fondos relativas a ellas.

3. a) Cada parte contratante aplicará de manera uniforme, imparcial y razonable sus leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas a que se refiere el párrafo 1 de este artículo.

b) Cada parte contratante mantendrá, o instituirá tan pronto como sea posible, tribunales o procedimientos judiciales, arbitrales o administrativos destinados, entre otras cosas, a la pronta revisión y rectificación de las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras. Estos tribunales o procedimientos serán independientes de los organismos encargados de aplicar las medidas administrativas, y sus decisiones serán ejecutadas por estos últimos y regirán su práctica administrativa, a menos que se interponga un recurso ante una jurisdicción superior, dentro del plazo prescrito para los recursos presentados por los importadores, y a reserva de que la administración central de tal organismo pueda adoptar medidas con el fin de obtener la revisión del caso mediante otro procedimiento, si hay motivos suficientes para creer que la decisión es incompatible con los principios jurídicos o con la realidad de los hechos.

c) Las disposiciones del apartado b) de este párrafo no requerirán la supresión o la sustitución de los procedimientos vigentes en el territorio de toda parte contratante en la fecha del presente Acuerdo, que garanticen de hecho una revisión imparcial y objetiva de las decisiones administrativas, aun cuando dichos procedimientos no sean total u oficialmente independientes de los organismos encargados de aplicar las

medidas administrativas. Toda parte contratante que recurra a tales procedimientos deberá facilitar a las PARTES CONTRATANTES, si así lo solicitan, una información completa al respecto para que puedan decidir si los procedimientos citados se ajustan a las condiciones fijadas en este apartado.

ANEXO I NOTAS Y DISPOSICIONES SUPLEMENTARIAS

Al artículo VII Párrafo 1

La expresión "otras cargas" no debe entenderse en el sentido de que incluye los impuestos interiores o las cargas equivalentes percibidos a la importación o con motivo de ella.

Párrafo 2

1. Estaría en conformidad con el artículo VII presumir que el "valor real" puede estar representado por el precio en factura, al que se agregarán todos los elementos correspondientes a gastos legítimos no incluidos en dicho precio y que constituyan efectivamente elementos del "valor real", así como todo descuento anormal, o cualquier otra reducción anormal, calculado sobre el precio corriente de competencia.

2. Se ajustaría al apartado b) del párrafo 2 del artículo VII toda parte contratante que interpretara la expresión "en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia" en el sentido de que excluye toda transacción en la que el comprador y el vendedor no sean independientes uno del otro y en la que el precio no constituya la única consideración.

3. La regla de las "condiciones de libre competencia" permite a una parte contratante no tomar en consideración los precios de venta que impliquen descuentos especiales concedidos únicamente a los representantes exclusivos.

4. El texto de los apartados a) y b) permite a las partes contratantes determinar el valor en aduana de manera uniforme: 1) sobre la base de los precios fijados por un exportador dado para la mercancía importada, o 2) sobre la base del nivel general de los precios correspondientes a los productos similares.

Como se advierte del contenido de las disposiciones transcritas, el artículo VII del GATT adopta medularmente la noción positiva de valor para efectos aduaneros, ya que establece que el valor en aduana de las mercancías importadas debería basarse en el valor real de la mercancía importada o de una mercancía similar y no en el valor de una mercancía de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios.

Asimismo, dispone que el valor real 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.

Por tratarse —evidentemente— de una opinión más autorizada a la del suscrito, hago referencia a los comentarios que Herrera Ydáñez lleva a cabo respecto de los artículos VII y X, así como en las notas adicionales al artículo VII, del GATT:²¹

El artículo VII establece como valor en aduana el valor real de la mercancía importada o el de una similar, es decir, deja la opción de

²¹ HERRERA YDÁÑEZ, Rafael, *op. cit. supra*, nota 7, pp. 35 a 37.

adoptar uno u otro criterio, pero prohíbe acudir a los precios de productos de origen nacional, así como a valores arbitrarios o ficticios.

El apartado b) del párrafo 2, define el valor real como el precio al que es vendida u ofrecida la mercancía importada o la similar, en operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia y en el tiempo y lugar que fije la legislación de cada país.

Asimismo, en la segunda parte de dicho apartado se ofrecen dos soluciones para el supuesto en que el precio pueda estar influenciado por la cantidad de las mercancías, de lo cual puede observarse que en la definición de valor real contenida en el artículo VII del GATT, intervienen los elementos de precio de venta u oferta, tiempo, lugar, operación normal comercial, condiciones de libre competencia y cantidad.

El concepto precio se concreta más en la nota adicional al artículo VII, al afirmar que el valor real puede estar representado por el precio de factura, que se incrementará con todos los elementos que no estén incluidos en él, así como con cualquier descuento o reducción anormales sobre el precio usual de competencia.

Tal aclaración tiene una gran importancia de carácter práctico, puesto que permite usar como base válida para la determinación en aduana del valor de las mercancías los precios de las facturas comerciales, a los que se sumarán, si fuera necesario, los importes de

aquellos elementos que entran en el valor real y que pudieran no estar comprendidos en los precios facturados.

Por lo que se refiere al tiempo y al lugar, el GATT deja libertad a las legislaciones nacionales para determinarlos, aunque siempre es deseable que exista uniformidad.

La interpretación de las expresiones “operaciones comerciales normales” queda aclarada también en la nota adicional, cuando precisa que están excluidas todas las transacciones en las que el comprador y el vendedor no sean independientes uno del otro y en la que el precio no constituya la única consideración que debe tenerse en cuenta.

Respecto a la regla de “condiciones de libre competencia” permite no tomar en consideración los precios de venta que impliquen descuentos especiales concedidos únicamente a los representantes exclusivos —concesionarios únicas, distribuidores, agentes exclusivos, etc. —.

Por lo que hace a la cantidad se admiten dos criterios distintos, pero con la condición de elegir uno de los dos y aplicarlo uniformemente, a saber:

a) Valoración de la mercancía con arreglo al precio que tenga la cantidad presentada al despacho —cantidades comparables—.

b) Valoración de la mercancía con arreglo al precio que tenga una “cantidad-patrón” de la mercancía que se va a despachar, pero fijándola de forma que corresponda a la mayor transacción que se haya realizado entre el país de exportación y el de importación.

El apartado b), párrafo 2, del Artículo VII, se permite elegir entre el precio de la mercancía importada o el de una similar, mientras que en la nota adicional se establece que el valor en aduana se puede determinar de manera uniforme, según los precios fijados por un exportador particular para la mercancía importada, o bien por el nivel general de los precios para mercancías similares. Si aun así no se pudiera determinar el valor en aduana, se permite recurrir a la equivalencia comprobable más próxima del valor real de la mercancía.

Por su parte, el párrafo 3 puntualiza que no se debe incluir en el valor de la aduana el importe de los impuestos interiores del país de origen o procedencia de la mercancía de los que ésta haya sido desgravada.

El párrafo 4 se refiere a la conversión de los precios expresados en moneda de otro país y prevé la utilización de las paridades del Fondo Monetario Internacional o, en su defecto, del valor corriente de la moneda extranjera en las transacciones comerciales.

El párrafo 5 enuncia el principio de que los criterios y los métodos de valoración deben ser constantes y, por consiguiente, uniformes, así como recibir la publicidad necesaria para que los

importadores puedan conocer de antemano el valor en aduana de sus mercancías con una aproximación suficiente.

En la parte conducente del artículo X, medularmente se prevé que la aplicación de las reglas relativa a la valoración debe ser uniforme, imparcial, equitativa y susceptible de arbitraje.

Una vez descrito el contenido general del artículo VII del GATT, cabe recordar que éste, a su vez, constituye la fuente de los dos tratados de valor en aduana que conoció la segunda mitad del siglo XX: la Definición de Bruselas de 1950 y el Código de Valoración del GATT de 1979.

5. Definición de valor aduanero de Bruselas

La definición de valor de Bruselas, es producto del Grupo de Estudios para la Unión Aduanera Europea, creado en esa ciudad en 1947, se encargó a un subcomité de valor la elaboración de una definición de valor, la cual debía basarse en las disposiciones del GATT.

Tal definición quedó plasmada en el Convenio sobre el Valor en Aduana de las Mercancías, que se firmó precisamente en Bruselas, Bélgica, el 15 de diciembre de 1950, entrando en vigor el 28 de julio de 1953.²²

²² MORENO OROZCO, Eduardo, *op. cit. supra*, nota 16, p.21

La Definición de valor de Bruselas se basó en la noción teórica de valor y establecía que el valor de las mercancías importadas era el precio normal, es decir, aquél que se estima pudiera fijarse a las mercancías en el momento en que los derechos de aduana fueran exigibles, tomando en consideración para su determinación la venta, el previo, el tiempo, el lugar, la cantidad y el nivel comercial, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independiente.

Tuvo su origen en la definición inglesa de 1933, la cual se reelaboró y se compatibilizó con los principios previstos por el artículo VII del GATT.

Los principios sobre los cuales se basa esta definición son los siguientes:²³

1. El valor normal de las mercancías para fijar la base gravable debe estar sustentada en principios equitativos y sencillos que no entorpezcan las prácticas comerciales.

2. El concepto de valor establecido debe ser de fácil comprensión, tanto para el importador como para la aduana.

3. El sistema implantado no debe dificultar el rápido despacho de las mercancías al pasar por una aduana.

²³ MAERKER, Gunter, *Valoración Aduanera (Una técnica justa para fijar la base gravable del impuesto de importación a las mercancías procedentes del extranjero)*, México D.F., Editorial IEE, 1979, pp. 15 y 16.

4. El sistema debe estar diseñado de tal manera que los importadores no tengan dificultad en determinar de antemano el valor correcto de aduana.

5. El sistema de valoración debe de estar diseñado de tal manera que el importador de buena fe esté protegido frente a competencias desleales derivadas de la infravaloración, ya sea ésta fraudulenta o no.

6. Cuando se presuma que un valor declarado es inexacto, el sistema de comprobación debe ser rápido y preciso.

7. La valoración debe hacerse dentro de documentos mercantiles ya establecidos.

8. El sistema de valoración, de acuerdo a su concepción inicial, debe tener las menos formalidades posibles.

9. En caso de litigio entre importadores y aduana, el procedimiento de resolución debe ser rápido, equitativo e imparcial.

Las condiciones de la definición de mérito, al referirse al precio que se estima pudiera fijarse como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia, trazan un cuadro ideal que no siempre puede darse en la realidad.

El Convenio sobre el Valor en Aduana de las Mercancías constaba de 18 artículos y 3 anexos que formaban parte integrante del convenio. El anexo I contenía la definición de valor en aduana, El anexo II las notas interpretativas de la definición y el anexo III, consistía en un protocolo relativo a métodos especiales de imposición de un reducido número de mercancías.

Pese a que la definición de Bruselas tuvo una gran aceptación —para el año de 1970 ya contaba con 33 países miembros y aproximadamente otros 70 que la aplicaban en la práctica— entre 1973 y 1979 se celebraron en Ginebra, Suiza, las negociaciones comerciales multilaterales del GATT, conocidas como la Ronda de Tokio, cuyo objetivo era lograr la expansión y liberalización del comercio mundial por medio de —entre otros aspectos— de la supresión progresiva de obstáculos al comercio, y visualizando como medio para lograr tal finalidad la adopción de un sistema común de valoración en aduana de mayor aceptación en la comunidad internacional.

6. Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio

Para lograr la adopción de un sistema de valoración internacional común, que lograra una aceptación mayor a los dos ya existentes, se procuró una noción de valor que conjugara elementos tanto de la teórica como de la positiva.

El resultado fue la elaboración de un código de conducta sobre valoración aduanera, basado en el artículo VII del Acuerdo General —noción positiva— y en la definición del valor de Bruselas —noción teórica—. ²⁴

6.1 Valor de transacción

El Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, elaborado en 1981, en realidad se ajusta a la noción positiva de valor, pues adopta una noción denominada valor de transacción, que pretende establecer un sistema equitativo, uniforme y neutro, para la valoración de mercancías en la aduana, que correspondiera a las realidades comerciales y que prohibiera el empleo de valores arbitrarios o ficticios.

Pese a que el valor de transacción responde principalmente a la noción positiva de valor, admite diversas excepciones y probabilidades de aplicar incluso métodos alternativos para determinar el valor que sería aplicable para la transacción de mercancías idénticas o similares, en caso de que el valor de transacción no pueda aceptarse por haber sufrido distorsiones o de que, de plano, no sea determinable.

Cabe precisar que como consecuencia de la denominada Ronda de Uruguay y de la firma del Acta de Marrakech, se firmó el Acuerdo

²⁴ CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, *op. cit. supra*, nota 13, p. 58.

por el que se establece la Organización Mundial de Comercio, el cual —según se señaló en párrafos precedentes— inició su vigencia el 1 de enero de 1995, y en su Anexo 1A contiene el GATT de 1994, que incorpora, con algunos ajustes, las disposiciones del GATT de 1947. De ahí que el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, también se conozca comúnmente como “Código de Valoración de la Organización Mundial de Comercio”.

El acuerdo de referencia prevé que el valor de aduana debe basarse, en la mayor medida posible, en el valor de transacción, que consiste en el precio real de las mercancías objeto de valoración, generalmente indicado en la factura, sin perjuicio de que puedan realizarse ciertos ajustes en su determinación.

Aquí es relevante para el presente trabajo destacar que conforme al artículo 1, numeral 1 del acuerdo, 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.

Es de precisarse que conforme a lo anterior, el acuerdo no requiere que el pago del precio se haga en un momento determinado, el hecho de que al momento de la valoración de mercancías

importadas el precio no se haya pagado, o sólo lo haya sido parcialmente, no impide que se determine su valor de transacción.²⁵

En efecto, cuando el artículo 1 define el valor de transacción como “*el precio realmente pagado o por pagar*” admite su aplicación en aquellos casos en que el precio aún no se ha pagado total o parcialmente.

Además, el valor de transacción también se integra con los costos que enumera el artículo 8, siendo frecuente que algunos de ellos no se hayan pagado al momento en que las mercancías son valoradas, como sucede, verbigracia, con los cánones o derechos de licencia relacionados con las mercancías importadas.

Para una gran mayoría de las mercancías importadas el valor en aduana corresponderá al valor de transacción, por lo que el método para determinarlo constituye el primero y el más importante de los previstos en el acuerdo.

Si no existe un valor de transacción o si el valor de transacción no puede aceptarse como valor en aduana porque el precio ha sufrido distorsiones debido a ciertas condiciones o restricciones, el acuerdo prevé otros métodos de valoración en aduana que deberán aplicarse en el orden de prioridad establecido.

²⁵ ZOLEZZI, Daniel, op. cit, supra nota 3, p. 65.

Además, el acuerdo establece un protocolo adicional con diversas disposiciones que tienen como finalidad facilitar a los países en vías de desarrollo su aceptación.

6.2. Principios

Tomando en consideración que en el apartado denominado como “Introducción General” se estableció que el acuerdo desea fomentar la consecución de los objetivos del GATT de 1994 y lograr beneficios adicionales para el comercio internacional de los países en desarrollo, pueden sintetizarse los principios que sustentan la noción de valor de transacción de la siguiente forma:

1. Los sistemas de valoración deberían ser de carácter neutro y en ningún caso utilizarse como un medio encubierto para asegurar una protección suplementaria, aumentando artificialmente el valor al que se aplica el tipo de derechos.
2. Los procedimientos de valoración no deben utilizarse para combatir el dumping.
3. Los sistemas de valoración deberían asegurar a los comerciantes una protección contra la competencia desleal resultante de la subvaloración.

4. Los procedimientos de valoración deberían ser de aplicación general, sin distinciones por razón de la fuente de suministro.

5. El valor en aduana debería basarse en criterios sencillos, equitativos, que no estén en contradicción con la práctica comercial.

6. Los sistemas de valoración deberían reducir al mínimo las formalidades y la valoración debe, dentro de lo posible, basarse en los documentos comerciales.

7. El sistema de valoración no debería constituir un obstáculo para el rápido despacho de las mercancías.

8. Las disposiciones legales y administrativas referentes a la valoración en aduana deberían ser accesibles al público en general y ser lo bastante claras y precisas como para permitir al importador determinar de antemano el valor de sus mercancías en aduana.

9. Los procedimientos y sistemas de valoración deberían tener en cuenta la necesidad de garantizar el secreto comercial.

6.3. Métodos de valoración

Por otra parte, el acuerdo establece seis métodos para determinar el valor de las mercancías en aduana, el primero es considerado como el principal y los cinco restantes como secundarios,

todos los cuales se aplican sólo en caso de que, con los que los preceden, no se hubiera podido determinar el valor en aduana.

Método 1. El primer método o principal es el que permite determinar 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, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que se impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación; que se limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías; o que no afecten sustancialmente al valor de las mercancías.

b) Que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar.

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.

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.

Cabe destacar que conforme al artículo 8 del acuerdo, el precio puede adicionarse con los elementos que le falten, siempre y cuando no se hubieren incluido ya en dicho acuerdo.

Los ajustes estarán siempre a cargo del comprador y sólo podrán hacerse bajo la base de datos objetivos y cuantificables.

Tales ajustes son los siguientes:

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

b) El costo de los envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con las mercancías de que se trate.

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

d) Los 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.

Tales bienes y servicios son los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas; las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para su producción; los materiales consumidos en ella, la ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis, realizados fuera del país de importación y necesarios para dicha producción.

e) 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.

Este concepto de ajuste —cañones y derechos de licencia— es relevante para el presente trabajo, pues el artículo 8, numeral 1, inciso c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio prevé:

Artículo 8

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:

[...]

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;

Cabe destacar que —según se advertirá en párrafos subsecuentes— tal disposición es la que sirve de base para la redacción del artículo 65 de la Ley Aduanera en nuestro país.

Estos ajustes se relacionan con la propiedad intelectual plasmada en las mercancías importadas, los cánones o derechos de licencia son formas de pagar la contraprestación debida a cambio del derecho a usar o distribuir mercancías que son portadoras de alguna forma de propiedad inmaterial.

La nota interpretativa correspondiente al artículo 8, párrafo 1, inciso c), prevé lo siguiente:

“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.”

De tal forma, con cánones y derechos de licencia se entiende —en forma enunciativa más no limitativa— los pagos relativos a

patentes, marcas comerciales y derechos de autor; asimismo, debe entenderse que no pueden incorporarse al valor de transacción, como un ajuste, los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación.

Asimismo, para el pago de los cánones y derechos de licencia deben cumplirse las siguientes condiciones:

Condición 1. Que estén relacionados con las mercancías objeto de valoración.

En este punto, la forma de pago es un elemento que puede indicar la posible relación del canon con las mercancías, pues conforme a la nota interpretativa al artículo 8, en específico al párrafo 3, se establece que 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.

Condición 2. Que el comprador los tenga que pagar directa o indirectamente.

Al respecto, cabe destacar que generalmente la obligación de pagar un canon no se estipula en el contrato de ventas de las mercancías, por lo que el pago indirecto puede conceptualizarse como el pago derivado de una obligación estipulada, por ejemplo, en un convenio de licencia que obre por separado, sin que ninguno de los

contratos haga referencia al otro, pero como consecuencia de la transacción o importación, existe la obligación de tal pago.

Condición 3. Que el pago se realice como condición de venta de dichas mercancías.

En este punto, me refiero a las consideraciones que realiza Zolezzi, respecto de la expresión “condición de venta”.²⁶

El Comité Técnico de Valoración en Aduana —el cual tiene como función asegurar, a nivel técnico, la uniformidad de la interpretación y aplicación del presente Acuerdo, en términos de lo previsto por el anexo II— en algunos de sus instrumentos, como en su opinión consultiva 4.1, simplifica la cuestión de la condición de venta equiparándola a una orden impartida por el vendedor al comprador para que éste pague el canon a un tercero.

Sin embargo, en la realidad de los negocios las condiciones no se presentan de un modo tan ostensible, por lo que, en sentido amplio, la expresión “condición de venta” podría ser entendida como la imposibilidad de separar el canon de la venta de las mercancías importadas.

La cuestión para definir si existe condición de venta es determinar si el vendedor hubiera vendido lo tangible al precio convenido de no haber adquirido el comprador lo intangible, es decir,

²⁶ ZOLEZZI, Daniel, op. cit, supra nota 3, pp. 163-167.

el derecho a usar o comerciar la propiedad intelectual por la que se paga el canon.

La condición de venta debe buscarse en la interdependencia de la compra de lo tangible y el derecho a usar o comerciar lo intangible, pues lo más usual es que el contrato de venta y el de licencia se concierten por separado, sin que importe cuál de ellos se celebró primero e incluso se pudo haber celebrado —el de licencia— con un tercero.

De tal forma, la palabra “condición” que emplea el artículo 8.1.c) no tiene la acepción de un acontecimiento incierto y futuro del que depende la adquisición de un derecho o la resolución de un derecho ya adquirido, tal como lo prevé la legislación civil. La palabra condición no juega sola, sino dentro de la expresión “condición de venta”. Y esta expresión parece querer decir que la venta de las mercancías importadas determina que el importador deba pagar un canon —al vendedor o a un tercero— o bien que el contrato de licencia que prevé ese pago condicione la compra de las mercancías importadas.

Ahora, independientemente de las opiniones antes referidas por la doctrina, es de suma importancia para efectos de la interpretación de la expresión “condición de venta” prevista en el artículo 8, numeral 1, inciso c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, tomar en consideración que de conformidad con el inciso d), del numeral 2 del Anexo II del propio acuerdo, el Comité Técnico de Valoración en

Aduana está facultado para suministrar la información y asesoramiento sobre toda cuestión relativa a la valoración en aduana de mercancías importadas que solicite cualquier Miembro o el Comité. Asimismo, dicha información y asesoramiento podrá revestir la forma de opiniones consultivas, comentarios o notas explicativas.

De particular relevancia es el comentario 25.1 emitido por el Comité Técnico, cuyo texto es el siguiente:

COMENTARIO 25.1
CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA ABONADOS A
TERCEROS - COMENTARIO GENERAL

- 1. El presente documento pretende servir de guía para la interpretación y aplicación del artículo 8.1 c) del Acuerdo en casos en que un canon o derecho de licencia se paga a un tercero licenciante que no está vinculado al vendedor.*
- 2. Según el artículo 8.1 c), se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas 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.*
- 3. Un hecho habitual en el comercio internacional se da cuando el canon o derecho de licencia se paga a un tercero, es decir, a una parte distinta del vendedor de las mercancías importadas. Generalmente, en estas situaciones, el comprador/importador pacta un contrato de venta con el vendedor/fabricante al tiempo que concluye un acuerdo de licencia con un tercero licenciante. En algunos casos, también existe un acuerdo de licencia entre el licenciante y el vendedor/fabricante.*
- 4. Con miras a proceder a la determinación del valor según el artículo 8.1 c), es importante examinar todos los documentos*

pertinentes, incluidos los acuerdos de canon o de licencia y el contrato de venta. El acuerdo de canon o de licencia autoriza al propietario de derechos de propiedad intelectual (el “licenciante”) a percibir ingresos procedentes de un invento o de una obra creativa exigiendo a un utilizador (el “licenciataria”) el pago de un canon o de un derecho de licencia a cambio del derecho a utilizar el producto provisto de licencia. Generalmente, el acuerdo de canon o de licencia precisa los derechos que se otorgan al licenciataria; las condiciones acordadas entre el licenciante y el licenciataria, como la duración del acuerdo, las utilizaciones prohibidas, los derechos de transmisión y de sublicencia, las garantías, la expiración del acuerdo de licencia, el respaldo y los servicios de mantenimiento, las disposiciones en materia de control de calidad, etc.; y los pormenores sobre el pago del canon y del derecho de licencia. Al otorgar una licencia sobre un derecho de propiedad intelectual, el licenciante concede un derecho limitado a utilizar su propiedad intelectual, como, por ejemplo, marcas comerciales, pero conserva su derecho de propiedad fundamental. El contrato de venta precisa, por su parte, los términos y las condiciones relacionadas con la venta para la exportación de las mercancías objeto de importación. La información recogida en estos acuerdos y otros documentos pertinentes puede dar algún indicio para saber si el pago del canon o derecho de licencia se debería incluir en el valor en aduana con arreglo al artículo 8.1 c).

5. Cuando se paga un canon o un derecho de licencia a un tercero, se considera improbable que dicho canon se incluya en el precio realmente pagado o por pagar con arreglo al artículo 1. A efectos del presente Comentario, se supone que los cánones o derechos de licencia no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar. Por consiguiente, el análisis se centra en las dos cuestiones principales que se desprenden del artículo 8.1 (c):

1. ¿El canon o derecho de licencia está relacionado con las mercancías objeto de valoración?; y

2. ¿El canon o derecho de licencia se paga como condición de venta de las mercancías objeto de valoración?

Modo de determinar si un canon o un derecho de licencia está relacionado con las mercancías objeto de valoración

6. Las circunstancias más frecuentes en las que es posible considerar que un canon o derecho de licencia está relacionado con las mercancías objeto de valoración se dan cuando las mercancías importadas incorporan la propiedad intelectual y/o se fabrican utilizando la propiedad intelectual incluida en la licencia. Por ejemplo, el hecho de que las mercancías importadas incorporen la marca comercial por la que se paga el canon, indica que el canon está relacionado con dichas mercancías.

Modo de determinar si el pago de un canon o de un derecho de licencia se efectúa como condición de venta de las mercancías objeto de valoración

7. Un factor clave que permite determinar si el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta de las mercancías importadas reside en saber si el comprador no podría comprar las mercancías importadas sin pagar dicho canon o derecho de licencia. Cuando el canon se paga a un tercero vinculado al vendedor de las mercancías importadas, es más probable que el pago del canon o del derecho de licencia constituya una condición de venta que cuando dicho canon o derecho de licencia se paga a un tercero no vinculado al vendedor. Se pueden dar casos en los que se considere que el pago de cánones o de derechos de licencia constituye una condición de venta incluso cuando éstos se pagan a un tercero. No obstante, se debe analizar cada situación teniendo en cuenta todos los elementos de hecho relacionados con la venta y la importación de las mercancías, incluyendo las obligaciones contractuales y legales contempladas en los documentos pertinentes, como el contrato de venta y el acuerdo de canon o de licencia.

8. La prueba más evidente de que el comprador no puede adquirir las mercancías importadas sin pagar el canon o derecho de licencia es que los documentos de la venta de las mercancías importadas incluyan una declaración explícita estableciendo que el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como

condición de venta. Semejante referencia resultaría determinante para decidir si el pago del canon se ha efectuado como condición de venta.

El Comité Técnico reconoce, sin embargo, que es posible que los documentos de la venta no incluyan una disposición tan explícita, especialmente cuando el canon o derecho de licencia se paga a una parte no vinculada al vendedor. En este caso, puede que sea necesario examinar otros factores con miras a determinar si el pago del derecho de licencia se efectúa como condición de venta.

9. El Comité Técnico opina que la cuestión de saber si al comprador le resulta imposible adquirir las mercancías importadas sin pagar el canon o derecho de licencia, depende del examen de todos los elementos de hecho relacionados con la venta e importación de las mercancías, incluyendo la relación existente entre el acuerdo de licencia y el contrato de venta y otra información pertinente. A continuación se exponen factores que se pueden tener en cuenta para determinar si el pago de un canon o de un derecho de licencia constituye una condición de venta:

1. Se hace una referencia al canon o derecho de licencia en el contrato de venta o documentos conexos.

2. Se hace una referencia a la venta de las mercancías en el acuerdo de licencia.

3. De acuerdo con las condiciones del contrato de venta o del acuerdo de canon o de licencia, el contrato de venta se puede rescindir en caso de violación del acuerdo de licencia porque el comprador no efectúa el pago del canon al licenciante. Este hecho indica que existe una relación entre el pago del canon o del derecho de licencia y la venta de las mercancías objeto de valoración.

4. En el acuerdo de canon o de licencia existe una cláusula en la que se establece que si no se efectúa el pago del canon o derecho de licencia, el fabricante no está autorizado a fabricar

para el importador ni a venderle a éste las mercancías que incorporan la propiedad intelectual del licenciante.

5. El acuerdo de canon o de licencia contiene cláusulas que autorizan al licenciante a gestionar la producción o la venta entre el fabricante y el importador (venta para la exportación al país de importación) que van más allá del control de calidad.

10. Cada caso deberá examinarse individualmente, teniendo en cuenta las circunstancias que le sean propias.

Pues bien del comentario general de referencia puede destacarse lo siguiente:

Se considera que un factor clave que permite determinar si el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta de las mercancías importadas reside en saber si el comprador no podría comprar las mercancías importadas sin pagar dicho canon o derecho de licencia.

La posibilidad o imposibilidad de comprar las mercancías se refiere a la obligación, derivada de la operación de venta, de realizar el pago del canon o derecho de licencia.

Tal afirmación se corrobora con el hecho de que el Comité Técnico estime que la prueba más evidente de que el comprador no puede adquirir las mercancías importadas sin pagar el canon o derecho de licencia es que los documentos de la venta de las mercancías importadas incluyan una declaración explícita

estableciendo que el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia.

Es decir, la expresión condición de venta se refiere a la obligación, derivada de la operación de compraventa de las mercancías importadas, de pagar los derechos de licencia o cánones.

Por otra parte, se presume que cuando un canon se paga a un tercero vinculado al vendedor de las mercancías importadas, es más probable que tal pago constituya una condición de venta que cuando dicho canon o derecho de licencia se paga a un tercero no vinculado al vendedor.

Pese a ello, se pueden dar casos en los que se considere que el pago de cánones o de derechos de licencia constituye una condición de venta incluso cuando éstos se pagan a un tercero.

Para poder establecer lo anterior, se debe analizar cada situación teniendo en cuenta todos los elementos de hecho relacionados con la venta y la importación de las mercancías, incluyendo las obligaciones contractuales y legales contempladas en los documentos pertinentes, como el contrato de venta y el acuerdo de canon o de licencia.

Pero también existen casos en que los documentos de la venta no incluyan una disposición explícita, especialmente cuando el canon o derecho de licencia se paga a una parte no vinculada al vendedor.

Por tanto, sería examinar otros factores con miras a determinar si el pago del derecho de licencia se efectúa como condición de venta, a saber:

- ❖ Que se haga una referencia al canon o derecho de licencia en el contrato de venta o documentos conexos.

- ❖ Que exista referencia a la venta de las mercancías en el acuerdo de licencia.

- ❖ De acuerdo con las condiciones del contrato de venta o del acuerdo de canon o de licencia, el contrato de venta se puede rescindir en caso de violación del acuerdo de licencia porque el comprador no efectúa el pago del canon al licenciante. Este hecho indica que existe una relación entre el pago del canon o del derecho de licencia y la venta de las mercancías objeto de valoración.

Este factor a determinar pone de relevancia que la expresión “condición de venta” no puede interpretarse restrictivamente, limitándola exclusivamente a un acontecimiento incierto y futuro del que depende que se realice o materialice la venta de las mercancías.

En efecto, el hecho de que el contrato de compraventa se pueda rescindir con posterioridad deja de manifiesto que la venta efectivamente se realizó, pero que, una de las partes, ante el incumplimiento de las obligaciones adquiridas por la otra, da por terminado el pacto de voluntades, con las consecuencias para cada

una de ellas derivadas de los términos en que se hubiere concretado la transacción.

De ahí que la expresión condición de venta deba conceptualizarse en una forma más amplia, refiriéndose a la obligación, derivada de la operación de compraventa de las mercancías importadas, de pagar los derechos de licencia o cánones. En otras palabras se trata de la vinculación al pago de un canon o derecho de licencia como consecuencia de la compra/importación de las mercancías.

Ahora, debe aclararse que, atendiendo a las obligaciones contractuales de la venta de la mercancía, podría llegarse al extremo de que la condición de venta en el sentido amplio empleado por el artículo 8, numeral 1, inciso c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, pudiera coincidir con el sentido restringido de diversas legislaciones civiles —acontecimiento incierto y futuro del que depende que se realice o materialice la venta de las mercancías—, según se verá en el punto o factor siguiente.

❖ En el acuerdo de canon o de licencia existe una cláusula en la que se establece que si no se efectúa el pago del canon o derecho de licencia, el fabricante no está autorizado a fabricar para el importador ni a venderle a éste las mercancías que incorporan la propiedad intelectual del licenciante.

En un supuesto como el descrito, podría llegarse al extremo de que el pago de cánones o derechos de licencia constituya acontecimiento incierto y futuro del que depende que se realice o materialice la venta de las mercancías, pues el fabricante no estaría autorizado para vender si no se realiza tal pago.

Sin embargo, se insiste en que ello sería sólo uno de los posibles casos, pues incluso el Comité Técnico ha aceptado que la obligación de pago de canon o derecho de licencia puede derivar de un contrato diverso, pactado con un tercero, supuesto en el que tal pago no será condicionante para que se concrete la venta, sino que será una consecuencia de ella, cuyo incumplimiento podría generar consecuencias diversas, incluida la rescisión, pero no puede entenderse ésta en el sentido de que la venta no existió.

❖ El acuerdo de canon o de licencia contiene cláusulas que autorizan al licenciante a gestionar la producción o la venta entre el fabricante y el importador (venta para la exportación al país de importación) que van más allá del control de calidad.

Aquí un tercero, con motivo del contrato de licencia de los derechos de propiedad intelectual, realiza gestiones para la producción y venta de las mercancías, lo que pone en evidencia que tales derechos estarán involucrados en la transacción y que su pago será una obligación que dimane de ella.

Condición 4. Los cánones y derechos no deben estar ya incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

Se trata de la aplicación particular de un principio general en materia de ajustes: sólo proceden cuando su monto no se ha considerado con anterioridad en la cantidad a determinar —de lo contrario habría una duplicación que no correspondería al valor de transacción—.

f) Otro ajuste es 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.

Asimismo, se permite que los Estados miembros determinen si se incluyen o excluyen del valor de aduana, como ajustes, los siguientes elementos:

- ◆ Los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación.
- ◆ Los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación.
- ◆ El costo del seguro.

El método de valor de transacción deberá constituir el valor en aduana para la mayoría de las importaciones y es, en principio, el primero que debe verificarse para tal determinación.

Solo si no existe valor de transacción o si no puede aceptarse porque el precio ha sufrido distorsiones por no haber concurrido las circunstancias o condiciones antes precisadas, entonces pueden aplicarse, en orden de prelación los siguientes cinco métodos, que se clasifican como secundarios.

Método 2. El valor de transacción de mercancías idénticas a las que son objeto de valoración.

Método 3. El valor de transacción de mercancías similares a las que son objeto de valoración.

Método 4. Deductivo.

Método 5. Del valor reconstruido.

Método 6. Del último recurso.

Debe destacarse que México, de conformidad con el artículo 20 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, invocando el trato especial y diferenciado aplicable a los países miembros en desarrollo, retrasó dicha aplicación.

Aunado a ello, conforme al artículo 22 del acuerdo de aplicación, cada miembro debía asegurarse que *“a más tardar en la fecha de aplicación de las disposiciones del presente Acuerdo para él, sus leyes, reglamentos y procedimientos administrativos estén en conformidad con las disposiciones del presente Acuerdo”*.

7. Ley Aduanera

Mediante la Ley que armoniza diversas disposiciones con el Acuerdo General de Aranceles y Comercio, los Tratados para evitar la doble tributación y para simplificación fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de julio de 1992, se introdujeron en la Ley Aduanera el concepto de valor de transacción como base para la determinación del valor en aduana de mercancías.

Actualmente, la Ley Aduanera al establecer, en su Capítulo II, Sección I, la base gravable del impuesto general de importación, recoge —entre otros aspectos— la definición de valor de transacción establecida por el Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, así como los diversos métodos de valoración y los ajustes correspondientes.

Lo anterior se advierte de la simple lectura de los artículos 64 a 71 de la Ley Aduanera vigente,²⁷ cuyo texto se transcribe:

²⁷ No se hace referencia a los restantes artículos que detallan los diversos métodos y otros aspectos referidos a la valoración, por no ser materia del objeto del presente trabajo.

Artículo 64. La base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

d) Los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.

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

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

Para la determinación del valor de transacción de las mercancías, el precio pagado únicamente se incrementará de

conformidad con lo dispuesto en este artículo, sobre la base de datos objetivos y cuantificables.

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

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

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

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

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

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

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

Para efectos de lo señalado en este artículo, se considera que se distinguen del precio pagado las cantidades que se mencionan, se detallan o especifican separadamente del precio pagado en la factura comercial o en otros documentos comerciales.

Artículo 67. Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 64 de esta Ley, se considerará como valor en aduana el de transacción, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

I. Que no existan restricciones a la enajenación o utilización de las mercancías por el importador, con excepción de las siguientes:

a) Las que impongan o exijan las disposiciones legales vigentes en territorio nacional.

b) Las que limiten el territorio geográfico en donde puedan venderse posteriormente las mercancías.

c) Las que no afecten el valor de las mercancías.

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.

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.

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.

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 en el artículo 71 de esta Ley.

Artículo 68. Se considera que existe vinculación entre personas para los efectos de esta Ley, en los siguientes casos:

I. Si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra.

II. Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios.

III. Si tienen una relación de patrón y trabajador.

IV. Si una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas.

V. Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra.

VI. Si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera persona.

VII. Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona.

VIII. Si son de la misma familia.

Artículo 69. En una venta entre personas vinculadas, se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción cuando la vinculación no haya influido en el precio.

Para los efectos de este artículo, se considerará que la vinculación no ha influido en el precio, cuando se demuestre que:

I. El precio se ajustó conforme a las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción de que se trate o con la manera en que el vendedor ajusta los precios de venta a compradores no vinculados con él.

II. Con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio congruente con los beneficios globales obtenidos por la empresa en un periodo representativo en las ventas de mercancías de la misma especie o clase.

Artículo 70. En una venta entre personas vinculadas se aceptará el valor de transacción cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los valores criterio de los que a continuación se señalan, vigentes en el mismo momento o en un momento aproximado y se haya manifestado en la declaración a que se refiere el artículo 81 de esta Ley, que existe vinculación con el vendedor de las mercancías y que ésta no influyó en su precio:

I. El valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a importadores no vinculados con el vendedor, para ser exportadas con destino a territorio nacional.

II. El valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado en los términos del artículo 74 de esta Ley.

III. El valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 77 de esta Ley.

En la aplicación de los criterios anteriores, deberán tenerse en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad, los elementos enumerados en el artículo 65 de esta Ley y los costos que soporte el vendedor en las ventas a importadores no vinculados con él, y que no soporte en las ventas a importadores con los que tiene vinculación.

La Secretaría establecerá mediante reglas, los criterios conforme a los cuales se determinará que un valor se aproxima mucho a otro.

Artículo 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:

I. Valor de transacción de mercancías idénticas, determinado en los términos señalados en el artículo 72 de esta Ley.

II. Valor de transacción de mercancías similares, determinado conforme a lo establecido en el artículo 73 de esta Ley.

III. Valor de precio unitario de venta determinado conforme a lo establecido en el artículo 74 de esta Ley.

IV. Valor reconstruido de las mercancías importadas, determinado conforme a lo establecido en el artículo 77 de esta Ley.

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

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.

De las normas transcritas, para efectos del presente trabajo, debe resaltarse que el texto del artículo 65, fracción III, de la Ley Aduanera, regula en forma prácticamente idéntica al artículo 8, numeral 1, inciso c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, lo concerniente al pago de regalías —cánones— y derechos de licencia. Lo cual es del todo lógico, ya que esta última norma constituye el origen de aquélla, debido a la obligación que adquirió nuestro país de armonizar su legislación interna con las disposiciones del acuerdo de mérito.

IV. Análisis de la ejecutoria y jurisprudencias respectivas

1. Existencia de la contradicción

Como se señaló en párrafos precedentes, la jurisprudencia que se analizará en el presente trabajo se originó de la resolución a la contradicción de tesis 29/2016, que se dictó el 27 de septiembre de 2016, por el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, por unanimidad de diecinueve votos, a través de la cual se dirimió el criterio que debía prevalecer en relación con los sustentados por los Tribunales Colegiados Octavo y Noveno en Materia Administrativa del Primer Circuito.

El problema jurídico que se determinó que debía resolverse se centró en llevar a cabo la interpretación de la expresión “*condición de venta*” prevista en la fracción III del artículo 65 de la ley aduanera, con el fin de determinar cuáles son los elementos que deben cumplirse para establecer si se actualiza la hipótesis jurídica para incrementar el valor de transacción de las mercancías importadas por concepto de regalías y derechos de licencia.

Al respecto, me parece que, como se concluyó por el Pleno de Circuito del conocimiento, sí existió la divergencia de criterios respecto del mismo tópico jurídico.

Así es, el Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al conocer del recurso de revisión fiscal

R.F. 295/2015, sostuvo que para determinar el impuesto general de importación, la actora debía incrementar el valor de transacción de la mercancía importada con el cargo por regalías en términos de lo dispuesto en el artículo 65, fracción III de la Ley Aduanera.

Para arribar a tal conclusión sostuvo que, para actualizarse el supuesto establecido en la fracción III del artículo 65 de la Ley Aduanera se requería que la existencia de una correlación entre la venta de la mercancía y el pago de las regalías, lo que evidenciaba una condición de venta.

De tal forma, dicho Tribunal Colegiado determinó el alcance de la expresión “condición de venta” como una simple correlación entre la venta de las mercancías y el pago de las regalías —o cánones o derechos de licencia— lo cual actualizaba el supuesto para que dicho pago se incrementara al valor en aduana de las mercancías objeto de la transacción.

Por su parte, el Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al conocer del juicio de amparo directo D.A. 765/2012 y del recurso de revisión fiscal R.F. 234/2009, sostuvo que el término “condición de venta” se refería al pago de regalías que debía realizar el importador-comprador al exportador-vendedor de las mercancías para que se materializara la compraventa y sin el cual no se formalizaría o materializaría la venta de dichas mercancías.

En otras palabras, se realizó una interpretación de la expresión “condición de venta” limitándola a los términos de la legislación civil, en el sentido de que se trata de un acontecimiento incierto y futuro del que depende que se realice o materialice la venta de las mercancías.

Por tanto, se estima que fue acertada la conclusión consistente en que existía una divergencia de criterios que generaba la necesidad de establecer la postura que debería prevalecer en para los Tribunales Colegiados especializados en Materia Administrativa del Primer Circuito.

2. Fijación del problema jurídico a resolver

En mi opinión, también es afortunada la fijación del problema a dilucidar, es decir, el establecimiento del punto de contradicción, pues se estimó que consistía en determinar el alcance del término condición de venta a que hace referencia la fracción III del artículo 65 de la Ley Aduanera, lo anterior, a fin de definir si las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración deben incrementarse al valor de transacción para efectos de la determinación del impuesto general de importación.

Tal definición del punto de contradicción es acorde a lo previsto por el penúltimo párrafo del artículo 226 de la Ley de Amparo, conforme al cual, al resolver una contradicción de tesis el órgano correspondiente podrá acoger uno de los criterios discrepantes, sustentar uno diverso, declararla inexistente o sin materia.

Hubiera resultado contradictorio con el precepto de mérito limitar el problema a resolver en establecer cuál de las posturas que adoptaron los tribunales colegiados debía prevalecer, mientras que la fijación del punto de contradicción que elaboró el Pleno de Circuito, en el sentido de interpretar el alcance del término “condición de venta” de la fracción III del artículo 65 de la Ley Aduanera, la faculta a arribar a una conclusión forma diversa a la de los contendientes.

Es aplicable al caso la tesis 2a. IV/2016 (10a.), de rubro y texto siguientes:

“CONTRADICCIÓN DE TESIS. SI AL ANALIZARSE LA POSTURA DE LOS ÓRGANOS FACULTADOS CONTENDIENTES, SE ADVIERTE QUE LE DIERON UN ALCANCE INDEBIDO, LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN DEBE CORREGIRLA Y ESTABLECER EL CRITERIO JURISPRUDENCIAL PERTINENTE. *En términos de lo establecido en los artículos 107, fracción XIII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 226, fracción II, de la Ley de Amparo, al Pleno o a las Salas del Alto Tribunal les corresponderá resolver sobre las contradicciones de tesis que se susciten entre los Plenos de Circuito de distintos circuitos, entre los Plenos de Circuito en materia especializada de un mismo circuito, o sus tribunales de diversa especialidad, así como entre los Tribunales Colegiados de diferente circuito, por lo que decidirá la tesis que prevalezca como jurisprudencia. Ahora bien, si al tomar esa decisión se advierte que esos órganos facultados contendientes le dieron un alcance inexacto a su postura, debe corregirla y decidir la tesis pertinente, pues de lo contrario, no sólo se afectaría la seguridad jurídica que se busca salvaguardar al resolver este tipo de asuntos, sino también la justicia, al no definirse un problema que podría dar lugar a la aplicación incorrecta de un criterio aislado o una jurisprudencia, así como las normas jurídicas interpretadas ahí*

por aquéllos. Máxime, que por disposición expresa del invocado numeral 226, párrafo quinto, en los asuntos de esta naturaleza se faculta al órgano correspondiente, entre otras cosas, para sustentar un criterio diverso.”²⁸

3. Resolución del punto de contradicción

Las consideraciones a destacar de la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia bajo análisis son las siguientes:

- Se especificó que en relación a los convenios internacionales correspondientes al marco jurídico que se detalló respecto de los impuestos a la exportación e importación, sólo se haría mención al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y al Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, que forman parte del Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio (OMC), en los cuales se encuentra basada la Ley Aduanera para efectos de la determinación del valor en aduana de la mercancía importada.

- Conforme al artículo 64 de la Ley Aduanera la base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, el cual será el valor de transacción de las mismas.

²⁸ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 28, Marzo de 2016, Tomo II, Página: 1293, Registro: 2011247.

- Se destacó que el artículo 1.1 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, establece que el valor en aduana de las mercancías 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.

- Para el caso, de lo anterior sólo cabe destacar que los gastos incrementables son aquellos que paga el importador que no están incluidos en el precio pagado y que fueron pactados hasta antes de que las mercancías lleguen a territorio nacional.

- Es el artículo 65 de la Ley Aduanera en donde se encuentran comprendidos los conceptos incrementables, es decir, los gastos que deben sumarse para declarar el valor en aduana de la mercancía importada y conforme a su fracción III, deben incrementarse las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que dichas regalías y derechos no estén incluidos en el precio pagado.

- Al respecto, cabe señalar que los conceptos incrementables a que hace referencia el artículo 65 de la Ley Aduanera tienen su base en lo dispuesto en el Artículo 8 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

- Como se señaló, los ajustes incrementables al valor de transacción, son aquellos elementos o cargos que se incrementan al precio pagado, o por pagar, en el valor de transacción.

- Específicamente, debe decirse que en términos de lo dispuesto en el artículo 65, fracción III de la Ley Aduanera, al valor de transacción de las mercancías importadas se le deberá adicionar el importe del cargo por concepto de 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 no estén incluidos en el precio pagado.

- Al respecto, la Nota Interpretativa del Artículo 8 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, establece que los cánones (regalías) y derechos de licencia podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor:

- Para clarificar lo que debe entenderse por el término condición de venta es importante tomar en consideración que en el primer párrafo del Artículo 1 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 se establece que 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.

- Es decir, que para determinar el valor de transacción de las mercancías no sólo se debe atender al precio pactado por las partes, sino también a todos aquellos conceptos (cargos) incrementables que el comprador-importador tuvo o tendrá que pagar al vendedor-exportador.

- En el caso a estudio, los conceptos incrementables a que hacen referencia los artículos 65, fracción III de la Ley Aduanera y 1 y 8.1 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 están relacionados con la propiedad intelectual plasmada en las mercancías importadas.

- Los cánones (regalías) y los derechos de licencia son formas de pagar la contraprestación debida a cambio del derecho de usar o distribuir mercancías que son portadoras de alguna forma de propiedad inmaterial.

- Por tanto, cuando las normas señaladas establecen que el valor de transacción de la mercancía importada deberá incrementarse con los cargos por regalías y derechos de licencia relacionados con la mercancía objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de éstas, debe entenderse referido a la obligación o cláusula pactadas casi siempre

en el contrato de venta (pues puede ser en uno diverso) relativo al pago de regalías o derechos de licencia de la mercancía importada.

- Tomando en consideración que las regalías y los derechos de licencia van a incrementar el valor de la mercancía importada, entonces se tiene que el término condición de venta es la obligación-condición que impone el vendedor-exportador al importador-comprador en el contrato de venta respectivo o en un documento diverso (como lo podría ser un contrato de licencia).

- Además, el contrato de licencia que obliga al pago del canon puede haberse celebrado entre el comprador y el vendedor o entre aquél y un tercero.

- El término condición de venta contenido en el artículo 8.1 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 y que fue recogido en la fracción III del artículo 65, de la Ley Aduanera, no tiene la acepción de un 'acontecimiento incierto y futuro' del que depende 'la adquisición de un derecho o la resolución de un derecho ya adquirido', es decir, no debe ser entendida como un acontecimiento futuro e incierto de cuya realización dependa la validez o materialización de la venta.

- Lo anterior, porque la palabra condición debe analizarse a la luz de la expresión condición de venta, la cual, se encuentra relacionada con el hecho de que el importador pague o deba pagar

una regalía o un derecho de licencia en torno a la mercancía importada.

- Debe tomarse en consideración que lo que se está gravando es la entrada de mercancía a territorio nacional, por lo que dicha norma se encuentra referida a las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador-importador pague o tenga que pagar al vendedor-exportador por la enajenación de tales mercancías.

- Es decir, el término condición de venta debe ser equiparado a un pacto entre el vendedor-exportador y el comprador-importador, para que éste último pague o tenga que pagar el cánón (regalía) o derecho de licencia correspondiente.

- En ese orden, si el artículo 65 de la Ley Aduanera comprende los conceptos incrementables al valor de transacción de la mercancía importada, entonces, debe entenderse que el término condición de venta se encuentra estrechamente relacionado con la cláusula u obligación establecida al comprador-importador de pagar al vendedor-exportador las regalías o derechos de licencia relacionados con las mercancías importadas y que incrementa el valor de transacción cuando no esté incluido en el precio pagado.

- No es obstáculo a las consideraciones anteriores, que el vendedor-exportador y el comprador-importador pacten que las regalías o los derechos de licencia se van a pagar de conformidad con

algún porcentaje de las ventas efectuadas; pues ello no altera el alcance que al término condición de venta debe darse, porque se insiste, este va referido al pacto, obligación o cláusula a la que se sujeta el comprador-importador al momento de que le venden la mercancía para su importación a territorio nacional.

En relación con tales consideraciones se tienen las observaciones siguientes:

3.1. Omisión de señalar y justificar que la interpretación debe realizarse a la luz de las disposiciones del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio

La ejecutoria se limita a señalar que la Ley Aduanera, para efectos de la determinación del valor en aduana de la mercancía importada, se basa en lo que prevén el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, que forman parte del Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio (OMC). Sin embargo, en parte alguna se sustenta tal aseveración.

Como se estableció en el capítulo anterior del presente trabajo, nuestro país, conforme al artículo 22 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, cada miembro debía asegurarse que *“a más tardar en la fecha de aplicación de las disposiciones del presente*

Acuerdo para él, sus leyes, reglamentos y procedimientos administrativos estén en conformidad con las disposiciones del presente Acuerdo”.

Asimismo, en términos del artículo 20 del propio Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, nuestro país invocó el trato especial y diferenciado correspondiente a los países miembros en desarrollo, con lo cual retrasó dicha aplicación.

Además, mediante la Ley que armoniza diversas disposiciones con el Acuerdo General de Aranceles y Comercio, los Tratados para evitar la doble tributación y para simplificación fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de julio de 1992, se introdujeron en la Ley Aduanera el concepto de valor de transacción como base para la determinación del valor en aduana de mercancías.

Actualmente, la Ley Aduanera al establecer, en su Capítulo II, Sección I, la base gravable del impuesto general de importación, recoge —entre otros aspectos— la definición de valor de transacción establecida por el Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, así como los diversos métodos de valoración y los ajustes correspondientes.

Tal circunstancia es relevante, porque precisamente ello es lo que justifica que la interpretación del artículo 65, fracción III, de la Ley Aduanera se realice a la luz del Acuerdo Relativo a la aplicación del

Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, con ello deben entenderse incluidos los diversos documentos que emite el Comité Técnico de Valoración en Aduana —las opiniones consultivas, los comentarios y las notas explicativas—, los cuales son de gran utilidad para la interpretación de la expresión “condición de venta”.

En efecto, conforme al artículo 1° de la Ley Aduanera, tal ordenamiento, las Leyes de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados de que México sea parte y estén en vigor.

Da tal forma, una de las consecuencias de que se omitiera señalar que la interpretación del artículo 65 de la Ley Aduanera debe realizarse a la luz de las disposiciones del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, consiste en que, para dilucidar el problema jurídico de la contradicción de tesis, se pasó por alto la existencia del Comentario 25.1, emitido por el Comité Técnico de Valoración en Aduana, el cual ya se había emitido al momento en que se dictó la ejecutoria respectiva y aborda específicamente el tópico referente a los cánones y derechos de licencia abonados a terceros.

3.2. Imprecisión de la interpretación de la expresión “condición de venta”.

Cuando se intenta establecer el significado del término “condición de venta”, tanto en la ejecutoria como en la jurisprudencia, se define que tal término *“debe entenderse referido a la obligación o cláusula pactadas casi siempre en el contrato de venta (pues puede ser en uno diverso) relativo al pago de regalías o derechos de licencia de la mercancía importada. Entonces, se tiene que la expresión condición de venta es la obligación-condición que impone el vendedor-exportador al importador-comprador en el contrato de venta respectivo o en un documento diverso (como lo podría ser un contrato de licencia).”*

Estimo que tal definición no es del todo precisa.

Como se señaló en el capítulo previo del presente trabajo, uno de los conceptos de ajuste incrementables al valor de transacción, son 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.

Estos ajustes se regulan en el artículo 8, numeral 1, inciso c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, así como en el artículo 65 de la Ley Aduanera de forma prácticamente idéntica, pues este precepto se basa en aquél.

Asimismo, para que el pago de los cánones y derechos de licencia se incorpore al valor de transacción —valor en aduana—, debe cumplirse —entre otros— el requisito consistente en que tal pago se realice como condición de venta de las mercancías.

El Comité Técnico de Valoración en Aduana en su opinión consultiva 4.1, pareció simplificar la cuestión de la condición de venta equiparándola a una orden impartida por el vendedor al comprador para que éste pague el canon a un tercero.

Sin embargo, en la realidad de los negocios las condiciones no se presentan de un modo tan ostensible, por lo que, en sentido amplio, la expresión “condición de venta” podría ser entendida como la imposibilidad de separar el canon de la venta de las mercancías importadas.

La cuestión para definir si existe condición de venta es determinar si el vendedor hubiera vendido lo tangible al precio convenido de no haber adquirido el comprador lo intangible, es decir, el derecho a usar o comerciar la propiedad intelectual por la que se paga el canon.

La condición de venta debe buscarse en la interdependencia de la compra de lo tangible y el derecho a usar o comerciar lo intangible, pues lo más usual es que el contrato de venta y el de licencia se concierten por separado, sin que importe cuál de ellos se celebró

primero e incluso se pudo haber celebrado —el de licencia— con un tercero.

De tal forma, la expresión “condición de venta” no puede limitarse a la acepción de un acontecimiento incierto y futuro del que depende la adquisición de un derecho o la resolución de un derecho ya adquirido, tal como lo prevé la legislación civil. Dicha expresión se refiere a que la venta de las mercancías importadas determina que el importador deba pagar un canon —al vendedor o a un tercero— o bien que el contrato de licencia que prevé ese pago genere la relación de éste con la compra de las mercancías importadas.

Lo anterior puede corroborarse del contenido del comentario 25.1, emitido por el Comité Técnico de Valoración en Aduana —que no fue mencionado en la ejecutoria ni jurisprudencia bajo análisis— conforme al cual se considera que un factor clave que permite determinar si el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta de las mercancías importadas reside en saber si el comprador podría comprar las mercancías importadas sin pagar dicho canon o derecho de licencia.

La posibilidad o imposibilidad de comprar las mercancías se refiere a la obligación, derivada de la operación de venta, de realizar el pago del canon o derecho de licencia.

Tan es cierto lo anterior, que el Comité Técnico estima que la prueba más evidente de que el comprador no puede adquirir las

mercancías importadas sin pagar el canon o derecho de licencia es que los documentos de la venta de las mercancías importadas incluyan una declaración explícita estableciendo que el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia.

Es decir, la expresión condición de venta se refiere a la obligación, derivada de la operación de compraventa de las mercancías importadas, de pagar los derechos de licencia o cánones.

Por otra parte, se presume que cuando un canon se paga a un tercero vinculado al vendedor de las mercancías importadas, es más probable que tal pago constituya una condición de venta que cuando dicho canon o derecho de licencia se paga a un tercero no vinculado al vendedor.

Pese a ello, se pueden dar casos en los que se considere que el pago de cánones o de derechos de licencia constituye una condición de venta incluso cuando éstos se pagan a un tercero.

Para poder establecer lo anterior, se debe analizar cada situación teniendo en cuenta todos los elementos de hecho relacionados con la venta y la importación de las mercancías, incluyendo las obligaciones contractuales y legales contempladas en los documentos pertinentes, como el contrato de venta y el acuerdo de canon o de licencia.

Pero también existen casos en que los documentos de la venta no incluyan una disposición explícita, especialmente cuando el canon o derecho de licencia se paga a una parte no vinculada al vendedor.

Por tanto, sería examinar otros factores con miras a determinar si el pago del derecho de licencia se efectúa como condición de venta, a saber:

a) Que se haga una referencia al canon o derecho de licencia en el contrato de venta o documentos conexos.

b) Que exista referencia a la venta de las mercancías en el acuerdo de licencia.

d) De acuerdo con las condiciones del contrato de venta o del acuerdo de canon o de licencia, el contrato de venta se puede rescindir en caso de violación del acuerdo de licencia porque el comprador no efectúa el pago del canon al licenciante. Este hecho indica que existe una relación entre el pago del canon o del derecho de licencia y la venta de las mercancías objeto de valoración.

Este factor a determinar pone de relevancia que la expresión “condición de venta” no puede interpretarse restrictivamente, limitándola exclusivamente a un acontecimiento incierto y futuro del que depende que se realice o materialice la venta de las mercancías.

En efecto, el hecho de que el contrato de compraventa se pueda rescindir con posterioridad deja de manifiesto que la venta efectivamente se realizó, pero que, una de las partes, ante el incumplimiento de las obligaciones adquiridas por la otra, da por terminado el pacto de voluntades, con las consecuencias para cada una de ellas derivadas de los términos en que se hubiere concretado la transacción.

De ahí que la expresión condición de venta deba conceptualizarse en una forma más amplia, refiriéndose a la obligación, derivada de la operación de compraventa de las mercancías importadas, de pagar los derechos de licencia o cánones relacionados con las mercancías importadas.

En otras palabras, “condición de venta” se refiere a la obligación o vinculación al pago de un canon o derecho de licencia como consecuencia de la transacción o compra-importación de las mercancías, respecto de la cual, para poder determinar su existencia deben tomarse en cuenta todos los elementos de hecho y jurídicos relacionados con la venta y la importación de las mercancías, incluyendo las obligaciones contractuales y legales contempladas en los documentos pertinentes, como el contrato de venta y el acuerdo de canon o de licencia.

3.2.1. Referencia a una cláusula explícita

Pues bien conforme a lo anterior, considero que es imprecisa la definición de condición de venta contenida en la ejecutoria y jurisprudencia bajo análisis, pues establece que ese término debe entenderse referido a una a obligación o cláusula pactadas casi siempre en el contrato de venta (pues puede ser en uno diverso, como el de licencia) relativo al pago de regalías o derechos de licencia de la mercancía importada.

Como se señaló en párrafos precedentes, existen casos en los que los documentos de la venta no incluyen una disposición que explícitamente vincule al comprador de la mercancía, especialmente cuando el canon o derecho de licencia se paga a una parte no vinculada al vendedor, supuesto en el que deben analizarse todos los hechos y documentos legales de la compra que se relacionen con ella.

En consecuencia, vincular la definición a la existencia de una cláusula que explícitamente prevea la obligación del pago del canon o derecho de licencia me parece inexacto.

3.2.2. Empleo del término “condición” para definir la expresión “condición de venta”

En mi opinión, basta con el empleo de la palabra obligación —como un vínculo jurídico— pues resulta más amplio que el término condición, el cual invariablemente se relaciona con un hecho futuro e incierto, respecto del cual, además, en el texto de la propia ejecutoria

ya se había establecido que no era la acepción que correspondía a la expresión condición de venta.

Por ende, el uso del término condición resulta contradictorio con el texto de la propia ejecutoria, en la cual ya se había establecido que no era correcto que se limitara el alcance de la expresión condición de venta a una definición de carácter civil.

Asimismo, resulta más adecuado el uso del término obligación, debido a que, al ser más amplio, puede incluir en determinado supuesto, una condición.

En efecto, el comentario 25.1 del Comité Técnico, hace referencia al caso en el que el acuerdo de canon o de licencia existe una cláusula en la que se establece que si no se efectúa el pago del canon o derecho de licencia, el fabricante no está autorizado a fabricar para el importador ni a venderle a éste las mercancías que incorporan la propiedad intelectual del licenciante.

En un supuesto tan específico como el descrito, podría llegarse al extremo de que el pago de cánones o derechos de licencia constituya acontecimiento incierto y futuro del que depende que se realice o materialice la venta de las mercancías, pues el fabricante no estaría autorizado para vender si no se realiza tal pago.

Sin embargo, se insiste en que ello sería sólo uno de los posibles casos, pues incluso el Comité Técnico ha aceptado que la obligación

de pago de canon o derecho de licencia puede derivar de un contrato diverso, pactado con un tercero, supuesto en el que tal pago no será condicionante para que se concrete la venta, sino que será una consecuencia de ella, cuyo incumplimiento podría generar consecuencias diversas, incluida la rescisión del contrato, pero no puede entenderse ésta en el sentido de que la venta no se materializó.

4. Interpretación que se propone de la expresión “condición de venta”

Con base en las consideraciones vertidas a lo largo del presente trabajo, se propone que, a la luz de las disposiciones del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio —lo cual incluye las opiniones consultivas, los comentarios y las notas explicativas emitidas por el Comité Técnico Comité Técnico de Valoración en Aduana— la expresión “condición de venta” contenida en la fracción III del artículo 65 de la Ley Aduanera, para efecto de establecer si el cargo por regalías y derechos de licencia debe incrementarse al valor de transacción de las mercancías importadas, se entienda como la vinculación al pago de un canon o derecho de licencia como consecuencia de la compra-importación de las mercancías, respecto de la cual, para poder determinar su existencia deben tomarse en cuenta todos los elementos de hecho y jurídicos relacionados con la transacción, incluyendo las obligaciones contractuales y legales contempladas en los documentos pertinentes, como por ejemplo, el contrato de venta y el acuerdo de canon o de licencia.

V. Conclusiones

Enunciaré las conclusiones que derivan del presente estudio:

1. Para lograr la adopción de un sistema de valoración internacional común, que lograra una aceptación mayor a los dos ya existentes, se procuró una noción de valor que conjugara elementos tanto de la teórica como de la positiva.

El resultado fue la elaboración de un código de conducta sobre valoración aduanera, basado en el artículo VII del Acuerdo General —noción positiva— y en la definición del valor de Bruselas —noción teórica—.

2. Pese a la intención referida en el punto que precede, el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, elaborado en 1981, en realidad se ajusta a la noción positiva de valor, pues adopta una noción denominada valor de transacción, que pretende establecer un sistema equitativo, uniforme y neutro, para la valoración de mercancías en la aduana, que correspondiera a las realidades comerciales y que prohibiera el empleo de valores arbitrarios o ficticios.

Sin embargo, el valor de transacción se encuentra modulado, pues admite diversas excepciones y probabilidades de aplicar incluso métodos alternativos para determinar el valor que sería aplicable para

la transacción de mercancías idénticas o similares, en caso de que el valor de transacción no pueda aceptarse por haber sufrido distorsiones o de que, de plano, no sea determinable.

3. Mediante la Ley que armoniza diversas disposiciones con el Acuerdo General de Aranceles y Comercio, los Tratados para evitar la doble tributación y para simplificación fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de julio de 1992, se introdujeron en la Ley Aduanera el concepto de valor de transacción como base para la determinación del valor en aduana de mercancías.

Actualmente, la Ley Aduanera al establecer, en su Capítulo II, Sección I, la base gravable del impuesto general de importación, recoge —entre otros aspectos— la definición de valor de transacción establecida por el Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, así como los diversos métodos de valoración y los ajustes correspondientes.

Ello es así, porque conforme al artículo 1° de la Ley Aduanera, tal ordenamiento, las Leyes de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados de que México sea parte y estén en vigor.

4. Lo apuntado en el punto que precede es relevante, porque precisamente ello es lo que justifica que la interpretación del artículo 65, fracción III, de la Ley Aduanera se realice a la luz del Acuerdo

Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, instrumento en el cual deben entenderse incluidos los diversos documentos que emite el Comité Técnico de Valoración en Aduana —las opiniones consultivas, los comentarios y las notas explicativas—, los cuales son de gran utilidad para la interpretación de la expresión “condición de venta”.

5. Una de las consecuencias de que se omitiera señalar que la interpretación del artículo 65 de la Ley Aduanera debe realizarse a la luz de las disposiciones del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, consiste en que, para dilucidar el problema jurídico de la contradicción de tesis, se pasó por alto la existencia del Comentario 25.1, emitido por el Comité Técnico de Valoración en Aduana, el cual ya se había emitido al momento en que se dictó la ejecutoria respectiva y aborda específicamente el tópico referente a los cánones y derechos de licencia abonados a terceros.

6. Es imprecisa la definición de la expresión “condición de venta” contenida en la ejecutoria y jurisprudencia bajo análisis, pues vincula la definición a la existencia de una cláusula que explícitamente prevea la obligación del pago del canon o derecho de licencia.

Ello es inexacto, pues existen casos en los que los documentos de la venta no incluyen una disposición que explícitamente vincule al comprador de la mercancía.

7. Es inadecuado uso del término condición en la definición de la expresión “condición de venta”, pues se relaciona con un hecho futuro e incierto.

Es preferible el empleo de la palabra obligación —como un vínculo jurídico— dado que, al ser más amplio, puede incluir en determinado supuesto, una condición.

8. Se propone que, a la luz de las disposiciones del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio —lo cual incluye las opiniones consultivas, los comentarios y las notas explicativas emitidas por el Comité Técnico Comité Técnico de Valoración en Aduana— la expresión “condición de venta” contenida en la fracción III del artículo 65 de la Ley Aduanera, para efecto de establecer si el cargo por regalías y derechos de licencia debe incrementarse al valor de transacción de las mercancías importadas, se entienda como la vinculación al pago de un canon o derecho de licencia como consecuencia de la compra-importación de las mercancías, respecto de la cual, para poder determinar su existencia deben tomarse en cuenta todos los elementos de hecho y jurídicos relacionados con la transacción, incluyendo las obligaciones contractuales y legales contempladas en los documentos pertinentes, como por ejemplo, el contrato de venta y el acuerdo de canon o de licencia.

VI. Bibliografía

ALEXY, Robert. *Teoría de la argumentación jurídica*. Palestra Editores. Lima, 2007. pp. 566.

CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. “Concepto de Valor en la Legislación Aduanera”. *Revista de la Facultad de Derecho de México*. Tomo XLI, julio-diciembre, núms. 178-179-180, 1991.

HERRERA YDÁÑEZ. Rafael. *Valor en Aduana de las Mercancías*. Madrid. Santillana Ediciones. 1963, pp.539.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Enciclopedia Jurídica Mexicana*. México. Porrúa-UNAM. 2004. Tomo IV. pp. 1070.

MAERKER, Gunter, Valoración Aduanera (Una técnica justa para fijar la base gravable del impuesto de importación a las mercancías procedentes del extranjero), México D.F., Editorial IEE, 1979, pp. 61.

MARTÍNEZ ZORRILA, David. *Metodología Jurídica y Argumentación*. Marcial Pons. Madrid, 2010. pp. 292.

MORENO OROZCO, Eduardo. *Valoración Aduanera*. México D.F. Ediciones Fiscales ISEF. 2006. pp.98.

POLO BERNAL, Efraín. *El Valor en Aduana*. México D.F. Publicaciones Administrativas y Contables. 1979, pp.191.

ZOLEZZI, Daniel. *Valor en Aduana (Código Universal de la O.M.C.)*. Buenos Aires. La Ley. 2003. pp. 492.