



# UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

---

“Proyecto de Reforma al Artículo 78-A, de la Ley Aduanera”

Tesis que para obtener el grado de

**Maestra en Derecho Fiscal**

Sustenta la

Lic. Mónica Araceli Aguilar Nava

Director de la Tesis

Dr. Carlos Espinosa Berecochea

México, D. F.

2015

A Dios, por bendecirme e iluminarme día a día y por permitirme culminar esta etapa profesional.

A mi madre, María Elena, por iniciarme en esta profesión que tanto me apasiona.

A mi padre, Franco, por su cariño y apoyo.

A mis hermanos, Elena y Franco, por ser mis confidentes y amigos de toda la vida.

Al Dr. Carlos Espinosa Berecochea, por su sabiduría, paciencia y sus consejos, sin los cuales no sería posible la realización de la presente Tesis.

# ÍNDICE

	Pág.
<b><u>INTRODUCCIÓN</u></b>	I
<b><u>CAPÍTULO I</u></b>	
<b><u>ANTECEDENTES (LEGISLACIÓN APLICABLE)</u></b>	1
1.1. <u>Definición del Valor de Bruselas (DVB).</u>	1
1.2. <u>Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (1947).</u>	5
1.3. <u>Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio o Código de Conducta de Valoración Aduanera.</u>	7
1.4. <u>Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.</u>	9
1.5. <u>Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.</u>	10
1.6. <u>Ley Aduanera.</u>	13
1.6.1. <u>Antecedentes a la Ley Aduanera de 1982.</u>	13
1.6.2. <u>Ley Aduanera de 1982.</u>	17
1.6.3. <u>Reforma del año 1992.</u>	18
1.6.4. <u>Ley Aduanera Vigente.</u>	19
<b><u>CAPÍTULO II</u></b>	
<b><u>CONTRIBUCIONES AL COMERCIO EXTERIOR</u></b>	22
2.1. <u>Aspectos Generales de las Contribuciones.</u>	24
2.2. <u>Clasificación de las Contribuciones al Comercio Exterior.</u>	27

2.2.1.	<a href="#"><u>Impuesto General de Importación e Impuesto General de Exportación.</u></a>	28
2.2.2.	<a href="#"><u>Derecho de Trámite Aduanero (DTA).</u></a>	29
2.2.3.	<a href="#"><u>Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS).</u></a>	30
2.2.4.	<a href="#"><u>Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN).</u></a>	31
2.2.5.	<a href="#"><u>Impuesto al Valor Agregado (IVA).</u></a>	32

### **CAPÍTULO III**

## **IMPUESTO GENERAL DE EXPORTACIÓN E IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN** 34

3.1.	<a href="#"><u>Impuesto General de Exportación.</u></a>	34
3.2.	<a href="#"><u>Impuesto General de Importación.</u></a>	38
3.2.1.	<a href="#"><u>Objeto.</u></a>	39
3.2.2.	<a href="#"><u>Sujeto.</u></a>	42
3.2.3.	<a href="#"><u>Tasa o Tarifa.</u></a>	42
3.2.4.	<a href="#"><u>Base Gravable.</u></a>	45
3.2.4.1.	<a href="#"><u>Método de Valor de Transacción.</u></a>	47
3.2.4.2.	<a href="#"><u>Método de Valor de Transacción de Mercancías Idénticas.</u></a>	57
3.2.4.3.	<a href="#"><u>Método de Valor de Transacción de Mercancías Similares.</u></a>	60
3.2.4.4.	<a href="#"><u>Método de Valor de Precio Unitario de Venta.</u></a>	61
3.2.4.5.	<a href="#"><u>Método de Valor Reconstruido.</u></a>	63
3.2.4.6.	<a href="#"><u>Método de Valoración de Mayor Flexibilidad.</u></a>	65

## CAPÍTULO IV

### RECHAZO DEL VALOR EN ADUANA DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 78-A, DE LA LEY ADUANERA

	73
4.1. <u>Análisis crítico del Artículo 78-A, de la Ley Aduanera, bajo la perspectiva de la Organización Mundial de Comercio.</u>	76
4.2. <u>Análisis del Artículo 78-A, de la Ley Aduanera.</u>	86
4.2.1. <u>Autoridades Aduaneras.</u>	87
4.2.2. <u>Actos de Autoridad (Facultades de Comprobación).</u>	89
4.2.2.1. <u>Reconocimiento Aduanero.</u>	91
4.2.2.2. <u>Verificación de Mercancía en Transporte.</u>	94
4.2.2.3. <u>Visita Domiciliaria.</u>	98
4.2.2.4. <u>Revisión de Gabinete.</u>	101
4.3. <u>Procedimientos en Materia Aduanera.</u>	103
4.3.1. <u>Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA).</u>	104
4.3.2. <u>Hechos u Omisiones o Procedimiento Administrativo de Contribuciones Omitidas (PACO).</u>	106
4.4. <u>Rechazo de Valor de la Mercancía.</u>	107
4.4.1. <u>No se lleve contabilidad o no se conserve o no se ponga a disposición de la autoridad.</u>	110
4.4.2. <u>No se tenga la documentación que ampare las operaciones de comercio exterior.</u>	114
4.4.3. <u>Exista oposición al ejercicio de las facultades de comprobación.</u>	117
4.4.4. <u>Se omitan o alteren los registros de las operaciones de comercio exterior.</u>	118
4.4.5. <u>Omisión en la presentación de la declaración del ejercicio de cualquier contribución.</u>	121
4.4.6. <u>Otras Irregularidades en la contabilidad que imposibiliten el conocimiento de las operaciones de comercio exterior.</u>	124

4.4.7.	<u>Incumplimiento en la presentación de documentos que acrediten que el valor declarado fue determinado conforme a alguno de los Métodos de Valoración.</u>	127
4.4.8.	<u>Cuando la información o documentación sea falsa o contenga datos falsos o inexactos.</u>	131
4.4.9.	<u>En aquellos casos en los que se señale que el valor declarado no fue determinado de conformidad con los métodos de valoración establecidos en la Ley Aduanera.</u>	141
4.4.10.	<u>Cuando exista vinculación y no se demuestre que no afectó el precio.</u>	148

## CAPÍTULO V

### PROPUESTA

155

### CONCLUSIONES

161

### BIBLIOGRAFÍA

166

## INTRODUCCIÓN

Como es bien sabido, en décadas pasadas, cada país imponía sus reglas para los productos de origen extranjero que deseaban importarse a su territorio, sin embargo, derivado de la exigencia de abrir su economía, hacia un comercio de mercancías bajo el rubro de la libre competencia, se ha visto en la necesidad de formar parte de bloques comerciales y regionales, así como el comprometerse conforme a los lineamientos de los acuerdos que ha signado; ello con el objetivo principal de unificar criterios y así poder gozar de igualdad. Así las cosas, los países se otorgaron derechos y se reconocieron obligaciones al tenor de los compromisos que firmaban, concediéndoles un mayor soporte jurídico al hacerlos parte de su legislación interna y por tanto, exigibles para sus nacionales.

Así también, es imprescindible mencionar que en el ámbito aduanero, en específico, lo referente al intercambio de bienes, los temas estudiados desde principios del siglo pasado y, actualmente por la Organización Mundial de Aduanas (anteriormente denominado Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas), son: la estandarización de criterios para conceptualizar un bien mediante una clasificación numérica y catalógica y, el valor que se le podría otorgar a dicha mercancía en el país al que se deseaba importar, con la finalidad de que tuviera las mismas oportunidades que un bien nacional; siendo esta premisa objeto de estudio de la presente tesis.

Aunada a la creación del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas (hoy OMA), algunos países signaron, el 1º de enero de 1948, el Acuerdo General sobre Comercio y Aranceles, o mejor conocido por sus siglas en inglés *GATT* (*General Agreement on Tariffs and Trade*), el cual tenía como finalidad el abrir el comercio entre dichos Estados parte. Asimismo, dicho Acuerdo tenía como objetivo dirimir las controversias que podían suscitarse en la interpretación de una norma internacional, o bien, cuando existiera un conflicto entre partes.

Con el devenir de los años y dada la gran relevancia del Acuerdo en mención, se incrementaron los países signantes y un sinnúmero de ordenamientos internacionales, siendo entonces, imprescindible el que se creara un organismo que sirviera de moderador.

Así las cosas, desde el 01 de enero de 1995, hasta la actualidad, la Organización Mundial de Comercio, es la máxima institución internacional en materia de comercio, radicando su sede en Ginebra, Suiza.

De esta forma, se ha concatenado en el *“Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”* y en particular, en el *“Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”* y la *“Decisión relativa a los casos en los que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado”*, las bases primordiales que sirven de sustento legal para determinar el valor de una mercancía para efectos aduaneros (conforme a alguno de los métodos establecidos), la facultad otorgada a la autoridad, del país al que se interne la mercancía de origen extranjero, para comprobar la veracidad o exactitud de la información, documento o declaración proporcionada por el importador y, en su caso, la corrección del valor declarado conforme a alguno de los métodos alternos.

Así pues, al ser las disposiciones de orden general y obligatorias para todos los Estados parte del *GATT* y posteriormente de la Organización Mundial de Comercio, debían ser plasmadas íntegramente en la legislación interna de dichos países, no siendo la excepción para el caso de los Estados Unidos Mexicanos (en adelante México). De esta forma se puede concluir que los preceptos legales invocados son el sustento jurídico de la legislación aduanera mexicana.

En este orden de ideas y para efecto de análisis del tema de Rechazo de Valor en Aduana que ocupa el presente trabajo, es preciso el estudio minucioso de

las disposiciones nacionales, en específico del artículo 78-A, de la Ley Aduanera, en relación con el precepto 110, del nuevo Reglamento de dicha ley, ello con la intención de conocer:

- Las causales que dan origen al rechazo del método de valoración y por ende, al valor en aduana.
- El actuar de la autoridad para rechazar el valor en aduana.
- Los procedimientos en los que se sustenta el acto de autoridad.

Dicho análisis tendrá como propósito fundamental el conocer sí, efectivamente el actuar de las autoridades aduaneras mexicanas se encuentra debidamente fundado y motivado, así como sí dicha norma jurídica se apega en estricto derecho a los Acuerdos Multilaterales que el país México ha firmado, o bien, es necesario una reforma a la misma y con ello dar cabal cumplimiento a las obligaciones a las que se encuentra sujeto el territorio nacional y así poder otorgar una mayor seguridad jurídica a todas las personas que intervienen en la operación aduanera.

Una vez delimitado el planteamiento del problema y la importancia que robustece el mismo, se tiene a bien mencionar que la exposición se realizará al amparo de las metodologías dogmática y comparada. Así las cosas, para efectos didácticos, el presente trabajo se dividirá en cinco capítulos, los cuales a continuación se precisan:

En el Capítulo Primero se concatenará la legislación, tanto internacional como nacional, relacionada a la materia del Valor de la Mercancía, iniciando con la década de los cuarentas hasta la actualidad. Lo anterior con la finalidad de

conocer la evolución del derecho, de acuerdo a las ideologías políticas, sociales y culturales que han devenido en el pasar de los años hasta el día de hoy.

En este tenor, es imperante hacer especial connotación en el perfeccionamiento del derecho aduanero nacional, pues como bien se conoce, México es un país en desarrollo, por lo que con el devenir de los años ha implementado cada una de las reservas que realizó al momento de convertirse en un Estado parte de la Organización Mundial de Comercio. Luego entonces y como se podrá observar, la legislación nacional actual cumple con las disposiciones internacionales a las que se obligó desde el año de 1986, ello por lo que respecta a los métodos de valoración.

En el Capítulo Segundo se verterá la importancia que radica el Valor en Aduana de la Mercancía, pues ese valor, también conocido como base gravable, es el monto a partir del cual se van a realizar los cálculos correspondientes de los denominados derechos de aduanas o contribuciones y los aprovechamientos; los cuales se causan con motivo de la introducción del bien al territorio nacional. Luego entonces, en el presente Capítulo se mencionarán cuales son dichas contribuciones y aprovechamientos, sus aspectos generales, su clasificación y sus elementos.

En el Capítulo Tercero se constreñirá al estudio minucioso del Impuesto General de Exportación e Impuesto General de Importación, por ser éstos las contribuciones que se causan por excelencia a la extracción de la mercancía del territorio nacional y a su entrada al mismo, respectivamente. Siendo de gran importancia el análisis de los elementos del Impuesto General de Importación, en específico, la base gravable o mejor conocida como Valor en Aduana, pues como ya se mencionó, es la cantidad sobre la cual se calcula este impuesto y las demás contribuciones y aprovechamientos que se causen. Por consiguiente, es de suma trascendencia el análisis del cómo se determina dicha base gravable, siendo por

ende, objeto de examen cada uno de los métodos de valoración establecidos en la Ley Aduanera.

Como bien se conoce, una vez determinado el valor de la mercancía para efectos aduaneros y el cálculo de las denominadas contribuciones y aprovechamientos causados, se deberán declarar en el pedimento, vía el Sistema Electrónico Aduanero (en adelante SEA) y posteriormente pagarlos, para así presentar la mercancía junto con los documentos que la amparan, ante la autoridad aduanera, con la finalidad de llevar a cabo su despacho aduanero.

En concomitancia con lo anterior, una vez presentada la mercancía a despacho aduanero, la misma puede ser objeto de un examen, denominado Reconocimiento Aduanero, o bien, de un acto de molestia posterior, como lo son las Facultades de Comprobación e incurrir en alguna de las hipótesis jurídicas establecidas los artículos 78-A, de la Ley Aduanera y 110 de su Reglamento.

En este orden de ideas, en el Capítulo Cuarto se estudiará íntegramente el mencionado artículo 78-A, en correlación con el precepto 110, del nuevo Reglamento de la Ley Aduanera; por ser éstos el fundamento legal que faculta a la autoridad para llevar a cabo el rechazo del valor declarado por el importador y la determinación de uno nuevo conforme a alguno de los métodos de valoración.

Así las cosas y para efectos didácticos, en el presente Capítulo se realizará un análisis comparativo entre las disposiciones nacionales, en específico los artículos 78-A, de la Ley Aduanera y 110 de su Reglamento, en correlación con los ordenamientos de la Organización Mundial de Comercio (de los que nuestro país es miembro), en particular a los referentes al tema de Valor, esto es, al *“Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”*, así como al *“Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”* y, por último, a la *“Decisión relativa a los casos*

*en los que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado”.*

Asimismo, se mencionarán las autoridades facultadas para realizar tal acto de molestia (rechazo de valor), así como el momento procesal en el que puedan llevarlo a cabo, Reconocimiento Aduanero y/o Facultades de Comprobación y, los procedimientos administrativos aduaneros (estipulados en la misma Ley Aduanera), que se incoan para rechazar el valor declarado por el importador y determinar uno nuevo para efectos aduaneros, así como sus consecuencias jurídicas.

Posteriormente, se analizará cada una de las irregularidades que dan origen al rechazo de valor declarado y sus posibles consecuencias jurídicas, tanto en el ámbito aduanero como en el fiscal, o inclusive, de otra índole. Lo anterior, con el único objetivo de conocer si dichas hipótesis jurídicas inciden directamente en el Valor de la Mercancía y por tanto, pueden o no ser el fundamento legal en el que se sustente la autoridad para rechazar el valor declarado por el importador y determinar uno nuevo, o bien, si las mismas deben ser derogadas.

Por último y en seguimiento a lo anteriormente vertido, en el Capítulo Quinto se podrá concluir si los preceptos nacionales estudiados se encuentran apegados a la normatividad internacional, o en su caso, deben derogarse por contravenir a la misma y por tanto vulneran los principios de jerarquía de leyes y legalidad, entre otros.

En virtud de lo expuesto y para efecto de dar contestación a las interrogantes formuladas en párrafos anteriores, es menester señalar que en este Capítulo Quinto se expondrá la propuesta de la presente tesis, misma que consiste en que se regule de forma precisa, detallada y mejor aún, conforme a los lineamientos aduaneros (internacionales y nacionales) los supuestos que pudieran dar origen al rechazo de valor de la mercancía, esto es, que se reforme

íntegramente el artículo 78-A de la Ley Aduanera. De igual manera se propondrá un procedimiento aduanero especial y específico para este tipo de circunstancias, con la finalidad de otorgar certeza jurídica al gobernado y además, de que pueda ser oído y vencido en un procedimiento con antelación a la determinación definitiva del crédito fiscal que se le imputa. Así también, la propuesta del presente trabajo consiste en la derogación del precepto 110, del nuevo Reglamento de la Ley Aduanera.

# CAPÍTULO I

## ANTECEDENTES

### (LEGISLACIÓN APLICABLE)

Para el efecto de conocer la legislación internacional y nacional que rige actualmente en materia aduanera, es imprescindible señalar que los países (mediante convenios) y posteriormente el organismo internacional denominado Organización Mundial de Comercio,<sup>1</sup> vieron la necesidad de implementar y regular bases sólidas, precisas y generales, para determinar el valor que pudiera tener una mercancía en términos aduaneros, al momento en que ésta se internara en algún Estado parte de dicho organismo.

Así las cosas, algunos de los primeros documentos datan de los años cuarentas, sin embargo, los mismos se siguen perfeccionando día a día, de forma tal, que la mayoría de los países los han implementado y se rigen al amparo de dichas normas; resultando de esta forma el que sean objeto de estudio, para poder entender la estructura de la legislación que actualmente rige en este ámbito.

En virtud de lo anterior, en el presente Capítulo se analizarán los acuerdos internacionales más significativos en relación al tema de “Valoración Aduanera”, para posteriormente estudiar su implementación y aplicación en la legislación mexicana, principalmente en la denominada Ley Aduanera.

#### **1.1. Definición del Valor de Bruselas (DVB).**

La definición del Valor de Bruselas se encuentra reglamentada en el *“Convenio sobre el Valor en Aduanas de las Mercancías”*, mejor conocido como el

---

<sup>1</sup> “La Organización Mundial de Comercio es el marco institucional del comercio mundial, así como el órgano administrador de los acuerdos o instituciones creadas en la Ronda de Uruguay.” Witker Velásquez, Jorge. *Derecho del Comercio Exterior*. México, UNAM, 2011, p. 73.

“*Convenio sobre el Valor Normal o Teórico*”. La finalidad primordial de este Convenio, “*era el facilitar las negociaciones internacionales en la medida en que la comparación de los sistemas de valoración fuera más exacta al tratarse de sistemas uniformes*”.<sup>2</sup>

Dicho Convenio fue suscrito únicamente por doce países, en 1950, sin embargo entró en vigencia hasta el 28 de julio de 1953.<sup>3</sup> Tiene como crítica principal el que reglamentaba de forma genérica lo que debía entenderse por valor de las mercancías, lo que originaba un estado de incertidumbre jurídica al importador, ya que no podía conocer con exactitud cuál era la forma o el cómo se debía valorar un bien determinado.

Este Convenio establecía en tres artículos y en sus notas interpretativas, lo que debía entenderse como valor en aduana,<sup>4</sup> resaltando que el mismo era el precio normal de venta, en condiciones de libre competencia, en el momento en que los derechos de aduana eran exigibles, entendiendo a éste como el precio internacional de una mercancía, sin embargo, el mismo se desconocía con certeza, ya que realmente la base del valor era el precio al que podría comprarse el bien en cuestión, no siendo objetivo, pues dependía de otros factores, como lo era el tipo de bien, el mercado en donde se pretendía posicionar, etc.; lo que conllevaba a que no se conociera el precio efectivo del artículo en el territorio donde se deseaba importar.

---

<sup>2</sup> Alvarez Gómez-Pallete, José Ma. *La Organización Mundial de Aduanas y sus Convenios*. México, Centro de Investigación Aduanera y de Comercio Internacional, 2002, p. 60.

<sup>3</sup> *Ibidem*, p. 45.

<sup>4</sup> “Artículo I.

1. Para la aplicación de los derechos de aduanas ‘ad-valorem’, el valor de las mercancías importadas con destino a consumo es el precio normal; es decir, el precio que se estima pudiera fijarse para estas mercancías, en el momento en que los derechos de aduanas son exigibles, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro.

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

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

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

El comprador soporta los derechos y gravámenes exigibles en el país de importación, por lo que estos derechos y gravámenes se excluyen del precio normal.” Carvajal Contreras, Máximo. *Tratados y Convenios Aduaneros y de Comercio Exterior*. México, Porrúa, 2009, p. 162.

Cabe señalar, que aún y cuando el Convenio data de 1950, en el mismo ya se contemplaban diversos aspectos de forma genérica, los cuales actualmente siguen siendo materia de estudio, como lo es la vinculación, los denominados incrementables y regalías, entre otros.

No obstante que los países que suscribieron este Convenio se obligaron en términos del mismo, cada uno de ellos regulaba en su legislación interna el momento de la exigibilidad de los derechos de aduanas<sup>5</sup> y el tipo de cambio.<sup>6</sup>

De la aplicación del Convenio se pueden generar dos aspectos que se consideran críticos, el primero se da en aquellos casos en los que no se cuenta con un valor de mercancía, ello debido a la falta de una venta y, el segundo, cuando la autoridad aduanera del país importador no acepta el valor declarado; en ambos casos se considera que existe incertidumbre jurídica y se deja en estado de indefensión a la persona, esto es, al importador.

A saber, respecto al primer supuesto, el Convenio reguló que se debe considerar de buena fe las ventas de otras mercancías y con ello el que se le otorgue el mismo valor a los bienes objeto de la importación; lo que implica una situación de desigualdad al no preverse la distinción de la calidad y cantidad, así como aquellos gastos que se pudieren generar por el lugar de procedencia de dichas mercancías. También conllevó a la necesidad de que los entes públicos contaran con estudios específicos sobre los precios en el momento de la valoración, lo cual era poco probable, aunado a que no había tantos convenios de cooperación entre países, resultando inaudito que las autoridades contaran con estudios para cada caso en concreto. De lo anterior, se puede concluir que si bien

---

<sup>5</sup> "Notas Interpretativas de la Definición del Valor en Aduana.  
Addendum al Artículo I  
Nota I.

El momento indicado en el párrafo 1 del Artículo I se determinará conforme a la legislación de cada país." Carvajal Contreras, Máximo. *Op. cit.*, p. 163.

<sup>6</sup> "Notas Interpretativas de la Definición del Valor en Aduana.  
Addendum al Artículo I  
Nota IV.

Cuando los elementos que se tienen en cuenta para la determinación del valor o del precio pagado o por pagar están expresados en una moneda distinta de la del país de importación, el tipo de cambio aplicable para la conversión será el oficial en vigor en este país." *Ibidem.*, p. 164.

es cierto que las autoridades podían determinar un valor a las mercancías para efectos aduaneros, también lo es que el mismo no siempre era apegado a las circunstancias inherentes del bien en cuestión.

En relación a la segunda problemática, el Convenio no reglamentaba el proceder de las autoridades aduaneras del país donde se pretendía introducir la mercancía y por consiguiente, se dejaba al propio importador en completo estado de indefensión al encontrarse sujeto al valor de la mercancía determinado por las autoridades correspondientes; por lo que, encontrándose obligado a dichos términos, sólo podría decidir en retornar el producto al país de procedencia, o bien, exportarlo a cualquier otro. En este supuesto, no existía reglamentación alguna que permitiera al importador defenderse o ser escuchado, sino que únicamente se encontraba obligado al pago de las contribuciones y cuotas correspondientes en caso de que decidiera realizar la importación a ese país.

En virtud de lo anteriormente analizado, se puede observar que aún y cuando el *“Convenio sobre el Valor Normal”* tiene algunas lagunas jurídicas, en el mismo se establece los principios generales que deben considerarse para efecto de determinar el valor de una mercancía en el país de importación, o bien llamado actualmente base gravable, para así cuantificar de forma líquida las contribuciones y cuotas compensatorias causadas; mismas que resultan de suma importancia, ya que éstas han sido retomadas y perfeccionadas en ordenamientos de índole internacional y adoptadas en la legislación nacional en la mayoría de los países.

## **1.2. Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (1947).**

Este Acuerdo, mejor conocido como *GATT* por sus siglas en inglés “*General Agreement on Tariffs and Trade*”, fue suscrito en 1947, en Ginebra;<sup>7y8</sup> pero fue hasta el 24 de agosto de 1986 cuando nuestro país se adhirió al mismo.

En los incisos a) y b), del numeral 2, del Artículo VII, del presente Acuerdo, se reglamentó la Valoración en Aduana, entendiéndose por esta el valor real de la mercancía en el momento y lugar determinado por la legislación del país importador, o en su caso, de conformidad con algún producto similar.

En el Acuerdo de referencia ya se contemplaban las mercancías similares, mismas que eran comparadas con las que se deseaban importar, ajustando las últimas para efecto de que pudiera obtenerse un valor real y preciso.

Al igual que el “*Convenio sobre el Valor de Bruselas*”, el Acuerdo en estudio contempla diversas particularidades, mismas que se han ido modificando día a día hasta eliminarse, o en su caso, perfeccionarse, las cuales se pueden resumir de la siguiente forma:

- El valor de la mercancía de procedencia extranjera no podía sustentarse conforme a una de origen nacional del país al que se deseaba importar.
- El valor de la mercancía no debía fundarse en valores arbitrarios o ficticios.<sup>9</sup> Situación que era muy difícil de probar, toda vez que la

---

<sup>7</sup> “Paralelamente a la elaboración de la Carta de La Habana, se llevó a cabo en Ginebra (abril-octubre de 1947) una negociación multilateral con el objeto de realizar las negociaciones arancelarias previstas por la Carta”. Quintana Adriano, Elvia A. *El Comercio Exterior de México*, 3a. ed., México, Porrúa, 2010, pp. 194 y 195.

<sup>8</sup> “Esta parte de la Carta toma el nombre de Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), es firmado por 23 países el 30 de octubre de 1947, y entró en vigor el 1º. De enero de 1948 de manera provisional hasta el 31 de diciembre de 1994.

Al fracasar la Carta de la Habana y su consecuente institución, la OIC, el GATT (General Agreement of Tariffs and Trade) emerge como el único instrumento de regulación de los intercambios mundiales, cuya filosofía pragmática se inclina a propiciar intercambios libres de trabas y obstáculos. [...] Desde sus inicios el GATT fue concebido como un simple acuerdo comercial; sin embargo, se convirtió en una verdadera organización internacional...” Witker Velásquez, Jorge. *Op. cit.*, pp. 52 y 53.

autoridad no se encontraba en aptitud de conocer si el valor declarado se encontraba apegado a los estándares establecidos o era arbitrario o ficticio, ya que debería existir tantos estudios de investigación como países parte del Acuerdo, resultando por ende inaudito el que no pudiera admitir el valor de una mercancía, aunado a la diversidad de productores, logística y el bien mismo.

- Cuando no era posible ajustar el valor conforme a los artículos similares, la autoridad debía basarse en el equivalente comprobable que se aproximaba más a dichos valores,<sup>10</sup> sin embargo no había distinción alguna o característica que pudiera permitir dicho ajuste, por lo que se podía concluir que al existir esa laguna jurídica se obtenía como resultado un valor ficticio.
- Se reconocía tácitamente la jerarquía del presente Acuerdo por lo que respecta al valor de la mercancía, toda vez que se permitía que una parte contratante solicitara que la legislación interna de otra parte fuera revisada, con la finalidad de conocer si se encontraba acorde al Acuerdo en cuestión.

De lo anterior, se puede concluir que al reconocerse la jerarquía del Acuerdo, las partes contratantes se obligaron a respetar el valor declarado en aduana, o en su caso, conceder un valor real a la mercancía de conformidad con las similares, lo que otorgó certeza

---

<sup>9</sup> "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 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." Carvajal Contreras, Máximo. *Op. cit.*, p. 488.

<sup>10</sup> "Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (1947)

Artículo VII. Valoración en Aduana

[...]

2.c) Cuando sea imposible determinar el valor real de conformidad con lo dispuesto en el apartado *b)* de este párrafo, el valor en aduana debería basarse en el equivalente comprobable que se aproxime más a dicho valor." *Ibidem.*, p. 489

jurídica al importador y por tanto ayudó a la apertura del comercio, debido a la gran cantidad de países miembros del Acuerdo.<sup>11</sup>

Aunado a lo anterior, resulta de suma importancia señalar que en relación al tema de "Valoración Aduanera", el Acuerdo, en su Artículo X,<sup>12</sup> estableció la obligación para cada Estado parte de mantener o instituir tribunales y procedimientos a favor de los importadores y exportadores, para que pudieran impugnar o solicitar revisión, si así lo decidiesen, de algún oficio, acta o documento de autoridad con el que no estuvieran de conformidad, reconociendo así el derecho de audiencia del gobernado.

### **1.3. Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio o Código de Conducta de Valoración Aduanera.**

Con motivo de las negociaciones llevadas a cabo durante la Ronda Tokio, entre los años 1973 y 1979, se revisaron los acuerdos originales, modificándose los mismos de conformidad a las necesidades de la época y de los países parte, denominándoseles "Códigos de Conducta".<sup>13</sup> Estos códigos son "tratados

---

<sup>11</sup> "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." *Ibidem.*, p. 488.

<sup>12</sup> "Artículo X. Publicación y aplicación de los reglamentos comerciales.

[...]

3. 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." *Ibidem.*, p. 492.

<sup>13</sup> "Una característica particular de esos códigos es que sólo se aplican a los países suscriptores de los mismos y por tanto no forma parte integrante del Acuerdo General." Quintana Adriano, Elvia. *Op. cit.*, p. 198.

*internacionales que complementan y amplían las normas del GATT, y solamente obligan a los países que los firman”.*<sup>14</sup>

Así las cosas, se suscribió el Código de Conducta referente a la Valoración Aduanera de la mercancía el día 12 de abril de 1979, el cual entró en vigor el 1º de enero de 1981.<sup>15</sup>

El “*Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*”, tiene como objetivo principal el “*establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral de valoración en aduana de las mercancías, que se adapte a las realidades comerciales y que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios. La base para la valoración en aduana de las mercancías debe ser, principalmente, su valor de transacción y la determinación del valor en aduana debe basarse en criterios sencillos y equitativos*”.<sup>16</sup>

Este Acuerdo está conformado por 31 artículos y 3 anexos, aunado de un Protocolo, siendo este último documento importante ya que “*es el instrumento jurídico que utilizan para su adhesión los Estados que están interesados en ser parte del mismo*”.<sup>17</sup> Así también, en el mismo se contemplan a los países en desarrollo, pues se establecen ciertas prerrogativas a favor de los mismos, como lo son las denominadas reservas; ello con la finalidad de que no se encuentren en desventaja y que puedan competir equitativamente (en igualdad de circunstancias) con países más desarrollados que ellos.<sup>18</sup>

---

<sup>14</sup> Saldaña Pérez, Juan M. *Comercio Internacional, Régimen Jurídico Económico*. México, Porrúa, 2005, p. 41.

<sup>15</sup> Malpica de la Madrid, Luis. *¿Qué es el GATT?: Las consecuencias prácticas del ingreso de México al Acuerdo General*. México, Grijalbo, 1988, p. 150.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 151

<sup>17</sup> *Ibidem*, p. 152

<sup>18</sup> “El texto del nuevo código de carácter más liberal que la Definición de Bruselas, encontró fuertes reticencias por parte de los países en vías de desarrollo que consideraban, con razonados fundamentos, que el nuevo sistema favorecía las exportaciones de los países fuertemente industrializados.

Esta oposición condujo a que, en fecha 1 de noviembre de 1979, se agregase un Protocolo en el que se recogen parcialmente las aspiraciones de los países en vías de desarrollo.” Alvarez Gómez-Pallete, José M. *Op. cit.*, p. 47.

En este Código de Conducta se establece la formación de dos grandes Comités, el primero, de “Valoración en Aduana” y el segundo, “Técnico de Valoración en Aduana”; órganos encargados de asesorar a los Estados parte y de la uniformidad de la interpretación y aplicación del Acuerdo, respectivamente.

En el ordenamiento en estudio figuraba por primera vez todos los métodos de valoración como actualmente se encuentran regulados en la legislación internacional y nacional, así como la debida aplicación de cada uno de ellos; lo que otorgaba certeza a todos los Estados parte y a su vez, los obligaba a considerar como cierto el valor de la mercancía declarado de conformidad con el “Método de Valor de Transacción” y, únicamente en caso de que no se apegara al mismo o que la autoridad aduanera no lo aceptara, se utilizaría los otros métodos de valoración. Por consiguiente, todos los países miembros se encontraban conformes al aplicar estos métodos, al considerarlos uniformes y apegados a la realidad, esto era, a la oferta y la demanda del producto tanto en el país de exportación como en el de importación.

#### **1.4. Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.**

Con motivo de la denominada Ronda Uruguay, llevada a cabo durante los años 1986 a 1994, la cual se concluye formalmente con la firma de la Declaración de Marrakech, el 15 de abril de 1994,<sup>19</sup> se acuerda la creación de la Organización Mundial de Comercio, mediante el *“Convenio que establece la Organización Mundial de Comercio”*, retomándose como propio el *“Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio”*, de 1947 y demás Códigos de Conducta que habían sido suscritos por algunos Estados parte, otorgándose a la mayoría de ellos el nombre de Acuerdos Comerciales Multilaterales por ser parte integrante del Convenio y por tanto, vinculantes para todos sus miembros y a los demás

---

<sup>19</sup> Carvajal Contreras, Máximo. *Op. cit.*, p. 535.

Códigos se les denominó Acuerdos Comerciales Plurilaterales, ya que únicamente eran vinculantes para los países que los hubieran aceptado y no así para todos.<sup>20</sup>

Aunado a lo anterior, cabe señalar que todos los Estados parte que se adhirieron en su momento al *GATT* de 1947 y/o a sus posteriores Códigos de Conducta, se entienden miembros de la Organización Mundial de Comercio, encontrándose por tanto, obligados a los mismos, resultando que sean vigentes en los ordenamientos internos de cada legislación.

En este orden de ideas, el “*Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*”, de 1947, fue retomado en su totalidad en el año de 1994, dentro del Capítulo de Anexo 1A, de la lista de Anexos del Convenio citado.<sup>21</sup>

Ahora bien, por lo que se refiere al Artículo VII, del Acuerdo de 1947, no sufrió modificación alguna, por lo que continúan siendo obligatorios los métodos de valoración reglamentados (ahora en el Acuerdo de 1994), los cuales serán objeto de análisis en los Capítulos siguientes del presente trabajo.

### **1.5. Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.**

De igual forma, el presente Acuerdo retomó en su integridad el “*Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*”, así como sus 3 Anexos (los cuales fueron suscritos el 12

---

<sup>20</sup> “El artículo II del Acuerdo Final del Marrakesh establece el ámbito de la OMC, por lo que consideramos que ésta es la estructura jurídica en donde clasifica los acuerdos y los instrumentos jurídicos conexos incluidos los anexos. Por su parte, los anexos 1, 2 y 3 son denominados acuerdos comerciales multilaterales, y son vinculantes para todos los miembros integrantes de la OMC. Es importante destacar que en este mismo artículo cobra vigencia el GATT del 30 de octubre de 1947, ahora denominada GATT de 1994; en el anexo 4 están integrados los acuerdos comerciales plurilaterales, los cuales no crean obligaciones ni derechos para los miembros que no los hayan aceptado.” Witker Velásquez, Jorge. *Op. cit.*, p. 83.

<sup>21</sup> “Este reconocimiento e integración del GATT/47 en el GATT/94 dentro del marco de la OMC, tiene como resultado la continuidad del primero bajo el régimen de una nueva condición jurídica, ya que el artículo VII del Acuerdo constitutivo determina la condición jurídica de la OMC como una Organización con personalidad jurídica, cuyos miembros le conferirán la capacidad jurídica necesaria para el ejercicio de sus funciones.” Trejo Vargas, Pedro. *El Sistema Aduanero de México*. 1a reimpresión, México, Tax Editores Unidos, 2008, p. 277.

de abril de 1979); siendo obligatorios para todos los países miembros de la Organización Mundial de Comercio, entre ellos, los Estados Unidos Mexicanos.

Al respecto, cabe comentar que México fue país contratante del *GATT* desde el 24 de agosto de 1986<sup>22</sup> y posteriormente miembro de la Organización Mundial de Aduanas (en adelante OMC), a partir del 01 de enero de 1995.<sup>23</sup> Por consiguiente, los ordenamientos suscritos durante la vigencia del *GATT* y que después fueron parte íntegra de la OMC, siguen siendo obligatorios para México, por ser un Estado parte del mismo.

Así las cosas, se puede decir que aún y cuando el Senado de la República de nuestro país ratificó el presente Acuerdo en fecha 21 de diciembre de 1987 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 25 de abril de 1988,<sup>24</sup> es norma vigente y obligatoria desde el año 1993, fecha en la que entró en vigor en la Ley Aduanera, hasta la actualidad, pues aún y cuando México haya firmado el presente Acuerdo con anterioridad al año 1994, se encuentra obligado al mismo por las razones expuestas.

Ahora bien, al momento en que México se adhirió al Acuerdo en estudio, se le reconoció como un país en desarrollo, por lo que se le otorgó el derecho de estipular reservas, las cuales fueron autorizadas por los demás países miembros y a saber son:

- Postergación en la aplicación del Acuerdo por un periodo de 5 años, es decir, hasta 1993.

---

<sup>22</sup> "Finalmente, el comunicado de prensa de la Dirección General del GATT del 24 de julio mencionada: "El Protocolo de Adhesión de México al GATT ha sido firmado hoy. La adhesión tendrá efecto dentro de treinta días, el 24 de agosto, fecha en la cual México pasará a ser la noagésima segunda parte contratante del GATT". Quintana Adriano, Elvia A. *Op. cit.*, p. 219. Esta cita se reproduce de *El Proceso de adhesión de México al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT)*, Gabinete de Comercio Exterior, México, Dirección General de Comunicación Social SECOFI, 1986, p.17.

<sup>23</sup> *Organización Mundial de Comercio*. Disponible en: <[https://www.wto.org/spanish/thewto\\_s/countries\\_s/mexico\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/thewto_s/countries_s/mexico_s.htm)> [Consulta: 10 de febrero, 2015].

<sup>24</sup> Decreto de Promulgación del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, adoptado en la ciudad de Ginebra, Suiza, el 12 de abril de 1979. *Diario Oficial de la Federación*. Tomo CDXV, Número 17, de fecha 25 de abril de 1998. Disponible en: <[http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=4731872&fecha=25/04/1988](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4731872&fecha=25/04/1988)> [Consulta: 06 de mayo de 2015].

- Retraso en la utilización del “Método de Valor Reconstruido” por 3 años, contados a partir de la aplicación del Acuerdo, esto es, en el año 1996 (8 años posteriores a la publicación de los instrumentos de adhesión en el Diario Oficial de la Federación).
- Los métodos de valoración de “Precio Unitario” y “Valor Reconstruido” únicamente serían invertidos cuando la autoridad aduanera mexicana así lo autorizara y no a elección del importador.
- Aplicación obligatoria del método de valoración de “Precio Unitario” respecto de mercancías importadas que hayan sufrido alguna transformación.

Como más adelante se analizará, se podrá observar que las reservas realizadas por nuestro país se eliminaron y que efectivamente la Ley Aduanera vigente, la cual es la norma que por excelencia regula la valoración aduanera de las mercancías, contiene en su mayoría el texto del Acuerdo en estudio.

Aunado al Acuerdo y con motivo del mismo, se implementó la *“Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado”*, la cual limitaba el actuar de las autoridades cuando tenían duda de la veracidad o exactitud de los datos o documentos proporcionados por el importador, pues se encontraban sujetos a instaurarle un procedimiento administrativo para el efecto de que fuera escuchado y vencido previo a una resolución determinante; documento que será analizado en capítulos posteriores.

## **1.6. Ley Aduanera.**

México, con antelación a la adhesión al *GATT* (actualmente Organización Mundial de Comercio), tenía un sistema proteccionista, en el que era casi imposible importar una mercancía, ello derivado a los altos aranceles y precios oficiales, entre otros. Luego entonces, al adherirse a dicho organismo, se obligó a modificar su legislación, de manera que estuviera acorde con los convenios comerciales multilaterales de los que formaba parte, no obstante que haya formulado 4 reservas.

En virtud de lo anterior, resulta de gran importancia señalar las modificaciones que ha sufrido la legislación nacional en materia aduanera, para posteriormente analizar si la misma efectivamente se encuentra apegada a los ordenamientos jurídicos de la Organización Mundial de Comercio, o en su caso, si es excedente o deficiente. Al respecto, es importante mencionar que la Ley Aduanera es el ordenamiento legal que por excelencia regula el tema de Valoración en nuestro país, no obstante que existan otras disposiciones que la complementen, como lo es el Reglamento de la Ley Aduanera, la Ley de Comercio Exterior y su Reglamento, las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior (en adelante RCGMCE), entre otros.

### **1.6.1. Antecedentes a la Ley Aduanera de 1982.**

Con antelación a la Ley Aduanera, el "*Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos*", disposición vigente desde el 01 de abril de 1952, estableció en los artículos 200 y 201,<sup>25</sup> que era obligatorio la presentación de la factura en

---

<sup>25</sup> "Artículo 200.- Salvo disposición expresa en contrario a este Código, en todas las importaciones y exportaciones de mercancías cuyo valor comercial sea de más de un mil pesos, es obligatorio que los interesados presenten la factura comercial respectiva, la que quedará agregada al documento de importación o exportación correspondiente. Dicha factura se sujetará al modelo número 52 y será formulada en cuatro ejemplares cuando se requiera visación consular de ella, y en tres cuando no sea obligatorio este requisito. En su redacción se empleará de preferencia el idioma castellano y el sistema métrico decimal; pero pueden estar en inglés o francés y emplearse en ellas pesos y medidas del país de procedencia. Los datos oficiales que requieren las facturas comerciales son:

todas las operaciones cuyo valor de la mercancía fuera mayor a un mil pesos y que dicho documento tendría efectos fiscales-aduaneros, esto es, que serviría de base para calcular la tarifa correspondiente de las contribuciones causadas con motivo de la importación. Dado lo anterior, era de imperiosa necesidad el que se asentara el valor real de la mercancía en la factura y que fuera visada por las autoridades, previa su presentación al despacho aduanero. Este último actuar podría señalarse como el primer momento en el que dichos entes potestativos tenían facultad para realizar las investigaciones pertinentes y reunir el mayor número de pruebas, con la finalidad de incoar un procedimiento en caso de que así se requiriera.

Por otro lado, el artículo 208 mencionaba que el valor de la mercancía era el señalado en la factura o en documento con valor oficial y en caso de no contar con alguno de dichos documentos se consideraba el precio oficial impuesto por las autoridades mexicanas; ordenamiento que por su trascendencia se cita a la letra:

**“Artículo 208.-** En los casos en que no exista factura comercial o no sea exigible, se asentará en el documento respectivo el valor oficial que la mercancía tenga; pero si carece de él, el vista fijará el que corresponda y para

- 
- I.- Lugar y fecha de expedición, cuando menos en el original y si estos datos faltan en los ejemplares restantes, la aduana deberá anotarlos.
  - II.- Nombre y domicilio del destinatario de la mercancía. Si hay cambio de destinatario, la persona que asuma este carácter lo anotará así en todos los tantos de la factura.
  - III.- Puerto de entrada, en importación; pero la factura será válida en cualquier puerto:
  - IV.- Las marcas, números, clase y cantidades parciales y total de bultos;
  - V.- Las especificación comercial de las mercancías, detalladas en cuanto a clase, cantidad de unidades y valor;
  - VI.- Firma del vendedor; y
  - VII.- Tipo de cambio al que se realizó la operación, cuando se trata de mercancías que vayan a ser importadas, expresado en relación con la moneda nacional o en su defecto con el dólar estadounidense.

Artículo 201.- La factura a que se refiere el artículo anterior es sólo para efectos fiscales aduaneros y debe ser formulada y presentada aun cuando no haya operación de compra-venta.

Es de estricta obligación declarar en la factura el valor exacto de las mercancías que comprenda, con sujeción a las siguientes reglas:

- I.- En las que amparen mercancías de importación se consignará el valor de las mismas en el mercado del lugar de compra, sin ninguna deducción que no sea por concepto de fletes y primas de seguro, cuando estos gastos estén incluidos en el valor. Este no deberá constar en globo, sino por cada clase de mercancía, en caso de ser varias, y el importe de otros gastos o cargos ajenos a fletes y seguros deberán ser distribuidos en proporción al valor neto de cada una de las mercancías que la factura comprenda. De la exactitud de ese valor será responsable el destinatario de las propias mercancías, salvo que denuncie alguna ocultación en el mismo antes de que sea descubierto por las autoridades fiscales;
- II.- En las facturas de mercancías de exportación se declarará el valor que las propias mercancías tengan en el lugar de su venta, sin inclusión de impuestos ni gastos por fletes, primas de seguro y maniobras hasta el lugar de salida, aun cuando el envío se haga a comisión. Cuando las ventas al extranjero se hagan mediante contrato autorizado o intervenido oficialmente, en la factura se consignará el precio convenido en la contratación. De la exactitud de estos valores será responsable el que firme la factura de venta al extranjero, con la misma slavedad que contiene la fracción anterior.”

el efecto se valdrá de las notas de venta, estadísticas, catálogos u otros documentos que pueda presentar el interesado y, a falta de ellos, lo fijará en forma estimativa.

En la forma que indica la segunda parte del párrafo anterior se procederá cuando la factura contenga enmendaduras no consignadas en la visación consular, o raspaduras, que puedan afectar el valor de las mercancías, así como cuando se sospeche que el valor de factura no es el verdadero. De confirmarse alguna irregularidad o inexactitud, el vista rendirá parte para que se instruya el expediente de rigor.”

Así las cosas, se puede observar que en el ordenamiento en cita ya se vislumbraban los primeros parámetros que facultaban a la autoridad para determinar un valor a la mercancía que se introducía al territorio nacional, mismos que se encuentran contemplados en la legislación actual.

Posteriormente a dicho Código, la *“Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación”*,<sup>26</sup> era el ordenamiento que reglamentaba la base gravable de la mercancía, teniendo primordial importancia los principios establecidos en el *“Convenio sobre el Valor en Aduanas de las mercancías”*, sin que expresamente se haya obligado a cumplir con los mismos.

No obstante que la Ley en comento derogó los preceptos legales del Código Aduanero que violentaran a ésta, subsistieron las mismas respecto a la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (en adelante Secretaría) para fijar y modificar los precios oficiales de los productos importados.

En este orden de ideas, la Ley de Valoración, de escasos 15 artículos, cobra relevancia, debido a la forma en que reglamentaba la base gravable (valor de la mercancía), pues aún y cuando se señalaba que la misma era el valor normal de los bienes al momento de la llegada al país, también se mencionaba que dicha base era la que imponían las autoridades a través de precios oficiales, lo que conllevaba a que el importador se encontrara sujeto a precios fijados

---

<sup>26</sup> La Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación se publicó en el Diario Oficial de la Federación, Tomo CCCLI, No. 39, de fecha 27 de diciembre de 1978; entrando en vigor el 01 de julio de 1979.

arbitrariamente y sin fundamento legal que pudiera permitir el que se conociera el por qué la determinación de dicho valor o cuando se aplicaba el mismo.<sup>27</sup>

De igual forma, resultaba arbitrario el que los entes potestativos estuvieran facultados para fijar porcentajes de deducción por concepto de fletes y seguros cuando se trataba de importaciones por vía terrestre, lo que conllevaba a dos situaciones críticas: la primera, a que se tuviera una ganancia o pérdida dependiendo del gasto erogado y de la deducción autorizada y, la segunda, una pérdida tratándose de las importaciones llevadas a cabo por los otros medios de transporte, siendo por demás inequitativo.

Por otro lado, se debe señalar que la Ley en estudio reglamentaba 5 formas para determinar el valor normal de la mercancía en aduana, siendo las siguientes:

- Precio de la factura, mismo que actualmente se conoce como valor de transacción.
- Precio usual de competencia, en éste se reconoce los métodos de valoración de mercancías idénticas y similares.
- Precio probable de venta y precio efectivo de venta, dichos valores se asemejan al precio unitario de venta.

---

<sup>27</sup> "Artículo 1.- La base gravable para la aplicación de la cuota advalorem del impuesto general de importación, es el valor normal de las mercancías a importar.

Por valor normal se entiende el que correspondería a las mercancías a importar en la fecha de su llegada al territorio nacional conforme a lo dispuesto por el Código Aduanero, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno del otro.

Para la determinación de la base gravable no se tomarán en cuenta las variaciones normales de precios si las mercancías llegan al país dentro de un plazo de tres meses, a partir de su adquisición. Se entiende por fecha de adquisición la de la factura de venta o la del contrato.

Como excepción a lo dispuesto en el párrafo primero, la Secretaría de comercio, escuchando a la de Hacienda y Crédito Público, y en os términos de la legislación respectiva, podrá fijar y modificar los precios oficiales de las mercancías de importación.

En los términos del párrafo anterior, los precios oficiales se fijarán o modificarán sólo tratándose de importaciones que puedan ocasionar perjuicios a la industria o a la economía nacional y constituirán la base gravable mínima para la aplicación del impuesto general de importación."

- Precio que corresponda a la suma de alquileres, reconociendo para ello los convenios de uso o goce de bienes.
- Avalúo de la autoridad; el cual en la actualidad, se prevé sólo para algunos casos, sin embargo, no es practicado. El sustento legal de esta actuación se encuentra establecido en el segundo párrafo del artículo 78 de la Ley Aduanera.

Así también, dicha Ley facultaba a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para revisar las declaraciones de valor, durante el reconocimiento aduanero y posteriormente como acto de fiscalización, previendo en ambos supuestos un procedimiento de defensa contra dichos actos de autoridad. De lo anterior podrá observarse que se otorgaba al importador el derecho de audiencia y ser vencido ante los procedimientos instaurados, con antelación a la determinación de un crédito fiscal.

### **1.6.2. Ley Aduanera de 1982.**

A la entrada en vigor de la Ley Aduanera, en fecha 01 de julio de 1982,<sup>28</sup> se abrogó tanto el Código Aduanero como la Ley de Valoración Aduanera, entre otros ordenamientos.

En esta denominada Ley Aduanera y su Reglamento, se estableció lo que debía entenderse por valor en aduana de las mercancías, haciendo íntegros los preceptos legales de la *“Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación”*, a excepción del procedimiento específico para los casos en los que la autoridad aduanera no aceptaba el valor de la mercancía declarado, siempre que esta actuación se verificara durante la práctica del reconocimiento aduanero,

---

<sup>28</sup> La Ley Aduanera se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1981, entrando en vigor el 01 de julio de 1982.

lo cual dejó en estado de inseguridad jurídica al gobernado, al no poderse defender, ya que no podía ser escuchado y vencido en un procedimiento administrativo, pues únicamente se encontraba ante una resolución definitiva en la que se le determinaba el crédito fiscal, la cual conllevaba a otras consecuencias jurídicas.

### **1.6.3. Reforma del año 1992.**

Como bien se comentó, México, al formar parte de la Organización Mundial de Comercio, se vio obligado a modificar la legislación interna, con la finalidad de que se encontrara apegada a los Acuerdos Comerciales Multilaterales de los que era parte; resultando por tanto que se publicara 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”* en el Diario Oficial de la Federación, el día 20 de julio de 1992. En términos generales, esta Ley entró en vigor al día siguiente de su publicación a excepción de algunas disposiciones, como lo es la base gravable contemplada en la Ley Aduanera, ya que dichos preceptos fueron vigentes a partir del 01 de septiembre del mismo año 1992.

En esta tesitura, la Ley Aduanera se modificó de manera que el valor en aduana de la mercancía ya no era el valor real de la misma, sino el precio pagado o por pagar debidamente ajustado.

Así también, se reglamentaron diversos métodos de valoración, se especificó con mayor claridad la figura de la vinculación entre partes y si ésta pudiera afectar en el valor de la mercancía y por último, los conceptos denominados incrementables y aquellos que no deben sumarse a dicho valor. Todos estos términos serán objeto de estudio en Capítulos posteriores, por lo que únicamente se enuncian los mismos.

Con dicha modificación se da un gran paso hacia la liberación de bienes, pues ya no se tenía una aduana proteccionista, dejando a un lado los precios oficiales y los altos aranceles, dando lugar a la libre competencia de la oferta y la demanda de los productos importados en igualdad de circunstancias que la mercancía nacional.

Gracias a la reforma de fecha 26 de julio de 1993,<sup>29</sup> la Ley Aduanera tenía una mayor claridad en algunos aspectos, como lo es considerar a los trabajos de creación y perfeccionamiento, los diseños y planos, entre otros, como gasto incrementable y que por tanto quedan comprendidos dentro del valor de las mercancías (inciso d, fracción II, artículo 49). Otro rubro a resaltar es el de vinculación, ya que se esclareció un poco más el tema al adicionarse el artículo 52-A, ya que señalaba aquellos casos en los que se consideraba que la vinculación no había influido en el precio del bien y que por tanto podía seguirse utilizando el “Método de Valor de Transacción”.

#### **1.6.4. Ley Aduanera Vigente.**

En 1996 entró en vigor la Ley Aduanera<sup>30</sup> que actualmente regula la operación aduanera, recogiendo íntegramente la Ley abrogada en lo que a valoración se refiere, perfeccionándola en conceptos para un mejor entendimiento del importador y por ende, en la aplicación de la misma.

La innovación principal que tiene esta Ley Aduanera es que por primera vez preceptúa todos los métodos de valoración reconocidos por la Organización Mundial de Comercio, al reglamentar en su artículo 77, el último método, denominado “Valor Reconstruido” y reconociéndole al importador su derecho de

---

<sup>29</sup> Decreto que reforma, adiciona y deroga la Ley Aduanera y otras disposiciones relacionadas. *Diario Oficial de la Federación*. Disponible en: <[http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=4762868&fecha=26/07/1993](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4762868&fecha=26/07/1993)> [Consulta: 24 de febrero de 2015].

<sup>30</sup> La Ley Aduanera fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, Tomo DVII, Número 12, Segunda y Tercera Sección, de fecha 15 de diciembre de 1995, siendo norma vigente a partir del 01 de abril de 1996.

opción en la aplicación de este método y el de “Precio Unitario”, ello en virtud de haberse cumplido el término de 8 años que había señalado nuestro país en el Capítulo de Reservas cuando se adhirió a dicho organismo.

Aunado a lo anterior, cabe señalar que la Ley en vigor ha sufrido únicamente tres grandes modificaciones respecto al tema de “Valoración Aduanera”, siendo la primera de ellas en el año 1998,<sup>31</sup> pues se adicionaron tres autoridades para rechazar el valor en aduana declarado en el pedimento y documentos anexos y la consulta sobre el método de valoración aplicable; sin embargo, no preceptúa un procedimiento específico con antelación a la determinación del crédito fiscal en donde se otorgue el derecho de audiencia al importador.

La segunda gran modificación que sufrió la Ley Aduanera data del año 2006,<sup>32</sup> mediante la cual se reglamenta, principalmente en su artículo 78, el actuar de los entes públicos ante el rechazo de valor de mercancías y vehículos usados.

La tercera y última reforma, la cual es norma vigente a partir del 10 de diciembre de 2013, permite que los datos del valor y los demás relacionados con la comercialización del artículo se encuentren en documento equivalente a la factura y, la obligación de transmitirla de forma electrónica con anticipación a la presentación de la mercancía para su despacho aduanero. Efectivamente, se tiene un mayor control (de forma digital), lo que permite a la Aduana ser un ente fiscalizador con mayor eficacia que antes, pues al momento en que se lleve a cabo el reconocimiento aduanero, prácticamente ya recabó la información necesaria para en su caso, instaurar un procedimiento aduanero, no obstante que posteriormente se practiquen las facultades de comprobación por las autoridades correspondientes e inclusive con apoyo de los gobiernos de los países donde procedieron las mercancías, ya que dada la globalización y la reciprocidad, es muy

---

<sup>31</sup> Adición publicada en el Diario Oficial de la Federación, Tomo DXLIII, Número 23, Segunda Sección, de fecha 31 de diciembre de 1998; entrando en vigor el 01 de enero de 1999.

<sup>32</sup> Adición publicada en el Diario Oficial de la Federación, Tomo DCXXIX, Número 2, Primera Sección, de fecha 02 de febrero de 2006; entrando en vigencia al día siguiente.

fácil solicitar la compulsión de los documentos que sirvieron de sustento para declarar el valor en aduana de la mercancía.

Aunado a lo anterior, cobra gran relevancia el nuevo Reglamento de la Ley Aduanera,<sup>33</sup> pues en su artículo 110, establece los supuestos en los que las autoridades aduaneras pueden rechazar el valor de las mercancías declarado por el importador; hipótesis jurídicas que se estudiarán más adelante, sin embargo, cabe mencionar que con las mismas se pretende perfeccionar las causales establecidas en el artículo 78-A, de la Ley Aduanera.

Del estudio del presente Capítulo, se podrá concluir que el tema denominado “Valoración Aduanera” siempre ha sido de suma relevancia para todos los países, ya que, como bien se analizó, tiene como única finalidad el uniformar criterios respecto al valor que se le pudiere dar a una mercancía en cualquier territorio en el que se desee importar y, que con el mismo pueda ser competitivo en el mercado del país importado, sin que exista alguna laguna jurídica que permita que algún Estado miembro de la Organización Mundial de Comercio se encuentre en desigualdad de circunstancias.

---

<sup>33</sup> El Reglamento de la Ley Aduanera fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, Tomo DCCXXXIX, Número 14, Primera Sección, de fecha 20 de abril de 2015; siendo norma vigente a partir del 20 de junio de 2015.

## **CAPÍTULO II**

### **CONTRIBUCIONES AL COMERCIO EXTERIOR**

Concatenando el Capítulo I, se puede vislumbrar la importancia que reviste la Organización Mundial de Comercio (entendiéndose a todos los Estados parte) en el análisis del valor en aduana de la mercancía y que éste sea apegado a los lineamientos ya legislados, toda vez que es la base gravable o dicho de otra forma, es el monto cuantificable sobre el cual se calculan los denominados derechos de aduanas.

Así las cosas, en el territorio Mexicano, dichos derechos de aduanas son mejor conocidos como contribuciones, sin embargo, existen otra clase de ingresos que percibe el Estado, los denominados aprovechamientos, como lo son las cuotas compensatorias. En este orden de ideas, se puede decir que ambos devengos se causan con motivo de la entrada de la mercancía al territorio nacional; sin embargo para el caso de las cuotas compensatorias, es necesario que además exista una resolución de la Unidad de Prácticas Comerciales Internacionales (UPCI), de la Secretaría de Economía, mediante la cual señale que la mercancía en cuestión ingresa al territorio nacional en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional.<sup>34</sup>

En este orden de ideas y dada la importancia que revisten las contribuciones, es necesario conceptualizarlas para posteriormente analizar a aquellas que se causan a la importación y exportación.

Así pues, cabe señalar que los ordenamientos legales no definen de forma clara y precisa lo que es una contribución, sin embargo existen varios tratadistas que la han conceptualizado doctrinalmente, como lo es el Lic. Jesús Quintana

---

<sup>34</sup> "... las cuotas compensatorias son las prestaciones en dinero que debe pagar el importador al introducir en territorio nacional mercancías objeto de dumping o subvenciones, en tanto exista una resolución administrativa, provisional o definitiva, con validez general, emanada de una investigación contra prácticas desleales de comercio internacional que determine el pago de esa prestación." Quintana Adriano, Elvia. *Op. cit.*, p. 439.

Valtierra, quién señala que: *“los tributos, que pueden ser en especie o en dinero— aunque en la economía moderna sean fundamentalmente de esta última categoría-, constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado en virtud de su potestad de imperio y destinadas a atender sus necesidades y a realizar sus fines políticos, económicos y sociales”*;<sup>35</sup> de igual forma, el Lic. Sergio Francisco de la Garza define a las contribuciones como: *“las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”*.<sup>36</sup> A su vez, el Dr. Adolfo Arrijo Vizcaíno menciona que *“el tributo viene a constituir, esencialmente, la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del Fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente”*.<sup>37</sup>

Considerando a los tratadistas citados y para efecto del presente análisis, se puede definir a la contribución como aquella prestación en dinero, establecida en ley, que realiza el sujeto pasivo (gobernado) de forma equitativa y proporcional, a favor del sujeto activo (autoridad hacendaria), con la finalidad de sufragar el gasto público. Al respecto, es importante mencionar que las contribuciones constituyen el principal ingreso tributario del Estado, ya que éste se basa en un sistema recaudatorio en el establecimiento, determinación, liquidación y cobro de los mismos; esto es, el Estado persigue a través de la relación jurídico-tributaria,<sup>38</sup> obligar a todos y cada uno de los ciudadanos a contribuir, en función de sus respectivas capacidades económicas, al sostenimiento de los gastos públicos.<sup>39</sup>

---

<sup>35</sup> Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Y., *Derecho Tributario Mexicano*. 2ª ed., México, Trillas, 1994, pág. 37.

<sup>36</sup> De la Garza, Sergio F. *Derecho Financiero Mexicano*. 26ª ed., México, Porrúa, 2005, pág. 320.

<sup>37</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 15 ed., México, Themis, 2000, p. 127.

<sup>38</sup> “La relación tributaria sustantiva principal es aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo.” De la Garza, Sergio F. *Op. cit.*, p. 455.

<sup>39</sup> “... por gasto público se entiende toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el Presupuesto.” Margain Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 2ª ed., México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1969, p. 141.

Visto lo anterior, en el presente Capítulo se mencionarán los aspectos generales de las contribuciones que se causan a la importación y exportación, su clasificación y elementos.

## **2.1. Aspectos Generales de las Contribuciones.**

Las contribuciones se encuentran principalmente reglamentadas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues es obligación de todo mexicano el contribuir para los gastos públicos (en términos generales), de manera proporcional y equitativa. Así las cosas, es obligación del Estado el que señale cómo y cuándo se deberá contribuir, estableciendo para ello los principios de legalidad, certeza jurídica, igualdad, proporcionalidad y equidad, entre otros.

En este tenor y para efectos del presente trabajo, se estudiará las contribuciones bajo la luz del principio de legalidad,<sup>40y41</sup> por lo que es importante mencionar que el artículo 5, del Código Fiscal de la Federación,<sup>42</sup> establece que toda carga fiscal debe regularse en ley,<sup>43</sup> ello con la finalidad de otorgar certeza

---

<sup>40</sup> “El principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los municipios deben estar establecidas por las leyes un reforzamiento de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso.

El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, *“nullum tributum sine lege”* De la Garza, Sergio F. *Op. cit.*, p. 265.

<sup>41</sup> “Tal parece que por los términos de su redacción el principio de legalidad del artículo 14 no cubre los actos administrativos por lo que, en la exigencia de fundamentación, prevista por el artículo 16, se encuentra el principio de legalidad que por su valer irrestricto para todo acto, opera también para el acto administrativo.

En consecuencia, esta garantía se satisface no sólo con citar el precepto en que se funda el acto sino que es preciso, además, que el acto constituya una correcta aplicación de la norma invocada.

En consecuencia, esta garantía se satisface no sólo con citar el precepto en que se funda el acto sino que es preciso, además, que el acto constituya una correcta aplicación de la norma invocada.” Garza, Servando J. *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*. México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2002, Tomo II, p.154.

<sup>42</sup> “Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

<sup>43</sup> “Decir que no debe existir tributo sin ley, significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por lo tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria”. Jarach, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Argentina, Liceo Profesional Cima, 1969, p. 107.

jurídica al gobernado y así conocer efectivamente cuándo se encuentra situado en una obligación como sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria con el Estado.

En concordancia con lo anterior, se debe señalar que en el artículo 2, del mismo ordenamiento tributario, se clasifican las contribuciones en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; definiéndose a cada una de ellas en dicho precepto legal, a excepción de los impuestos, toda vez que se conceptúan por exclusión de las demás contribuciones. Así también, se mencionan cuáles son los accesorios de las mismas y que por tanto, participan de la naturaleza de éstas.<sup>44</sup>

Luego entonces, al encontrarse dichas percepciones delimitadas en ley, implícitamente se entiende que también los elementos que las conforman se encuentran regulados en los ordenamientos, pues en caso contrario no podría existir sujeto pasivo, o bien, no podría exigírsele su cobro en caso de que se hubiere causado la supuesta contribución o en el peor de las situaciones, quedarían “...al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa”.<sup>45</sup>

Así pues, los elementos de las contribuciones son: objeto, sujeto, tasa o tarifa y base gravable, mismos que para efectos prácticos serán mencionados como referencia, no obstante que serán analizados más adelante.

---

<sup>44</sup> “Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

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

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el Artículo 1o.”

<sup>45</sup> De la Garza, Sergio F. *Op. cit.*, p. 266.

En este orden de ideas, el elemento “objeto” se ha definido por diversos doctrinarios como *“la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal”*,<sup>46</sup> o bien, *“a la situación de hecho o elemento de la realidad social tomado en consideración por la norma para configurar cada tributo”*,<sup>47</sup> mismo que para efectos de la presente tesis se conceptualiza como aquella situación jurídica prevista en ley que, en caso de acontecer, origina la obligación tributaria.<sup>48</sup>

Por lo que se refiere al “sujeto”, se puede señalar que una vez actualizado el hecho imponible de la norma, implícitamente da origen a la obligación jurídico tributaria en la que existen dos tipos de sujetos: el activo<sup>49</sup> y el pasivo,<sup>50</sup> correspondiéndole al primero la facultad de exigir lo que le es por derecho y al segundo, obligado a cumplir con el deber impuesto, que en materia de contribuciones es el pago de los mismos.

El tercer elemento consistente en la “tasa o tarifa”, es definido como *“la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto”*,<sup>51</sup> precisándola también como aquella *“unidad aritmética o la fórmula matemática que deba utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de cada tributo”*.<sup>52</sup> Para efecto del presente estudio, se define a este elemento como aquel monto expresado numérica o porcentualmente que será aplicado a la base gravable para poder conocer la contribución a pagar.

Por último, la “base gravable” se ha definido como *“el parámetro constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios”*,<sup>53</sup>

---

<sup>46</sup> Flores Zavala, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*. 11ª ed., México, Porrúa, 1969, p. 104.

<sup>47</sup> González, Eusebio y José Luis P. *Derecho Tributario*. España, Plaza Universitaria Ediciones, 1994, p. 192.

<sup>48</sup> “La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.” Margain Manautou, Emilio. *Op. cit.*, p. 259.

<sup>49</sup> “En otras palabras, el Estado es siempre el sujeto activo, quien ejerce su poder de imposición a través del proceso legislativo correspondiente” Quintana Valtierra, Jesús. *Op. cit.*, p. 64.

<sup>50</sup> “Es este el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza. Este sujeto es el que la literatura tradicional en materia de finanzas públicas denomina ‘contribuyente de derecho’” Jarach, Dino. *Op. cit.*, pp. 194.

<sup>51</sup> Flores Zavala, Ernesto. *Op. cit.*, p. 105.

<sup>52</sup> Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. *Op. cit.*, p. 217.

<sup>53</sup> De la Garza, Sergio F. *Op. cit.*, p. 434.

también conceptualizada como “la porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravables a la que deberá aplicarse la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer”.<sup>54</sup> Así las cosas, se puede decir que la base gravable será la cantidad sobre la cual se aplicará la tasa o tarifa para calcular dichas contribuciones, la cual, como ya se vertió en párrafos anteriores, es el valor en aduana de la mercancía cuando se trate de importaciones y el valor comercial de la misma en el lugar de venta en las exportaciones.

## **2.2. Clasificación de las Contribuciones al Comercio Exterior.**

En materia aduanera tienen gran relevancia el Impuesto General de Importación y el Impuesto General de Exportación, por lo que se mencionarán de forma somera en el presente rubro, siendo objeto de un mayor y posterior análisis en el Capítulo III.

Ahora bien, existen otro tipo de contribuciones que pueden causarse,<sup>55</sup> dependiendo de la mercancía que se pretenda introducir al territorio nacional o extraer del mismo, como se enuncian a continuación:

- Derecho de Trámite Aduanero.
  
- Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

---

<sup>54</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Op. cit.*, p. 217.

<sup>55</sup> “Cabe señalar que con motivo de las operaciones aduaneras se causan otras contribuciones diferentes a los impuestos de comercio exterior (impuestos generales de importación y de exportación), así como derechos y aprovechamientos, que se establecen en cada una de las leyes respectivas. Estos gravámenes, -además de las obligaciones dictadas para los mexicanos por el Artículo 31 fracción IV de la CPEUM-, encuentran su base legal en los numerales 2 y 3 del Código Fiscal de la Federación y en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal anual que corresponda; se caracteriza porque afectan también a las importaciones o exportaciones de mercancías. Se les conoce también como ‘contribuciones internas’ o ‘impuestos internos’, con excepción de las cuotas compensatorias que son consideradas como un aprovechamiento, pero que también implican un gravamen...” Trejo Vargas, Pedro. *Aduanas: Régimen Jurídico y Facilitación*. México, Porrúa, 2008, p. 138.

- Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.
  
- Impuesto al Valor Agregado.

Dada la importancia que robustecen los ingresos señalados, es indispensable que se mencionen los mismos de forma genérica, sus elementos y su causación con motivo de la importación y exportación, siendo necesario para ello el remitirse a la legislación específica que los regulan.

### **2.2.1. Impuesto General de Importación e Impuesto General de Exportación.**

En términos generales se puede decir que el Impuesto General de Importación se causa con motivo de la introducción de la mercancía al territorio nacional y el Impuesto General de Exportación se causa a su salida.<sup>56</sup>

Estos impuestos se encuentran principalmente regulados en la Ley Aduanera y su Reglamento, así como en la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, sin embargo existen otros ordenamientos legales que los contemplan, como son la Ley de Comercio Exterior y los Tratados Internacionales de los que México forma parte.

Estos impuestos son los que se causan por excelencia en la importación y exportación y por tanto repercuten económicamente a nivel nacional e internacional; razón por la cual son objeto de estudio por la Organización Mundial

---

<sup>56</sup> “Los impuestos aduaneros mexicanos de acuerdo a las clasificaciones que hemos señalado son: fiscales y protectores, de importación y exportación, Ad-valorem con una base de acuerdo al valor de transacción y comercial de las mercancías. Generales existiendo también las Convencionales para los países con los que existiendo un tratado de Integración. Definitivos, garantizados y suspensivos. Con precio estimado.” Carvajal Contreras, Máximo. *Derecho Aduanero*. 16 ed., México, Porrúa, 2011, p. 388.

de Comercio, siendo entonces de gran interés el analizarlos en un rubro por separado en el siguiente Capítulo.

### **2.2.2. Derecho de Trámite Aduanero (DTA).**

Esta percepción se encuentra regulada en la fracción IV, del artículo 2, del Código Fiscal de la Federación, en correlación con el numeral 49, de la Ley Federal de Derechos; ordenamientos que la definen como aquella contribución que se causa por cada operación de importación o exportación realizada mediante el documento aduanero correspondiente (lo cual implica que no se pagará cuando no haya documento),<sup>57</sup> toda vez que es un servicio que proporciona el Estado en su carácter de ente público.

El precepto legal 49, ya citado, establece las distintas cuotas que se deberán pagar, ello dependiendo del tipo de operación aduanera, de la mercancía o en su caso, de algún Tratado Internacional del que México sea parte; sin embargo la más común es la cuota genérica del 8 al millar, la cual ha sido declarada inconstitucional por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Tesis Jurisprudencial número 2a./J.122/2006), toda vez que se violentan los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, ya que no se atiende al servicio prestado por la operación aduanera, sino al valor en aduana de la mercancía (base gravable), siendo que el servicio prestado por la autoridad es el mismo, no debiendo importar el tipo de mercancía de la que se trate o el valor de ésta, por lo que en algunos casos resulta por demás excesiva.<sup>58</sup>

---

<sup>57</sup> Rohde Ponce, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano*. 1ª reimpresión, México, ISEF, 2001, Vol. II, p. 280.

<sup>58</sup> Jurisprudencia en Materia Constitucional, Administrativa, número 2a./J.122/2006, dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, del mes de septiembre de 2006, visible a fojas 263.

**DERECHO DE TRÁMITE ADUANERO. EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, EN VIGOR A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005, ES INCONSTITUCIONAL.**

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que los principios tributarios de proporcionalidad y equidad contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se cumplen, en los derechos por servicios, cuando el monto de la cuota guarda congruencia razonable con el costo que para el Estado tenga la realización del servicio prestado, además de que sea igual para los que reciben idéntico servicio, ya que el objeto real de la actividad pública se traduce en la realización de actos que exigen de la administración un esfuerzo uniforme. Por tanto, el artículo 49, fracción I, de la Ley Federal de Derechos al imponer a los contribuyentes la obligación de pagar el derecho de

Este Derecho se deberá enterar en conjunto con las demás contribuciones y con antelación a la presentación del pedimento y anexos al despacho aduanero.

Por lo que respecta a las operaciones de exportación, esta contribución tiene una tasa genérica, correspondiéndole la señalada en la fracción IV o V, del artículo 49, de la Ley en estudio, según se trate.

### **2.2.3. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS).**

La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y su Reglamento, tienen como objeto regular la causación de este impuesto, con motivo de la importación definitiva de las mercancías consistentes en: cervezas, tabacos labrados, bebidas alcohólicas, gasolina y diésel, entre otros bienes hipercalóricos; imponiéndoseles a dichos productos las cuotas y tasas estipuladas en el artículo 2, de la mencionada Ley.

En este orden de ideas, la base gravable de este impuesto es el valor en aduana de la mercancía, adicionado del monto que resulte de la suma de las demás contribuciones causadas y aprovechamientos (cuota compensatoria), a excepción del Impuesto al Valor Agregado, mismo que será objeto de estudio posteriormente.

Este impuesto deberá pagarse conjuntamente con el Impuesto General de Importación y demás contribuciones y aprovechamientos, con antelación a la presentación de la mercancía a despacho aduanero.

---

trámite aduanero por las operaciones realizadas al amparo de un pedimento en términos de la Ley Aduanera, con una cuota del 8 al millar sobre el valor de las mercancías correspondientes, viola los citados principios constitucionales, en virtud de que para su cálculo no se atiende al tipo de servicio prestado ni a su costo, sino a elementos ajenos, como el valor de los bienes importados objeto del pedimento, lo que ocasiona que el monto de la cuota impuesta no guarde relación directa con el costo del servicio, recibiendo los gobernados un trato distinto por un mismo servicio, habida cuenta que la referencia del valor de las mercancías no es un elemento válido adicional para establecer el monto de la cuota respectiva." Semanario Judicial de la Federación, disponible en: <<http://200.38.163.178/sjfsist/Paginas/Tesis.aspx>> [Consulta: 20 de abril de 2015].

Por lo que respecta a la exportación, este impuesto no se causa, ello por así establecerse en la fracción II, del artículo 8, de la Ley en estudio.

#### **2.2.4. Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN).**

Esta contribución se causa con motivo de la importación definitiva de automóviles, siendo importante señalar que los causantes de este impuesto son aquellas personas físicas o morales distintas del fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o el comerciante. En la Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, en específico en el segundo párrafo del numeral 1, se regula que un automóvil importado por el que se cause el presente impuesto es aquel que tiene una vigencia a partir de 10 años anteriores al año en que se realice la importación, al año modelo en que se importe o hasta uno posterior. Aunado a ello, la Regla 5.4.1., de las RCGMCE para 2015, contempla otro tipo de vehículos, como lo son los automóviles de turismo, de transporte de personas, los de tipo familiar, los de carreras y los que se ocupan en los terrenos de golf.

Por otro lado, el artículo 3, del referido ordenamiento, establece la tarifa que deberá pagarse, siendo la base gravable el precio del vehículo, adicionado con el impuesto general de importación y demás contribuciones que se causen con motivo de la importación, a excepción del Impuesto al Valor Agregado, el cual será mencionado más adelante.

De igual manera que el Impuesto Especial sobre Productos y Servicios, la presente contribución no se causa a la exportación.

### 2.2.5. Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Este impuesto se encuentra regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual, en el artículo 1, establece que se causa dicho tributo con motivo de la importación, encontrándose sujeto a una tasa general del 16%. Cabe mencionar, que con antelación a la reforma de la Ley que regula este impuesto, existían dos tasas generales: la primera del 11%, cuando la importación se destinaba a región fronteriza y de 16% para el resto del territorio nacional.

A excepción de las disposiciones legales citadas con anterioridad, esta Ley sí señala de forma pormenorizada cuándo se entiende que se lleva a cabo la importación. Esta contribución al igual que el Impuesto General de Exportación, son los únicos que sí se causan a la exportación.

Este ingreso cobra gran relevancia, en virtud de que la base gravable a la que se le aplica la tasa correspondiente es diferente a todas las demás contribuciones, toda vez que ésta es la que resulta de la suma del valor del bien a importar, adicionado de las demás contribuciones y cuotas compensatorias causadas. Dicha situación conlleva a que se pueda considerar arbitraria la base gravable de este impuesto, toda vez que la misma al estar conformada por las demás percepciones, causa un detrimento en el patrimonio del gobernado, al cobrarse un impuesto sobre otro; sin embargo, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha declarado, mediante jurisprudencia, que la base gravable para efectos del Impuesto al Valor Agregado debe constituirse por las cantidades que se hubiesen pagado por otros impuestos, toda vez que los mismos constituyen el precio total de la mercancía, declarándose por tanto constitucional la base gravable.<sup>59</sup>

---

<sup>59</sup> Jurisprudencia en Materia Constitucional número P.7, dictada por el Pleno de la SCJN, de la Octava Época, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación 2-6, Marzo-Julio de 1988, visible a fojas 18. **VALOR AGREGADO, EL ARTICULO 18 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL. NO VIOLA EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION.** Del análisis relacionado de los artículos 1o, 18, 23 y 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se advierte que esta contribución tiene como hechos imponible la enajenación de bienes, la prestación de servicios, la concesión del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios; es decir, estos son los actos que dan origen a la obligación jurídico-tributaria y constituyen el objeto del impuesto. Esos actos o actividades son, por tanto, los que actualizan las distintas hipótesis normativas previstas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado; sin la realización de ellos

Respecto al tema de exportación, la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala, en sus artículos 2-A y 29, que se causa el 0% del impuesto sobre el valor de la enajenación del bien.

---

no puede concebirse la debida aplicación de este ordenamiento, toda vez que son, por definición de la propia ley, las actividades que originan la obligación a cargo del contribuyente de pagar el referido gravamen. Consecuentemente, no puede considerarse que el impuesto al valor agregado grave el cumplimiento de otras obligaciones tributarias u otras actividades distintas a las contempladas en el artículo lo. citado, pues si el legislador señaló que en la base del gravamen también se incluiría la cantidad pagada por otros impuestos, fue con el propósito de que la tasa prevista en la ley se aplique tomando en cuenta las condiciones objetivas en que el sujeto pasivo del tributo enajena los bienes o presta los servicios materia de la imposición en favor de las personas a quienes se les traslada o repercute el impuesto. En efecto, no se desvirtúa la naturaleza del impuesto al valor agregado y menos aún se viola la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, porque el artículo 18 cuestionado haya establecido la posibilidad legal de que la tasa de este tributo se aplique también sobre las cantidades que hubiese pagado el causante por otros impuestos. Lo que sucede es que estos últimos solamente constituyen uno de los múltiples factores que determinan el precio total de una mercancía o la contraprestación que debe otorgarse por recibir un servicio, razón por la cual se hace necesaria su inclusión en la base del impuesto discutido, que al gravar el consumo de los bienes y servicios tiene que hacerlo de manera tal que la tasa se aplique sobre un valor que refleje las condiciones reales en que se adquieren los productos o se contratan los servicios; tanto es así, que el artículo 18 reclamado y sus correlativos (12, 23 y 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado), estatuyen que la tasa se aplicará, inclusive, sobre aspectos tales como las cantidades que se hubiesen pagado por viáticos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto, gastos todos ellos que no constituyen el objeto del impuesto y sí, en cambio, los diversos elementos que integran su base. Semanario Judicial de la Federación, disponible en: <<http://200.38.163.178/sjfsist/Paginas/Tesis.aspx>> [Consulta: 25 de abril de 2015].

### CAPÍTULO III

## IMPUESTO GENERAL DE EXPORTACIÓN E IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN

Una vez mencionadas todas las contribuciones y aprovechamientos que se causan con motivo de la operación aduanera, es dable que en el presente Capítulo se analicen únicamente el Impuesto General de Exportación y el Impuesto General de Importación y sus elementos, toda vez que estos impuestos son los que se causan por excelencia a la exportación y a la importación, respectivamente.<sup>60</sup>

### **3.1. Impuesto General de Exportación.**

Como su nombre lo señala, el presente impuesto se causa con motivo de la exportación,<sup>61</sup> entendiéndose por dicha figura jurídica al “envío de mercaderías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo en el exterior”,<sup>62</sup> esto es, a la salida o extracción de la mercancía del territorio nacional.

De lo anterior, se puede precisar el primer elemento del impuesto, esto es el objeto, el cual se define como la extracción de mercancía del territorio nacional,<sup>63</sup> comprendiéndose a su vez a aquella que se encuentre bajo el régimen de

---

<sup>60</sup> “Se definen como ‘una prestación pecuniaria que deben pagar las personas físicas o morales que hacen pasar mercancías a través de las fronteras, costas o límites de un país determinado, sean nacionales, nacionalizadas o extranjeras, destinadas a ser consumidas, respectivamente, dentro del territorio nacional (impuestos de importación) o fuera de dicho territorio (impuestos a la exportación).” Trejo Vargas, Pedro y otros. *Comercio Exterior sin Barreras*. México, ISEF, 2001, p. 34. Esta cita se reproduce del autor Bernal, Polo. *Tratado sobre Derecho Aduanero, Código Aduanero*. México, Fondo Editorial Coparmex, 1978, p. 3891.

<sup>61</sup> “Ley Aduanera

Artículo 51. Se causarán los siguientes impuestos al comercio exterior:

[...]

II. General de exportación, conforme a la tarifa de la ley respectiva.”

<sup>62</sup> Witker Velásquez, Jorge A. *Derecho del Comercio Exterior. Op. cit.*, p. 370.

<sup>63</sup> “El objeto del impuesto es la [...] **salida (exportación)** de mercancías del territorio aduanero; se requiere que éstas sean destinadas a alguno de los regímenes aduaneros que establezca la Ley y se encuentren sujetos al pago de los impuestos al comercio exterior.” Trejo Vargas, Pedro. *El Sistema Aduanero de México. Op. cit.*, p. 102.

depósito fiscal para su exportación, ello por así establecerse en el último párrafo del artículo 119, de la Ley Aduanera.<sup>64</sup>

El segundo elemento del impuesto se conforma por dos tipos de sujetos: el Activo y el Pasivo, siendo este último aquella persona que extrae la mercancía del territorio nacional, sin importar si es el propietario de la misma, toda vez que al intervenir tantas personas durante el despacho aduanero no se puede limitar la ley únicamente a la figura del propietario.<sup>65</sup> En razón de ello, la Ley Aduanera previó que no sólo aquella persona que exporta directamente, es la única implicada en la operación, sino que puede ser cualquiera que detente en su poder la mercancía, al momento en que se lleva a cabo la extracción de la misma del territorio nacional; por lo que en el segundo párrafo del artículo 1, en correlación con el último párrafo del precepto 52, ambos del ordenamiento en cita, se establece la calidad que pudiera tener dicha persona referente a la mercancía en cuestión, toda vez que puede ser el propietario, tenedor, remitente, mandante o cualquier otra persona que pudiera intervenir en dicha operación aduanera.<sup>66</sup>

En este rubro se debe contemplar la figura del Agente Aduanal, Representante Legal y Apoderado Aduanal, ya que su papel durante la operación aduanera es de gran importancia. Así las cosas, se puede decir que dichas personas físicas son aquellas autorizadas por ley, para que en nombre de otro lleven a cabo la operación aduanera, puesto que son los intermediarios entre la Entidad Pública y el gobernado, sin embargo, éstos no tienen interés jurídico en la

---

<sup>64</sup> "Artículo 119

[...]

A partir de la fecha en que las mercancías nacionales queden en depósito fiscal para su exportación, se entenderán exportadas definitivamente."

<sup>65</sup> "El sujeto pasivo, es la persona física o moral que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria por haberse colocado dentro de los supuestos de la norma aduanera, figurando en las facturas, pedimentos, declaraciones y en términos generales, en documentos aduaneros con esa categoría. El responsable solidario podrá adquirir la categoría de sujeto pasivo por haber intervenido en la obligación aduanera o por disposición legal." Carvajal Contreras, Máximo. *Derecho Aduanero. Op. cit.*, p. 386.

<sup>66</sup> "El propietario es aquel que tiene la propiedad sobre una cosa, título que le otorga los derechos de tener, usar disfrutar y disponer de dicha cosa; el poseedor es aquel que tiene el derecho de tener y conservar dicha cosa aunque no sea su propietario; el tenedor es aquel que si acreditar ningún título jurídico sobre una cosa sin embargo la detenta físicamente; mientras que el consignatarios es aquel que en un contrato de transporte aparece como el sujeto a quien habrá de entregarse el envío y por lo mismo, tiene el derechos de exigir y recibir las mercancías transportadas." Rohde Ponce, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano*. 1ª reimpresión, México, ISEF, 2001, Vol. I., p. 110.

mercancía, sino que sólo llevan a cabo la voluntad del exportador, esto es, la extracción de la mercancía del territorio nacional.<sup>67</sup>

Ahora bien, con motivo de la última reforma de la Ley Aduanera, se eliminó parcialmente la figura del Apoderado Aduanal, ya que no se puede otorgar dicha designación a una nueva persona, sino únicamente se permite que aquellas ya designadas sigan desarrollando las actividades inherentes a la figura en cuestión. Así también, se modificó la ley para el efecto de autorizar a cualquier importador y/o exportador a que realice directamente la operación aduanera, sin intervención del Agente Aduanal, o en su caso, del apoderado aduanal, denominándose a esta figura como despacho directo, ello de conformidad con el nuevo Reglamento de la Ley Aduanera. Para llevar a cabo este tipo de despacho es necesario que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 40, de la Ley Aduanera y el precepto normativo 68, del nuevo Reglamento de dicha ley.<sup>68</sup>

Como tercer elemento del Impuesto General de Exportación se tiene a la tarifa o tasa, entendiéndose por ella a la cuota que deberá aplicarse a la base gravable, para el efecto de conocer el impuesto que deberá enterarse. En materia aduanera existen tres tipos de tasas, a saber, *ad-valorem*, específica y mixta; las cuales serán estudiadas en el segundo apartado del presente Capítulo. Ahora bien, de conformidad con la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, este impuesto está exento a la exportación de mercancías, con la

---

<sup>67</sup> “Los agentes y apoderados aduanales son sujetos que la ley permite que intervengan en las operaciones aduaneras siempre en su calidad de representantes de los importadores y exportadores, para ejecutar los actos del despacho aduanero por cuenta de ellos, sin interés jurídico propio sobre las mercancías o sobre la operación misma, por lo cual sólo tienen responsabilidad solidaria en los términos de los artículos 53 y 54 de la ley vigente, razones por las cuales no se puede afirmar que estas personas sean sujetos pasivos directos o principales de la obligación aduanera.” Rohde Ponce, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano*. Vol. I. *Op. cit.*, p. 111.

<sup>68</sup> “Artículo 68. Quienes promuevan el despacho aduanero de las Mercancías sin la intervención de un agente aduanal, deberán cumplir, además de los requisitos exigidos en el artículo 59-B de la Ley, con lo siguiente:

- I. Manifestar a las Autoridades Aduaneras el domicilio para oír y recibir notificaciones, y dar aviso a las mismas de su cambio;
- II. Contar con firma electrónica avanzada o sello digital vigente;
- III. Formar un archivo electrónico de cada uno de los Pedimentos o Avisos Consolidados con la información transmitida y presentada en mensaje o Documento Electrónico o Digital, así como de sus anexos conforme a los artículos 6o., 36, 36-A, 37 y 37-A de la Ley;
- IV. Conservar el original de la manifestación de valor a que se refiere el artículo 59, fracción III de la Ley, y
- V. Acreditar el monto de su capital social o el volumen o monto de las importaciones o exportaciones que hubiera realizado en ejercicios anteriores a la solicitud de la asignación del número de autorización para transmitir Pedimentos a través del Sistema Electrónico Aduanero, conforme a las disposiciones jurídicas aplicables.”

salvedad de ciertos bienes, como lo son: conchas, pezuñas, desperdicios, recortes y grasa o aceite de tortugas, órganos y tejidos de seres humanos para fines terapéuticos, de docencia o investigación; prótesis valvulares cardíacas biológicas, sustancias óseas; entre otros.

Por último y cuarto elemento, se estudiará la base gravable, la cual en términos del primer párrafo del artículo 79, de la Ley Aduanera, es considerada como el valor comercial de la mercancía, en el lugar de venta, sin que ello implique que necesariamente hubo compraventa;<sup>69</sup> por lo tanto no es necesario que medie una factura de por medio, puesto que basta con una declaración bajo protesta de decir verdad, en la que se manifieste dicho valor de la misma o cualquier otro documento que especifique el valor; obviamente por lo que respecta al país al que se destine, si es de imperiosa necesidad el que la mercancía tenga un valor comercial, para que se puedan calcular las contribuciones que pudieran causarse de conformidad con la legislación que aplique.

En términos de lo anterior, es importante comentar que el valor que se otorgue a la mercancía a su exportación no es objeto de estudio por parte de las autoridades al momento de llevar a cabo el reconocimiento aduanero y/o durante las facultades de comprobación y mucho menos, el que se rechace dicho valor; puesto que si bien es cierto que gozan de la facultad atribuida, también lo es que no tienen parámetro alguno que pudiera permitirles utilizar algún método de valoración de los contemplados en el ordenamiento en estudio, toda vez que los mismos únicamente son aplicables a la importación.

No obstante lo mencionado, en la práctica, dichas autoridades si han llevado a cabo la aplicación de los métodos de valoración a los bienes exportados, ocasionando con ello detrimento en el patrimonio de la persona, puesto que se ve en la imperiosa necesidad de tramitar los medios procesales procedentes para acreditar la ilegalidad cometida y la laguna jurídica que tiene la Ley Aduanera

---

<sup>69</sup> "Artículo 79. La base gravable del impuesto general de exportación es el valor comercial de las mercancías en el lugar de venta, y deberá consignarse en la factura o en cualquier otro documento comercial, sin inclusión de fletes y seguros."

respecto a la determinación que pudieran llevar a cabo las autoridades en relación al valor de la mercancía a exportar, obteniendo por tanto fallo favorable a sus intereses.

En este tenor, una vez que se haya elaborado el pedimento de exportación y transmitido al sistema electrónico aduanero y obtenido el Comprobante de Valor Electrónico "COVE", deberán pagarse las contribuciones causadas, para posteriormente presentarse tanto la mercancía como los documentos que la amparan a despacho aduanero.

Ahora bien, se procederá al análisis del Impuesto General de Importación, teniendo gran relevancia uno de sus elementos, a saber: la base gravable, misma que es el objeto principal del presente estudio.

### **3.2. Impuesto General de Importación.**

El presente impuesto se causa con motivo de la entrada de la mercancía al territorio nacional,<sup>70</sup> siendo por tanto importante la fecha en la que se introduzca la misma, toda vez que a partir de ella se causarán, determinarán y liquidarán las contribuciones y aprovechamientos correspondientes, así como la obligación al cumplimiento de las demás regulaciones y restricciones no arancelarias que pudieran ser aplicables, ello por así encontrarse establecido en el artículo 56, de la Ley Aduanera.<sup>71</sup>

---

<sup>70</sup> "Ley Aduanera

Artículo 51. Se causarán los siguientes impuestos al comercio exterior:

I. General de importación, conforme a la tarifa de la ley respectiva.

[...]."

<sup>71</sup> "Artículo 56. Las cuotas, bases gravables, tipos de cambio de moneda, cuotas compensatorias, demás regulaciones y restricciones no arancelarias, precios estimados y prohibiciones aplicables, serán los que rijan en las siguientes fechas:

I. En importación temporal o definitiva; depósito fiscal; y elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado:

a) La de fondeo, y cuando éste no se realice, la de amarre o atraque de la embarcación que transporte las mercancías al puerto al que vengán destinadas.

b) En la que las mercancías crucen la línea divisoria internacional.

c) La de arribo de la aeronave que las transporte, al primer aeropuerto nacional.

Así las cosas, los elementos del Impuesto General de Importación se estudiarán por separado, esto es, por rubros, ello para efectos prácticos y para poder puntualizar el cómo se obtiene la base gravable. En este sentido, dichos elementos son los siguientes:

### 3.2.1. Objeto.

Este elemento, como bien se mencionó, es el hecho imponible, mejor conocido como la entrada de la mercancía al territorio nacional,<sup>72</sup> tal como lo expresa de forma clara y precisa el artículo 1, de la Ley Aduanera.<sup>73</sup>

Para robustecer lo anterior, los legisladores establecieron en el artículo 56, del ordenamiento en cita, en qué momento se considera que la mercancía se ha internado al país, ello dependiendo del tráfico o coloquialmente llamados medios de transporte, ya que las mercancías se pueden introducir de forma marítima,

---

d) En vía postal, en las señaladas en los incisos anteriores, según que las mercancías hayan entrado al país por los litorales, fronteras o por aire.

e) En la que las mercancías pasen a ser propiedad del Fisco Federal, en los casos de abandono. Cuando el Servicio de Administración Tributaria autorice instalaciones especiales para llevar a cabo operaciones adicionales al manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior en recintos fiscalizados, la fecha a que se refiere esta fracción será en la que las mercancías se presenten ante las autoridades aduaneras para su despacho, excepto tratándose de las regulaciones y restricciones no arancelarias expedidas en materia de sanidad animal y vegetal, salud pública, medio ambiente y seguridad nacional, en cuyo caso serán aplicables las que rijan en la fecha que corresponda conforme a los incisos anteriores.

II. En exportación, la de presentación de las mercancías ante las autoridades aduaneras.

III. En la que las mercancías entren o salgan del país por medio de tuberías o cables, o en la que se practique la lectura de los medidores si éstos no cuentan con indicador de fecha.

IV. En los casos de infracción:

a) En la de comisión de la infracción.

b) En la del embargo precautorio de las mercancías, cuando no pueda determinarse la de comisión.

c) En la que sea descubierta, cuando las mercancías no sean embargadas precautoriamente ni se pueda determinar la de comisión.

<sup>72</sup> "El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria." Garre Alcaraz, Felipe. *El Hecho Imponible en el Impuesto Aduanero*. México, Centro de Investigación Aduanera y de Comercio Internacional, 1999, p. 44.

<sup>73</sup> "Artículo 1.- Esta Ley, las de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo 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. El Código Fiscal de la Federación se aplicará supletoriamente a lo dispuesto en esta Ley.

Están obligados al cumplimiento de las citadas disposiciones quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualesquiera personas que tengan intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías o en los hechos o actos mencionados en el párrafo anterior.

Las disposiciones de las leyes señaladas en el párrafo primero se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte."

terrestre, aérea, ferroviaria y por otros medios.<sup>74</sup> Por ejemplo, en caso de que sea marítimo, la fecha de introducción de la mercancía será la de fondeo o en su defecto, la de amarre o atraque de la embarcación; en el terrestre será cuando se cruce la línea divisoria internacional y en el aéreo cuando arribe la aeronave en el primer aeropuerto.

Por consiguiente, si la entrada de la mercancía al territorio nacional implica la causación de las contribuciones y cuotas compensatorias aplicables, así como demás obligaciones aduaneras, es imprescindible que se conozca la fecha de dicha entrada, puesto que es a partir de ese momento el que se advierten las mismas, no obstante que *a posteriori* sea su determinación y liquidación o cumplimiento para el caso de las obligaciones no pecuniarias. Al respecto, el Lic. Andrés Rohde señala que *“los impuestos aduanales tienen como hecho generador la simple entrada o salida de las mercancías al o del país, con lo cual se causan o nacen esas obligaciones tributarias, y los regímenes aduaneros no son sino simplemente causas de excepción, exención, diferimiento o suspensión de contribuciones que ya se causaron”*.<sup>75</sup>

Sin embargo, existe una excepción a la causación ya mencionada, la cual se contempla en el tercer párrafo del artículo 83, de la Ley Aduanera, donde se señala que las contribuciones así como la imposición de las regulaciones y restricciones no arancelarias, serán aquellas que rijan en la fecha de pago, siempre y cuando se realice el despacho aduanero de las mercancías dentro de los 3 días siguientes a aquél en la que se realizó el mismo o 20 días en caso de que se efectúe por ferrocarril.<sup>76</sup>

---

<sup>74</sup> Ley Aduanera

Artículo 11. Las mercancías podrán introducirse al territorio nacional o extraerse del mismo mediante el tráfico marítimo, terrestre, ferroviario, aéreo y fluvial, por otros medios de conducción y por la vía postal.”

<sup>75</sup> Rohde Ponce, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano*. 1ª reimpresión. México, ISEF, 2001, Vol. II., p.236.

<sup>76</sup> Artículo 83...

Tratándose de importaciones o exportaciones, el pago podrá efectuarse en una fecha anterior a la señalada por el artículo 56 de esta Ley, en el entendido que si se destinan al régimen de depósito fiscal el monto de las contribuciones y cuotas compensatorias a pagar podrá determinarse en los términos anteriores. En este caso, las cuotas, bases gravables, tipos de cambio de moneda, cuotas compensatorias, demás regulaciones y restricciones no arancelarias, precios estimados y prohibiciones aplicables serán las que rijan en la fecha de pago o de la determinación, sólo cuando las mercancías se presenten ante la aduana y se active el mecanismo de selección automatizado dentro de los tres días siguientes a aquél en que el pago se realice. Si las importaciones y exportaciones se efectúan por ferrocarril, el plazo será de veinte días.”

Lo anterior ha generado una crítica trascendental respecto a la causación del impuesto, toda vez que no puede considerarse la determinación y liquidación de la contribución sin que antes se haya causado la misma, lo que origina una gran crítica doctrinal,<sup>77</sup> y por tanto, que se pueda entender que la verdadera causación es la determinación y su pago y no así la simple entrada de la mercancía al territorio nacional, como actualmente se encuentra regulada en la Ley Aduanera vigente.

En este tenor y de conformidad con los dos supuestos ya mencionados, esto es, el general y la excepción; se podría concluir que existen dos tipos de causación a un mismo impuesto, conllevando con ello el que no se cumpla cabalmente con el principio de generalidad de todo tributo.

Así las cosas, se deben considerar tres puntos de vista: el primero, que se derogue la ley respecto al tercer párrafo del artículo 83, de la Ley Aduanera; el segundo, que se reforme el ordenamiento en cita, para efecto de considerar como hecho imponible la determinación, o en su caso, el pago de las contribuciones y con ello dar certeza respecto a la causación, determinación y liquidación de las mismas, con motivo de la operación aduanera; lo que podría conllevar a que dichos momentos se dieran de forma instantánea; o el tercero, mismo que es resumido por el Lic. Felipe Garre Alcaraz de la siguiente forma: *“El hecho imponible es la importación o la entrada de mercancías; pero no basta con el paso de la línea aduanera, se trata de una entrada especial que supone la integración de la mercancía en la economía nacional. El momento en que se verifica el hecho imponible es el aforo; con esta operación se produce la entrada de la mercancía, la importación, la aduana admite la mercancía a consumo interno. El momento en que surge la obligación tributaria, es aquel en que se consuma la importación, es decir, el momento del aforo. En ese momento surge la deuda y es plenamente conocida tanto por el sujeto activo como por el sujeto pasivo. La liquidación dará*

---

<sup>77</sup> “... el paso de la línea de frontera da lugar al nacimiento de la relación aduanera, pero no de la obligación aduanera; ésta nace y el Estado se convierte en acreedor de la deuda cuando se presenta una declaración con destino a consumo de la mercancía”. Garre Alcaraz, Felipe. *Op. cit.*, p. 64.

*concreción a la cuantía de dicha deuda. El pago de los derechos es consecuencia lógica y obligada de la deuda contraída, que tiene su causa inmediata en que se ha producido la importación o sea la entrada de las mercancías”.*<sup>78</sup>

### **3.2.2. Sujeto.**

Retomando lo comentado en párrafos anteriores, se puede decir que una vez acontecido el hecho generador, nace la obligación tributaria entre dos sujetos, el primero, denominado Activo,<sup>79</sup> encabezado principalmente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (ya sea por su órgano desconcentrado “Servicio de Administración Tributaria” o por las dependencias de los Estados de la República mediante Convenio de Colaboración) y el Pasivo, como aquella persona que interviene en la introducción del bien, no importando cual sea la situación jurídica que se pudiera tener respecto al mismo.<sup>80</sup>

Así las cosas, la Autoridad tiene el derecho de exigir el pago del Impuesto General de Importación, aún y cuando pudiera ser de forma judicial y la persona física o moral que introdujo la mercancía, ya sea por derecho propio o por interpósita persona, quién tiene la obligación de enterar en la forma y fecha determinada dicho impuesto.

### **3.2.3. Tasa o Tarifa.**

Si bien es cierto que la Ley Aduanera establece que la cuota será de conformidad con la clasificación arancelaria, también lo es que no especifica de forma clara y precisa cuáles son los tipos de cuotas (llamados aranceles en

---

<sup>78</sup> *Op. cit.*, pp. 90 y 91.

<sup>79</sup> “El sujeto activo. Es el Estado que impone la obligación tributaria aduanera y exige el cumplimiento de la misma, percibiendo la contribución.” Trejo Vargas, Pedro y otros. *Op. cit.*, p. 34.

<sup>80</sup> El importador es aquella persona física o moral que introduce mercancías al territorio nacional ya en virtud de un interés jurídico sobre las mercancías o de un interés jurídico sobre la operación de su importación.” Rohde Ponce, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano*. Vol. I, *Op. cit.*, p. 111.

materia aduanera) y, en su caso, cuándo se aplica cada uno de ellos y los montos o porcentajes que comprenden, por lo que se debe remitir a la Ley de Comercio Exterior y a la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, respectivamente, para conocer los mismos.

En este orden de ideas, en el artículo 12, de la Ley de Comercio Exterior, se establecen tres tipos de cuotas, a saber: *ad-valorem*, específicos y mixtos; siendo el primero de ellos aquél que se aplica porcentualmente sobre el valor en aduana de la mercancía, el específico cuando sea en forma monetaria, mismo que será por cada unidad de medida y, mixto cuando se apliquen ambas cuotas. Cabe señalar que el arancel más común es el *ad-valorem*.

Ahora bien, debido a la globalización, se realizó un catálogo numérico de las mercancías, para el efecto de que toda persona que tuviera injerencia en la operación aduanera, conceptualizara de igual forma a las mismas; dando así origen al “*Convenio sobre la Nomenclatura para la Clasificación de las Mercancías en los Aranceles de Aduanas*”, el día 11 de septiembre de 1959<sup>81</sup> y posteriormente al “*Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías*”, en fecha 14 de junio de 1983, mismo que entró en vigor en el territorio nacional el 14 de febrero de 1992.<sup>82</sup>

Así las cosas, en nuestro país, la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación es la legislación que por excelencia regula la clasificación numérica de las mercancías, señalando para cada una de ellas la tasa que se causa, con motivo de la importación y exportación al territorio nacional, o en su caso, si la misma se encuentra exenta.

En concomitancia con lo anterior y atendiendo a lo establecido en el numeral 3, del artículo 3, del “*Convenio Internacional del Sistema Armonizado de*

---

<sup>81</sup> Alvarez Gómez-Pallete, José M. *La Organización Mundial de Aduanas y sus Convenios*. México, Centro de Investigación Aduanera y de Comercio Internacional, 2002. p. 43.

<sup>82</sup> Figueroa Valenzuela, Sergio J. *El fascinante mundo de la clasificación arancelaria*. México, Instituto Mexicano de Ejecutivos en Comercio Exterior, A.C., 2013, p. 3.

*Designación y Codificación de Mercancías*”,<sup>83</sup> el Servicio de Administración Tributaria en coordinación con la Secretaría de Economía y la Confederación de Asociaciones de Agentes Aduanales de la República Mexicana (CAAAREM), implementaron el proyecto “Desdoblamiento de Fracciones Arancelarias”, mismo que se inició el 26 de mayo de 2014 y mediante el cual se ordenó la adición de un 9º y 10º dígito a las fracciones relacionadas con el sector calzado y que sean importadas a través de las Aduanas de Lázaro Cárdenas, Interior de la Ciudad de México, Manzanillo, Tijuana y Toluca; lo anterior con el fin de recabar mayor información respecto a la composición del bien y al valor declarado.

No obstante lo anterior, existen otras disposiciones aplicables en el país, como lo son los Tratados Internacionales de los que México es parte y las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, en los cuales establecen como excepción una tasa distinta a la genérica, siendo ésta la que debe aplicarse. Lo anterior es así, toda vez que el Tratado tiene una mayor jerarquía que las leyes y por tanto es obligatoria la aplicación del mismo por encima de la legislación nacional.<sup>84</sup> Con respecto a las Reglas, si bien es cierto que se encuentran

---

<sup>83</sup> “Artículo 3

[...]

3. Ninguna disposición del presente artículo prohíbe a las Partes contratantes, crear, en su propia nomenclatura arancelaria o estadística, subdivisiones para la clasificación de mercancías a un nivel más detallado que el del Sistema Armonizado, siempre que tales subdivisiones se añadan y codifiquen a un nivel superior al del código numérico de seis cifras que figura en el anexo al presente Convenio.”

<sup>84</sup> “Tesis Aislada en Materia Constitucional, número P. LXXVII/99, dictada por el Pleno de la SCJN, de la Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, del mes de noviembre de 1999, visible a fojas 46.

**TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.** Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión “... serán la Ley Suprema de toda la Unión ...” parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de “leyes constitucionales”, y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como

jerárquicamente debajo de las leyes, se pueden aplicar las mismas porque regulan concesiones o excepciones a éstas, a favor del gobernado, entre otras disposiciones de carácter general aplicables a la operación aduanera.<sup>85</sup>

### 3.2.4. Base Gravable.

Tal y como se vertió en el Capítulo I, el concepto de base gravable ha sufrido varios cambios en la legislación internacional y nacional, adaptándose a la sociedad de cada época y por tanto a las actividades comerciales; por lo que día a día se han implementado ordenamientos genéricos y actualizados que son aplicables para la mayoría de los países, estatuyéndose los mismos como obligatorios para aquellos Estados que forman parte de la Organización Mundial de Comercio. Por consiguiente, en la Sección Primera, del Capítulo III, de la Ley Aduanera, se encuentra casi íntegramente reglamentado el tema de Valoración, de conformidad con el “*Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994*”; excepto por algunas situaciones que más adelante se estudiarán.

---

consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

AMPARO EN REVISIÓN 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número LXXVII/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Nota: Esta tesis abandona el criterio sustentado en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 60, Octava Época, diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA." Semanario Judicial de la Federación, disponible en: <<http://200.38.163.178/sjfsist/Paginas/Tesis.aspx>> [Consulta: 26 de julio de 2015].

<sup>85</sup> Las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior (RGMCE) y sus anexos –denominadas hasta el 31 de mayo de 2002; Resolución Miscelánea de Comercio Exterior (RMCE)-, es un ordenamiento administrativo que agrupa las disposiciones de carácter general aplicables a la operación aduanera y comercio exterior, el cual para fines de identificación y por el tipo de leyes y temas que abarca se denomina Regla de Carácter General en Materia de Comercio Exterior. Las RGMCE se emiten de conformidad con lo dispuesto en los artículos 33, fracción I, inciso g) y 35 del Código Fiscal de la Federación, mismos que establecen la obligación de las autoridades fiscales, de publicar anualmente las resoluciones donde se contengan disposiciones de carácter general para el mejor cumplimiento de sus facultades, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes... Trejo Vargas, Pedro. *El Sistema Aduanero de México*. Op. cit., p. 84.

En este sentido, se puede señalar que la base gravable es el monto a partir del cual se va a aplicar la tasa o tarifa de las contribuciones y cuotas compensatorias, con la finalidad de conocer de forma determinada (líquida) la cantidad total a pagar por las mismas, con motivo de la importación. Luego entonces, se debe puntualizar que la base gravable es el valor de la mercancía, lo cual en principio es fácil, puesto que todos los bienes materiales tienen un precio determinado; sin embargo, en materia aduanera pudieran tener uno distinto, ya que dicho precio aparte de requerir la existencia de una compraventa con destino a México en condiciones de libre competencia, comprende otros gastos y costos, los cuales inciden directamente en el mismo y pueden hacer que sea mayor o menor su valor, por ejemplo como en el caso de las muestras.<sup>86</sup>

Así las cosas, para conocer de forma más precisa cuál es el valor de una mercancía para efectos aduaneros, se debe aplicar alguno de los métodos establecidos en ley, mismos que son:

- a) Valor de Transacción.
- b) Valor de Transacción de Mercancías Idénticas.
- c) Valor de Transacción de Mercancías Similares.
- d) Valor de Precio Unitario de Venta.
- e) Valor Reconstruido.
- f) Valoración de Mayor Flexibilidad.

---

<sup>86</sup> "El valor en aduanas sigue el método CIF de los términos de las compra ventas internacionales, tendencia que implica suma al valor de factura, los ítems costo, seguro y flete." Granados Valerio, Claudia M. *Análisis Jurídico de la Base Gravable en Derecho Aduanero*. México, Porrúa, 2005, p. 105.

Estos métodos se deben aplicar en orden sucesivo y por exclusión, a excepción de los señalados en los incisos d) y e), en virtud de que podrán ser utilizados de forma invertida a elección del importador, ello por así establecerse en el artículo 71, de la Ley Aduanera.

En este tenor, resulta de suma importancia estudiar los métodos enunciados, siendo analizados conforme al orden establecido en ley:

#### 3.2.4.1. Método de Valor de Transacción.

Este método es el que se utiliza en la mayoría de las operaciones aduaneras, ya que se entiende que hay una compraventa<sup>87</sup> y por tanto su factura es el documento jurídico que por excelencia sustenta el valor del bien.<sup>88</sup> Lo anterior es así, toda vez que se presume la buena fe de las partes que intervienen en la compraventa, por lo que dicho documento, aunque sea privado, otorga certeza tanto a la autoridad como al gobernado, respecto al precio, ya que se considera cierto y veraz.

Para efecto del presente análisis y conforme al artículo 64, de la Ley Aduanera,<sup>89</sup> es importante puntualizar las siguientes primicias:

---

<sup>87</sup> “Compraventa. Es un contrato mercantil donde uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o un derecho y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero.

La mercancía de la cual se transfiere la propiedad debe ser física y jurídicamente posible y el precio debe ser cierto y en dinero.”. Silva Juárez, Ernesto. *Valor en Aduana*. México, Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas, 2011, p. 49.

<sup>88</sup> “La factura comercial es el documento comprobatorio por excelencia de diversos aspectos, entre ellos la propiedad, el valor del bien, [...]”

En el comercio exterior, es el documento básico para la determinación del valor de las mercancías y de ahí las consecuencias de los aspectos impositivos que las afectan.”. Cabeza García, Luis Z. *Procedimientos de Auditoría para la Revisión de Operaciones de Comercio Exterior*. 4ª ed., México, ISEF, 2000, pp. 50 y 51.

<sup>89</sup> “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.”

- La base gravable es el valor en aduana.
- El valor en aduana puede ser el valor de transacción de las mercancías.
- El valor de transacción es el precio pagado o por pagar por las mercancías,<sup>90</sup> debidamente ajustado por otros pagos y gastos ocasionados con motivo de la internación de la mercancía al territorio nacional.
- El precio pagado es el pago total de las mismas.

Por tanto, el pago total que se haya enterado por las mercancías (debidamente ajustado, atendiendo para ello a los denominados incrementables y aquellos gastos y costos que no forman parte de dicho pago), será el monto que se utilice para el efecto de calcular las contribuciones y cuotas compensatorias ya estudiadas y con ello conocer, determinar y liquidar las mismas, con antelación al despacho aduanero, esto es, a la presentación de las mercancías ante el módulo donde se activa el mecanismo de selección automatizada.

En este orden de ideas, se entiende por valor de transacción a aquél valor económico que puede tener una mercancía en una libre compraventa que se lleve a cabo entre dos personas. En este entendido se puede precisar que el documento que por excelencia soporta la transacción es la factura, siendo por ende éste el elemento principal para utilizar el presente método.

Es bien sabido que cada uno de los países tiene exigencias determinadas para sus documentos, no siendo la excepción para el caso de México, por lo que en el caso de la factura se debe remitir a lo establecido en la Regla 3.1.5, de las

---

<sup>90</sup> “El ‘precio pagado’ quiere decir que el comprador ha pagado sus mercancías antes de importarlas. En cambio, el ‘precio por pagar’ significa que el importador o comprador se dispondrá a pagarlas en un momento posterior a través de un pago diferido con o sin sus respectivos intereses.” Sánchez, Juana I. *Valoración Aduanera*. Perú, Secretaría General de la Comunidad Andina –Proyecto de Cooperación UE-CAN., 2007, p. 60.

RCGMCE vigentes, para conocer los requisitos con los que se debe cumplir, haciéndose la connotación que en caso de omisión de uno de ellos o de alguna enmendadura, el importador o el agente aduanal lo podrá subsanar mediante anotación, ya sea en la misma factura o en escrito libre (siempre que se realice como declaración bajo protesta de decir verdad) y se lleve a cabo con antelación a su presentación al despacho aduanero.<sup>91</sup>

Una vez que la factura cumpla con todos los requisitos de la Regla en comento, se presume como cierto el valor de la mercancía, debiéndosele sumar todos aquellos gastos y/o costos que se ocasionen con motivo de la entrada de ese bien al territorio nacional, mismos que se denominan incrementables.<sup>92</sup> De igual forma debe conocerse los gastos y costos mencionados en el artículo 66, de la Ley Aduanera, ya que éstos no forman parte del valor para efectos

---

<sup>91</sup> "3.1.5. Para los efectos de los artículos 36 y 36-A, fracción I, inciso a) de la Ley, la obligación de presentar facturas, se deberá cumplir cuando las mercancías tengan un valor comercial en moneda nacional o extranjera superior a 300 dólares. Las facturas podrán ser expedidas por proveedores nacionales o extranjeros y presentarse en original o copia.

La factura comercial deberá contener los siguientes datos:

- I. Lugar y fecha de expedición.
- II. Nombre y domicilio del destinatario de la mercancía. En los casos de cambio de destinatario, la persona que asuma este carácter anotará dicha circunstancia bajo protesta de decir verdad en todos los tantos de la factura.
- III. La descripción comercial detallada de las mercancías y la especificación de ellas en cuanto a clase, cantidad de unidades, números de identificación, cuando éstos existan, así como los valores unitario y total de la factura que ampare las mercancías contenidas en la misma. No se considerará descripción comercial detallada, cuando la misma venga en clave.
- IV. Nombre y domicilio del proveedor o vendedor.
- V. Nombre y domicilio del comprador cuando sea distinto del destinatario.
- VI. Número de factura o de identificación del documento que exprese el valor comercial de las mercancías.

La falta de alguno de los datos o requisitos a que se refieren las fracciones anteriores, así como las enmendaduras o anotaciones que alteren los datos originales, deberá ser suplida por declaración bajo protesta de decir verdad del importador, agente o apoderado aduanal, en la propia factura cuando exista espacio para ello o mediante escrito libre en los términos de la regla 1.2.2., y presentarse en cualquier momento ante la autoridad aduanera, siempre que se efectúe el pago de la multa a que se refiere el artículo 185, fracción I de la Ley, salvo que se trate de cumplimiento espontáneo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será aplicable cuando la autoridad haya iniciado alguna de las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código y en la Ley.

En el caso de retornos de mercancías importadas temporalmente para elaboración, transformación o reparación, en términos de los artículos 108, 111 y 112 de la Ley, se podrá presentar la factura o cualquier documento que exprese el valor comercial de las mercancías.

Cuando los datos a que se refiere la fracción III anterior, se encuentren en idiomas distintos del español, inglés o francés, deberán traducirse al idioma español en la misma factura o en documento anexo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, también será aplicable para el documento de transporte a que se refiere el artículo 20, fracciones II y VII de la Ley y a los documentos señalados en el artículo 36-A, fracción I, inciso b) del mismo ordenamiento legal.

La obligación de presentar la factura o de cualquier documento que exprese el valor comercial de las mercancías, deberá cumplirse mediante la transmisión señalada en la regla 1.9.14., sin que sea necesario acompañar al pedimento el comprobante que exprese el valor de las mercancías; tratándose de las mercancías señaladas en el Anexo 10, Apartado A de la presente resolución, además de la transmisión se deberá adjuntar la factura."

<sup>92</sup> "... ajustes positivos obligatorios que corresponde efectuar al precio pagado o por pagar, siempre y cuando concurren los siguientes supuestos jurídicos: a) que no estén ya incluidos en el precio pactado en la factura; b) que los soporte o pague el comprador, y c) que sean objetivos y cuantificables los datos que registran tales factores." Witker Velásquez, Jorge. *Introducción a la Valoración Aduanera de las Mercancías*. México, McGRAW-HILL, 1998, p. 32.

aduanales.<sup>93y94</sup> Se debe hacer hincapié en que las contribuciones se causan con motivo de la internación de la mercancía, por lo que no deben comprender las erogaciones realizadas con posterioridad a dicha entrada, ya que tienen naturaleza jurídica distinta.

En este tenor, los conceptos que se deben incrementar son los siguientes:

- Cargos pagados por el importador.  
Son todos aquellos gastos, inversiones o cualquier otro que sea erogado por el importador y que tengan relación directa con la mercancía objeto de importación.
  
- Comisiones de venta y gastos de corretaje.  
Como bien se conoce, dichos cargos los paga el vendedor, ya sea porque contrató a un agente por los servicios que le prestó en la venta de la mercancía, o bien, por ser un intermediario entre éste y el comprador. Luego entonces, son gastos erogados por el vendedor los que inciden directamente en la venta de la mercancía, considerándose por ende como parte del valor de la misma. Ahora bien, en caso de que dichos conceptos ya se encuentran comprendidos en el valor de la mercancía, los mismos ya no deberán incrementarse.

Por lo que respecta a la comisión de compra, no puede considerarse incluida dentro del precio de la mercancía, ya que su naturaleza jurídica es distinta; pues es considerada un servicio contratado por el importador, esto es, por una persona (física o moral) que tributa en

---

<sup>93</sup> “[...] conceptos que pese a estar presentes en un momento dado en la negociación o importación de la mercancía, definitivamente no forman parte del valor en aduana de la misma. Tanto en el Artículo 1 como en el Artículo 8 y sus respectivas notas interpretativas, se encuentran menciones expresas respecto a la no inclusión o sencillamente a la no consideración de algunos elementos en el valor en aduana de las mercancías.”. Sánchez, Julia I. *Op. cit.*, p. 127.

<sup>94</sup> “En general, no forman parte del valor en aduana, los gastos que no son condición de la venta, los que emprende el comprador por su propia cuenta así beneficien al vendedor, los causados después de la importación de las mercancías y los que no están relacionados con la negociación ni con las mercancías importadas.”. *Op. cit.*, p. 135.

términos de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, por lo que dicho servicio se grava fiscalmente diferente, ya que se está hablando de un contrato atípico mercantil, con independencia de que está expresamente excluido.<sup>95</sup>

➤ Costo de envase o embalaje.

Se consideran incrementables en términos del artículo 115, del nuevo Reglamento a la Ley Aduanera, cuando éstos son de los normalmente utilizados para las mercancías objeto de importación y no puedan ser reutilizables de manera repetida, por lo que les corresponde la clasificación arancelaria del producto, pues se consideran como parte del mismo.

En caso contrario, se deberán importar como si se tratasen de dos bienes: la mercancía *per sé* y el envase o embalaje.

➤ Gastos de embalaje.

➤ Gastos de transporte, seguros y gastos conexos.

Este tipo de gastos los paga el importador, ya sea de forma directa o indirecta (porque se los paga al vendedor para que éste a su vez contrate el servicio); ello dependiendo de los Términos Comerciales Internacionales utilizados al momento de la compraventa de la mercancía, mejor denominados como *INCOTERMS*, los cuales, en la mayoría de los casos están señalados en la propia factura o en el documento de transporte.

---

<sup>95</sup> “Reglamento de la Ley Aduanera.

Artículo 114.- Para efectos de lo establecido en el artículo 65, fracción I, inciso a) de la Ley, se entiende por:

I. Comisiones: Las retribuciones por venta pagadas directa o indirectamente a una persona física o moral que actúe por cuenta del vendedor, por los servicios que le presta en la venta de las Mercancías objeto de valoración;

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

III. Comisiones de compra: Las retribuciones pagadas por el importador a una persona física o moral por los servicios prestados por representación en el extranjero para la compra de las Mercancías objeto de valoración.”

Cabe resaltar que los *INCOTERMS* son utilizados para conocer la responsabilidad que pudiera tener el vendedor o el comprador en relación a la mercancía objeto de la importación.<sup>96</sup>

En el caso que el comprador haya realizado el gasto directamente sin la intervención del vendedor, se podrá apreciar dicha erogación en el documento con el que se acredite la transportación de la mercancía.

Ahora bien, de conformidad con los artículos 116 y 117, del nuevo Reglamento de la Ley Aduanera, el seguro de la mercancía se puede contratar por operación o de forma global de transporte anual, en este último caso se deberá calcular el porcentaje del gasto del seguro en relación al número de operaciones aduaneras llevadas a cabo en el año inmediato anterior, o bien, en caso de no existir operaciones anteriores, se deberá realizar un estimado de las importaciones que se pretenden llevar a cabo durante el año que se encuentre vigente el seguro. Una vez transcurrido el año por el que se contrató el seguro, se realizará un prorrateo por las operaciones realizadas en ese año y por tanto, incrementar o decrementar el valor de la mercancía declarado en el pedimento y por consiguiente las contribuciones y cuotas compensatorias causadas.

Pueden existir otros gastos que inciden directamente en el valor de las mercancías, tal es el caso de aquellas consideradas como peligrosas de conformidad al Código Marítimo Internacional de Mercancías Peligrosas, pues en estricto apego a dicho ordenamiento y a los Acuerdos correspondientes a la materia, se deberá colocar una leyenda y un etiquetado específico, ello con la finalidad de que se tenga conocimiento de la toxicidad del producto y por tanto que se acredite

---

<sup>96</sup> "La CÁMARA DE COMERCIO INTERNACIONAL (CCI) es una organización internacional de empresas, creada en 1919 con sede en París, Francia. Agrupa a miles de empresas y asociaciones empresariales en más de 140 países del mundo y define criterios generales para facilitar el comercio en el mundo. Estos criterios sirven para interpretar los contratos de compraventa y definir las obligaciones y los derechos entre los contratantes." Silva Juárez, Ernesto. *Op. cit.*, p. 60.

que el mismo se encuentra debidamente empaquetado o embalado y que pueda transportarse sin ningún riesgo.

Los costos y gastos mencionados son parte del valor de la mercancía siempre que ocurran antes de la fecha de la entrada de ésta al territorio nacional.

- El valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios suministrados por el importador de forma gratuita o a precio reducido:
  - ❖ Materiales y demás elementos incorporados a las mercancías importadas, o bien, consumidas en la producción de las mismas.
  - ❖ Herramientas, moldes y elementos utilizados para la producción de la mercancía.
  - ❖ Trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, artísticos, diseños, planos y croquis, utilizados para la producción de los bienes importados.
- Regalías y derechos de licencia.<sup>97y98</sup>
- Valor de cualquier parte de la mercancía que se revierta al vendedor.

---

<sup>97</sup> “Código Fiscal de la Federación

Artículo 15-B.- Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.”

<sup>98</sup> “Ley de la Propiedad Industrial

Artículo 63.- El titular de la patente o registro podrá conceder, mediante convenio, licencia para su explotación. La licencia deberá ser inscrita en el Instituto para que pueda producir efectos en perjuicio de terceros.”

Para que los conceptos mencionados sean considerados incrementables, no deben estar incluidos en el precio pagado o por pagar del bien y deben encontrarse amparados con documentos fehacientes y contundentes.

Como segundo rubro, la Ley Aduanera, en su artículo 67, contempla aquellos gastos y costos que no deben formar parte del valor de la mercancía, los cuales se deberán desglosar o especificar en forma separada del precio pagado, o en caso contrario no podrían conocerse los mismos y por tanto formarían parte del precio; resultando el que se paguen más contribuciones y cuotas compensatorias de las que realmente se deban, por ser más alta la base gravable. Dichos conceptos son los siguientes:

- Aquellos gastos distintos a los señalados como incrementables, no obstante que hayan sido pagados por el importador.
- Los correspondientes a la construcción, instalación, mantenimiento o de la misma índole.
- Los gastos de transporte, seguros y conexos, ocasionados con posterioridad a la introducción a la mercancía al territorio nacional.
- Las contribuciones y cuotas compensatorias causadas con motivo de la importación o enajenación de la mercancía.
- Cualquier otro gasto que no guarde relación directa con las mercancías objeto de importación. Se debe hacer mención que los gastos que se ocasionen con motivo de los servicios de un Agente Aduanal, así como, los originados por el almacenamiento del bien, tienen una imposición

fiscal diferente, por lo que no deben considerarse para efectos aduaneros.

Aunado a lo anterior, se debe precisar que este “Método de Valor de Transacción” podrá ser aplicable siempre y cuando se cumpla con los requisitos delimitados en el artículo 67, de la Ley Aduanera, de lo contrario implicaría que la mercancía debe ser valorada conforme alguno de los métodos alternos. Dichos requisitos se enuncian a continuación:

- La libre circulación del producto, es decir, que no existan limitaciones a excepción de las que la ley propiamente regule.
- Que exista libre venta del bien, así como la libertad en la fijación de su precio, o en caso contrario, que dicha limitación o condición sea determinable cuantificablemente, toda vez que la misma se presume parte del valor de la mercancía.
- Que no se revierta al vendedor parte alguna del artículo.
- Que no exista vinculación y en caso de ser así, que la misma no afecte el valor de la mercancía.

Se entiende que la vinculación afecta el valor del producto cuando se repercute directamente en el mismo, por la relación que existe entre el vendedor e importador (comprador), ya sea porque ambas partes son familiares directos, por la relación laboral o porque uno tiene dirección en la otra, o la más común actualmente se da cuando ambas partes pertenecen a un mismo grupo, ello en virtud de las fuertes alianzas globales.

Como se podrá observar, este tema cada día cobra mayor importancia, por lo que se ha visto la imperiosa necesidad de aplicar la excepción establecida en la Ley, la cual consiste en acreditar que la vinculación no afecta el valor del bien en términos de los artículos 69 y 70, ambos de la Ley Aduanera y por tanto que se puede utilizar este “Método de Valor de Transacción”.

En esta tesitura, en términos de la fracción II, del artículo 81, de la Ley Aduanera, se debe asentar en el pedimento que hay vinculación, que la misma no influye y que se comprueba tal situación, con aquellos documentos que amparan que el precio pactado por la mercancía comprende todos los costos incurridos, se obtiene una ganancia y, que el mismo es igual al precio determinado en el mercado.

Recapitulando el tema, para utilizar el “Método de Valor de Transacción” se deben considerar los siguientes rubros:

- Que haya compraventa.
- Que el valor de la mercancía se encuentre consignado en la factura.
- Incrementables.
- No incluir los gastos y costos que no forman parte del valor en aduana de la mercancía, de conformidad con el artículo 66, de la Ley Aduanera.
- Cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 67, de la Ley Aduanera.

Así las cosas, el valor de transacción se convierte en el primer método de valoración y el más fácil y común en la práctica comercial, puesto que la mayoría de las mercancías provienen de la compraventa y por tanto se encuentran soportadas con una factura.

Ahora bien, en caso de que no se cumpla con alguno de los puntos señalados anteriormente, el artículo 71, de la Ley Aduanera, establece que se deberá valorar la mercancía al amparo de alguno de los métodos alternos, los cuales se aplicaran de forma sucesiva y por exclusión, entendiéndose por ello, el que se utilicen conforme al orden establecido por los preceptos aduaneros y por eliminación; a excepción de los métodos de “Valor de Precio Unitario de Venta” y “Valor Reconstruido”, toda vez que los mismos podrán ser utilizados de forma invertida a elección del importador.

#### 3.2.4.2. Método de Valor de Transacción de Mercancías Idénticas.

Este método es el primero de los alternos, el cual se encuentra regulado en el artículo 72, de la Ley Aduanera y en los preceptos 128, 129 y 130 de su Reglamento.

El presente método consiste en valorar las mercancías dentro de algunos parámetros, con la finalidad de obtener un valor presuntivo, mismo que deberá ajustarse de conformidad a las condiciones propias de la mercancía; resultando con ello que el valor otorgado a dicho bien se encuentre dentro de los rangos del comercio y por tanto, se considere cierto y preciso. Así las cosas, para utilizar el presente método es necesario que se cuente con la siguiente documentación:

- a) Una factura u otra prueba documental que indiquen claramente la cantidad y la designación de las mercancías importadas.
- b) Pruebas documentales de una declaración de mercancías idénticas valoradas según el método del artículo 65 de la Ley.

- c) Pruebas documentales de los gastos de transporte y seguro.
- d) Pruebas documentales relativas a otros elementos añadidos y/o deducidos.
- e) Pruebas documentales para efectuar los ajustes por diferencias de nivel comercial y cantidad.<sup>99</sup>

Se puede afirmar que este método es aplicable cuando las mercancías objeto de valoración sean idénticas con aquellas a las que se les pretenda comparar, respecto a los siguientes rubros:

- a) Producción en el mismo país.
- b) Igualdad en características físicas, calidad, marca y prestigio comercial.
- c) Que la importación de la mercancía sujeta a comparar se haya realizado en un periodo de 90 días anteriores o posteriores con respecto al bien idéntico.
- d) Que hayan sido vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes.<sup>100</sup>

En el supuesto en que no se cumpla con lo señalado en el inciso d), se podrá valorar la mercancía con aquellas idénticas que difieran a la venta respecto al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que se realicen los ajustes correspondientes y que existan documentos probatorios con los que se pueda demostrar dicha diferencia. Cabe mencionar que anteriormente sólo se podía realizar el ajuste en el nivel comercial o en la cantidad, sin embargo, con el nuevo Reglamento, se permite el ajuste de ambos rubros a la vez.<sup>101</sup>

---

<sup>99</sup> Granados Valerio, Claudia. M. *Op. cit.*, p. 124.

<sup>100</sup> “[...] la cantidad se refiere a la mercancía, mientras que el nivel comercial determina la condición del comprador.”. Granados Valerio, Claudia M. *Op. cit.*, p. 107.

<sup>101</sup> “Reglamento de la Ley Aduanera

Artículo 129.- Para efectos de los artículos 72, primero y segundo párrafos y 73, primero y segundo párrafos de la Ley, según corresponda, se podrá utilizar el valor de transacción de Mercancías idénticas o similares vendidas a un nivel

Este método también prevé la comparación con los artículos idénticos que contengan algún trabajo realizado en el territorio nacional, ya sea de perfeccionamiento o uno necesario para su uso, siempre que se pruebe documentalmente que se realizaron los ajustes correspondientes, ya que estos gastos y/o costos son los regulados en el artículo 66, de la Ley Aduanera y por tanto no deben formar parte del valor de la mercancía.

Otro punto a considerar, es el hecho de que la Ley Aduanera reglamenta que las pequeñas diferencias de aspecto no impiden que ambas mercancías se consideren como idénticas, pero no enuncia cuáles podrían ser esas diferencias; sin embargo, es por obvias razones que únicamente se refiere al color que pudieran tener las mismas, puesto que en caso contrario no se estaría hablando de idénticas sino de similares. Así las cosas, la presente laguna jurídica ha generado incertidumbre al importador, al encontrarse ante la potestad arbitraria de la autoridad hacendaria, ya que ésta puede dejar de observar la igualdad o desigualdad de características que pudieran tener las mercancías objeto de valoración en referencia a las idénticas y, por ende, dejar a su libre apreciación la aplicación del presente método.

Por otra parte, se debe mencionar que la Ley permite la aplicación del valor más bajo cuando existan dos o más valores de operaciones con mercancías idénticas, sin embargo en la práctica dicha situación es desconocida por el importador, ya que se encuentra nuevamente ante la voluntad de la autoridad al momento en que ésta señala cual es el valor más bajo y por ende, el que le debe corresponder a la mercancía.

No obstante lo anterior, cabe señalar que en la actualidad resulta poco probable que se cuenten con varios valores, ya que es difícil el que se reúnan todos los requisitos para aplicar el presente método, por ejemplo, en los supuestos en donde la mercancía tiene una marca, es factible que sólo un individuo o grupo

---

comercial diferente y en cantidades diferentes, ajustado en cada caso, para tener en cuenta únicamente los factores de cantidad o de nivel comercial, o ambos factores.”

de personas pudieran ser propietarios de la misma, correspondiéndole únicamente a ellas el que puedan explotarla, o bien, a sus licenciarios; siendo por tanto, que no pueda existir persona diferente que tuviera mercancías idénticas a dicho bien. Luego entonces, se puede concluir que no habría margen de comparación, en virtud de que todos los productos provendrían de un mismo individuo y por ende con un mismo valor.

#### 3.2.4.3. Método de Valor de Transacción de Mercancías Similares.

Este método de valoración se encuentra regulado en los artículos 73, de la Ley Aduanera y 129 y 130 del nuevo Reglamento de dicha ley. De conformidad a los preceptos citados se puede observar que este método contiene las mismas bases estructurales que el anterior, sin embargo tiene peculiaridades propias, toda vez que el valor se atenderá en razón de mercancías similares y no así de idénticas, esto es, que los parámetros que se utilizan son más flexibles, siendo los más comunes la calidad, marca y prestigio comercial.

Luego entonces, se podrá señalar que el bien objeto de valoración podrá señalarse que es similar a otro, siempre que:

- Ambos sean producidos en el mismo país o en uno distinto.
- Tengan características y composición semejantes, esto es, que puedan ser comercialmente intercambiables, o en su caso, que cumplan con las mismas funciones.

Como característica distintiva de este método, es que se analiza si la calidad, prestigio comercial y la marca son factores que pudieran influir, para determinar si las mercancías pueden considerarse similares; lo cual es tema de

abordar, toda vez que si los bienes son intercambiables y de la misma calidad, se podría considerar que la marca y/o el prestigio comercial no es un elemento prescindible para su valoración, o viceversa; sin embargo, esos parámetros son subjetivos, puesto que aún y cuando se realice la importación al amparo de este método, la autoridad puede señalar si se cumple o no con todos los requisitos, o en su caso, que no se consideren ambas mercancías como similares y, por tanto, que se deba valorar al bien conforme al siguiente método, esto es, el de valor de Precio Unitario de Venta.

#### 3.2.4.4. Método de Valor de Precio Unitario de Venta.

Como su nombre lo señala, el *“método de precio unitario de venta, consiste en conocer el precio de venta en el país y de dicho precio deducir los conceptos causados en el territorio nacional con el objetivo de colocar a las mercancías en una cotización previa a la importación y enajenación”*.<sup>102</sup> En este tenor y de conformidad con los artículos 74, 75 y 76, de la Ley Aduanera y los preceptos 127 y 132, del nuevo Reglamento de dicha ley, se puede decir que el valor de la mercancía será el equivalente al precio unitario de venta al que se vendan la mayoría de dichos bienes en el territorio nacional, siendo necesario para ello que las mercancías objeto de valoración sean:

- Idénticas o similares respecto con las que se comparan. Al respecto, el artículo 127, del nuevo Reglamento de la Ley Aduanera, establece lo que debe entenderse por mercancías de la misma especie o clase.<sup>103</sup>

---

<sup>102</sup> Rohde Ponce, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano*. Vol. II. *Op. cit.*, p. 350.

<sup>103</sup> “Artículo 127. Para efectos de los artículos 69, segundo párrafo, fracción II y 75, fracción I de la Ley, se considerarán Mercancías de la misma especie o clase aquellas importadas del mismo país que las Mercancías objeto de valoración o Mercancías importadas de otros países que pertenezcan a un grupo o gama de Mercancías producidas por una rama de producción determinada o por un sector de la misma y que comprenda Mercancías idénticas o similares. Para determinar si ciertas Mercancías son de la misma especie o clase que las Mercancías objeto de valoración, se examinarán las ventas que se hagan en territorio nacional del grupo o gama más restringido de Mercancías importadas de la misma especie o clase, que incluya las Mercancías objeto de valoración y a cuyo respecto pueda suministrarse la información necesaria.”

- Vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes, a personas que no estén vinculadas con los vendedores de las mercancías.
- Importadas en un periodo de 90 días anteriores o posteriores, con respecto a las mercancías con las que se pretenden comparar.
- Vendidas en el mismo estado en que fueron importadas, al igual que los productos comparables.

Una vez que se cumplan con dichas características, se procederá a realizar las deducciones respecto de aquellos gastos que se originaron con posterioridad a la entrada de las mercancías comparables al territorio nacional, así como las contribuciones y cuotas compensatorias causadas.

En caso de que no existan bienes comparables, se podrá, a elección del importador, valorar conforme a aquellas mercancías que han sufrido alguna transformación, siempre que sean vendidas en un periodo de 90 días anteriores o posteriores a la entrada de la mercancía objeto a valoración y se realicen los ajustes correspondientes por dicha transformación, aunados a los ya señalados.

Este método es poco utilizado por falta de acceso a la información, toda vez que el importador no se encuentra en posibilidad de conocer, entre otros elementos, la utilidad que se está obteniendo con la venta del artículo, los gastos incurridos con posterioridad a la entrada de dicho bien al territorio nacional y cuándo se realizó la importación (a excepción de personas vinculadas, sin embargo, en caso de ubicarse en dicha situación, se tendría que demostrar que la vinculación no afectó); por lo que se convierte prácticamente en inaplicable esta forma de valoración. Así también, la aplicación de este método es difícil para la autoridad, toda vez que tampoco conoce estos elementos.

#### 3.2.4.5. Método de Valor Reconstruido.

Se entiende como valor reconstruido a aquél “... *valor que se obtiene de sumar el precio de cada materia prima y de la mano de obra, que se utilizaron o se pueden utilizar para hacer la mercancía que queremos importar o una idéntica*”.<sup>104</sup>

Así las cosas, el artículo 77, de la Ley Aduanera y el 133, de su Reglamento, regulan el presente método, el cual se basa fundamentalmente en la suma de dos grandes puntos:

- Todos aquellos gastos que se pudieran originar con motivo de la creación y/o elaboración de la mercancía (incluyendo los materiales de la misma), los cuales deberán determinarse en base a la contabilidad.
- Utilidad y gastos que se pudieran tener con motivo de la venta de la mercancía objeto de valoración, o en su caso, respecto de aquellas de la misma especie o clase (grupo o gama de mercancías elaboradas por una rama de producción determinada).

En caso de que la autoridad aduanera realice la valoración de la mercancía al amparo de este método, podrá, a petición del importador, proporcionar toda la información en la que sustentó los cálculos efectuados, siempre que los mismos no sean clasificados como confidenciales.

Como crítica fundamental al artículo 77, de la Ley Aduanera, es la transgresión al artículo 6, del “*Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994*”, así como a la Nota Interpretativa 6, contenida en el Anexo I, del mencionado Acuerdo; puesto que si bien es cierto que este método tiene como finalidad el conocer el valor de la

---

<sup>104</sup> Silva Juárez, Ernesto. *Op. cit.*, p. 213.

mercancía, en razón de la información comercial proporcionada por el productor, también lo es que no debe ser tan limitativa al únicamente basarse en la contabilidad y que además, ésta sea conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país de producción; toda vez que se permite que existan algunas variantes, como por ejemplo, el dar un precio más bajo de la mercancía con el objeto de introducirla al mercado del país importador.

Así tampoco se prevé en el ordenamiento nacional la forma en que deberá actuar la autoridad, en los casos en los que desea corroborar la información proporcionada por el productor, ni la restricción que tiene de solicitar o exigir directamente a un productor no nacional dicha información; por lo que se debe remitir a lo señalado en el *“Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994”*, donde se establece que la información proporcionada por el productor (si es que la exhibe), o bien, en nombre suyo, podrá ser verificada por la autoridad del país importador, siempre que, se notifique al gobierno del país productor, no se objete dicha investigación y exista consentimiento del productor.

A diferencia de los otros métodos, en éste no se delimita que la valoración sea respecto a otras mercancías importadas 90 días anteriores o posteriores a la entrada del bien comparable al territorio nacional, toda vez que como su nombre lo señala, es directamente con la información que proporcione el importador respecto a la producción, aunado al estudio de una determinada gama de bienes de la misma especie o clase para conocer beneficios y/o gastos con motivo de su venta.

Como podrá observarse, es difícil que se pueda valorar una mercancía conforme a este método, ello en virtud de que es poco factible que un productor proporcione información respecto a la producción de sus bienes (costo, gasto, *know-how*, utilidad).

#### 3.2.4.6. Método de Valoración de Mayor Flexibilidad.

Este procedimiento de valoración se encuentra establecido en el artículo 7 del *“Acuerdo del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”* y en el precepto legal 78, de la Ley Aduanera; el cual para efectos prácticos de este trabajo se denominará *“Método de Valoración de Mayor Flexibilidad”*.

Una vez esclarecido lo anterior, se puede señalar que los ordenamientos mencionados establecieron este método en aquellos casos en los que no se ha podido valorar la mercancía por alguno de los métodos de valoración ya estudiados, ya sea porque no se tienen todos los documentos o no se cumplen los requisitos establecidos en ley, o bien, porque no hay mercancía para comparar.

Así las cosas, se establece que se podrán utilizar nuevamente los mismos métodos pero con mayor flexibilidad y siempre que se apliquen en el mismo orden. El espíritu del artículo 78, de la Ley Aduanera, es el determinar el valor de una mercancía con información disponible en territorio nacional (bases objetivas y cuantificables); esto es, el que sea con pruebas documentales fehacientes y contundentes (ya sea ofrecidas por el gobernado o por una autoridad) que permitan conocer cuánto costó un bien a la entrada al territorio nacional, utilizando para ello alguno de los métodos de valoración, sin que su aplicabilidad sea tan rígida como lo señala la ley.

Cabe señalar que en la mayoría de los casos, la autoridad practica este procedimiento y por ende alguno de los métodos alternos con mayor flexibilidad, sustentando su actuar de la siguiente forma:

“1. MÉTODO DE VALORACIÓN DE TRANSACCIÓN.

...

Por tal motivo, se carece de elementos suficientes para establecer el valor en aduana del mismo, con base en el método de valor de transacción previsto en

el artículo 64 del ordenamiento jurídico antes citado, por lo que, con fundamento en lo previsto en el primer párrafo del artículo 71 de la Ley Aduanera vigente se procede a la determinación de la base gravable del Impuesto General de Importación conforme a los métodos previstos en el artículo 71, aplicados en orden sucesivo y por exclusión.

**2. MÉTODO DE VALOR DE TRANSACCIONES DE MERCANCÍAS IDÉNTICAS.**

Procedimiento que no es posible llevar a cabo, en virtud de no contar con antecedentes comprobados sobre mercancías idénticas.

**3. MÉTODO DE VALOR DE TRANSACCIONES DE MERCANCÍAS SIMILARES.**

Procedimiento que no es posible llevar a cabo en virtud de no contar con antecedentes comprobados sobre mercancías similares en términos del quinto párrafo.

**4. MÉTODO DE VALOR DE PRECIO UNITARIO.**

No se contó con elementos para realizar dicho método.

**5. MÉTODO DE VALORACIÓN RECONSTRUIDO.**

Método que no se puede aplicar por no poder acceder a la contabilidad del productor.

**6. MÉTODO DE VALOR SEÑALADO EN EL ARTÍCULO 78 DE LA LEY ADUANERA.**

Con apego a lo previsto en el artículo 78 de la Ley Aduanera vigente, tomando en consideración que la base gravable del impuesto general de importación no puede establecerse acorde a los métodos a que se refieren los artículos 64 y 71, fracciones I, II, III y IV en relación con los artículos 72, 73, 74 y 77 de la misma ley, se procederá a la determinación de la base gravable correspondiente, utilizando los mecanismos señalados en esos preceptos jurídicos, en orden sucesivo y por exclusión, con mayor flexibilidad, conforme a criterios responsables y compatibles con los principios y disposiciones legales sobre la base de datos disponible en territorio nacional, así las cosas se procede al análisis metodológico del valor de transacción previsto en el referido artículo 64 de la Ley de la materia, con lo normado en el artículo 78 mencionado.<sup>105</sup>

Como se podrá apreciar, cada día más las autoridades utilizan este precepto legal como fundamento para aplicar alguno de los métodos alternos de forma más flexible; por lo que es imperioso que se delimite dicho actuar, para el efecto de otorgar certeza en las fuentes en las que dichas autoridades sustentan su acto de molestia. En esta tesitura, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se ha pronunciado sobre el tema:

---

<sup>105</sup> Expediente número 800-ARA0000000, emitido por la Aduana de Manzanillo.

“En efecto, al referirse el artículo 78 de la Ley Aduanera a que deberán tomarse en consideración los datos disponibles en territorio nacional, ello implica necesariamente que esos datos o valores, revistan un carácter general y objetivo, es decir, que correspondan a las leyes del mercado (oferta y demanda), y que además, permitan a las autoridades aduaneras considerarlos como el valor de los bienes en el mercado nacional, existiendo por tanto una certeza de que efectivamente, ese valor es el común con el que se ofertan dichos bienes.

Ciertamente, de conformidad con las definiciones que respecto de general y objetivo nos proporciona la Real Academia de la Lengua Española, tenemos que como tales, debemos entender lo siguiente:

[Objetivo, va.

‘1. adj. Perteneciente o relativo al objeto en sí mismo, con independencia de la propia manera de pensar o de sentir.’

‘2. adj. Desinteresado, desapasionado.’

‘3. adj. Fil. Que existe realmente, fuera del sujeto que lo conoce.’

‘4. adj. Med. Dicho de un síntoma: Que resulta perceptible’]

[General.

‘(Del lat. generālis).’

‘1. adj. Común a todos los individuos que constituyen un todo, o a muchos objetos, aunque sean de naturaleza diferente.’

‘2. adj. Común, frecuente, usual.’]

Conforme a las anteriores definiciones, tenemos que los datos relativos a los valores a que refiere el artículo 78 de la Ley Aduanera, al ser de carácter general deben ser comunes a todos los bienes que revistan características similares, además de objetivo...<sup>106</sup>

Por último cabe señalar que el *“Acuerdo del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”*, no hace exclusión o distinción alguna respecto de las mercancías y automóviles usados, sin embargo, la legislación nacional sí la hace, pues señala, para el primer supuesto, que la autoridad podrá determinar el valor correspondiente con base en la cotización y avalúo que practique el perito valuador y, para el segundo, que se considerará como base un vehículo nuevo con características semejantes, realizándose la depreciación correspondiente a cada año, sin que se exceda del 80% de su valor.

---

<sup>106</sup> Contradicción de Sentencias número 4335/12-03-01-6/1649/13-TSA-8/YOTROS3/1368/14-PL-08-01. Resuelta por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 21 de enero de 2005, publicada en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de la Séptima Época, del Año V, número 47, del mes de junio de 2015, visible a fojas 48 y 49. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Disponible en <<http://cesmdfa.tjfa.gob.mx/revista.html>> [Consulta: 10 de agosto de 2015].

Lo anterior conlleva un sinnúmero de consecuencias jurídicas, toda vez que podría concluirse que existe un trato desigual para aquellas personas que importen mercancías y vehículos usados respecto de los nuevos, sin que se justifique de forma alguna dicha situación y, mayor aún, porque la adición contemplada en el artículo 78, contraviene lo estipulado por el Acuerdo de referencia, pues delimita su aplicación de forma excluyente, vulnerando el espíritu de dicho Acuerdo, esto es, el que se valore una mercancía de forma objetiva, con criterios sencillos y equitativos y, por tanto, contraviniendo la supremacía de leyes.

Como se podrá apreciar, existen varios métodos para valorar la mercancía, siendo el principal y el más común el de Valor de Transacción, el cual es el resultado de la suma de los siguientes valores: el precio pagado o por pagar de las mercancías e incrementables; sin embargo, en caso de que éste no pueda aplicarse, ya sea porque no se cumple con todos los requisitos, no se tiene los documentos con los que se sustenta dicho valor, o bien, no hubo compraventa; se deberá aplicar los métodos de valoración alternos.

Ahora bien, por lo que respecta a la información que pueda proporcionar la autoridad al importador, para fundamentar y motivar la determinación de un valor conforme a alguno de los métodos alternos, es necesario que se cumpla con el denominado secreto fiscal,<sup>107</sup> mismo que se encuentra regulado en el artículo 10, del *“Acuerdo del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de*

---

<sup>107</sup> Tesis Aislada en Materia Administrativa, número 1a. CVII/2013 (10a.), dictada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Décima Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIX, Tomo 1, del mes de abril de 2013, visible a fojas 970.

**SECRETO FISCAL. CONCEPTO DE.**

El artículo 69 del Código Fiscal de la Federación establece la obligación de reserva absoluta en lo concerniente a la información tributaria del contribuyente (declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación), a cargo del personal de la autoridad fiscal que intervenga en los trámites relativos a la aplicación de disposiciones fiscales. Así, en principio, dicha medida legislativa establece una concreta carga -de no hacer- impuesta al personal -servidores públicos- de la autoridad fiscal, consistente en que al aplicar las disposiciones fiscales no deben revelar de ninguna forma información tributaria de los contribuyentes. En esto precisamente, desde la perspectiva del derecho positivo, consiste el "secreto fiscal". Por ende, la intervención legislativa por la cual se estableció el secreto fiscal no se encuentra diseñada normativamente como un principio o derecho fundamental, sino más bien como una regla-fin en los términos señalados. Pero la reserva del secreto fiscal no es absoluta, tal y como lo dispone el mismo artículo 69, con independencia de que en principio así se encuentre establecido textualmente, sino relativa al establecer dicho precepto distintas excepciones al respecto.

Amparo en revisión 371/2012. Luis Gerardo Valderrama Navarro. 9 de enero de 2013. Mayoría de tres votos. Disidentes: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea y Olga Sánchez Cordero de García Villegas, quienes reservaron su derecho a formular voto de minoría. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez. Semanario Judicial de la Federación, disponible en: <<http://200.38.163.178/sjfsist/Paginas/Tesis.aspx>> [Consulta: 10 de octubre de 2015].

1994” y por consiguiente en el segundo párrafo del precepto 78-C, de la Ley Aduanera, mismos que por su importancia, se transcriben a continuación:

“Acuerdo del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994

Artículo 10.- **Toda información que** por su naturaleza **sea confidencial** o que se suministre con carácter de tal a los efectos de la valoración en aduana será considerada como estrictamente confidencial por las autoridades pertinentes, **que no la revelarán sin autorización expresa** de la persona o del gobierno que haya suministrado dicha información, **salvo** en la medida en **que pueda ser necesario revelarla en el contexto de un procedimiento judicial.**”

“Ley Aduanera

Artículo 78-C.-

...

**La información relativa a la identidad de terceros que importen o hayan importado mercancías** idénticas, similares o de la misma especie o clase, **cuyo valor en aduana se utilice para determinar el valor de las mercancías** objeto de resolución, **así como la información confidencial de dichas importaciones que se utilice para motivar la resolución, sólo podrá ser revelada a los tribunales** ante los que, en su caso, se impugne el acto de autoridad.

**No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior**, el interesado podrá designar un máximo de dos representantes, **con el fin de tener acceso a la información confidencial** proporcionada u obtenida de terceros respecto del valor en aduana en importaciones de mercancías idénticas, similares o de la misma especie o clase, **en los términos de lo dispuesto en los artículos 46 y 48 del Código Fiscal** de la Federación.”

(El énfasis es propio)

Como bien se puede apreciar, en el artículo 10, del Acuerdo, se establece que la información confidencial o la que se haya suministrado con tal carácter, sólo puede ser revelada cuando haya **consentimiento expreso de la persona** o gobierno y como excepción, en aquellos casos en los que sea sumamente necesario y sea en un procedimiento judicial.

Ahora bien, en la legislación nacional se señala que la información relativa a la identidad de los importadores así como la información confidencial de dichas

importaciones, sólo podrá ser revelada ante los tribunales, cuando se impugne el acto de autoridad. Como excepción a esta regla general, se estableció que durante la visita domiciliaria y la revisión de gabinete, puede ser revelada dicha información al contribuyente, sin embargo, en la práctica, esa información y/o documentación es revelada en los procedimientos aduaneros (práctica del reconocimiento aduanero y/o verificación de mercancías en transporte), no obstante que no provengan de las facultades de comprobación mencionadas.

De lo anterior, se puede apreciar que la legislación nacional va más allá de lo establecido en el ordenamiento internacional, al permitir (sin consentimiento expreso alguno) que la información confidencial o proporcionada con tal carácter, sea del conocimiento del contribuyente en el primer acto de molestia que se le practica y no así, cuando se impugne dicho acto ante los tribunales correspondientes y sólo, en la medida en que ésta efectivamente sea relevante para el caso en concreto. En este sentido, es claro que se contraviene lo señalado en el Acuerdo y mayor aún, se vulnera la esfera jurídica de la persona, al no guardarse la confidencialidad a la que tiene derecho como ser humano y ciudadano.

Para efecto de un mayor análisis, se cita a la letra la información confidencial que la autoridad proporciona en la mayoría de sus procedimientos administrativos:

- a) Número de Pedimento.
- b) Sección del Pedimento. (Partida)
- c) Descripción de la mercancía.
- d) Fracción arancelaria de la mercancía.
- e) Valor comercial de la mercancía.
- f) Cantidad de la mercancía.
- g) País de origen.

h) Precio unitario de la mercancía.

De la información anterior se puede conocer la información del importador (tercero), ya que con el sólo número de pedimento se puede allegar de la siguiente información: año de la operación, aduana, agente aduanal y el número consecutivo de pedimento. Así también, con los demás datos se divulga la información comercial de la mercancía, como es su descripción, cantidad, país de origen y precio unitario y comercial de la misma.

Así las cosas, esta información es reservada por así establecerse en el artículo 78-C, de la Ley Aduanera y conforme a las fracciones I y II, del precepto 14, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, mismo que a la letra se cita:

“Artículo 14.- También se considerará como información reservada:  
I. La que por disposición expresa de una Ley sea considerada confidencial, reservada, comercial reservada o gubernamental confidencial;  
II. Los secretos comercial, industrial, fiscal, bancario, fiduciario u otro considerado como tal por una disposición legal;  
...”

En este entendido, la información que se proporciona en un procedimiento aduanero es considerada confidencial (reservada) y por tanto se comete una violación a los derechos humanos del importador (tercero), pues el sólo hecho de que la autoridad revele su información, sin consentimiento expreso, en cualquier acto de molestia, se está vulnerando su esfera jurídica y también, se está contraviniendo las disposiciones internacionales a las cuales México se encuentra obligado a respetar y cumplir. Razón por la cual, si bien es cierto que la autoridad debe sustentar y motivar su actuar, es imprescindible que no afecte la esfera de terceras personas, por lo que debe guardar el denominado “secreto fiscal”, o mejor dicho, no revelar la información considerada confidencial de las mismas.

Con sustento en lo anterior, se puede concluir que los métodos de valoración tienen como finalidad exclusiva el determinar la base gravable; por lo que es de imperiosa necesidad que los mismos se calculen en estricto cumplimiento a lo señalado en la Ley Aduanera, pues en caso de no ser así, la autoridad tiene la facultad para rechazar el método utilizado por el importador e inclusive determinar uno nuevo y así poder obtener una base gravable cierta y precisa, resultando como consecuencia una correcta determinación de las contribuciones y cuotas compensatorias causadas.

## **CAPÍTULO IV**

### **RECHAZO DEL VALOR EN ADUANA DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 78-A, DE LA LEY ADUANERA**

Analizada la base gravable o mejor conocida en términos aduaneros como el valor en aduana de la mercancía, es imprescindible señalar que la misma debe ser determinada conforme a alguno de los métodos de valoración establecidos en la Ley Aduanera, cumpliendo para ello con los principios de cuantificación y objetividad, esto es, que se pueda expresar de forma líquida (monetaria) y que existan documentos probatorios de los comúnmente utilizados que sustenten la obtención de dicho valor.

En este entendido, es que se deberá transmitir al Sistema Electrónico Aduanero,<sup>108</sup> toda la información correspondiente a la compraventa y a la comercialización o cualquier otro documento que sustente el valor de la mercancía, mismo sistema que mandará vía electrónica el Comprobante de Valor Electrónico “COVE”, siendo este documento el que se declarará en el pedimento para su posterior presentación al despacho aduanero. Al respecto, se debe señalar que esta obligación se encontraba regulada en la Regla 1.9.15, misma que fue reglamentada en la “Décima Resolución de Modificaciones a las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2011 y sus anexos Glosario de Definiciones y Acrónimos, 1 y 22”, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 31 de mayo de 2012; ordenamiento que se ha elevado a ley, pues actualmente se encuentra establecida en los artículos 36-A y 59-A, ambos de la Ley Aduanera.<sup>109</sup>

---

<sup>108</sup> “Reglamento de la Ley Aduanera

Artículo 1.- Además de las definiciones establecidas en el artículo 2o. de la Ley Aduanera, para efectos de este Reglamento se entenderá por:

[...]

III. Sistema Electrónico Aduanero, los diferentes procesos que se llevan a cabo electrónicamente a través de la ventanilla digital mexicana de comercio exterior, el sistema automatizado aduanero integral y los demás sistemas electrónicos que la Autoridad Aduanera determine utilizar para ejercer sus facultades.”

<sup>109</sup> “Artículo 59-A.- Quienes introduzcan o extraigan mercancías del territorio nacional para ser destinadas a un régimen aduanero, están obligados a transmitir mediante documento electrónico a las autoridades aduaneras la información relativa a su valor y, en su caso, demás datos relacionados con su comercialización, antes de su despacho aduanero, en los

Cabe mencionar que esta implementación y en atención a lo señalado en los preceptos legales 6 y 46, del ordenamiento en estudio, se otorga un mayor soporte a las autoridades al momento de llevar a cabo una facultad de comprobación, toda vez que la información transmitida al sistema electrónico aduanero tendrá pleno valor legal y probatorio, por lo que en caso de que exista alguna irregularidad con la misma y otros archivos de los contribuyentes, prevalecerán los primeros, por lo que la autoridad puede verificar el cumplimiento, o no, de las disposiciones mediante el Sistema Electrónico Aduanero y en su caso, imponer la infracción correspondiente, situación que anteriormente no se suscitaba; pues si bien es cierto que dichas disposiciones se encontraban establecidas en Reglas y obligatorias para todos los que intervenían en la operación aduanera, no podría otorgárseles sustento jurídico para poder llevar a cabo una facultad de comprobación.

Se puede observar que en dicho Sistema Electrónico Aduanero se encuentran registradas todas las actuaciones que realiza el importador y/o su agente aduanal, esto es, la información contenida en la factura y otros documentos de comercialización, así como aquellas alteraciones que se pudieran hacer a los mismos. En razón de lo anterior, el importador debe asegurarse que la compraventa de la mercancía y los documentos que la amparan sea cierta y veraz y, así poder tener la certeza que la información transmitida y la operación aduanera *per sé* se ha realizado conforme a derecho.

Así las cosas, las personas físicas o morales deberán transmitir la información del valor, o bien, lo podrán realizar a través de su apoderado o agente aduanal (en caso de contratar sus servicios, ya que actualmente es opcional). En este último supuesto, dicho agente aduanal será el obligado a determinar la base gravable a partir de la información y documentación proporcionada por el importador, por lo que será necesario solicitarle a este último la Manifestación de

---

términos y condiciones que establezca Servicio de Administración Tributaria mediante reglas, misma que se entenderá por transmitida una vez que se genere el acuse correspondiente que emita el sistema electrónico aduanero. El acuse se deberá declarar en el pedimento, para los efectos del artículo 36 de esta Ley y demás disposiciones aplicables.”

Valor y la Hoja de Cálculo, ya que en dichos documentos se indica cuánto costó la mercancía y todos los gastos y costos relacionados a la misma; así también deberá solicitársele al importador los documentos enunciados en el artículo 81, del nuevo Reglamento de la Ley Aduanera, siendo norma obligatoria a partir del día 01 de septiembre de 2015.<sup>110</sup>

Ahora bien, para que realmente esos papeles sean un soporte jurídico para el agente aduanal y con ello ampararse ante un posible procedimiento, es necesario que los mismos sean emitidos y firmados por el representante legal de la empresa y, que contengan la leyenda “declaro bajo protesta de decir verdad”; además deberá conservar en su poder los documentos que se anexan a dicha manifestación, ello por así encontrarse establecido en el artículo 220, del citado Reglamento.<sup>111</sup>

Una vez determinada la base gravable de la mercancía, ya sea de forma directa o por interpósita persona (agente aduanal), se podrá conocer cuáles son las contribuciones y cuotas compensatorias causadas, procediendo de esta forma a realizar el pago de las mismas, para la presentación posterior de la mercancía al despacho aduanero y la activación del mecanismo de selección automatizado.

Por lo que una vez presentada la mercancía al despacho aduanero (reconocimiento aduanero) y/o acto posterior a la importación, la autoridad aduanera competente podrá revisar el valor de la mercancía y en su caso rechazarlo en términos del artículo 78-A, de la Ley Aduanera y 110, del nuevo Reglamento de dicha ley, procediendo de esta forma a valorarla conforme a alguno de los métodos de valoración ya estudiados en el Capítulo III del presente trabajo.

---

<sup>110</sup> Boletín núm. P045, fecha 19 de junio de 2015. Servicio de Administración Tributaria. Disponible en: <[http://www.sat.gob.mx/sala\\_prensa/boletin\\_tecnico/Documents/Boletin2015\\_P045.pdf](http://www.sat.gob.mx/sala_prensa/boletin_tecnico/Documents/Boletin2015_P045.pdf)> [Consulta: 21 de junio de 2015].

<sup>111</sup> “Artículo 220.- Para efectos del artículo 162, fracción VII, segundo párrafo de la Ley, como parte de la manifestación de valor de las Mercancías, el agente aduanal deberá conservar los documentos a que se refiere el artículo 81 de este Reglamento.”

En este entendido y para efectos prácticos, el presente Capítulo se dividirá en dos grandes rubros: el primero, consistente en el análisis de legalidad del artículo 78-A, de la Ley Aduanera, bajo la luz del *“Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”*. Lo anterior, tiene como objetivo conocer si el acto de molestia denominado “rechazo de valor”, se encuentra debidamente sustentado en el ordenamiento internacional y, por tanto, goza de plena legalidad.

En el segundo rubro, se analizará propiamente el artículo 78-A, de la Ley Aduanera, en relación con el precepto 110, del nuevo Reglamento de dicha ley; mismo que para efectos didácticos se desarrollará de la siguiente forma: en primer lugar se conceptuará lo que debe entenderse por autoridad aduanera y las facultades otorgadas por los ordenamientos legales correspondientes; en segundo, se mencionará cuáles son las denominadas facultades de comprobación, para posteriormente analizar los requisitos que deben contener dichos actos de autoridad para considerarse apegados a ley y en tercer lugar, se señalará cada una de las hipótesis jurídicas mediante las cuales procede dicho rechazo de valor.

#### **4.1. Análisis crítico del Artículo 78-A, de la Ley Aduanera, bajo la perspectiva de la Organización Mundial de Comercio.**

Como se ha venido planteando en el presente trabajo, el *“Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”*, es el ordenamiento internacional que por excelencia regula el tema de “Valoración Aduanera” y, por tanto, todos los miembros parte de la Organización Mundial de Comercio se encuentran obligados al mismo; siendo por tanto, de gran importancia que los ordenamientos nacionales revistan de dicha legalidad.

Así las cosas, cabe mencionar que aún y cuando el Acuerdo ha regulado el tema de valor, no contiene precepto legal alguno que establezca la facultad de la autoridad para rechazar el valor declarado por el importador; pues si bien es cierto que, establece como prerrogativa el que la Administración de Aduanas solicite información, cuando tenga duda de la veracidad de la información y/o documentación suministrada, ello no implica que goce de tal atribución.

En este orden de ideas, se prevé en el Acuerdo dos situaciones jurídicas en las cuales se faculta al ente potestativo a solicitar documentos e información al importador: la primera de ellas acontece cuando se tiene incertidumbre respecto al precio otorgado en aquellas compraventas en las que hay vinculación y, la segunda, es genérica, ya que puede ser en la aplicación de cualquier método; situaciones que se analizan a continuación:

a) Vinculación (“Método de Valor de Transacción”).

De conformidad con el inciso a), del numeral 2, del artículo 1, del Acuerdo, se establece la facultad que gozan las autoridades para solicitar al importador la información y/o documentación necesaria que acredite que la vinculación no ha influido en el precio de la mercancía, ello siempre y cuando se tengan razones para creer que dicha vinculación ha influido y siempre que se tenga duda en razón de los documentos que le han sido proporcionados por el mismo importador y/o por otra fuente.

Ahora bien, en el Anexo I, de dicho Acuerdo, se comprenden las notas interpretativas, las cuales, tienen el propósito de precisar, o bien, interpretar, las disposiciones del Acuerdo, no siendo la excepción para el caso en concreto. En este tenor, atendiendo a la nota interpretativa del inciso a), del numeral 2, del artículo 1, se menciona lo siguiente:

“Nota al Artículo I

...

Párrafo 2

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

2. En el apartado a) se estipula que, cuando exista una vinculación entre el comprador y el vendedor, se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción como valor en aduana siempre que la vinculación no haya influido en el precio. No se pretende que se haga un examen de tales circunstancias en todos los casos en que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor. **Sólo se exigirá este examen cuando existan dudas en cuanto a la aceptabilidad del precio.** Cuando la Administración de Aduanas no tenga dudas acerca de la aceptabilidad del precio, debe aceptarlo sin solicitar información adicional al importador. Por ejemplo, puede que la Administración de Aduanas haya examinado anteriormente tal vinculación, o que ya disponga de información detallada respecto del comprador y el vendedor, y estime suficiente tal examen o información para considerar que la vinculación no ha influido en el precio.

**3. En el caso de que la Administración de Aduanas no pueda aceptar el valor de transacción sin recabar otros datos, deberá dar al importador la oportunidad de suministrar la información detallada adicional que pueda ser necesaria para que aquélla examine las circunstancias de la venta.** A este respecto, y con objeto de determinar si la vinculación ha influido en el precio, la Administración de Aduanas debe estar dispuesta a examinar los aspectos pertinentes de la transacción, entre ellos la manera en que el comprador y el vendedor tengan organizadas sus relaciones comerciales y la manera en que se haya fijado el precio de que se trate. En los casos en que pueda demostrarse que, pese a estar vinculados en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15, el comprador compra al vendedor y éste vende al comprador como si no existiera entre ellos vinculación alguna, quedaría demostrado que el hecho de estar vinculados no ha influido en el precio. Por ejemplo, si el precio se hubiera ajustado de manera conforme con las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción de que se trate o con el modo en que el vendedor ajuste los precios de venta a compradores no vinculados con él, quedaría demostrado que la vinculación no ha influido en el precio. Otro ejemplo sería que se demostrara que con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio que está en consonancia con los beneficios globales realizados por la empresa en un período de tiempo representativo (calculado, por ejemplo, sobre una base anual) en las ventas de mercancías de la misma especie o clase, con lo cual quedaría demostrado que el precio no ha sufrido influencia.”

**(El énfasis es propio)**

De lo anterior se puede concluir que, en atención a la documentación proporcionada por el importador y/u otras fuentes, la autoridad puede tener dudas respecto a la veracidad del precio declarado, ello en virtud de que se tiene la incertidumbre si la vinculación ha influido en el mismo.

Acto seguido, la autoridad tiene la obligación de informar al importador sobre dicha situación, otorgándole un plazo oportuno para ofrecer los documentos y/o información adicional que estime necesarios. Una vez presentados los mismos, la Administración de Aduanas podrá examinar las circunstancias de la venta.

Recapitulando lo anterior, el ente potestativo tiene la facultad de examinar las circunstancias de la venta y solicitar documentación; sin embargo, ello no implica o confiere tácitamente que puede rechazar el valor otorgado a la mercancía, no obstante, que la vinculación entre partes haya afectado al mismo.

Lo anterior es así, puesto que no existe precepto legal alguno en el Acuerdo, que otorgue tal facultad a la autoridad, por lo que queda impedida para llevar a cabo actuaciones que no le han sido atribuidas o reconocidas, como lo es el desestimar el valor declarado, rechazarlo y, por ende, determinar uno nuevo conforme a alguno de los métodos de valoración alternos.

#### b) Hipótesis Genérica.

La segunda hipótesis en estudio es la regulada en el artículo 17, del Acuerdo, el cual señala el derecho que tienen las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o exactitud de los documentos y/o información proporcionada por el importador.<sup>112</sup>

A su vez, el numeral 6, del Anexo III, del Acuerdo, establece lo siguiente:

“6. El artículo 17 reconoce que, al aplicar el Acuerdo, podrá ser necesario que las Administraciones de Aduanas procedan a efectuar investigaciones sobre la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración que les

---

<sup>112</sup> “Artículo 17

Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana.” Véase *supra* n. 24.

sean presentados a efectos de valoración en aduana. El artículo reconoce por tanto que pueden realizarse investigaciones con objeto, por ejemplo, de comprobar si los elementos del valor declarados o presentados a las autoridades aduaneras en relación con la determinación del valor en aduana son completos y exactos. Los Miembros, con sujeción a sus leyes y procedimientos nacionales, tienen el derecho de contar con la plena cooperación de los importadores en esas investigaciones.”

Conforme a lo vertido, se puede concluir que el Acuerdo no restringe el derecho que tienen las autoridades aduaneras para efectuar investigaciones y examinar la documentación y/o información presentada por el importador, sin embargo, como se ha señalado anteriormente, dichas Administraciones de Aduanas no pueden rechazar el valor declarado y en su caso, determinar uno nuevo.

Atendiendo al precepto legal anterior, se vio la imperiosa necesidad de reconocer el derecho que gozan los entes potestativos para rechazar el valor declarado por el importador, por lo que se firmó el 15 de abril de 1994, la *“Decisión Relativa a los casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado”*, misma que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1994, siendo norma vigente para México a partir del 1º de enero de 1995. Documento que por su trascendencia, se transcribe a continuación:

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

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

El Comité de Valoración en Aduana,

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

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

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

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

**Decide lo siguiente:**

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

**(El énfasis es propio)**

La Decisión transcrita regula por primera y única vez la facultad que gozan las autoridades para decidir que el valor en aduanas declarado por el importador no puede determinarse conforme al "Método de Valor de Transacción", siempre y cuando se haya llevado un examen de los documentos e información proporcionados por el importador.

Luego entonces, se puede concluir que esta facultad es limitativa, pues únicamente permite que las autoridades aduaneras puedan rechazar el valor declarado, siempre que, se haya utilizado el “Método de Valor de Transacción” y no así cuando se trate de alguno de los métodos alternos.

Así las cosas, en concomitancia con las premisas señaladas, México se ha visto en la necesidad de legislar la corrección de valor, instituyendo dicha figura jurídica con el nombre de “Rechazo de Valor”, misma que se encuentra consagrada en el artículo 78-A, de la Ley Aduanera y en el precepto 110, del nuevo Reglamento de dicha ley.

Así también, en la legislación nacional señalada se reconoce las atribuciones que le son permitidas a las administraciones de aduanas, conforme a los preceptos internacionales invocados, por lo que es necesario que se cite el referido precepto 78-A, con la finalidad de analizarlo íntegramente y no así respecto a las irregularidades (pues dicho tema será objeto de estudio en el numeral siguiente). Este examen se sustentará en las metodologías dogmática y comparada, teniendo como único objetivo el confirmar sí dicho ordenamiento cumple cabalmente con el espíritu de las leyes nacionales del ámbito aduanero y con ello con las disposiciones normativas estipuladas en la Organización Mundial de Comercio, o en su caso, sí es de imperiosa necesidad que el derecho mexicano se reforme para dar un mayor sustento jurídico al tema de rechazo del valor en aduana y por ende, otorgar seguridad jurídica al gobernado y a todos los países miembros de dicha organización.

Así las cosas, se cita a la letra el numeral 78-A, de la Ley Aduanera vigente:

**“Artículo 78-A.** La autoridad aduanera en la resolución definitiva que se emita en los términos de los procedimientos previstos en los artículos 150 a 153 de esta Ley, podrá rechazar el valor declarado y determinar el valor en aduana de las mercancías importadas con base en los métodos de valoración a que se refiere esta Sección, en los siguientes casos:

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

a) No lleve contabilidad, no conserve o no ponga a disposición de la autoridad la contabilidad o parte de ella, o la documentación que ampare las operaciones de comercio exterior.

b) Se oponga al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras.

c) Omite o altere los registros de las operaciones de comercio exterior.

d) Omite presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate.

e) Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones de comercio exterior.

f) No cumpla con los requerimientos de las autoridades aduaneras para presentar la documentación e información, que acredite que el valor declarado fue determinado conforme a las disposiciones legales en el plazo otorgado en el requerimiento.

II. Cuando la información o documentación presentada sea falsa o contenga datos falsos o inexactos o cuando se determine que el valor declarado no fue determinado de conformidad con lo dispuesto en esta Sección.

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

Como se puede apreciar, el artículo transcrito, regula la facultad que tienen las autoridades aduaneras para rechazar el valor declarado por el importador, no importando cuál método de valoración haya utilizado; lo que transgrede claramente lo establecido en el Acuerdo y la Decisión, pues en dichos ordenamientos se limita esta facultad cuando se trate únicamente del “Método de Valor de Transacción”.

Así también, el ordenamiento en estudio regula situaciones jurídicas que no se encuentran previstas en los ordenamientos legales internacionales, pues la causal de examinar la exactitud o veracidad de la información y/o documentación, no proviene de la duda razonable, sino de cuestiones que no tienen implicación en

la determinación del valor, o mayor aún, que no tienen relevancia en la operación aduanera o en la mercancía.

Otro problema deviene con el nuevo Reglamento, ya que en el artículo 110, se regulan algunas causales distintas al precepto 78-A, de la Ley Aduanera, mismas que también originan el rechazo de valor. Dada la importancia que robustece dicho ordenamiento, se cita a la letra:

“Artículo 110. Para efectos de los artículos 64 y 71 de la Ley, la Autoridad Aduanera, en ejercicio de facultades de comprobación, podrá rechazar el valor de las Mercancías declarado por el importador cuando se actualice alguno de los siguientes supuestos:

- I. Se oponga al ejercicio de las facultades de comprobación de las Autoridades Aduaneras o se detecte que el importador ha incurrido en alguna de las siguientes conductas:
  - a) No llevar la contabilidad, no conservarla durante el plazo previsto en las disposiciones jurídicas aplicables, o no llevar ésta conforme a los principios y preceptos legales aplicables; no poner a disposición de la Autoridad Aduanera la contabilidad o la documentación que ampare las operaciones de comercio exterior o se advierta cualquier irregularidad en la contabilidad que imposibilite verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en dichas operaciones;
  - b) Omitir o alterar los registros de las operaciones de comercio exterior;
  - c) Omitir la presentación de la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate, y
  - d) No cumplir con los requerimientos de las Autoridades Aduaneras para presentar la documentación e información que acredite que el valor declarado fue determinado conforme a las disposiciones legales en el plazo otorgado en el requerimiento, y
- II. Se establezca que el valor declarado por el importador no se determinó de conformidad con lo dispuesto en el Título Tercero, Capítulo III, Sección Primera de la Ley, al actualizarse alguno de los siguientes supuestos:
  - a) En la documentación o información aportada para justificar el valor en aduana de la Mercancía que se hubiere declarado, no se pueda corroborar su veracidad o exactitud, en el caso de haberse utilizado el método de valor de transacción para su determinación, no se demuestre fehacientemente el precio que efectivamente se pagó o pagará por dicha mercancía;

- b) Se detecte en su contabilidad cualquier pago no justificado a los proveedores o exportadores de las Mercancías;
- c) Se conozca, derivado de una compulsión internacional, que el supuesto proveedor de la Mercancía no realizó la operación de venta al importador o niegue haber emitido la factura presentada por el importador ante la Autoridad Aduanera o manifieste que ésta presenta alteraciones que afecten el valor en aduana de la Mercancía, y
- d) Se actualice el supuesto establecido en el artículo 151, fracción VII de la Ley.”

Como bien se puede apreciar, el artículo 110, del nuevo Reglamento de la Ley Aduanera, debe derogarse, toda vez que no tiene eficacia jurídica, ello en virtud de que, por un lado, su fracción I, es reiterativa del artículo 78-A, de la Ley Aduanera (no obstante que no se remita a dicho precepto, ni derive del mismo y mucho menos que lo precise) y, por otro lado, su fracción II, va más allá de lo establecido en la misma ley, conculcando el principio de “Reserva de Ley”, amén de normas de la legislación internacional, por lo que deviene en ilegal.

Por consiguiente, se puede concluir que el actuar de la autoridad mexicana no es restrictivo o limitativo, ya que en su poder de imperio, con la potestad otorgada por el citado artículo 78-A y demás ordenamientos aplicables, puede afectar la esfera jurídica del importador, no obstante que se trate de situaciones no previstas por la Organización Mundial de Comercio.

En este entendido, el actuar de las autoridades mexicanas va más allá de lo establecido en la normatividad internacional, conculcándose varios principios, entre ellos el de legalidad, ya que tanto la legislación (artículo 78-A, de la Ley Aduanera y, más aún, el precepto 110, del Reglamento de dicha ley) como la aplicación de la misma, es fruto de actos viciados.

Lo anterior es así, ya que si bien es cierto que la autoridad fundamenta y motiva su actuar en una disposición que reviste de todo el proceso legislativo, también lo es, que la misma es ilegal, inaplicable y, mayor aún, contraria a las

disposiciones a las que se encuentra obligado el territorio mexicano, toda vez que regula situaciones que no han sido previstas en los ordenamientos internacionales que ha signado. Por consiguiente, se puede vislumbrar que el rechazo del valor determinado conforme a alguno de los métodos de valoración alternos, es ilegal y, mayor aún, transgrede los derechos del importador y lo coloca ante un estado de incertidumbre jurídica, al poder ser sujeto de procedimientos e inclusive de créditos fiscales, no obstante que las disposiciones internacionales no lo establezca.

Visto lo anterior, es de suma importancia que la legislación nacional, en específico, el artículo 78-A, de la Ley Aduanera, se modifique en el sentido de que sólo se pueda corroborar el valor declarado, rechazarlo e inclusive determinar uno nuevo, en aquellas operaciones aduaneras que hayan utilizado el “Método de Valor de Transacción” y, con ello, otorgar plena eficacia al ordenamiento citado, seguridad jurídica al importador (ya que conocerá de forma clara y precisa en qué casos puede ser sujeto de una facultad de comprobación) y, por ende, cabal cumplimiento ante la Organización Mundial de Comercio, al seguir el procedimiento establecido en la *“Decisión Relativa a los casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado”*.

#### **4.2. Análisis del Artículo 78-A, de la Ley Aduanera.**

Para efecto del presente estudio y en estricto orden de lo establecido en el artículo 78-A, de la Ley Aduanera y 110, del nuevo Reglamento de dicha ley, se analizarán las causales que dan origen al rechazo de valor.

Como ya se comentó, en primer lugar, se mencionarán los entes potestativos competentes para llevar dicho acto de autoridad, posteriormente

cómo y cuándo pueden llevarlo a cabo y, por último, las causales, propiamente dichas, que dan origen al rechazo de valor.

#### **4.2.1. Autoridades Aduaneras.**

En términos de la fracción II, del artículo 2, de la Ley Aduanera, se puede definir como Autoridad Aduanera a aquella que en términos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y demás disposiciones aplicables, tenga competencia para llevar a cabo las actuaciones precisadas en la Ley Aduanera, siendo por ello importante delimitar en primer lugar, dichas atribuciones en lo que a valor se refiere y en segundo, el estudio de los demás ordenamientos que les otorgan facultades de imperio respecto a este tema.

En este tenor y conforme a las fracciones I y II, del artículo 2, de la Ley Aduanera, en concomitancia con las fracciones XII, XIV y XXXV, del artículo 144, de ésta, la autoridad tiene facultad para corregir el valor en aduana y a su vez, para determinar uno diferente; resultando por ende importante transcribirlos para su posterior análisis:

**“Artículo 144. La Secretaría tendrá,** además de las conferidas por el Código Fiscal de la Federación y por otras leyes, **las siguientes facultades:**

...

**XII. Corregir y determinar el valor en aduana de las mercancías declarado en el pedimento,** u otro documento que para tales efectos autorice la Secretaría, **utilizando el método de valoración correspondiente** en los términos de la Sección Primera del Capítulo III del Título Tercero de esta Ley, cuando el importador no determine correctamente el valor en términos de la sección mencionada, o cuando no hubiera proporcionado, previo requerimiento, los elementos que haya tomado en consideración para determinar dicho valor, o lo hubiera determinado con base en documentación o información falsa o inexacta.

XIII...

XIV. **Establecer** la naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y **valor de las mercancías** de importación y exportación como en la nacional.

**XXXV. Las demás que sean necesarias para hacer efectivas las facultades a que este precepto se refiere.”**

**(El énfasis es propio)**

Con fundamento en el precepto transcrito y los artículos 2, fracciones I y II y 78-A, del mismo ordenamiento legal, se puede observar que se confiere a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultad de corregir, rechazar y, en su caso, determinar el valor declarado por el importador.

Así las cosas, el Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría, es el encargado de vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras, siendo por tanto, el Reglamento Interior del Servicio Administración Tributaria el ordenamiento que por excelencia regula las unidades administrativas facultadas para verificar y, en su caso determinar el valor de la mercancía, encontrándose entre ellas las siguientes:

- Administración General de Aduanas.
- Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
- Administración General de Grandes Contribuyentes.
- Administración General de Auditoría de Comercio Exterior.

Cada Administración General tiene a su vez unidades administrativas, que son las que efectivamente se encargan de realizar los actos de autoridad, siendo entre ellas las Aduanas, las cuales son muy importantes, ya que son las únicas que pueden realizar actos de molestia al particular durante el procedimiento de

despacho aduanero, esto es, en el reconocimiento aduanero, toda vez que se realizan dentro de su circunscripción territorial.

Además de lo anterior, hay otro tipo de entes públicos que se les considera autoridades aduaneras, ello en virtud de los denominados Anexos 1 y 8, de los “*Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal*”, toda vez que mediante los mismos, los Gobiernos de los Estados se obligan a coadyuvar con el Gobierno Federal para fortalecer el combate a la introducción ilegal de mercancías y vehículos al territorio nacional y a la economía informal, por lo que dichas entidades podrán ejercer diversas facultades de competencia federal, entre las cuales se encuentran: el practicar embargos precautorios, instaurar los procedimientos aduaneros y realizar las facultades de comprobación, ello con el objeto de revisar toda clase de mercancías de procedencia extranjera.<sup>113</sup>

#### **4.2.2. Actos de Autoridad (Facultades de Comprobación).**

Una vez delimitado qué autoridades pueden rechazar el valor en aduana declarado en el pedimento, es importante conocer en qué momento o cómo pueden realizar tal acto de molestia, encontrándose así ante las denominadas Facultades de Comprobación.

Al respecto, es menester comentar que el numeral 42, del Código Fiscal de la Federación, regula las facultades de comprobación como aquellos actos que pueden practicar las autoridades competentes al contribuyente, con la finalidad de cerciorarse si éste ha cumplido cabalmente con las disposiciones legales a las que se encuentra sujeto, siendo estas obligaciones de dar, hacer o no hacer, ello dependiendo del hecho generador de la norma impositiva. Ahora bien, en virtud

---

<sup>113</sup> “Existen diversos anexos al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal en los cuales se delegan facultades a las entidades federativas y que contienen aspectos relacionados con la administración y fiscalización de impuestos internos o de comercio exterior, cuyo objetivo ha sido el fortalecimiento del Federalismo Fiscal, en virtud de que se busca actuar coordinadamente dentro del Pacto Federal. Sin embargo, el Anexo No. 8 representa un cambio trascendente en la historia de las aduanas y porque constituye un verdadero paradigma en el sistema aduanero de México.” Trejo Vargas, Pedro. *El Sistema Aduanero de México. Op. cit.*, p. 344.

del tema de estudio de la presente tesis, sólo se citará a la letra las que trascienden en la materia aduanera.<sup>114</sup>

Luego entonces, de conformidad con las disposiciones fiscales y aduaneras, las facultades de comprobación que tienen incidencia directa en materia aduanera y las cuales pueden practicarse al contribuyente son las siguientes:

- a) Reconocimiento Aduanero.
- b) Verificación de Mercancía en Transporte.
- c) Visita Domiciliaria.
- d) Revisión de Gabinete.

A continuación se mencionarán las características principales de cada una de ellas y las diferencias que existen entre dichas facultades de comprobación.

---

<sup>114</sup> “**Artículo 42.- Las autoridades fiscales** a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, **estarán facultadas para:**

[...]

II. **Requerir** a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, **para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario**, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

III.- **Practicar visitas** a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos **y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.**

[...]

VI.- **Practicar u ordenar** se practique avalúo o **verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.**

[...]

IX. **Practicar revisiones electrónicas** a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

[...]

Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en este artículo, informarán al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento. Lo anterior, de conformidad con los requisitos y el procedimiento que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general.

(El énfasis es propio)

#### 4.2.2.1. Reconocimiento Aduanero.

De conformidad con el Dr. Máximo Carvajal Contreras el aforo o reconocimiento aduanero es *“el acto por el cual teniéndose las mercaderías a la vista se examinan para precisar sus características, procediendo a clasificarlas, determinándose el pago de los impuestos y demás requisitos que deben de cumplirse y así considerarse legalmente importadas o exportadas”*.<sup>115</sup>

Ahora bien, en términos de la Ley Aduanera, se puede definir al Reconocimiento Aduanero como *“el examen de las mercancías, así como de sus muestras que lleven a cabo las autoridades para allegarse de elementos que ayuden a cerciorarse de la veracidad de lo declarado ante la autoridad aduanera, así como del cumplimiento de las disposiciones que gravan y regulan la entrada o salida de mercancías del territorio nacional.”*<sup>116</sup>

Si bien es cierto que este acto de molestia realizado al contribuyente es un acto de autoridad, también lo es que algunos doctrinarios, como lo es el Lic. Andrés Rohde Ponce,<sup>117</sup> no lo han tratado como si fuese una facultad de comprobación, toda vez que es considerado sólo como un requisito que debe cumplirse cuando la mercancía es presentada ante el Mecanismo de Selección Automatizada (Semáforo Fiscal).

Una vez activado el Semáforo Fiscal, éste puede arrojar como resultado el color verde, el cual significa que la mercancía puede salir de la Aduana de forma inmediata. Caso contrario sucede cuando el resultado es de color rojo, pues implica que se revisará la mercancía así como los documentos que la amparan. Lo anterior no implica que se haya realizado una investigación exhaustiva sobre la operación aduanera o en relación a la documentación proporcionada. Ello es así, toda vez que la autoridad no siempre puede detectar alguna irregularidad al

---

<sup>115</sup> Carvajal Contreras, Máximo. *Derecho Aduanero*. 16 ed., México, Porrúa, 2011, p. 381.

<sup>116</sup> Artículo 2, fracción XV. Ley Aduanera, 2015.

<sup>117</sup> Rohde Ponce, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano*, Vol. II, *Op. cit.*, p. 400.

momento de practicar el reconocimiento aduanero, como por ejemplo, en el caso de valor de la mercancía, ya que en algunas veces se necesita llevar a cabo investigaciones con el proveedor de la mercancía e inclusive solicitar la ayuda de otros Estados para conocer la veracidad de lo declarado en el pedimento; lo que conlleva a que la autoridad aduanera se encuentre sujeta a cuestiones políticas y de tiempo. Otro ejemplo al respecto es la cuestión del origen de las mercancías, previéndose para estos casos procedimientos especiales en los Tratados de los que México es parte.

Ahora bien, en términos de la Ley Aduanera, en específico en el sexto párrafo del artículo 43, la práctica del reconocimiento aduanero no limita las facultades de comprobación, por lo que se deja a salvo las mismas, ello con la finalidad de que la autoridad pueda cerciorarse del debido cumplimiento de las disposiciones legales a las que el importador, exportador, agente aduanal o cualquier otra persona que intervenga en la operación aduanera, se encuentra obligado con motivo de la importación y/o exportación.

Otra característica del Reconocimiento Aduanero, es que esta facultad de autoridad se encuentra regulada únicamente en la Ley Aduanera, principalmente en el artículo 43,<sup>118</sup> caso contrario sucede con los otros actos de molestia, pues se

---

<sup>118</sup> "Artículo 43.- Elaborado el pedimento y efectuado el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias determinadas por el interesado, se presentarán las mercancías con el pedimento o aviso consolidado, ante la autoridad aduanera y se activará el mecanismo de selección automatizado que determinará si debe practicarse el reconocimiento aduanero de las mismas.

En caso afirmativo, la autoridad aduanera efectuará el reconocimiento ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal.

Si no se detectan irregularidades en el reconocimiento aduanero o que den lugar al embargo precautorio de las mercancías, o el resultado del mecanismo de selección automatizado determina que no debe practicarse el reconocimiento aduanero, se entregarán éstas de inmediato. En caso de que no se hubiera transmitido y presentado el documento a que se refiere el artículo 36-A, fracción I, inciso e) de esta Ley, las mercancías se entregarán una vez presentado el mismo.

Tratándose de la exportación de mercancías por aduanas de tráfico marítimo, no será necesario presentar las mercancías ante el mecanismo de selección automatizado, siempre que las mercancías se encuentren dentro del recinto fiscal o fiscalizado, por lo que en caso de que el mecanismo de selección automatizado determine que deba practicarse el reconocimiento aduanero, éste deberá efectuarse en el recinto correspondiente.

En los supuestos en que no se requiera pedimento para activar el mecanismo de selección automatizado, se deberán presentar ante dicho mecanismo las mercancías con la documentación correspondiente, en los términos a que se refiere este artículo.

El reconocimiento aduanero no limita las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras respecto de las mercancías que se introduzcan o extraigan del territorio nacional, no siendo aplicable en estos casos el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación. Si las autoridades omiten al momento del despacho objetar el valor de las mercancías o los documentos o informaciones que sirvan de base para determinarlo, no se entenderá que el valor declarado ha sido aceptado o que existe resolución favorable al particular.

Las autoridades aduaneras, en ejercicio de sus facultades, podrán emplear los sistemas, equipos tecnológicos, cualquier otro medio o servicio con que se cuente y que facilite el reconocimiento, la inspección o la verificación de las mercancías.

rigen conforme a diversas disposiciones, siendo primordial entre ellas, el Código Fiscal de la Federación.

Para efecto de conocer cómo opera el Reconocimiento Aduanero es imprescindible que de forma somera se explique los actos y formalidades que comprenden el despacho aduanero, siendo el primero de ellos la realización del pedimento (forma oficial), para posteriormente prevalidarlo y enviarlo de forma electrónica a la autoridad, así como sus anexos y realizar el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias causadas, ello con la finalidad de que las autoridades conozcan si la mercancía que se pretende introducir al territorio nacional o extraer del mismo se encuentra conforme a ley. En relación al tema de valor, es importante comentar que con motivo de la última reforma a la Ley Aduanera, vigente a partir del 10 de diciembre de 2013, se adicionó el artículo 59-A, el cual establece que con antelación al despacho aduanero se debe transmitir electrónicamente la información relativa al valor de la mercancía y todos los datos relacionados con su comercialización, el cual, como ya se comentó, se venía realizando con sustento en la Regla 1.9.16, de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

Acto seguido, se debe presentar la mercancía para su despacho aduanero, siendo obligatorio el que se active el mecanismo de selección automatizado y, dependiendo del resultado se deberá practicar o no el reconocimiento aduanero.<sup>119</sup> Esto es, si el resultado del semáforo fiscal es verde, se libera de inmediato la mercancía y si es rojo, se deberá someter al examen ya referido en párrafos anteriores.

---

Quando el reconocimiento aduanero se practique con apoyo de particulares autorizados, empleando al efecto tecnología no intrusiva, se emitirá por los dictaminadores aduaneros un dictamen aduanero relativo al análisis e interpretación de imágenes, cuyo contenido se presumirá cierto, que deberá proporcionarse a las autoridades aduaneras inmediatamente después de realizarlo, en los términos y condiciones que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas, para los efectos de su competencia y, en su caso, continuación del reconocimiento aduanero.”

<sup>119</sup> Con motivo de la última reforma a la Ley Aduanera, el Reconocimiento Aduanero lo puede practicar la autoridad con apoyo de particulares autorizados e inclusive empleando tecnología no intrusiva.

Ahora bien, cuando el resultado del semáforo sea rojo y por tanto sea procedente el análisis y/o revisión de mercancía y documentación, es debido a que no se cumplen con los parámetros establecidos, presumiéndose la existencia de inconsistencias o factores de riesgo.<sup>120</sup> Como resultado del reconocimiento aduanero puede suscitarse alguna de las hipótesis siguientes: liberación de la mercancía, embargo precautorio, retención de la mercancía, omisión de contribuciones y/o cuotas compensatorias o, inclusive, imposición de multas.

#### 4.2.2.2. Verificación de Mercancía en Transporte.

La presente facultad se encuentra regulada tanto en el Código Fiscal de la Federación como en la Ley Aduanera, teniendo como objetivo primordial el cerciorarse si el contribuyente ha cumplido con las obligaciones correspondientes a la importación, a la legal tenencia y/o transporte de la mercancía de procedencia extranjera.<sup>121</sup>

---

<sup>120</sup> Tesis Aislada en Materia Constitucional, número I.7o.A.18ª (10a.), dictada por los Tribunales Colegiados de Circuito, de la Décima Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro VI, del mes de marzo de 2012, Tomo 2, visible a fojas 1241.

**MECANISMO DE SELECCIÓN AUTOMATIZADO. LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD PARA ALIMENTAR EL SISTEMA RELATIVO CON FACTORES DE RIESGO, A EFECTO DE REALIZAR UNA SELECCIÓN INTELIGENTE DE LAS MERCANCÍAS, ESTÁ SUJETA AL REQUISITO DE MOTIVACIÓN EXIGIDO POR EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.**

Derivado de la reforma al artículo 43 de la Ley Aduanera, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998, se modificó la denominación en dicho precepto del "mecanismo de selección aleatoria", por la de "mecanismo de selección automatizado", cambio que según la exposición de motivos correspondiente y el dictamen del legislador, obedeció a que la determinación de si las mercancías serán sometidas a reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento podrá efectuarse por la autoridad aleatoria o discrecionalmente, considerando factores de riesgo, como el tipo de mercancías, su origen, su valor, el comportamiento del importador, del agente aduanal, entre otros, que permitan efectuar una selección inteligente, sin menoscabo de que aquélla pueda ejercer su facultad discrecional de revisión, utilizando el mismo sistema automatizado, lo cual fue aprobado con la finalidad, además, de combatir el contrabando técnico documentado de mercancías que ingresaban al país a través de las aduanas, sin que se estimare necesario delimitar la forma en que se efectuará esa determinación. No obstante lo anterior, la facultad para alimentar el sistema relativo con los factores mencionados no es irrestricta, en virtud de que la libertad de apreciación que la ley concede a las autoridades está sujeta al requisito de motivación exigido por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que permite que los actos discrecionales sean controlados por la autoridad jurisdiccional.

**SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

Amparo en revisión 236/2011. Gregorio Andrés Giacinti Valdés. 11 de enero de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: Juan Daniel Torres Arreola. Semanario Judicial de la Federación, disponible en: <<http://200.38.163.178/sjfsist/Paginas/Tesis.aspx>> [Consulta: 26 de julio de 2015].

<sup>121</sup> "La verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, la definimos como la revisión física y documental por las autoridades fiscales de las mercancías de comercio exterior que son transportadas a través de los tráficos terrestre, marítimo o fluvial o de los vehículos de procedencia extranjera, ya sea que se encuentren en circulación o no en la vía o lugares públicos e incluso en embarcaciones. Las formas más comunes de ejercer esta facultad es mediante la verificación de las mercancías, utilizando una orden escrita dirigida al transportista, propietario, conductor, tenedor o poseedor, en un punto en carretera, en brechas, en sobrevigilancia o en una volanta fiscal, en la vía o lugares públicos." Trejo Vargas, Pedro. *El Sistema Aduanero de México*. 1ª reimpresión, México, Tax Editores Unidos, 2008, p. 365.

El artículo 29-B, del Código Fiscal de la Federación, regulaba que la mercancía de procedencia extranjera se encontraba amparada en territorio nacional con el pedimento, la nota de remisión, de envío, de embarque o despacho y la carta porte; sin embargo, con la reforma ya citada, dicho Código Tributario lo regula en la fracción II, del artículo 106. Por lo que se refiere a la Ley Aduanera, el numeral 146, se ha modificado para efecto de actualizarse y dar legalidad a los documentos electrónicos o digitales y al comprobante fiscal digital y con ellos que se encuentre debidamente amparada la mercancía.

En esta tesitura, cabe comentar que la autoridad únicamente va a cerciorarse que la tenencia, transporte o manejo de la mercancía de procedencia extranjera se encuentre legalmente amparada con alguno de los siguientes documentos:

- Pedimento o con los documentos que el Servicio de Administración Tributaria determine conforme a reglas.
- Nota de venta expedida por la autoridad o la documentación que acredite la entrega de la mercancía por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Factura o comprobante fiscal digital.
- La carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de portadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente.

Para llevar a cabo esta diligencia, la autoridad debidamente facultada podrá detener en razón de su circunscripción territorial, en la vía pública, al transportista o a quién detente la mercancía en su poder, con la finalidad de revisar si la documentación que en ese momento se presenta ampara la mercancía, haciendo del conocimiento a la persona de dicho acto de autoridad e identificándose para ello.

En caso de que no se presente la documentación correspondiente o que ésta no ampare la mercancía, se le deberá informar a la persona que será trasladado tanto el vehículo como la mercancía a un recinto fiscal, para el efecto de llevar a cabo una revisión más exhaustiva, ello en virtud de que los servidores públicos tienen prohibido realizar la verificación física de la mercancía fuera de dichos recintos, por así estipularse en el artículo 114, del Código Fiscal de la Federación.<sup>122</sup> Acto seguido, se le entregará a la persona la denominada “Orden de Verificación de Mercancía en Transporte”, con la finalidad de que el individuo tenga certeza jurídica sobre el acto que se le pretende ejecutar; documento que si bien es cierto que debe cumplir con los requisitos de ley, no deben de ser todas las formalidades contempladas en el numeral 16, de la Constitución, como lo es el nombre de la persona a quién vaya dirigido, el tipo de contribuciones a revisar y el tipo de mercancía; pues de lo contrario no se podría practicar esta facultad de comprobación, ya que la autoridad no estaría en aptitud de conocer el nombre de la persona que en ese momento detenta en su poder la mercancía, o en su caso, en que consiste ésta o las obligaciones a las que se encuentra sujeta con motivo de la importación de las mismas. Al respecto existen varios criterios aislados en este sentido, siendo uno de los más recientes el dictado por los Tribunales Colegiados de Circuito, mediante el cual se señaló los requisitos mínimos que

---

<sup>122</sup> “Artículo 114.- Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales.”

debe contener la mencionada Orden de Verificación de Mercancía en Transporte.<sup>123</sup>

Una vez que la mercancía y el medio de transporte sean trasladados al recinto fiscal, la autoridad verificará si los mismos se encuentran legalmente en el territorio nacional, por lo que se levantará el Acta correspondiente y en su caso se procederá a liberar la mercancía o al embargo de la misma (inclusive dicho medio de transporte) e inicio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (en adelante PAMA).

Como es bien sabido, en la práctica, esta diligencia se desarrolla en más de un día, por lo que se ha visto en la imperiosa necesidad que haya un ordenamiento legal que regule esta situación, siendo por tanto, el artículo 200, del nuevo Reglamento de la Ley Aduanera, el que por primera vez señala que esta facultad, o bien, el reconocimiento aduanero, pueda llevarse en un periodo máximo de 5 días contados a partir del primer acto de molestia, pudiéndose levantar actas parciales y final, ello con el único objetivo de otorgar una mayor seguridad al importador.<sup>124</sup>

---

<sup>123</sup> Tesis Aislada en Materia Administrativa número III.2o.A.4A (10a.), dictada por los Tribunales Colegiados de Circuito, de la Décima Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro IV, Enero de 2012, Tomo 5, visible a fojas 4720.

**VERIFICACIÓN DE LA LEGAL ESTANCIA EN EL PAÍS DE MERCANCÍA DE PROCEDENCIA EXTRANJERA EN TRANSPORTE. EN EL MANDAMIENTO RELATIVO NO SON EXIGIBLES LAS REGLAS Y LOS REQUISITOS PREVISTOS PARA LA ORDEN Y EL LEVANTAMIENTO DE LAS ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA.**

Conforme a los artículos 46 y 150 a 153 de la Ley Aduanera, las autoridades en la materia tienen facultades para verificar la legal estancia en el país de mercancías de procedencia extranjera en transporte y, para que las órdenes relativas cumplan con el imperativo previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es suficiente que satisfagan los siguientes requisitos: a) consten por escrito, b) sean emitidas por autoridad competente, c) estén debidamente fundadas y motivadas, d) contengan el nombre de la persona que deba efectuarla, e) estén firmadas por el funcionario competente para ello, y f) cuenten con el señalamiento de que la verificación se realizará respecto de vehículos y mercancías de procedencia extranjera que se encuentren en tránsito a la fecha de notificación de la orden y de las obligaciones con ellas relacionadas, con lo cual se otorga certeza al gobernado y se permite el ejercicio de la facultad verificadora de la autoridad; de ahí que en dichos mandamientos no son exigibles las reglas y los requisitos previstos para la orden y el levantamiento de las actas de visita domiciliaria, pues resultaría ilógico asentar tal requisito al mantenerse en movimiento la mercancía a verificar.

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.**

Amparo directo 209/2011. Jesús Sánchez Gutiérrez. 20 de octubre de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Tomás Gómez Verónica. Secretario: Guillermo García Tapia. Semanario Judicial de la Federación, disponible en: <<http://200.38.163.178/sjsist/Paginas/Tesis.aspx>> [Consulta: 26 de julio de 2015].

<sup>124</sup> "Artículo 200.- Para efectos de los artículos 1o. y 43 de la Ley, cuando en el Reconocimiento Aduanero o verificación de Mercancías en transporte, sea necesario levantar acta circunstanciada en la que se hagan constar las irregularidades detectadas, en términos de los artículos 150 a 153 de la Ley, las Autoridades Aduaneras podrán levantar actas parciales y final, cuando el acto de comprobación se concluya en un término mayor al día de su inicio, sujetándose en lo aplicable a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, sin que al respecto los actos de comprobación se puedan extender por un plazo de cinco días contado a partir de su inicio, salvo causas debidamente justificadas. De no cumplirse con los plazos señalados quedarán sin efectos las actuaciones de la Autoridad Aduanera."

No obstante que el ordenamiento señalado cobra gran relevancia al delimitar el actuar de las autoridades (tiempo y forma del procedimiento), el mismo vulnera el principio de “Reserva de Ley”,<sup>125y126</sup> toda vez que, en primer lugar, pretende legislar más allá de lo establecido en la propia Ley Aduanera, y en segundo, que, por la importancia que reviste dicha disposición, debe encontrarse regulada en ley (ya que es una materia reservada en forma exclusiva a las leyes emanadas del Congreso de la Unión) y no así, en un ordenamiento secundario, como lo es el Reglamento.

#### 4.2.2.3. Visita Domiciliaria.

Esta facultad de comprobación se puede definir como “el conjunto de hechos, actos y formalidades que llevan a cabo las autoridades administrativas, en el domicilio, papeles y otros bienes de los gobernados, con el fin de investigar, vigilar y comprobar el cumplimiento o incumplimiento de sus obligaciones

---

<sup>125</sup> “El segundo principio es el denominado de ‘la reserva de la ley’, que consiste en que, conforme a la Constitución, hay materias que sólo pueden ser reguladas por una ley.” Fraga, Gabino. *Derecho Administrativo*. 33a. ed., México, Porrúa, 1994, p. 107.

<sup>126</sup> Jurisprudencia en Materia Constitucional, número P./J. 30/2007, dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, del mes de mayo de 2007, visible a fojas 1515.

#### **FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LÍMITES.**

La facultad reglamentaria está limitada por los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica. El primero se presenta cuando una norma constitucional reserva expresamente a la ley la regulación de una determinada materia, por lo que excluye la posibilidad de que los aspectos de esa reserva sean regulados por disposiciones de naturaleza distinta a la ley, esto es, por un lado, el legislador ordinario ha de establecer por sí mismo la regulación de la materia determinada y, por el otro, la materia reservada no puede regularse por otras normas secundarias, en especial el reglamento. El segundo principio, el de jerarquía normativa, consiste en que el ejercicio de la facultad reglamentaria no puede modificar o alterar el contenido de una ley, es decir, los reglamentos tienen como límite natural los alcances de las disposiciones que dan cuerpo y materia a la ley que reglamentan, detallando sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación, sin que pueda contener mayores posibilidades o imponga distintas limitantes a las de la propia ley que va a reglamentar. Así, el ejercicio de la facultad reglamentaria debe realizarse única y exclusivamente dentro de la esfera de atribuciones propias del órgano facultado, pues la norma reglamentaria se emite por facultades explícitas o implícitas previstas en la ley o que de ella derivan, siendo precisamente esa zona donde pueden y deben expedirse reglamentos que provean a la exacta observancia de aquella, por lo que al ser competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, al reglamento de ejecución competirá, por consecuencia, el cómo de esos mismos supuestos jurídicos. En tal virtud, si el reglamento sólo funciona en la zona del cómo, sus disposiciones podrán referirse a las otras preguntas (qué, quién, dónde y cuándo), siempre que éstas ya estén contestadas por la ley; es decir, el reglamento desenvuelve la obligatoriedad de un principio ya definido por la ley y, por tanto, no puede ir más allá de ella, ni extenderla a supuestos distintos ni mucho menos contradecirla, sino que sólo debe concretarse a indicar los medios para cumplirla y, además, cuando existe reserva de ley no podrá abordar los aspectos materia de tal disposición.

ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD 36/2006. Partido Acción Nacional. 23 de noviembre de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretarios: Makawi Staines Díaz, Marat Paredes Montiel y Rómulo Amadeo Figueroa Salmorán.

El Tribunal Pleno, el diecisiete de abril en curso, aprobó, con el número 30/2007, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a diecisiete de abril de dos mil siete. Semanario Judicial de la Federación, disponible en: <<http://200.38.163.178/sjfsist/Paginas/Tesis.aspx>> [Consulta: 10 de octubre de 2015].

tributarias”.<sup>127</sup> Así las cosas, se puede decir que la Visita Domiciliaria tiene por objeto el que la autoridad pueda verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras correspondientes al contribuyente y además realizar en ese mismo acto la revisión física de la mercancía de procedencia extranjera que se encuentre en el lugar donde se va a desarrollar la visita y en su caso, en sus sucursales y/o bodegas si se estima conveniente.<sup>128</sup> Esta facultad de comprobación se encuentra contemplada en el Código Fiscal de la Federación y en el artículo 155, de la Ley Aduanera,<sup>129</sup> siendo este último precepto el que establece la procedencia del embargo precautorio por sobrevenir alguna de las causales establecidas en el precepto 151 de ésta, debiéndose por tanto, cumplir con las formalidades contenidas en el artículo 150, del ordenamiento citado; hipótesis jurídicas que más adelante serán objeto de estudio.

---

<sup>127</sup> Rohde Ponce, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano*. Vol. I, *Op. cit.*, p. 187. Esta cita se reproduce del autor Ruiz Pérez, Tomás. *Aspectos Legales de las Visitas Domiciliarias Fiscales*. Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México. Primer Número Extraordinario. Toluca, Estado de México, 1978, p. 421.

<sup>128</sup> “Manual para el Desarrollo de Visitas Domiciliarias en Comercio Exterior.

Capítulo I. Programación y Planeación de la Visita Domiciliaria.

Políticas de Operación.

Disposiciones Generales.

Tercera: Las visitas domiciliarias de comercio exterior se denominan “auditorías profundas” cuando tienen por objeto verificar las obligaciones arancelarias y no arancelarias del contribuyente considerando sus operaciones habituales de comercio exterior realizadas en un periodo no menor a tres meses y del régimen aduanero bajo el cual se introducen las mercancía, verificación que puede incluir también la revisión de sus obligaciones en materia de impuestos internos.

Por otra parte, se denomina “auditoría específica” a la visita domiciliaria que tiene por objeto verificar el cumplimiento de determinada obligación aduanera, entre las siguientes:

Arancelarias (Impuesto General de Importación, Impuesto General de Exportación, DTA, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, Impuesto al Valor Agregado);

No arancelarias (CC, NOM y regulaciones y restricciones no arancelarias);

Operaciones específicas de importación o exportación, que pueden incluir impuestos internos.

Se denomina “rápida de comercio exterior” a la visita domiciliaria que se practica con el objeto de verificar la legal importación, estancia o tenencia de mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional.” *Manual para el Desarrollo de Visitas Domiciliarias en Comercio Exterior*. Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria. 2007.

<sup>129</sup> “Artículo 155.- Si durante la práctica de una visita domiciliaria se encuentra mercancía extranjera cuya legal estancia en el país no se acredite, los visitadores procederán a efectuar el embargo precautorio en los casos previstos en el artículo 151 y cumpliendo con las formalidades a que se refiere el artículo 150 de esta Ley. El acta de embargo, en estos casos, hará las veces de acta final en la parte de la visita que se relaciona con los impuestos al comercio exterior y las cuotas compensatorias de las mercancías embargadas. En este supuesto, el visitado contará con un plazo de diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de dicha acta, para acreditar la legal estancia en el país de las mercancías embargadas y ofrecerá las pruebas dentro de este plazo. El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación. Desahogadas las pruebas se dictará la resolución determinando, en su caso, las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas e imponiendo las sanciones que procedan, en un plazo que no excederá de cuatro meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente. Se entiende que el expediente se encuentra debidamente integrado cuando hayan vencido los plazos para la presentación de todos los escritos de pruebas y alegatos o, en caso de resultar procedentes, la autoridad encargada de emitir la resolución haya llevado a cabo las diligencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes. De no emitirse la resolución definitiva en el término de referencia, quedarán sin efectos las actuaciones de la autoridad que dieron inicio al procedimiento.

En los casos de visita domiciliaria, no serán aplicables las disposiciones de los artículos 152 y 153 de esta Ley.”

Este acto de molestia se inicia con la Orden de Visita, la cual debe contener, entre otros requisitos, los siguientes: el objeto a revisar y el periodo correspondiente, esto es, las contribuciones y los ejercicios fiscales que se van a revisar, sin embargo dicha precisión no se aplica respecto a las mercancías de origen extranjero, ya que se podrá revisar cualquier bien que se encuentre en el lugar a inspeccionar; criterio que se ha elevado a Jurisprudencia (número 2a./J.7/2008).<sup>130</sup>

En estos casos, es imperante que el contribuyente tenga una división especial con respecto a los bienes nacionales, pues de lo contrario se entiende que éstos también son de procedencia extranjera y por tanto sería muy difícil poder acreditar su debida estancia en el territorio nacional, ya que nunca se contaría con un pedimento y demás documentos exigibles por la Ley Aduanera. Al respecto, cabe comentar que, si bien es cierto que esta obligación se encuentra contemplada en el artículo 119, de la Ley Aduanera y sólo aplica a los Almacenes

---

<sup>130</sup> Jurisprudencia en Materia Administrativa, número 2a./J.7/2008, dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVII, del mes de enero de 2008, visible a fojas 568.

**VISITA DOMICILIARIA. LA ORDEN EMITIDA PARA VERIFICAR LA LEGAL IMPORTACIÓN, TENENCIA O ESTANCIA DE MERCANCÍAS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA Y EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES RELATIVAS, NO REQUIERE LA PRECISIÓN DE UN PERIODO DE REVISIÓN.**

Las jurisprudencias 2a./J. 57/99 y 2a./J. 7/2002 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuanto exigen para considerar satisfecho el requisito de especificación del objeto de la orden de visita domiciliaria la precisión de su alcance temporal o periodo de revisión, resultan aplicables a los casos referidos en ellas expresamente, esto es, tratándose de la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales regidas por periodos determinados o de la expedición de comprobantes fiscales debidamente requisitados. Sin embargo, en casos diversos a éstos, para la delimitación del requisito relativo a la concreción del objeto de la orden de visita domiciliaria debe buscarse un equilibrio entre la seguridad jurídica del gobernado, mediante el conocimiento cierto de las obligaciones a su cargo que serán materia de revisión y la limitación en la actuación de los visitadores a lo expresamente señalado en la orden, y la facultad comprobatoria de la autoridad. Así, tratándose de órdenes de visita domiciliaria emitidas para verificar la legal importación, tenencia o estancia en el país de mercancías de procedencia extranjera y el cumplimiento de las diversas obligaciones relacionadas con ellas, no se requiere la precisión de un periodo de revisión, pues si la visita tiene como finalidad verificar la existencia en el domicilio del gobernado visitado de mercancías de procedencia extranjera, la autoridad emisora de la orden de visita desconoce si encontrará o no ese tipo de mercancías, si se generaron o no obligaciones a cargo del visitado y, con mayor razón, el periodo al que pudo estar sujeto a obligaciones con motivo de las mismas, por lo que exigir para la legalidad de la orden la precisión de su alcance temporal llevaría a imposibilitar el ejercicio de las facultades verificadoras de la autoridad en esta materia. Consecuentemente, en este tipo de órdenes de visita domiciliaria es suficiente para considerar satisfecho el requisito de determinación de su objeto, el señalamiento de que la verificación se realizará respecto de mercancías de procedencia extranjera que se encuentren en el domicilio visitado a la fecha de notificación de la orden y de las obligaciones con ellas relacionadas, pues de esta manera se otorga certeza al gobernado y se permite el ejercicio de la facultad verificadora de la autoridad.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 228/2007-SS. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito, el entonces Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Séptimo Circuito (actualmente Tercero en Materias Penal y de Trabajo del mismo circuito) y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. 9 de enero de 2008. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac-Gregor Poisot.

Tesis de jurisprudencia 7/2008. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de enero de dos mil ocho." Semanario Judicial de la Federación, disponible en: <<http://200.38.163.178/sjfsist/Paginas/Tesis.aspx>> [Consulta: 10 de octubre de 2015].

Generales de Depósito, también lo es que en la práctica la deben cumplir los contribuyentes, pues las autoridades (en ejercicio de sus facultades) pueden revisar todas las mercancías que se encuentren en el lugar.

Ahora bien, si durante la práctica de la Visita Domiciliaria existe alguna irregularidad en materia aduanera que sea causal de embargo conforme al artículo 151, de la Ley Aduanera, se desdoblará el procedimiento respecto a la mercancía en cuestión, puesto que la misma seguirá los lineamientos del precepto 155, del ordenamiento citado, consistente en el embargo precautorio del bien y el levantamiento del Acta de Inicio del PAMA, subsistiendo el demás procedimiento de la visita ya señalado, por lo que se refiere a las demás obligaciones fiscales y aduaneras a las que se encuentre sujeto el contribuyente visitado; encontrándose de esta forma ante dos procedimientos, el fiscal propiamente dicho y el aduanero (respecto a la mercancía embargada precautoriamente).

#### 4.2.2.4. Revisión de Gabinete.

La presente facultad de comprobación es similar a la Visita Domiciliaria, haciendo la distinción de que ésta se realiza en las oficinas de la autoridad. En este tenor, la presente diligencia se inicia cuando la autoridad notifica al contribuyente el documento mediante el cual, con fundamento en el artículo 48, del Código Fiscal de la Federación, se solicita la presentación de diversa documentación y/o información aduanera, señalando lugar y plazo para ello.

Como se puede observar, esta facultad es meramente documental y más fácil para el ente potestativo, puesto que únicamente solicita la información que estima conveniente (la que desea compulsar o verificar) y no así una revisión completa, como lo es la Visita Domiciliaria.

Para efecto de recapitular el rubro de facultades de comprobación que rigen en materia aduanera, se puede decir que en la Revisión de Gabinete no procede el embargo de la mercancía (por ser revisiones únicamente documentales y por tanto dichos bienes no se encuentran al alcance de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior<sup>131</sup>), sin embargo, si se tratase de alguna de las causales por las cuales dicha mercancía debe pasar a propiedad del Fisco Federal, de conformidad con el artículo 183-A, de la Ley Aduanera, se considerará el valor comercial de las mismas como multa y por ende, se determinará en la resolución que corresponda.<sup>132</sup>

En el Reconocimiento Aduanero y en la Verificación de Mercancía en Transporte, se puede suscitar alguno de los dos procedimientos administrativos previstos en la Ley Aduanera, esto es, el que se configura en términos del artículo 151, de dicho ordenamiento (cuando procede embargo precautorio), el cual en la práctica es denominado PAMA, o el señalado en el precepto 152 (cuando hay omisión de contribuciones y/o cuotas compensatorias), mejor conocido como Acta de Hechos u Omisiones o Procedimiento Administrativo de Contribuciones Omitidas (en adelante PACO).

Por último, durante la práctica de la Visita Domiciliaria puede iniciarse únicamente el PAMA cuando se incurre en alguna de las causales establecidas en el artículo 151, de la Ley Aduanera, desdoblándose la facultad de comprobación por lo que concierne a la mercancía del propio procedimiento fiscal, ya que se registrará conforme al numeral 155, del ordenamiento citado.

---

<sup>131</sup> Anteriormente esta facultad la practicaba la Administración Central de Contabilidad y Glosa, misma que a partir de la Reforma al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, de fecha 13 de julio de 2012, formó parte de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior.

<sup>132</sup> "Artículo 183-A. Las mercancías pasarán a ser propiedad del Fisco Federal, sin perjuicio de las demás sanciones aplicables, en los siguientes casos:

[...]

Cuando existiere imposibilidad material para que las mercancías pasen a propiedad del Fisco Federal, el infractor deberá pagar el importe de su valor comercial en el territorio nacional al momento de la aplicación de las sanciones que correspondan."

Resumiendo este apartado, se puede decir que en el PAMA es procedente el embargo precautorio de la mercancía en aquellos casos en los que de conformidad con los artículos 151 y 155, de la Ley Aduanera, según corresponda. Así también, con fundamento en la fracción XXX, del precepto legal 144, del ordenamiento citado, se embargará las cantidades en efectivo, en cheques nacionales o extranjeros, órdenes de pago o cualquier otro documento por cobrar o una combinación de ellos; cuando sean superiores a diez mil dólares de los Estados Unidos de América o su equivalente y se hayan omitido declararlas al entrar o salir del país.

Por excepción a lo señalado en el párrafo anterior, se dará origen al Acta de Hechos u Omisiones cuando no se configure alguna causal de embargo, debiéndose fundar y motivar en términos del precepto 152, de la legislación en estudio.

Luego entonces, resulta imprescindible mencionar dichos procedimientos aduaneros y sus reglas, para posteriormente analizar sí los mismos son aplicables en caso de que se configure alguna de las causales establecidas en el numeral 78-A, de la Ley Aduanera, esto es, cuando se rechace el valor de la mercancía declarado en el Sistema Electrónico Aduanero y por ende en el pedimento.

#### **4.3. Procedimientos en Materia Aduanera.**

Conforme a lo vertido, se podrá observar que la principal diferencia que hay entre el PAMA y el PACO es el embargo de la mercancía, ya que los procedimientos son similares a reserva de sus peculiaridades, mismas que serán enunciadas de forma genérica:

#### 4.3.1. Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA).

Se iniciará este procedimiento cuando se embarguen precautoriamente<sup>133</sup> las mercancías de procedencia extranjera, por haber incurrido en alguna de las hipótesis jurídicas enumeradas en el artículo 151, de la Ley Aduanera, sin embargo, en el presente trabajo únicamente se referirá a aquellas que tengan relación al tema de valor, mismas que se transcriben a continuación:

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

...

VI. Cuando el nombre, denominación o razón social o domicilio del proveedor en el extranjero o domicilio fiscal del importador, señalado en el pedimento, o bien, en la transmisión electrónica o en el aviso consolidado a que se refiere el artículo 37-A, fracción I de esta Ley, considerando, en su caso, el acuse correspondiente declarado, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio señalado, no se pueda localizar al proveedor en el extranjero.

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

...”

**(El énfasis es propio)**

Conforme al precepto citado, se pueden hacer las siguientes connotaciones:

En la fracción VI puede comprenderse los datos referentes al valor, como lo es la factura o documento equivalente, así como los relacionados con la comercialización; por lo que en caso de que dichos documentos o la información transmitida sea falsa o inexistente, procederá el embargo de la mercancía y por ende, el levantamiento del Acta de Inicio del PAMA.

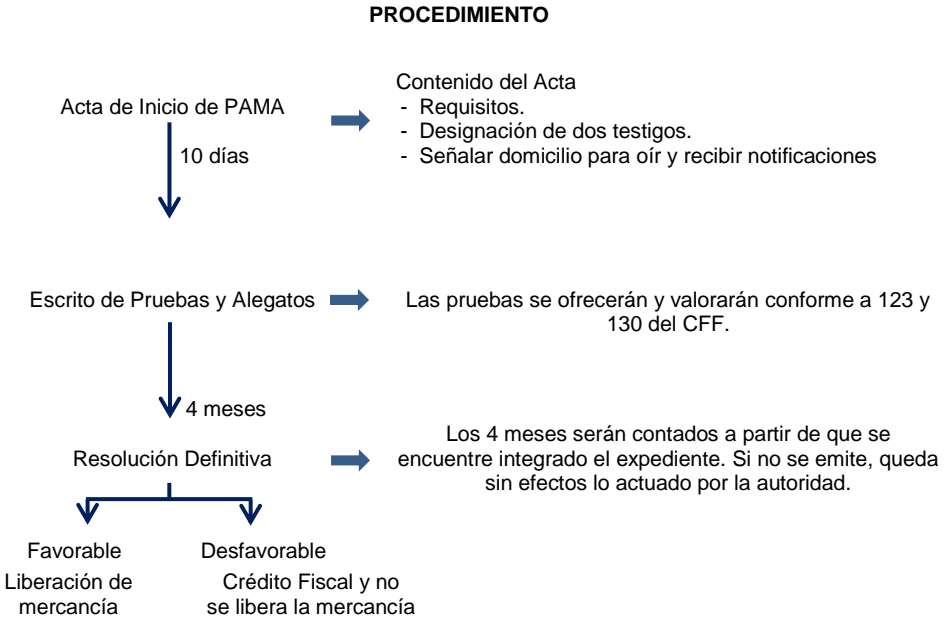
---

<sup>133</sup> “Esta clase de embargos son coactivos y se utilizan para garantizar el interés fiscal, presente o futuro, y se denominan así por tratarse de medidas que tienden a prevenir posibles maquinaciones del particular en perjuicio del interés fiscal.” Fernández Sagardi, Augusto. *La Defensa Fiscal y Usted. 2a ed.*, México, SICCO, 2000, p.91.

La fracción VII precisa que se incurre en esta causal en aquellos casos en los que el valor declarado es inferior en un 50% o más, al valor de transacción de las mercancías; lo que supondría que en aquellos casos en los que sea menor a dicho porcentaje, es aplicable el procedimiento señalado en el artículo 152, de la Ley Aduanera.

En caso de acontecer alguno de los dos supuestos mencionados, será procedente el embargo del medio de transporte, mismo que quedará como garantía del interés fiscal hasta que se acredite su legal propiedad y/o tenencia en el territorio nacional, mediante la carta porte, misma que deberá exhibirse ante la autoridad que dio inicio al PAMA.

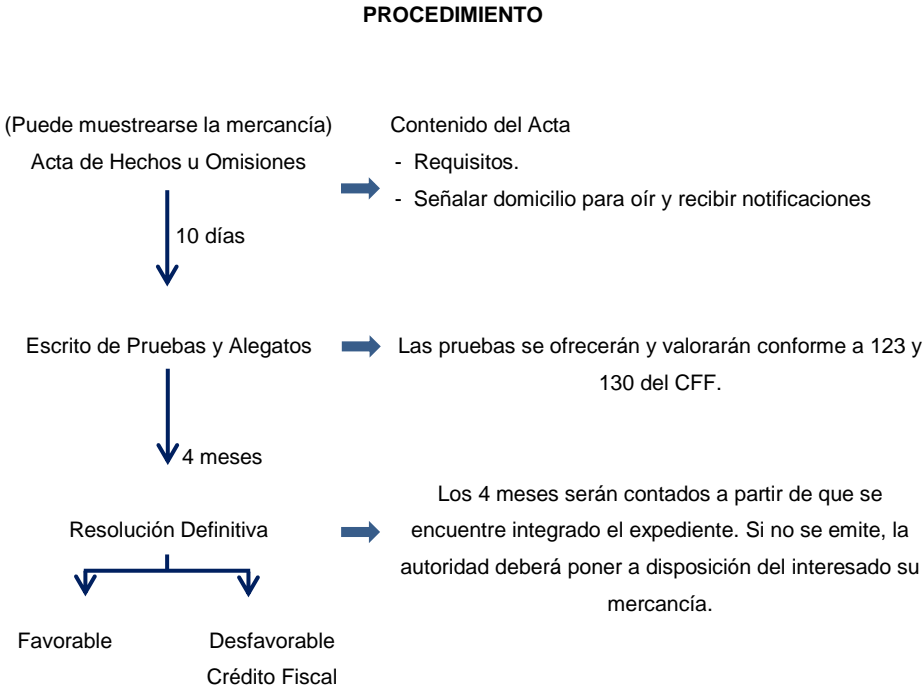
Una vez embargada la mercancía de procedencia extranjera y su medio de transporte, se deberá levantar el Acta de Inicio de PAMA, de conformidad a las formalidades señaladas en el artículo 150, de la Ley Aduanera, mismas que se encuentran establecidas en el precepto 38, del Código Fiscal de la Federación. Así las cosas, para efectos prácticos y del presente estudio se esquematiza a continuación el procedimiento en cuestión:



Conforme a lo vertido se puede apreciar que, si se incurre en alguna de las causales señaladas, es factible que la autoridad aduanera rechace el valor declarado y por ende determine uno nuevo conforme a los métodos de valoración establecidos en la Ley Aduanera.

**4.3.2. Hechos u Omisiones o Procedimiento Administrativo de Contribuciones Omitidas (PACO).**

Este procedimiento se encuentra contemplado en el numeral 152, de la Ley Aduanera y es aplicable en aquellos casos en los que no se configura alguna causal de embargo precautorio de las mercancías, no obstante que sí haya omisión de contribuciones al comercio exterior e inclusive aprovechamientos. En este tenor y para efectos del presente trabajo se esquematiza el procedimiento de la siguiente forma:



Como se puede observar, este procedimiento cumple con la mayoría de las formalidades legales del PAMA, sin embargo, una de las grandes diferencias entre ambos procedimientos son las irregularidades que dan origen a uno u otro; por ejemplo, este procedimiento se debería sustanciar por exclusión al PAMA en aquellos casos en los que el valor declarado en el pedimento es inferior a un 49% o menos al valor de transacción, sin embargo en la práctica no sucede, en virtud de que la mayoría de los procedimientos y por tanto de los créditos fiscales impuestos han sido por haberse declarado un valor inferior al 50%.

Conforme al presente apartado se puede concluir que durante la práctica de las facultades de comprobación mencionadas, se puede suscitar el tema de valoración de la mercancía, no obstante que la misma sea embargada o no (dependiendo si se encuentra en poder del contribuyente y del acto de molestia practicado), pudiendo proceder, como acto seguido, el que la autoridad rechace el valor declarado por el importador y determine de forma líquida un nuevo valor con fundamento en alguno de los métodos de valoración contemplados en la Ley Aduanera, mismos que ya fueron objeto de estudio en el Capítulo III, del presente trabajo.

#### **4.4. Rechazo de Valor de la Mercancía.**

Una vez puntualizados cómo (PAMA o PACO) y cuándo (Reconocimiento Aduanero y/o Facultades de Comprobación), la autoridad puede rechazar el valor en aduana declarado en el Comprobante de Valor Electrónico “COVE”, en el pedimento y documentos anexos.

Se debe hacer hincapié en que la resolución definitiva que recaiga a los procedimientos citados, deberá encontrarse fundamentada y motivada en el

artículo 78-A, de la Ley Aduanera y los preceptos legales correspondientes de conformidad con la hipótesis jurídica en la que se ubique el importador.

Así también y conforme al artículo 78-A, del mismo ordenamiento, deberá sustentarse en documentos probatorios, ya sean proporcionados por otras autoridades nacionales, internacionales o por tercera persona, no importando si ésta tiene relación o no con el contribuyente. Precepto legal que se adicionó por nuestros legisladores en el año 1998, sin embargo el mismo no acata las disposiciones establecidas en el *“Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”*, ya que en éste último se constriñe la obligación de determinar el valor únicamente en base a los datos disponibles en el país de importación.

Por consiguiente, puede observarse que el artículo 78-A, contraviene al Acuerdo en cita, ya que no determina el valor en aduana de la mercancía conforme a las disposiciones generales de éste, vulnerando así, la supremacía de leyes, pues los legisladores otorgaron un mayor sustento jurídico a la Ley Aduanera que al Acuerdo internacional del que México es parte y que rige este ámbito de valor.

Así las cosas, es necesario que se motive debidamente cuales fueron las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se tuvieron en consideración para rechazar el valor declarado y, por tanto que dicho acto de autoridad goce de plena validez conforme al numeral 68, del Código Fiscal de la Federación.<sup>134</sup>

En este orden de ideas, es importante analizar el precepto 78-A, de la Ley Aduanera, el cual a la letra dice:

---

<sup>134</sup> “Artículo 68.- Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho.”

**“Artículo 78-A. La autoridad aduanera en la resolución definitiva** que se emita en los términos de los procedimientos previstos en los artículos 150 a 153 de esta Ley, **podrá rechazar el valor declarado y determinar el valor en aduana de las mercancías** importadas con base en los métodos de valoración a que se refiere esta Sección, **en los siguientes casos:**

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

**a) No lleve contabilidad, no conserve o no ponga a disposición de la autoridad** la contabilidad o parte de ella, o **la documentación que ampare las operaciones de comercio exterior.**

b) Se oponga al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras.

c) Omita o altere los registros de las operaciones de comercio exterior.

d) Omita presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate.

e) Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones de comercio exterior.

**f) No cumpla con los requerimientos de las autoridades aduaneras para presentar la documentación e información, que acredite que el valor declarado fue determinado conforme a las disposiciones legales en el plazo otorgado en el requerimiento.**

**II. Cuando la información o documentación presentada sea falsa o contenga datos falsos o inexactos o cuando se determine que el valor declarado no fue determinado de conformidad con lo dispuesto en esta Sección.**

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

**(El énfasis es propio)**

Conforme al orden establecido en el ordenamiento transcrito, se verterán los alcances jurídicos de cada una de las causales, únicamente en referencia a la legalidad de las mismas y sus posibles consecuencias jurídicas, ello con la finalidad de conocer sí pueden ser el sustento jurídico (fundamentación y motivación) de la autoridad aduanera, para rechazar el valor de la mercancía

declarado por el importador y por tanto determinar uno nuevo conforme a alguno de los métodos de valoración establecidos en la Ley Aduanera.

#### **4.4.1. No se lleve contabilidad o no se conserve o no se ponga a disposición de la autoridad.**

Para el estudio de esta irregularidad se mencionará primeramente la obligación correlativa y posteriormente se señalará la sanción que correspondería por su incumplimiento.

En este orden de ideas, se puede decir que el contribuyente tiene la obligación de llevar la contabilidad de sus actividades, misma que en términos de la fracción I, del artículo 28, del Código Fiscal de la Federación puede comprender los libros, sistemas, registros, control de inventarios, documentación comprobatoria de sus asientos y toda aquella relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras a las que se encuentra sujeto.

De conformidad con el artículo 30, del ordenamiento tributario, dicha contabilidad deberá resguardarse en el domicilio del contribuyente por un periodo de 5 años, contados a partir de la situación jurídica que de origen a la obligación, por ejemplo, si se trata de información relativa a las declaraciones, dicho término se computará a partir de la presentación de la misma. Ahora bien, en materia aduanera, las mercancías deben encontrarse amparadas, en todo momento, por la documentación correspondiente, ya sea el pedimento o factura (tratándose de ventas de primera mano). Por ejemplo, para el caso de las mercancías importadas de manera temporal, las mismas deben encontrarse amparadas por los documentos aduaneros durante su estancia en territorio nacional, empezando a correr el término de caducidad a partir del día en la que se retornaron al

extranjero, o bien, en la fecha en la que se debieron retornar, criterio que se ha elevado a Jurisprudencia.<sup>135</sup>

Así también, es una obligación el que la contabilidad sea puesta a disposición de la autoridad competente cuando ésta así lo solicite, ya sea mediante un simple requerimiento, o bien, durante la práctica de una facultad de comprobación; debiéndose presentar en la forma y en el tiempo estipulado. Asimismo, en este rubro se comprende la facultad que tiene la autoridad para asegurar dicha contabilidad, cuando estime que hay operaciones no registradas en la misma o cuando se prevé peligro de que el visitado se ausente o impida que se lleve a cabo la visita domiciliaria.

Ahora bien, en caso de incumplimiento de las obligaciones mencionadas, se puede incurrir en algunas de las siguientes sanciones:

- En caso de que se practique una facultad de comprobación con la finalidad de corroborar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y

---

<sup>135</sup> Jurisprudencia en Materia Administrativa, número 2a./J.53/99, dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IX, del mes de junio de 1999, visible a fojas 103.

**IMPORTACIÓN TEMPORAL. CADUCIDAD DE LA FACULTAD SANCIONADORA. LA INFRACCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 182, FRACCIÓN II, DE LA LEY ADUANERA, CONSISTENTE EN NO RETORNAR LAS MERCANCÍAS DESPUÉS DE VENCIDO EL PLAZO AUTORIZADO, ES DE NATURALEZA INSTANTÁNEA, MOTIVO POR EL QUE DICHA FACULTAD DEBE REGIRSE POR EL ARTÍCULO 67, FRACCIÓN III, PRIMERA PARTE DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

Mediante el régimen de importación temporal, se permite la internación al país de mercancías para permanecer por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retornen al extranjero en el mismo estado, conforme a lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley Aduanera vigente. Si dichas mercancías no son retornadas al extranjero o a las zonas libres en los plazos previstos, se incurre en la infracción contenida en el artículo 182, fracción II, de la referida Ley Aduanera. Esta infracción tiene carácter instantáneo porque se comete en el momento mismo de no retornar las mercancías, vencido el plazo concedido para la importación temporal, pues si bien cuando dicha mercancía no es devuelta en la fecha límite se entiende que se encuentra en forma ilegal en el país, por haber concluido el régimen de importación temporal al que fue destinada, ello es el resultado del acto ejecutivo de la infracción de no haber retornado las mercancías en la fecha límite, pero no por ello puede decirse que durante todo el tiempo que la mercancía permanezca en el país se está cometiendo la infracción, ya que ésta queda agotada con una sola conducta de omisión. Por este motivo, es aplicable, para efectos de la caducidad de las facultades sancionadoras de la autoridad administrativa, lo dispuesto en la primera parte de la fracción III del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto determina que dicho cómputo se contará a partir del día siguiente a aquel en que: "Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales.". Luego, la infracción de no retornar las mercancías importadas temporalmente en el plazo otorgado, no constituye una infracción continua, pues se requeriría que la acción se prolongara indefinidamente en el tiempo, y tal situación no se aprecia en la infracción en comento, ya que su consumación es instantánea aunque sus efectos puedan prolongarse.

Contradicción de Tesis 29/98. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 16 de abril de 1999. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Elena Rosas López.

Tesis de jurisprudencia 53/99. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintitrés de abril de mil novecientos noventa y nueve. Semanario Judicial de la Federación, disponible en: <<http://200.38.163.178/sjfsist/Paginas/Tesis.aspx>> [Consulta: 08 de octubre de 2015].

aduaneras y los contribuyentes no presenten la documentación o no señalen donde se encuentra la contabilidad, se presumirán consentidos los hechos señalados por la autoridad, ello por así encontrarse establecido en el párrafo tercero, de la fracción IV, del artículo 46, del Código Fiscal de la Federación.

- Aunado a lo anterior, se podrán aplicar las medidas de apremio establecidas en el artículo 40, del Código Fiscal de la Federación.
- En términos del artículo 55, del Código Tributario, las autoridades podrían determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes.
- En caso de que se actualice esta irregularidad, el término de caducidad será de 10 años y no así de 5 años. Lo anterior de conformidad con la última reforma que sufrió el artículo 67, del Código Fiscal de la Federación.
- En caso de incumplimiento de cualquiera de las obligaciones señaladas en el presente rubro y sea descubierta durante la práctica de una facultad de comprobación, se considerará como infracción, correspondiéndole su respectiva multa.
- Aunado a lo anterior, como parte de la sanción, quedará sin efectos el certificado de sellos o firmas digitales expedidas por el Servicio de Administración Tributaria.
- Inclusive para las terceras personas se prevé una multa como sanción (artículos 89 y 90, del Código Fiscal de la Federación), en aquellos casos en los que se descubre que han asesorado, colaborado o que

fueron cómplices de aquella que se ha ubicado en algunas de las irregularidades señaladas.

- En términos de la Regla 1.3.3., de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, se suspenderá del Padrón de Importadores y/o Padrón de Importadores de Sectores Específicos.

Conforme a lo anterior, se puede concluir que esta primer causal, como su nombre lo señala, confiere expresamente el cumplimiento de una disposición fiscal, la cual si bien es cierto que debe comprender un exacto control, tanto de las importaciones como de las exportaciones que lleva a cabo la persona (física o moral), también lo es que, únicamente tiene como finalidad el que se tenga un registro en el que se pueda corroborar que se han cumplido las disposiciones legales respecto a las contribuciones, aprovechamientos y demás regulaciones y restricciones no arancelarias aplicables a cada caso en concreto.

Luego entonces, la obligación de llevar, conservar o poner a disposición la contabilidad, no interviene en el valor que se otorga a una mercancía para efectos aduaneros, toda vez que no afecta su compraventa o cualquier erogación efectuada para la obtención de la misma, ya que el precio que se pacte en dicha adquisición, entre el vendedor y el importador, involucra directamente a ambas personas, para el efecto de que la primera estipule el precio que estime conveniente y entregue la cosa y a la segunda para enterar el pago solicitado y recibir el bien; por ende, se entiende que hay un costo beneficio para ambos sujetos. Lo mismo sucede para el caso de aquellas mercancías que no se han obtenido con motivo de una compraventa, sino por cualquier otra forma, ya que su valor o precio dependerá del costo y/o gasto que se erogó para su obtención o adquisición; además de los gastos y costos que se ocasionen con motivo de su introducción al territorio nacional.

Razón por la cual, es cuestionable la legalidad de esta irregularidad al señalarse como causal para rechazar el valor del bien, pues es claro que la comisión de esta infracción implícitamente trae consecuencias jurídicas distintas a la facultad que se otorga a la autoridad aduanera para rechazar un valor determinado, por lo que no debe afectar al mismo, ya que como se comentó, no incide directa ni indirectamente en los costos, gastos, inversiones o cualquier otro que permita la designación de un determinado valor a la mercancía.

#### **4.4.2. No se tenga la documentación que ampare las operaciones de comercio exterior.**

Toda vez que las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación son aplicables de forma supletoria a la Ley Aduanera, por así encontrarse establecido en el artículo 1 de ésta, podría concluirse que, las sanciones en las que pudiera incurrirse por no tener la documentación que ampare las operaciones en materia aduanera, son las mismas a las señaladas en el numeral anterior, además de las que la propia ley de la materia determine, las cuales se esbozan a continuación:

- Los documentos electrónicos y/o digitales transmitidos a la autoridad aduanera deberán conservarse por un periodo de 5 años, sin embargo en caso de que no se cumpla con dicha disposición normativa, el periodo de caducidad se ampliará a 10 años.
- En caso de que no se conserve copia del Certificado de Origen transmitido y presentado al momento del despacho aduanero, la autoridad podrá determinar las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas, actualizadas y sus recargos y las multas correspondientes, toda vez que se presumirá que las mercancías no gozan del trato

arancelario preferencial y/o que no han demostrado que son originarias de un país al que no se ha impuesto una cuota compensatoria. En este supuesto no procede el rechazo de valor de la mercancía, ya que el mismo se entenderá que se encuentra debidamente determinado por encontrarse amparado por una factura válida y los documentos de su comercialización, o bien, por cualquier otro.

- El Agente Aduanal podrá ser responsable cuando no conserve la documentación proporcionada por el importador, pudiendo ser sujeto de alguno de los procedimientos en materia aduanera ya mencionados, así como de la posible Suspensión o Cancelación de su Patente, ello dependiendo de la causal que se le impute.
- Se iniciará el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera. Lo anterior en virtud de que si el contribuyente no tiene documento alguno que compruebe la legal estancia, tenencia o importación de la mercancía, se ubica en el supuesto establecido en la fracción III, del artículo 151, de la Ley Aduanera, procediendo a su embargo e inclusive con la posibilidad de que pase a propiedad del fisco federal.
- En este caso en particular se considera cometida la infracción señalada en la fracción III, del numeral 176, del ordenamiento en estudio; por lo que en caso de que no pueda embargarse la mercancía, se deberá pagar el importe de su valor comercial, mismo que será determinado en la resolución definitiva, ello de conformidad con el último párrafo del artículo 183-A, de la Ley Aduanera.
- Aunado a lo anterior, el contribuyente se hará acreedor a multas por la comisión de esta infracción, independientemente de las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas y sus respectivas actualizaciones y recargos.

- Así también, en términos de la fracción I, del artículo 103, del Código Fiscal de la Federación, se podría configurar la presunción del delito de contrabando.
- Para el caso de las empresas de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (en adelante IMMEX), se corre el riesgo de la cancelación del programa, previo procedimiento, ello por así encontrarse regulado en la fracción II, del artículo 27, del *“Decreto para el fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación”*.

En esta tesitura, es claro que la comisión de esta irregularidad no es causal para que la autoridad rechace el valor declarado, puesto que el importador o quien detente en su poder la mercancía no tiene documento alguno, por lo que la autoridad aduanera no tiene documentación y/o información para revisar y, en su caso confrontar con la que obra en su poder.

En este entendido, no puede rechazarse un valor que no ha sido determinado aún, pues como ya se comentó, al no existir documentación alguna que ampare las mercancías, se presume que las mismas se encuentran ilegales en el territorio nacional, por lo que en primer lugar, la autoridad deberá embargarlas precautoriamente y en segundo, clasificarlas arancelariamente para posteriormente otorgarles un valor y así poder fincar el crédito fiscal imputable a la persona propietaria o a quién detente en su poder la mercancía.

En virtud de lo anterior, se puede observar que la presente irregularidad es ilegal al no tener lógica jurídica, ni mucho menos sustento que permita una debida motivación para rechazar un valor que se considera que no ha sido declarado, puesto que no se ha acreditado la debida estancia, tenencia o importación de la mercancía en territorio nacional.

#### **4.4.3. Exista oposición al ejercicio de las facultades de comprobación.**

Ahora bien, cuando exista oposición al ejercicio de las facultades de comprobación, la autoridad podrá proceder conforme a alguna de las situaciones siguientes:

- Utilizar las medidas de apremio, las cuales podrán consistir en la imposición de una multa, aseguramiento de bienes, de la documentación y/o de la negociación, entre otras.
- Determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes.
- Suspensión en el Padrón de Importadores y/o Padrón de Sectores Específicos, según corresponda.

Como se podrá observar, la presente irregularidad queda insubsistente al momento en que la autoridad practica la facultad de comprobación y en su caso, con la determinación del crédito fiscal. Luego entonces, se puede mencionar que las medidas de apremio establecidas en los artículos 40 y 40-A, ambos del Código Fiscal de la Federación, son las correspondientes para corregir (considerándose como algún tipo de sanción) el actuar de oposición del contribuyente con respecto a la diligencia, siendo *ipso facto* procedente dicha actuación por parte de la autoridad aduanera.

Como ya se ha comentado, la determinación del valor de la mercancía gira en torno a la relación comercial que existe entre el vendedor y el importador y, en caso de no haber compraventa, a todos aquellos gastos o de cualquier otra índole que permitan conocer el mismo. Razón por la cual se puede decir que la comisión

de esta irregularidad o bien la insubsistencia de la misma, no debe intervenir en el valor en aduana de la mercancía, pues son actos jurídicos distintos y por ende, su incumplimiento conlleva a diferentes consecuencias.

De lo anterior, se concluye que se ha regulado sin lógica jurídica un mayor número de consecuencias de las que realmente corresponden a este tipo de irregularidad.

#### **4.4.4. Se omitan o alteren los registros de las operaciones de comercio exterior.**

Cabe comentar que existen varios tipos de registros, mismos que van encaminados principalmente para conocer la cantidad o volumen y clase de mercancías importadas o exportadas. Así las cosas, es necesario que se lleven a cabo dichos registros en las siguientes operaciones:

El principal registro de operaciones de comercio exterior es el control de inventarios, el cual se debe manejar de conformidad al sistema de Primeras Entradas, Primeras Salidas “PEPS” o el sistema de Últimas Entradas, Primeras Salidas “UEPS”; estos registros repercuten en la contabilidad de la empresa, por lo que al mencionar esta causal, se está hablando propiamente tanto de la operación aduanera como financiera de la empresa.

No obstante que el control de inventarios es obligatorio para las empresas IMMEX, las demás personas deben de llevar un registro o control de las operaciones aduaneras que realicen,<sup>136</sup> puesto que así podrán conocer el monto

---

<sup>136</sup> “Reglamento de la Ley Aduanera.

Artículo 79.- Para efectos del artículo 59, fracción I de la Ley, los contribuyentes que importen Mercancías podrán cumplir con la obligación de llevar un sistema de control de inventarios registrado en contabilidad que permita distinguir las Mercancías nacionales de las extranjeras, a través del registro de sus operaciones con equipos electrónicos de registro fiscal autorizados por el SAT o llevando un control de inventarios con el método de detallistas y sólo cuando realicen operaciones con el público en general.”

de los ingresos y las erogaciones que se han ocasionado con motivo de la mercancía y su importación.

Otro tipo de personas a las que va dirigida esta obligación son aquellas que importan o exportan mediante ductos, cables o tuberías, puesto que deben llevar un registro automatizado que permita conocer el volumen de las operaciones en cuestión; debiéndose presentar en el primer bimestre de cada año.

Por lo que respecta a los comerciantes de vehículos que realicen la importación en términos del artículo 8, del *“Decreto por el que se regula la importación definitiva de Vehículos Usados”*, deberán llevar un registro en relación a dichos vehículos, el cual será presentado de forma mensual.

En esta tesitura, se puede señalar que el control de inventarios o registro de operaciones forma parte de la contabilidad, entendiéndose por ende que el incumplimiento de llevar a cabo este control trae aparejadas infracciones y sanciones establecidas tanto en el Código Fiscal de la Federación como en la Ley Aduanera, mismas que ya fueron objeto de estudio en otras causales.

Así las cosas, en términos de los artículos 59, fracción I, tercer párrafo<sup>137</sup> y 185-B, ambos de la Ley Aduanera, se establece la sanción correspondiente a la comisión de esta causal, mismas que consisten en: multa y la presunción de que las mercancías se consideren de procedencia extranjera.

Así también, en caso de que no se pueda comprobar la totalidad del registro contable de las operaciones aduaneras, podría suponerse que no se hicieron las deducciones correspondientes o que hay un ingreso acumulable no declarado; claro ejemplo es cuando se presentan los pedimentos para realizar la exportación,

---

<sup>137</sup> “Artículo 59.-

[...]

En caso de incumplimiento a lo dispuesto en esta fracción se presumirá que las mercancías que sean propiedad del contribuyente o que se encuentren bajo su posesión o custodia y las que sean enajenadas por el contribuyente a partir de la fecha de la importación, análogas o iguales a las importadas, son de procedencia extranjera.”

el retorno de mercancías, el desistimiento de régimen, o bien, de tránsito (con el fin de dar por concluido el régimen aduanero correspondiente), sin la presentación de la mercancía; pues en estos casos se manifiesta que dichos bienes no se encuentran en territorio nacional, pero la realidad es que los mismos son objeto de un acto de comercio interno en el país, el cual tampoco se encuentra registrado en contabilidad; por lo que aquí se presumiría un ingreso acumulable no contabilizado, entre otras consecuencias jurídicas. En relación a la operación aduanera, podría tipificarse la presunción del delito de contrabando.

En estos supuestos la autoridad deberá hacer una revisión, ya sea documental o física de los bienes, atendiendo al control de inventarios o cualquier otro registro que lleve el importador (verbigracia contabilidad) y/o confrontarla con la que obra en su poder, ello con la finalidad de conocer si se ha cometido la presente irregularidad.

Una vez detectada la omisión o alteración<sup>138</sup> de los registros y por tanto se descubra mercancía ilegal en el país, se deberá proceder conforme a alguna de las siguientes opciones:

- Si la mercancía ilegal es idéntica o similar a alguna que se haya importado con anterioridad al territorio nacional, se valorará conforme a esta última, debiéndose realizar los ajustes correspondientes.

Acto seguido se iniciará el PAMA, al ubicarse en la hipótesis jurídica señalada en la fracción III, del artículo 151, de la Ley Aduanera.<sup>139</sup>

---

<sup>138</sup> “La acción de *alterar* consiste en modificar o cambiar los datos que están incorporados en los sistemas, en la documentación contable o en los libros de contabilidad.” Torres López, Mario A. *Teoría y Práctica delos Delitos Fiscales*. México, Porrúa, 2005, p. 197.

<sup>139</sup> “Artículo 151. Las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten, en los siguientes casos:

...

III. Cuando no se acredite con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en esta Ley para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país y cuando no se acredite su legal estancia o tenencia, o se trate de vehículos conducidos por personas no autorizadas. En el caso de pasajeros, el embargo precautorio procederá sólo respecto de las mercancías no declaradas, así como del medio de transporte, siempre que se trate de vehículo de servicio particular, o si se trata de servicio público, cuando esté destinado a uso exclusivo del pasajero o no preste el servicio normal de ruta.”

- En caso de descubrirse mercancía distinta a la que se ha importado, la autoridad deberá embargarla de forma precautoria, clasificarla arancelariamente, cuantificarla (determinar su valor) y posteriormente fincar el crédito fiscal correspondiente.

Como se puede observar, en los supuestos mencionados, la autoridad otorga un valor al bien para efectos aduaneros, ya que se trata de descubrimiento de mercancía que se encuentra de forma ilegal en el país, esto es, que no ha sido declarada.

Por lo anterior, se concluye que no puede rechazarse un valor que no ha sido determinado, ni mucho menos declarado con motivo de la importación o retorno de la mercancía, lo que conlleva a que se considere ilegal la presente causal al carecer de sustento jurídico, siendo procedente el numeral 151, de la Ley Aduanera, al ser éste el aplicable al caso en concreto.

#### **4.4.5. Omisión en la presentación de la declaración del ejercicio de cualquier contribución.**

En el mismo inciso d), de la fracción I, del artículo 78-A, de la Ley Aduanera, se establecen condicionantes respecto a esta irregularidad, ya que para considerarse que se configura la omisión en la presentación de la declaración del ejercicio de cualquier contribución, debe transcurrir más de un mes a partir de la fecha en la que debió presentarse y que posteriormente a dicho plazo se inicie alguna facultad de comprobación.

En primer lugar, se debe señalar que las personas morales se encuentran obligadas a presentar la declaración del ejercicio a más tardar el día 30 de marzo del siguiente año a aquél que terminó y las personas físicas hasta el 30 de abril.

Luego entonces se estaría hablando que para configurarse las condicionantes mencionadas en el párrafo anterior, el acto de autoridad debe iniciarse con posterioridad al 30 de abril y al 30 de mayo, respectivamente.

En caso de que no se presente la declaración del ejercicio, se puede configurar alguna de las siguientes consecuencias jurídicas en perjuicio del contribuyente:

- El periodo de caducidad se ampliará a 10 años, los cuales se computarán a partir del día siguiente a aquél en la que se debió haber presentado.
- Las autoridades podrían determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes.
- Se hace acreedora a la multa correspondiente.
- En términos del Código Fiscal de la Federación, en específico el artículo 32-D, fracción IV, no podrá ser contratado por el Gobierno en cuestiones de adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública.
- Conforme a la fracción V, del precepto 109, del Código Tributario, se podrá hacer acreedor a las mismas penas del delito de defraudación fiscal.<sup>140</sup>
- Se procederá a la suspensión en el Padrón de Importadores y/o en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos.

---

<sup>140</sup> "... las circunstancias enumeradas hacen presumir la intención de defraudar al fisco; pero ello no significa que la defraudación quede configurada por esas solas circunstancias; deben existir, naturalmente, la materialidad del incumplimiento total o parcial de la obligación sustantiva." Jarach, Dino. *Op. cit.*, pp. 367.

- En caso de no presentar la declaración anual de Impuesto Sobre la Renta (en adelante ISR), no podrán ejercer el beneficio de pago en mensualidades, de conformidad con el artículo 66, del Código Fiscal de la Federación.
- Cancelación del Programa IMMEX.
- Cancelación de la autorización del Programa de Promoción Sectorial (en adelante PROSEC). Lo anterior por así encontrarse regulado en la fracción III, del artículo 9, del *“Decreto por el que se establecen diversos Programas de Promoción Sectorial”*.
- Para las empresas IMMEX, aquellas que operen al amparo del régimen de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos, empresas de la industria automotriz terminal y, bajo el régimen de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado y el recinto fiscalizado estratégico, no podrán obtener el beneficio de la Certificación en materia de IVA e IEPS.

Cabe mencionar que existen otro tipo de declaraciones anuales, como lo son las pertenecientes al Impuesto Predial y al Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, entre otras. El incumplimiento en la presentación y pago de estos impuestos traen aparejada tanto la imposición de multas como otras sanciones no pecuniarias.

Como se observa, la declaración anual y su presentación, es una obligación contraída al momento en que la persona (física o moral) se da de alta en el Registro Federal de Contribuyentes (en adelante RFC), o bien, por la enajenación de un vehículo o de una casa y el incumplimiento a dicho deber, trae aparejadas un sinnúmero de consecuencias jurídicas, las cuales, no tienen relación alguna

con la determinación de valor de la mercancía, por lo que no deben considerarse como causales para rechazar éste, toda vez que son situaciones jurídicas distintas y, por tanto, conllevan consecuencias diferentes.

Por otro lado, cabe mencionar que si bien es cierto que en la declaración del ejercicio se encuentran desglosados los gastos y costos ocasionados con motivo de la adquisición de la mercancía y su internación al territorio nacional; también lo es que la falta de dicha declaración o la omisión de la presentación de la misma, configura el incumplimiento de una obligación fiscal de hacer, más no así, que incida de forma directa o indirecta en el valor que se pueda otorgar a la mercancía (incluyendo los gastos y costos conocidos como incrementables o aquellos que no forman parte del valor de la misma conforme al artículo 66, de la Ley Aduanera), o bien, con su importación.

En este orden de ideas, se puede observar que es ilegal la presente irregularidad, entendiéndose a la misma como causal de rechazo de valor de la mercancía, toda vez que sería una aplicación incorrecta de la norma, ya que no es un elemento cuantitativo y en segundo, en caso de que así fuera, el mismo no influye para efectos incrementables, ya que no es un gasto o costo directo que incida en la compraventa o cualquier otro para su importación, sino de un deber fiscal al que se encuentra obligado todo individuo y no sólo aquél que realice la importación.

#### **4.4.6. Otras Irregularidades en la contabilidad que imposibiliten el conocimiento de las operaciones de comercio exterior.**

Este tipo de disposiciones implícitamente pueden conllevar a la comisión de alguna de las causales de no llevar o no conservar la contabilidad, sin embargo en términos de los incisos c) y e), de la fracción II, del artículo 75, del Código Fiscal de la Federación, también podrían considerarse como un agravante a las

infracciones comentadas y por tanto sancionadas con pena de prisión. Este es el caso de aquellas personas que oculten o destruyan la contabilidad<sup>141</sup> o las que tengan dos o más sistemas de contabilidad con diferente contenido y que por ende, se desconozca las operaciones que han llevado a cabo.

Para el caso propio de las operaciones aduaneras, en estricto apego al artículo 5, del Código Fiscal de la Federación, se puede precisar que la irregularidad en la contabilidad debe traer aparejado el desconocimiento de las operaciones de comercio exterior, entendiéndose por ello, que únicamente se refiera al número de piezas, esto es, si las mercancías fueron importadas, exportadas o retornadas, o en su caso, que las entradas y salidas de dinero correspondan a los documentos que amparan dicha operación; sin que ello implique que sea motivo para rechazar el valor otorgado a una mercancía, ya que la exactitud en la determinación del valor de la misma no puede vislumbrarse en la contabilidad.

En la actualidad no es factible que se suscite la presente irregularidad, pues toda la información se transmite vía electrónica (Sistema Electrónico Aduanero) y por ende se encuentra en red, por lo que por obvias razones es cuestionable el que la autoridad desconozca las operaciones realizadas por el contribuyente, toda vez que aún y cuando pudiera darse el caso de que existan irregularidades en la contabilidad, la autoridad aduanera en su facultad de imperio, puede conocer las operaciones de comercio exterior que llevó a cabo dicho gobernado, ya que existe todo tipo de documentos que tienen una vinculación jurídica directa a la mercancía y a la importación, como lo son las facturas, cheques, órdenes de pago, pólizas de seguro, entre otros; aunado a la compulsas que realiza con partes relacionadas, con terceros e inclusive con otros países (reciprocidad).

---

<sup>141</sup> “El término ‘ocultar’ tiene el significado de *esconder*, es decir; no permitir que otro u otros vean o se percaten de algo; en atención a ello, la acción de ‘ocultar’ presupone no el simple guardado de los sistemas, registros o documentación contable, sino el hecho de no enseñárselos a alguien, por lo que, hay ocultamiento en tanto el sujeto activo no los enseña.  
[...]

En cuanto a ‘destruir’ total o parcialmente, la acción consiste en inutilizar por cualquier medio – romper, quemar, sumergir el agua, etc. – los sistemas, registros o documentación contables...” Torres López, Mario A. *Op. cit.*, pp. 197 y 198.

Ahora bien, es refutable el que se dé la presente irregularidad, puesto que hasta el mismo importador se encuentra en aptitud de conocer todas las operaciones de comercio exterior que han efectuado a su nombre, pues sólo basta con la presentación de un trámite ante la Administración Central de Planeación y Coordinación Estratégica Aduanera “1” o en el Área de Informática, Contabilidad y Glosa de la Aduana más cercana al importador. Trámite que puede arrojar dos tipos de resultados: consulta normal y consulta Data Stage; ambos proporcionan un resumen de las operaciones aduaneras, identificándolas conforme a varios rubros.

No obstante lo anterior, en el supuesto que se cometa esta irregularidad, es claro que la autoridad no se encontraría en la aptitud de saber si el valor declarado de una mercancía es el correcto, toda vez que desconocería que se ha importado dicho bien, encontrándose de esta forma imposibilitada, jurídicamente hablando, a rechazar el valor de la misma.

Visto lo anterior, se podrá apreciar que el actuar de la autoridad resultaría ilegal al pretender fundamentar y motivar el rechazo de valor de una mercancía con sustento en esta primicia, toda vez que, como ya se comentó, la misma se encuentra enfocada al conocimiento de las operaciones de comercio exterior y no a sí dicha operación se apegó a los métodos de valoración establecidos en la Ley Aduanera.

Por otro lado, se podría deducir que esta causal es completamente arbitraria e inclusive ficticia, al dar un margen completo de posibilidades a la autoridad para que ubique en la presente causal cualquier infracción que no se encuentre expresamente establecida en ley y así poder configurar el rechazo del valor de la mercancía y otorgarle uno nuevo, no importando si dicha causal incide directa o indirectamente en la valoración de la mercancía en cuestión.

#### **4.4.7. Incumplimiento en la presentación de documentos que acrediten que el valor declarado fue determinado conforme a alguno de los Métodos de Valoración.**

En principio, se puede señalar que la fracción II, del artículo 184, de la Ley Aduanera, establece como infracción el incumplimiento de la presentación de los documentos o informes requeridos por la autoridad, correspondiéndole una multa de menor cuantía; sin embargo, no se hace hincapié a que sea de los referidos al valor de la mercancía.

No obstante lo anterior, la causal referida va más allá de una infracción y mayor aún, va encaminada principalmente a aquellas mercancías que utilizaron el “Método de Valor de Transacción” y no así a los métodos alternos, pues se enfoca primordialmente a las operaciones de compraventa, como lo es el caso del identificador de Prueba de Valor (en adelante “PV”).

Desde la Tercera Resolución de Modificaciones a las RCGMCE para el 2011, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 06 de diciembre de 2011, se modificó, entre otros, el inciso d), del apéndice 8 “Identificadores”, del Anexo 22 “Instructivo para el Llenado del Pedimento”, para adicionar el identificador “PV” (Prueba de Valor).

La Prueba de Valor tiene como finalidad el evitar las prácticas desleales de comercio y con ello la afectación a la producción nacional, puesto que pretende regular a aquellas mercancías que eran objeto de una cuota compensatoria y que actualmente son importadas por debajo de los Precios Mínimos de Producción (en adelante “PMP”). Lo anterior es el resultado de la instauración de la Mesa de Combate a la Ilegalidad, misma que se encuentra integrada tanto por el sector público como privado.<sup>142</sup>

---

<sup>142</sup> Informe de Acciones y Resultados de la Mesa de Combate a la Ilegalidad, de fecha 17 de diciembre de 2013. Disponible en: <[http://www.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/archivos/Inf\\_combate\\_ilegalidad\\_23122013.pdf](http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/archivos/Inf_combate_ilegalidad_23122013.pdf)> [Consulta: 20 de abril de 2015].

En este orden de ideas, el Servicio de Administración Tributaria dio a conocer el catálogo de los “PMP”, el cual se implementó en los prevalidadores, para que de forma preventiva de una alerta al Agente Aduanal al momento en que envía un pedimento a prevalidar, en donde se mencione que la mercancía está por debajo de dicho precio, ello como resultado que el sistema realiza de la comparación del precio declarado en dólares contra el “PMP”.

Ahora bien, cuando se detecta que el precio declarado en el pedimento es menor al “PMP”, el prevalidador puede operar conforme a alguna de las siguientes opciones:

Si se asentó el identificador “PV” en el pedimento, el prevalidador no enviará alerta, dando resultado positivo, pudiendo seguir el Agente Aduanal con el desarrollo del despacho aduanero de las mercancías, en el entendido de que éste tiene en su poder la documentación necesaria para acreditar el valor declarado, la cual, en términos de los artículos 36-A, 37-A, 59, de la Ley Aduanera, así como, el precepto 81, del Reglamento de dicha ley, la Regla 1.9.20, de las RCGMCE y el Criterio Normativo 8/2010/LA, publicado por el Servicio de Administración Tributaria el día viernes 19 de diciembre de 2012,<sup>143</sup> se enuncia a continuación:

- ❖ Encomienda y Manifestación de Valor en Aduana, llenada y firmada por el representante legal de la empresa importadora; así como los documentos que acrediten la personalidad del representante.
- ❖ Título de Crédito que se relacione con el pago realizado por la empresa importadora a favor de la proveedora o;

---

<sup>143</sup> Compilación de Criterios Normativos en materia de comercio exterior y aduanal, Segunda Parte, Boletín 2012. Disponible en: <[http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Documents/comp2\\_criterios\\_normativos2012.pdf](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/comp2_criterios_normativos2012.pdf)> [Consulta: 23 de diciembre de 2015].

- ❖ Constancia de Transferencia de dinero del pago realizado por el importador a la proveedora o;
- ❖ Instrumentos negociables respecto del pago realizado por la empresa importadora a favor de la empresa proveedora.
- ❖ Contrato de compraventa.
- ❖ Estado de Cuenta en el cual se relaciona el pago realizado por la empresa importadora a favor de la proveedora.
- ❖ Factura comercial.
- ❖ Los documentos que acrediten los gastos de transporte, seguros y conexos.

Se puede apreciar que los documentos enunciados son aquellos que forman parte diaria de la operación, al ser los que deben transmitirse para la obtención del Comprobante de Valor Electrónico “COVE”, por lo que se entiende que no debiera existir algún problema para conseguir los mismos. Como ya se comentó, esta información y/o documentación debe obrar en poder tanto del agente aduanal como del importador, por el tiempo señalado en ley (caducidad), para el efecto de que se presente cuando así se requiera, ya sea en reconocimiento aduanero o durante la práctica de alguna facultad de comprobación.

- Si no se asentó el identificador “PV” en el pedimento, el prevalidador enviará un mensaje de error al Agente Aduanal, por lo que deberá decidir entre las siguientes opciones: solicitar al importador los documentos que amparen la operación aduanera para prevalidar

nuevamente, no llevar a cabo la importación, o en su caso, realizar dicha operación con conocimiento de causa de que puede ser sujeto de un procedimiento en materia aduanera, por importar mercancía con un valor menor al establecido e inclusive ser sujeto de un proceso de Cancelación o Suspensión de la Patente Aduanal.

Se debe indicar que una vez que el prevalidador arrojó el mensaje de error, todos los intentos llevados a cabo con posterioridad serán notificados a la autoridad, con la finalidad de evitar una alteración de información, lo que conlleva tácitamente a que el importador se cerciore de que la operación aduanera se encuentre acorde con los usos y costumbres comerciales y por ende, que tenga certeza de la misma, pues de lo contrario ya tiene conocimiento de que es posible que se le impute un crédito fiscal como resultado de un acto de autoridad.

En la actualidad las autoridades aduaneras están revisando en reconocimiento aduanero a la mayoría de las empresas que anteriormente utilizaron el identificador "PV", no obstante que en esa operación en particular no hayan declarado dicho identificador por no acontecer el supuesto.

De lo anterior, se puede concluir que en caso de que la autoridad requiera documentación y ésta no sea presentada en forma y en tiempo, no es una causal simple de imposición de multa, sino va más allá de lo señalado por el legislador, ya que se presumiría que el valor de la mercancía declarado en el pedimento y documentos anexos (en caso de que los hubiera) no es verídico, por lo que procede que la autoridad determine el valor correspondiente con sustento en la información que se encuentra en el país y así determinarlo conforme a alguno de los métodos de valoración establecidos en la Ley Aduanera.

#### **4.4.8. Cuando la información o documentación sea falsa o contenga datos falsos o inexactos.**

Esta irregularidad engloba grandes rubros, a saber: la información o documentación falsa y la documentación o información que contenga datos falsos o inexactos.

Así las cosas y con la finalidad de esclarecer esta causal, en primer lugar se conceptuará los términos de falsedad e inexactitud, tanto en la lengua española, como en el aspecto jurídico y así, poder interpretar dichos conceptos en el contexto de la Ley Aduanera.

##### ➤ Falsedad.

La palabra falsedad proviene del latín (*falsitas, -ātis*), que significa: *“falta de verdad o autenticidad”,* o bien, *“falta de conformidad entre las palabras, las ideas y las cosas”*.<sup>144</sup>

Ahora bien, jurídicamente, la palabra falsedad tiene varias acepciones, ya que puede conceptuarse como *“todo lo que va contra la fe pública”,*<sup>145</sup> o bien, *“cualquiera de las mutaciones o ocultaciones de la verdad, sea de las castigadas como delito, sea de las que causan nulidad de los actos, según la ley civil”*.<sup>146</sup>

En este contexto, se puede señalar que la falsedad es: *“total, cuando son creados todos los elementos requeridos para que el documento tenga existencia real (en el contenido o en la forma)... Es parcial, cuando sólo recae sobre alguno*

---

<sup>144</sup> *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Vol. XI. Ed. Driskill, Argentina, 2000, p. 871.

<sup>145</sup> *Op. cit.*, p. 849.

<sup>146</sup> *Op. cit.*, p. 871.

*de esos elementos, por medio de adiciones o supresiones o modificaciones distintas de la verdad...*<sup>147</sup>

De conformidad con lo anterior, se puede concluir que se incurre en falsedad cuando se altera la verdad, ya sea creando un documento en su totalidad, o bien, que existiendo un documento auténtico, se altera con adiciones, tachaduras, o raspaduras. Lo anterior con la única finalidad de engañar a otro, haciéndole caer en un juicio errado.

En este orden de ideas, es dable comentar que la voluntad es un elemento esencial de la falsedad, esto es, la persona debe tener el ánimo de alterar o crear un documento, con la finalidad de tener un lucro a su favor, o bien, causar un detrimento a otra persona en su beneficio (en este caso al erario).

➤ Inexacto.

Este término se puede deducir como ausencia de exactitud, razón por la cual se verterá el concepto de este último.

“Exactitud f. Cualidad de exacto.

Exacto, -a (del lat. *Exactus*)

1...

2. Tal como está mandado o es obligado, como se pide, etc.; sin ningún cambio u omisión”

Si bien es cierto que la acepción de inexactitud es utilizada en términos legales, también lo es, que no se ha definido dicho concepto de forma jurídica, por lo que se dejó a libre interpretación por parte de los juristas; sin embargo, el mismo se acota para efectos prácticos del presente trabajo como aquellos datos

---

<sup>147</sup> *Ibidem*, p. 861.

que carecen de precisión, sin embargo, ello no significa que no sean verídicos en esencia, puesto que se infiere que sólo se refiere a una mala apreciación de los hechos acontecidos, o a un error.

Conforme a los conceptos anteriores, se estudiarán las hipótesis jurídicas reguladas en la presente casual:

a) Información y/o Documentación Falsa.

Se puede concluir que la primer irregularidad (información / documentación falsa) se trata de una falsedad total, entendiéndose por tanto, que toda la información proporcionada mediante el Sistema Electrónico Aduanero, así como todo aquél documento que se presenta a las autoridades correspondientes (mismo que en muchas ocasiones es el soporte de la información proveída), no se encuentra apegada a la verdad, sino son maquinaciones de la persona que proporcionó la misma, con la única finalidad de obtener un beneficio propio.

Como bien se sabe, la información transmitida al Sistema Electrónico Aduanero tiene como soporte legal el documento, por lo que si este último es falso, por obviada, la información también lo es. Ahora bien, en los casos en los que la información recibida en el Sistema sea diferente a la que obra en los archivos de los importadores, prevalece la primera, salvo prueba en contrario. En esta tesitura le corresponde al importador acreditar cuál es la información y/o documentación verídica, pues podría darse el supuesto de que la información transmitida sea considerada falsa o inexacta (dependiendo de la voluntad de la persona) y el sustento (documento) sea verídico.

b) Dato Inexacto o Falso.

Respecto a esta hipótesis, se genera una gran problemática, ya que es difícil diferenciar ambos conceptos.

Como ya se vertió, el dato falso es la denominada falsedad parcial, mientras que el dato inexacto es considerado por la legislación aduanera y conforme a los criterios emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como aquellos concernientes a los siguientes rubros:

1. Inexacta clasificación arancelaria, misma que comprende la rectificación de los datos referentes a la unidad de medida de tarifa y la cantidad conforme a la unidad de medida de tarifa. En términos de la Regla 6.1.2., de las RCGMCE del 2015, procede la rectificación, siempre y cuando no se haya iniciado alguna facultad de comprobación y dicha inexacta clasificación no implique el incumplimiento de una regulación o restricción no arancelaria.

Obviamente esta inexacta clasificación arancelaria debe atender a una mala apreciación de los documentos proporcionados por el importador y/o de la mercancía *per sé*; más no así a manipulaciones de la ley, o mejor dicho, a la consiente voluntad (dolosa)<sup>148</sup> de la persona para determinar incorrectamente la clasificación arancelaria y con ello evadir el pago de contribuciones, cuotas compensatorias y/o cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, puesto que en caso de acontecer así, se podría configurar la falsedad y no así la inexacta clasificación arancelaria.

Así también es importante comentar que en el artículo 150, de la Ley Aduanera, se prevé el derecho que goza el importador para solicitar la

---

<sup>148</sup> “El dolo consiste en la conciencia y voluntad de inmutar la verdad y de producir daño o peligro.” Ibidem p. 854

celebración de una junta técnica consultiva para definir si es correcta o no la clasificación arancelaria manifestada en el pedimento.

2. Errores en el NIV<sup>149</sup> o número de serie declarado en el pedimento. Ello por así establecerse en la Regla 3.5.11., de las RCGMCE vigentes.
3. Datos relativos a la información comercial, marcado y etiquetado y especificaciones de información, mismos que se encuentran identificados en el Anexo 26, de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior vigentes.
4. Datos contenidos en el Anexo 19, de las RCGMCE vigentes.
5. De conformidad con la Regla 3.7.31, de las RCGMCE vigentes, las empresas que operan al amparo del procedimiento de revisión en origen, podrán rectificar los siguientes datos inexactos:
  - a. Número de la secuencia de la fracción en el pedimento.
  - b. Fracción arancelaria.
  - c. Clave de la unidad de medida de comercialización.
  - d. Cantidad de mercancía conforme a la unidad de medida de comercialización.
  - e. Clave correspondiente a la unidad de medida de aplicación de la TIGIE.
  - f. Cantidad correspondiente conforme a la unidad de medida de la TIGIE.
  - g. Descripción de las mercancías.
  - h. Importe de precio unitario de la mercancía.
  - i. Marcas, números de identificación y total de los bultos.

---

<sup>149</sup> NIV. Número de Identificación Vehicular, mejor conocido por sus siglas en inglés "VIN" (Vehicle Identification Number).

6. Conforme a la Tesis número V-TA-1aS-21, de la Quinta Época, publicada en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, del año IV, del Tomo II. Número 40, del mes de abril de 2004, visible a fojas 513; se puede apreciar que un dato inexacto comprende a la mercancía excedente a la declarada en el pedimento.
7. En atención a la Tesis número IV-TASR-VII-102, dictada por la Primera Sala Regional del Noroeste del Tribunal Fiscal de la Federación, se considera dato inexacto la declaración del dígito “0” en el campo de vinculación en el pedimento, siempre que no se tenga certeza sobre dicha situación.
8. Errores aritméticos o mecanográficos.
9. En atención a la Tesis número I-TS-7072, de la Primera Época, publicada en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, del año XXVIII, número 325-336, del mes de enero-diciembre de 1964, visible a fojas 239; se puede apreciar que el dato inexacto obedece a un auténtico error de apreciación o de criterio.

En caso de que se incurra en alguna irregularidad de inexactitud, se prevén, tanto en la Ley Aduanera como en las RCGMCE, supuestos en los que se pueden rectificar dichos datos, haciéndose deudor al importador, e inclusive al agente aduanal, de alguna multa.

Como se puede apreciar, es una línea muy delgada la que diferencia un dato inexacto de un dato falso y, mayor aún porque no hay concepto en el que se pueda encuadrar a la figura de inexactitud; sin embargo, una distinción entre

ambas figuras es el ánimo de la voluntad de la persona, por lo que se tendría que analizar la misma, siendo este un tema muy difícil para acreditar.

Visto lo anterior y en concomitancia con lo establecido en el artículo 17, del *“Acuerdo del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”*, y la *“Decisión relativa a los casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado”*, procede únicamente a la corrección del valor mediante alguno de los métodos aplicables, conllevando implícitamente al rechazo del valor declarado por el importador; sin que medie otra sanción por acontecer en dicha irregularidad.

Sin embargo, con motivo del gran desarrollo del intercambio de bienes, la globalización, el crecimiento de corrupción, piratería y fraudes, los países se han visto en la necesidad de poner candados a las operaciones, con la finalidad de protegerse, no siendo la excepción para el caso de México. En este entendido, en la normatividad nacional, además del rechazo de valor y la determinación de uno nuevo, se han legislado un sinnúmero de consecuencias jurídicas, como lo son: embargo precautorio de la mercancía, pérdida de la misma, multas, tipificación de delitos, suspensión o cancelación de la Patente de Agente Aduanal, entre otras; razón por la cual es de suma importancia considerar las siguientes circunstancias específicas:

➤ **Transcurso del tiempo.**

La mayoría de las investigaciones se realizan 3 o 4 años posteriores a la fecha del despacho aduanero e inclusive de la transacción comercial, situación que ha generado un verdadero acto de molestia al particular, ya que la autoridad no es consciente de que la información transmitida y declarada en el pedimento o en los documentos anexos puede cambiar, ya sea porque el proveedor cambio de domicilio o teléfono o cerró la empresa o por cualquier otra situación jurídica. Luego entonces el que

dicho ente potestativo no se encuentre en aptitud de corroborar los datos transmitidos, no debe implicar que en el momento y lugar en que se llevó a cabo la transacción de compraventa nunca existió y por tanto configurarse la presente irregularidad, pues en este caso se deja en completo estado de indefensión al contribuyente y, mayor aún, ante la determinación de un crédito fiscal que muchas veces es impagable.

➤ Desconocimiento del importador.

En la mayoría de los casos, los proveedores proporcionan la información y/o documentación inexacta o falsa al importador y éste desconoce la situación, ya que lo que le interesa es comprar la mercancía, aunado al hecho, de que resulta poco probable que éste pueda cerciorarse de la exactitud de los datos. Así las cosas, se podrá observar que el importador no se preocupa en los documentos, sin embargo, al momento de la presentación del bien a despacho aduanero o durante el transcurso del tiempo (caducidad), pueden suscitarse innumerables situaciones que los haga sujetos de un procedimiento administrativo en términos de la Ley Aduanera y por tanto, de todas las consecuencias jurídicas inherentes al mismo.

➤ Tipo de Causa.

Si bien es cierto que la presente irregularidad engloba varios rubros, a saber: información, documentación, inexactitud y falsedad; también lo es que se debe atender a las causas específicas de la comisión de la presente irregularidad para conocer si es procedente que se rechace el valor declarado, qué tipo de procedimiento será instaurado y por tanto, si habrá o no embargo de la mercancía e inclusive si repercutirá en otros rubros, como puede ser la cancelación del programa IMMEX, la

imposición del crédito fiscal, la tipificación del delito, así como la suspensión o cancelación de la Patente del Agente Aduanal.

Por lo que se refiere a la inexactitud de datos, se debe atender a si dicha inexactitud repercute en el valor de la mercancía, pues en caso de que no sea así, no debería considerarse como causal para rechazar el mismo.

Ahora bien, respecto a la falsedad, es importante conocer si se trata de una falsedad total o parcial; pues en caso de acontecer la primer hipótesis, es por obviada, que no procede el rechazo de valor de la mercancía, ya que se desconoce el mismo, al sustentarse en documentos que carecen de validez legal; procediendo en estos casos conforme al artículo 151, de la Ley Aduanera.

En el supuesto de tratarse de una falsedad parcial (respecto a los datos de valor), es procedente que se rechace el mismo y se determine uno nuevo conforme a alguno de los métodos alternos de valoración; caso contrario sucede si dicha falsedad parcial radica en algún otro dato, toda vez que no es procedente el rechazo de valor, sin embargo, podría configurarse el PAMA.

Aunado a lo anterior, se debe hacer mención que en caso de acreditarse la falsedad de la factura, no es procedente la deducción del valor de la mercancía, ello por así consagrarse en la fracción XIV, del artículo 27, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Asimismo, cabe mencionar que la inexactitud o falsedad puede tener repercusiones penales, pues el Código Fiscal de la Federación, establece en la fracción XX, del artículo 103, que se presume cometido el delito de contrabando cuando se declare inexactamente la

descripción o clasificación arancelaria de las mercancías y, por tanto se omita el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias correspondientes.

Así también, se prevé en las fracciones XII, XIII y XIV, del artículo 105, del Código Tributario, que será sancionada la persona que incurra en falsedad o presente documentos falsos ante las autoridades aduaneras, con las mismas penas que al delito de contrabando.

En este orden de ideas, para que la autoridad se encuentre en aptitud de fundamentar y motivar su actuar, debe corroborar que la documentación contiene datos falsos o inexactos, lo cual es completamente difícil, ya que es su obligación el discernir cuál de las causales se cometió, sin que ello implique la inferencia de la otra y porqué se considera que se incurrió en dicha comisión, formalidades que deben cumplirse para acatar lo establecido en la fracción IV, del artículo 38, del Código Fiscal de la Federación.<sup>150</sup>

Así también y como ya se comentó, es de suma importancia que la autoridad conozca la intención del importador, pues si bien es cierto que se pueden presentar documentos (comprendiéndose el envío de información mediante el SEA), también lo es que, en muchas ocasiones dicho importador desconoce que está incurriendo en falsedad, al ser un adquirente de buena fe; ya que puede acontecer el hecho de que el proveedor, o en su caso, el *bróker*, sea la persona responsable de dicha falsedad. Luego entonces, la autoridad al emitir resolución debe considerar la *buena fe* del importador y por tanto atenerse al principio “pro persona”, establecido en el artículo 21, de la Ley Federal de

---

<sup>150</sup> “Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:  
[...]  
IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.”

Derechos del Contribuyente,<sup>151</sup> así como, en el precepto 29, de la “*Convención Americana sobre Derechos Humanos*”, el cual señala, en términos generales, que las disposiciones legales deben ser interpretadas en beneficio de la persona. En razón de lo anterior, es que la autoridad debe sustentar su acto atendiendo a la *buena fe* del importador, o en su caso, probar fehacientemente que éste dolosamente cometió los hechos que se le imputan (falsedad de documentos o datos falsos).

Aunado a lo anterior se debe sustentar el acto de autoridad en pruebas fehacientes y contundentes, siendo imperante para ello el que el ente potestativo se apoye en los funcionarios públicos connacionales que residan en otros países, para que puedan corroborar si lo manifestado en los documentos es cierto, pues dichos funcionarios gozan de fe pública para llevar a cabo este tipo de diligencias, fundamentando su actuar principalmente en las fracciones IV y VI, del artículo 44, de la Ley del Servicio Exterior Mexicano y el precepto 87, del Reglamento de dicha ley, entre otras disposiciones.<sup>152</sup> Un ejemplo claro de lo señalado es el cerciorarse si el domicilio del proveedor es el correcto.

#### **4.4.9. En aquellos casos en los que se señale que el valor declarado no fue determinado de conformidad con los métodos de valoración establecidos en la Ley Aduanera.**

En la práctica, esta causal se utilizaba de forma restrictiva al únicamente instaurarse procedimientos cuando se desestima el “Método de Valor de

---

<sup>151</sup> “Artículo 21.- En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.”

<sup>152</sup> “Tesis Aislada en Materia Penal, dictada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Quinta Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo XCIV, visible a fojas 1001.

##### **AGENTES CONSULARES, ACTAS LEVANTADAS POR LOS.**

Es indiscutible que un agente consular, por razón del cargo que desempeña, es un funcionario que tiene la facultad de extender certificaciones de hechos que le consten; en esa virtud, una acta expedida por él, es un documento público que puede servir de prueba para apreciar, salvo prueba en contrario, el valor o monto de lo defraudado al fisco por medio de una exportación ilegal.

Amparo penal, revisión del incidente de suspensión 5450/47. Flores Reyes Bardomiano. 8 de noviembre de 1947. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Carlos L. Angeles. La publicación no menciona el nombre del ponente.” Semanario Judicial de la Federación, disponible en: <<http://200.38.163.178/sjsist/Paginas/Tesis.aspx>> [Consulta: 26 de julio de 2015].

Transacción”, más no así cuando se ha utilizado algún método de valoración alternativo. Situación que se corrobora con el nuevo Reglamento de la Ley Aduanera, toda vez que en la mayoría de las hipótesis sólo se atiende al método mencionado. Asimismo, en la mayoría de los supuestos se iniciaba el PAMA y no así el PACO, ya que siempre se configuraba subvaluación.

Así las cosas, en el artículo 110 del nuevo Reglamento, se han regulado los supuestos que presumen la comisión de la presente irregularidad; sin embargo, con dicha implementación se transgrede el principio de “Reserva de Ley”<sup>153</sup> y, mayor aún, se deja de observar que la misma fracción II, del artículo 78-A, de la Ley Aduanera, ha señalado de forma clara y precisa cuándo se incurre en esta causal.

No obstante lo señalado en el párrafo que antecede, es objeto del presente estudio analizar, conforme al orden establecido en la legislación aduanera mexicana, todas las causales que dan origen al rechazo de valor, encontrándose entre ellas a las mencionadas en el citado precepto 110, del nuevo Reglamento, siendo las siguientes:

- a) No se pueda corroborar la veracidad o exactitud del valor en aduana declarado (con la documentación o información aportada para justificar dicho valor), o en su caso, cuando no se demuestre fehacientemente el precio pagado o por pagar por la mercancía (tratándose del “Método de Valor de Transacción”).

Como se puede apreciar, esta irregularidad encuadra dos causales: la primera, consistente en que no se pueda corroborar la exactitud o veracidad de la información o documentación proporcionada para justificar el valor en aduana; situación prevista en la hipótesis jurídica

---

<sup>153</sup> Véase *supra* n. 122 y 123.

contemplada en el numeral 4.4.8.; razón por la cual se debe remitir al estudio analizado en el rubro anterior.

La segunda causal se refiere al “Método de Valor de Transacción” y, por consiguiente al precio pagado o por pagar de las mercancías. En este orden de ideas, es importante mencionar que la factura es el elemento idóneo para conocer el monto pagado por las mercancías, puesto que dicho documento se expide siempre y cuando se haya realizado la compraventa, esto es, cuando el vendedor haya recibido el monto acordado y el comprador la cosa objeto del contrato.

Luego entonces y acorde a las compraventas internacionales, hay un sinnúmero de formas en las que se puede pagar al vendedor, las cuales sirven de sustento legal para corroborar la existencia de una compraventa y, por ende, el monto pagado por la mercancía. Razón por la cual resulta poco probable que no se pueda comprobar que efectivamente se haya pagado la mercancía, o la forma en la que ésta se realizó.

- b)** Se detecte en su contabilidad cualquier pago no justificado a los proveedores o exportadores de las mercancías.

Obviamente esta irregularidad no tiene relación alguna con la mercancía, sino más bien con los proveedores o exportadores, en su calidad de personas en términos generales (físicas o morales); por lo que debe atenderse a las consecuencias jurídicas establecidas en el numeral 4.4.1, toda vez que se presume que no se lleva la contabilidad conforme a las disposiciones legales establecidas, aunado a que se presume la simulación de operaciones. En este supuesto, corresponde

a la autoridad instaurar un procedimiento fiscal para cerciorarse del cumplimiento de impuestos internos.

En este tenor, el pago no podría deducirse, en virtud de que no tiene una contrapartida que justifique la erogación correspondiente.

Ahora bien, el hecho de que se realice un pago no justificado al proveedor o exportador, ello no implica que el valor de la mercancía no se haya determinado conforme a alguno de los métodos de valoración establecidos, por lo que debe otorgársele plena validez al valor declarado.

- c) Se conozca, derivado de una compulsión internacional, que el supuesto proveedor de la mercancía no realizó la operación de venta al importador o niegue haber emitido la factura presentada por el importador ante la autoridad aduanera o manifieste que ésta presenta alteraciones que afecten el valor en aduana de la mercancía.

Esta facultad de imperio se encuentra consagrada en el artículo 17, del *“Acuerdo del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”*, en el tercer párrafo del artículo 3 y la fracción II, del precepto 144, ambos de la Ley Aduanera, así como en el Tratado del que México forme parte, ya que es imprescindible la coordinación y cooperación recíproca de las autoridades nacionales con la de los países extranjeros, para que se pueda conocer este tipo de información.

Señalado lo anterior, es indispensable mencionar que la presente causal engloba tres grandes acepciones, a saber:

1. Proveedor no realizó la operación de venta al importador.

Como bien se conoce, la compulsión internacional tiene como objetivo el corroborar que la información proporcionada por una tercera persona (en este caso el proveedor) coincida con la documentación, información y/o contabilidad que obre en poder del importador, ello con la finalidad de comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones legales.

Luego entonces, si derivado de esa compulsión resultase que entre el proveedor y el importador no existió transacción alguna (en este caso compraventa) y por tanto no media documento en el que se acredite dicha relación contractual; podría presumirse que la factura presentada por el importador es falsa y por tanto, se ubica en la hipótesis jurídica señalada en el rubro 4.4.8., misma que ya fue objeto de estudio.

2. Proveedor niegue haber emitido la factura presentada por el importador.

Esta irregularidad comprende dos situaciones diferentes:

- En caso de que el proveedor niegue la emisión de la factura y el importador no tenga documento alguno que compruebe la celebración de la operación de compraventa que ampare dicha factura, implica que ésta es falsa y por ende el importador se encuentra en la hipótesis 4.4.8, ya referida, aunado de las implicaciones fiscales y penales que resultasen por la simulación de la operación.

- En el supuesto de que el proveedor niegue la emisión de la factura y la misma se encuentra sustentada con diferentes pruebas, a saber: contrato de compraventa, forma de pago, e-mails, etiquetado de la mercancía, licencias, etc.; podría presumirse la *buena fe* del importador y por tanto, otorgar pleno valor probatorio a dicho documento.
3. Proveedor manifieste que la factura presenta alteraciones que afecten el valor.

Esta es la denominada falsedad parcial. Por obvias razones, las alteraciones que pueden afectar el valor son aquellas que determinan un valor inferior o superior al real y, por consiguiente a un pago menor o mayor de contribuciones y cuotas compensatorias a las que debiera pagarse, e inclusive se podría configurar la figura de subvaluación o sobrevaloración para obtener una deducción mayor, por lo que en el penúltimo caso, en términos de la Ley Aduanera, procede el embargo de la mercancía e inicio del PAMA, aunado de las demás consecuencias fiscales y penales que podrían configurarse.

Como ya se ha vertido, se considera que únicamente debería pagarse la diferencia de las contribuciones y aprovechamientos causados (debidamente actualizados y con sus respectivos recargos), sin que ello amerite otra consecuencia legal, como las mencionadas, en caso de ser menor el valor declarado, pero correcto el método elegido.

- d) Se actualice el supuesto establecido en la fracción VII, del artículo 151, de la Ley Aduanera.

Como ya se ha comentado, existe subvaluación cuando el valor declarado sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares y por tanto, procede el embargo precautorio de la mercancía e inicio del PAMA. Para poder determinar que existe subvaluación se debe realizar un estudio comparativo entre mercancías, atendiendo a las características de las mismas, como lo son: marca, fabricante, país de origen, entre otras.

Atendiendo a la presente irregularidad, sí es procedente el rechazo del valor declarado y, por tanto que la autoridad determine un nuevo valor a la mercancía, conforme a alguno de los métodos alternos y como resultado, se paguen las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas, debidamente actualizadas y con sus respectivos recargos; siempre y cuando se atienda al procedimiento establecido por la Organización Mundial de Comercio, en específico, al señalado en la *“Decisión Relativa a los casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado”*.

En este supuesto, se considera que no debería ser causal suficiente para el embargo de la mercancía e inicio del PAMA y con ello causar un detrimento en el patrimonio del importador.

#### **4.4.10. Cuando exista vinculación y no se demuestre que no afectó el precio.**

Como se comentó en el Capítulo III, se considera que hay vinculación cuando el importador y el vendedor tienen una relación comercial, laboral o familiar.

En estos casos, se debe declarar en el pedimento la existencia de la vinculación y sí la misma influyó o no en el valor de la mercancía, ello de conformidad con los preceptos 67, fracción IV, 69 y 70, de la Ley Aduanera, así como en el numeral 2, del artículo 1 y su Nota Interpretativa, del *“Acuerdo del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”*. Declaración que deberá realizarse atendiendo a los identificadores contenidos en el Anexo 22, de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior. Así las cosas, se puede señalar que existen dos supuestos:

- En caso de que la vinculación influyó, se deberá valorar la mercancía conforme a alguno de los métodos alternos.
- Cuando la vinculación no afectó el valor de la mercancía, se entiende que éste es cierto y veraz y por tanto la factura que ampara dicho producto tiene los efectos legales correspondientes y por ende debe considerarse que el “Método de Valor de Transacción” es el aplicable para determinar las contribuciones y cuotas compensatorias correspondientes, de conformidad con el precepto 56, de la Ley Aduanera.

Así las cosas, para el efecto de acreditar que la vinculación no influye en el precio, se debe transmitir y/o presentar al momento en que la autoridad lo

requiera, o en caso de que así lo desee el importador, anexo al pedimento, los documentos comprobatorios que demuestren que el valor es el consignado en el mercado, conforme a la rama de producción de la mercancía de la que se trate, es decir, que dicho precio es el mismo a aquel que se vende a un tercero (persona no vinculada) y, que con el precio señalado se alcanza a cubrir todos los gastos y costos y que se obtiene una utilidad razonable.

Conforme a la fracción II, del artículo 69, de la Ley Aduanera, el precepto 126 del nuevo Reglamento de dicha ley y la Regla 1.5.3., de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2015,<sup>154</sup> se establece que, para acreditar lo anterior, se debe presentar un dictamen contable, emitido de acuerdo a las normas de información financiera del país de producción, así como los documentos anexos correspondientes. Cabe señalar que esta obligación, regulada tanto en el Reglamento, como en las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, vulnera el principio de “Reserva de Ley”; toda vez que con ella se legisla más allá de lo establecido en la misma Ley Aduanera, esto es, se pretende constituir dicha obligación en un ordenamiento de menor jerarquía, siendo que esta disposición, por el tipo de materia, debe ser, de forma exclusiva, legislada por el Congreso de la Unión.<sup>155</sup>

En la actualidad se puede exhibir a la autoridad aduanera, un contrato entre el vendedor y el importador, en el que se acredite que existe un porcentaje de ganancia por cada compraventa que se realice.

Asimismo, el importador puede presentar una carta bajo protesta de decir verdad, mediante la cual señale que la relación comercial existente entre ambas partes es conforme a las prácticas internacionales de comercio, por lo que los

---

<sup>154</sup> “Regla 1.5.3. Para los efectos del artículo 69, fracción II de la Ley, la información que deberá proporcionar el importador, a requerimiento de la autoridad, podrá consistir en un dictamen contable, emitido de conformidad con las normas de información financiera del país de producción de las mercancías sujetas a valoración, así como de los anexos que, en su caso, se deban acompañar, siempre que quien emita el dictamen cuente con autorización de la autoridad competente de dicho país.”

<sup>155</sup> Véase supra n. 122 y 123.

precios de venta de las mercancías son acordes a la oferta y demanda comercial internacional y, en su caso delimitar los siguientes elementos:

- Antecedentes de la operación: la fecha de celebración del contrato y el tiempo a partir del cual se tienen relaciones comerciales.
- Operación: compraventa.
- Mercancía: descripción del bien objeto de la compraventa.
- Cantidad y calidad del producto.
- Monto de la operación.
- Tipo de entrega de la mercancía y forma de pago.
- Seguros, transporte y gastos diversos que se causen con motivo del lugar de entrega del artículo.
- Declarar que los precios de las mercancías son iguales a los ofrecidos a un tercero.

Una vez acreditado que efectivamente es correcto el valor de la mercancía declarado en la factura y por ende en el pedimento, se le deberán sumar los denominados incrementables (siempre que no formen parte del precio pagado o por pagar y que se hayan realizado con antelación a los supuestos señalados en la fracción I, del artículo 56, de la Ley Aduanera) y, atendiendo a que no se sumen los gastos y costos señalados en el precepto 66, de dicho ordenamiento. Lo anterior con la finalidad de obtener como resultado la base gravable para la imposición de las contribuciones y cuotas compensatorias aplicables.

Por último, es importante mencionar que en el supuesto en que las autoridades requieran la documentación que acredite que la vinculación no afecta el valor de las mercancías y ésta no se presente, podrá perder valor legal la factura con la que se amparó la operación aduanera y por tanto no se considerará válido el “Método de Valor de Transacción”, facultando de esta forma a dicho ente potestativo para que inicie el procedimiento aduanero correspondiente, rechace el valor declarado y por tanto determine el valor de la mercancía conforme a los métodos de valoración establecidos, mismos que deberá aplicar por orden sucesivo y por exclusión; ello de forma objetiva y cuantificable, fundamentándose y motivándose en cualquier documento y/o dependencia nacional e inclusive en el mercado interno y así cumplir cabalmente con las disposiciones legales del *“Acuerdo del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”* y de la Ley Aduanera.

Resumiendo el presente Capítulo, se puede concluir que las irregularidades señaladas en los incisos a) a e), de la fracción I y algunas hipótesis jurídicas mencionadas en la fracción II, del artículo 78-A, de la Ley Aduanera, en correlación con el precepto 110, del nuevo Reglamento (a excepción de los incisos a) y d), de la fracción II), no se encuentran apegadas al espíritu de la legislación, esto es, a valorar una mercancía para efectos aduaneros. Lo anterior es así, toda vez que las mismas son contrarias a los ordenamientos tanto internacionales como nacionales, en virtud de que no inciden directamente en la determinación y declaración del valor de la mercancía al momento en que se introduce al territorio nacional, puesto que sólo obedecen a otras obligaciones fiscales y que además, únicamente repercuten en el territorio mexicano.

Conforme a lo vertido, se puede concluir que el acto de molestia que se funde y motive en alguna de las irregularidades mencionadas devendrá en ilegal, ya que la autoridad de forma arbitraria se apoyaría en las mismas sin que efectivamente considere el método de valoración utilizado o inclusive el valor de la mercancía.

Claro ejemplo de lo anterior, es el caso en donde se rechaza el valor de la mercancía por la falta de presentación de la declaración, ya que supondría que todas las operaciones de comercio fueran objeto de actos de molestia. En este orden de ideas, se advierte un sinnúmero de consecuencias jurídicas que dejarían en completo estado de incertidumbre e indefensión al importador, pues desconocería cuántas operaciones pudieran resultar afectadas, así como cuáles, toda vez que podrían ser aquellas realizadas con posterioridad a la comisión de la irregularidad, o en su caso, de que sea descubierta mediante una facultad de comprobación, o podría comprender las correspondientes a los 5 o 10 años anteriores, ello dependiendo del término de caducidad y de la supuesta irregularidad que se le atañe.

Así las cosas, se concluye que las irregularidades mencionadas son ilegales y mayor aún arbitrarias e inclusive podrían señalarse como ficticias, ya que van más allá del espíritu de la Ley Aduanera y, por consiguiente de los ordenamientos internacionales de la Organización Mundial de Comercio, al pretender sustentar (fundamentación y motivación) el rechazo del valor otorgado a una mercancía en una obligación fiscal, independiente de la operación aduanera y por ende, que no se otorgue un valor cierto y veraz a la mercancía, de forma objetiva y cuantificable, con base a la oferta y demanda, o mejor dicho, conforme a los usos y costumbres, tanto del país de producción como en el que se pretende importar.

Razón por la cual es de suma importancia que se reforme el artículo 78-A, de la Ley Aduanera y se derogue el artículo 110, del Reglamento de dicha ley (por las razones ya expuestas), con el único objetivo de que se faculte a las autoridades para comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduanas, cuando así se amerite y cuando se trate de aquellas mercancías que fueron valoradas conforme el “Método de Valor de Transacción”.

Con respecto a las demás irregularidades establecidas en el artículo 78-A, de la Ley Aduanera (las cuales también fueron objeto de estudio en el presente Capítulo), se debe hacer hincapié en que las mismas tienen relación directa con el valor de la mercancía, mismo que fuere declarado en el Sistema Electrónico Aduanero, en el pedimento y demás documentos anexos, por lo que sí pueden y deben ser el sustento jurídico en el cual la autoridad aduanera pueda sustentar su rechazo e inclusive determinar uno nuevo conforme a alguno de los métodos de valoración establecidos.

Visto lo anterior, se puede concluir que es obligación del importador el conservar toda la documentación que ampare el valor de la mercancía y, por obvias razones, proporcionársela a su Agente Aduanal. En esta tesitura, la Manifestación de Valor es uno de los documentos más importantes, pues en éste se resumen todos los gastos y costos devengados con motivo del bien en cuestión, así como de su internación al territorio nacional; documentos que deberán encontrarse anexos a dicha manifestación para probar que el valor se determinó conforme a ley. Al respecto cabe señalar que el artículo 81, del nuevo Reglamento de la Ley Aduanera, precisa cuales son dichos documentos.<sup>156</sup>

En caso de no obrar en poder del importador todos los documentos que sustenten los gastos y costos devengados con motivo de la compraventa de la mercancía y los denominados incrementables y aquellos señalados en el artículo 66, de la Ley Aduanera, o que se determine que los mismos carecen de fuerza legal, no podrían deducirse fiscalmente y, en caso de que así sea y la autoridad se percate de dicha irregularidad, sería motivo suficiente para dictar el crédito fiscal

---

<sup>156</sup> “Artículo 81. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 59, fracción III, primer párrafo de la Ley, los elementos que el importador deberá proporcionar anexo a la manifestación de valor son los siguientes documentos:

- I. Factura comercial;
- II. El conocimiento de embarque, lista de empaque, guía aérea o demás documentos de transporte;
- III. El que compruebe el origen cuando corresponda, y de la procedencia de las Mercancías;
- IV. En el que conste la garantía a que se refiere el inciso e), fracción I del artículo 36-A de la Ley;
- V. En el que conste el pago de las Mercancías, tales como la transferencia electrónica del pago o carta de crédito;
- VI. El relativo a los gastos de transporte, seguros y gastos conexos que correspondan a la operación de que se trate;
- VII. Contratos relacionados con la transacción de la Mercancía objeto de la operación;
- VIII. Los que soporten los conceptos incrementables a que se refiere el artículo 65 de la Ley, y
- IX. Cualquier otra información y documentación necesaria para la determinación de valor en aduana de la Mercancía de que se trate.”

correspondiente, aunado a que la autoridad tendría la incertidumbre si los documentos que amparan la mercancía son falsos, o en su caso, si el valor declarado es el correcto, razón por la cual tendría la facultad de verificarlo, rechazarlo y determinar uno nuevo de conformidad con los métodos de valoración establecidos en la Ley Aduanera.

Como ya se comentó, estas irregularidades efectivamente inciden directamente en la determinación del valor de la mercancía para efectos aduaneros, por lo que sí se cumple cabalmente con el espíritu de la ley, que es el que se valore de forma sencilla, objetiva y precisa a la mercancía y por tanto se paguen las contribuciones y cuotas compensatorias causadas y que dicho bien pueda competir en las mismas circunstancias que el de origen nacional, bajo el rubro de la oferta y la demanda.

Vistas las causales señaladas en párrafos anteriores, se puede concluir que efectivamente México cumple parcialmente con lo estipulado por la Organización Mundial de Comercio, en específico con lo establecido en el artículo X, del *“Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”*, ya que, si bien puede vislumbrarse que emitió un ordenamiento de índole general y obligatorio para todo aquél individuo que desee internar una mercancía al territorio nacional, denominada Ley Aduanera, la misma contiene disposiciones contrarias o que van más allá de lo establecido por el artículo VII, de dicho Acuerdo.

Así las cosas, en cumplimiento con el numeral citado, en dicha Ley Aduanera se encuentran reglamentadas las causas especiales en las cuales la autoridad puede sustentar su facultad de imperio para comprobar la veracidad o exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en Aduana.

## **CAPÍTULO V**

### **PROPUESTA**

Como bien se analizó en el Capítulo anterior, la figura de “Rechazo de Valor”, establecida en los preceptos normativos 78-A, de la Ley Aduanera y 110, de su Reglamento, contravienen las disposiciones internacionales, y en específico, la *“Decisión Relativa a los casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado”*.

En esta tesitura, la propuesta del presente trabajo es dar cabal cumplimiento al ordenamiento citado, al igual que a los demás instrumentos legales instituidos por la Organización Mundial de Comercio y, los cuales, México se ha obligado a acatarlos; por lo que es imprescindible que se reforme el precepto 78-A, de la Ley Aduanera y, a su vez, se derogue el artículo 110, del nuevo Reglamento.

Luego entonces, el citado artículo 78-A, debe reformarse, de forma tal, que se le otorgue eficacia jurídica como sustento legal para dirimir sí, en primer lugar se puede configurar una causal para rechazar el valor de la mercancía y, en segundo para otorgar certeza jurídica al importador, con el objetivo de que éste se encuentre en aptitud de conocer los alcances jurídicos que pueden existir en caso de ubicarse en el hecho generador estipulado.

En este orden de ideas y concatenando lo establecido en los Acuerdos ya referidos, la reforma al artículo 78-A, ya citado, tiene como finalidad regular la restricción, o mejor dicho, la delimitación del actuar de la autoridad aduanera, respecto a que sólo pueda iniciar el Procedimiento de Rechazo de Valor en aquellas importaciones en las que se haya utilizado el “Método de Valor de Transacción”, como método aplicable, (no así respecto a los métodos alternos) y, siempre que, se tenga dudas razonables sobre la veracidad o exactitud de la

documentación y/o información proporcionada por el importador y que ésta únicamente sea concerniente a la determinación de valor de la mercancía.

Así también, es preciso que en la Ley Aduanera se implemente un procedimiento aduanero especial y expedito, cuya única finalidad sea la comprobación de la declaración del valor, su rechazo y en su caso, la determinación de uno nuevo conforme a los métodos establecidos. Procedimiento denominado especial, puesto que, deberá cumplir cabalmente con los ordenamientos internacionales, únicamente repercutirá en el valor de la mercancía y su instauración se regulará con antelación a la determinación del crédito fiscal, esto es, que tendrá la misma naturaleza que el PAMA o PACO, en cuanto a provisionalidad se refiere.

Este procedimiento, a diferencia de los regulados en la Ley Aduanera, tiene la característica principal de otorgar, al importador, dos ocasiones para verter lo que a su derecho convenga, esto es, se prevé la garantía de audiencia en dos términos legales distintos. Lo anterior es así, ya que dicho importador puede presentar una explicación complementaria y las pruebas que permitan conocer cómo se determinó el valor de la mercancía y, en segundo lugar, en caso de no satisfacer las pretensiones de la autoridad, puede verter los alegatos que estime conducentes (para defenderse) y, además, ofrecer las pruebas que soporten su actuar.

Así también, la presente propuesta consiste en dar a conocer los casos en los que la autoridad aduanera pudiera tener dicha “duda razonable”, por lo que se ha precisado cuáles pueden ser esas causales. En este entendido, es por obviedad que se debe dejar de observar a la mayoría de las irregularidades estipuladas en el multicitado numeral 78-A, ya que no repercuten en la mercancía objeto de importación y por tanto, no deben considerársele como sustento jurídico para rechazar el valor de una mercancía.

Por último, la presente propuesta también tiene como finalidad el entero de las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas (actualizadas y con recargos), con sus respectivas multas, sin que ello implique una mayor sanción, como lo es la pérdida de la propiedad de la mercancía o cualquier otra consecuencia jurídica que cause un mayor perjuicio al importador del que realmente se causó.

Luego entonces, con sustento en lo expuesto anteriormente, la propuesta de reforma al artículo 78-A, es la siguiente:

“Artículo 78-A. En aquellos casos en los que se determine el valor de la mercancía mediante el Método de Valor de Transacción y, cuando, con motivo del reconocimiento aduanero o por el ejercicio de las facultades de comprobación, las autoridades aduaneras tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud de la información y/o documentación presentada y/o declarada, se levantará de forma inmediata el Acta de Presunción de Valor.

Una vez notificada dicha Acta al importador, éste gozará de 5 días hábiles para que proporcione una explicación complementaria, así como las pruebas que considere convenientes.

Transcurrido el término de 5 días hábiles, la autoridad deberá emitir resolución en un periodo de 1 mes, mediante la cual se absuelva al importador, o en su defecto, se le inicie el Procedimiento de Rechazo de Valor en Aduana de la Mercancía, siempre que, la autoridad aduanera tenga duda razonable sobre la documentación y/o información proporcionada por el importador y se presuma cometida alguna de las siguientes irregularidades:

- I. Cuando se detecte que el importador no ha cumplido con los requerimientos mediante los cuales se solicita que acredite que el valor declarado fue determinado conforme a las disposiciones legales.
- II. Cuando se compruebe que la factura o cualquier otra documentación que ampare el valor de la mercancía, contenga datos inexactos y éstos no puedan subsanarse por el proveedor de la misma.
- III. Cuando, con motivo del resultado de una compulsión internacional, se acredite la diferencia de los datos correspondientes al valor.
- IV. Cuando, con motivo del resultado de una compulsión internacional, no se pueda corroborar la veracidad o exactitud de la documentación y/o información proporcionada para justificar el valor declarado de la mercancía.

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

La comisión de alguna de las irregularidades enunciadas no será causal de embargo precautorio de la mercancía, ni objeto de otro procedimiento aduanero.

Una vez notificada el Acta de Inicio del Procedimiento de Rechazo de Valor en Aduana de la Mercancía, se deberá señalar que el interesado cuenta con un plazo de 10 días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación, a fin de ofrecer pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga. Dicho término legal podrá ampliarse por uno igual, siempre que el interesado presente aviso dentro del plazo original.

El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas a que se refiere el párrafo anterior deberá realizarse de conformidad con lo dispuesto en los artículos 123 y 130, del Código Fiscal de la Federación.

Una vez transcurrido el plazo otorgado al interesado, las autoridades aduaneras emitirán resolución en un plazo que no excederá de 4 meses, contado a partir del día siguiente a aquél en que venció dicho término. En caso de no emitirla en el periodo establecido, quedará sin efectos todo lo actuado por la autoridad.”

Como bien se puede apreciar, en la propuesta de reforma al artículo 78-A, cobran gran relevancia los siguientes rubros:

- Sólo será aplicable este procedimiento cuando la mercancía se haya determinado mediante el “Método de Valor de Transacción”.
- El procedimiento de “Rechazo de Valor” cumple cabalmente con la garantía de audiencia, ya que se prevé, a favor del importador, dos términos legales para que sea escuchado y vencido, con antelación a la resolución determinante.
- El procedimiento de “Rechazo de Valor” únicamente se iniciará cuando las autoridades aduaneras tengan duda acerca de la veracidad o exactitud de la información y/o documentación transmitida y/o presentada por el importador, respecto a la determinación del valor de

la mercancía y, no así, por la comisión de alguna otra irregularidad, ya sea fiscal o aduanera.

- El primer acto de molestia es el levantamiento del Acta de Presunción de Valor, documento mediante el cual la autoridad aduanera solicita al importador una explicación complementaria y, en caso de proceder, pruebas, con las cuáles pueda sustentar cómo es que se determinó el valor de la mercancía.
- Una vez presentada la explicación complementaria, con o sin pruebas, la autoridad deberá resolver, ya sea en sentido favorable o desfavorable. En caso de fallar favorablemente, ya no se seguirá el procedimiento, pues éste culminará de forma inmediata, recayendo la resolución correspondiente. Ahora bien, en el supuesto en que no se hayan satisfecho las pretensiones de la autoridad y por tanto ésta tenga “duda razonable” de la veracidad o exactitud de la información y/o documentación que tiene en su poder y, derivado de ello, conozca que el importador ha incurrido en alguna de las causales mencionadas, se hará del conocimiento de dicho importador, para que éste, a su vez, alegue a lo que su derecho convenga y presente las pruebas correspondientes.
- Las causales mencionadas efectivamente tienen relación directa con el valor en aduana, por lo que, en caso de incurrir en alguna de ellas, el importador, tendrá certeza jurídica de que el acto de molestia se encuentra regulado conforme a los ordenamientos nacionales e internacionales.
- Otro punto a destacar es el regulado en la fracción II, pues la propuesta del presente trabajo es que se permita que el proveedor subsane la factura y/o cualquier otro documento que ampare el valor de la

mercancía, siempre que contenga datos inexactos y que dicha inexactitud sea por un error de dedo de su parte y no así que se presuma la comisión de falsedad de documentos.

- La fracción III, contempla una situación jurídica nueva, esto es, el pago de contribuciones y aprovechamientos omitidos (con su respectiva actualización y recargos), como resultado de la alteración de datos correspondientes al valor.
- En aquellos casos en los que se demuestre que la factura contiene datos falsos (respecto al valor declarado), procede que se rechace el mismo y se valore nuevamente la mercancía.

Es indispensable comentar que este supuesto en concreto trae aparejada como consecuencia aduanera que la factura pierda validez, que el valor en ella consignado no sea veraz y por ende se tenga como resultado una nueva valoración de la mercancía.

En este orden de ideas y para efecto de enfatizar el análisis vertido en el presente Capítulo, se puede apreciar que las propuestas mencionadas se esbozaron con la finalidad de dar cabal cumplimiento a la normatividad internacional y mayor aún, el facilitar, tanto a la autoridad como al importador, el conocimiento y el proseguir ante la problemática que encuadra el tema de rechazo del valor en aduana, sustentándose para ello en las metodologías dogmática y comparada.

## CONCLUSIONES

1. El *GATT*, así como los ordenamientos celebrados durante su vigencia, fueron retomados en el año de 1994, fecha en la que se creó la Organización Mundial de Comercio, siendo norma obligatoria para todos los Estados miembros, no siendo la excepción para el caso de México.
2. En este orden de ideas, se puede mencionar que desde el año 1993 se implementaron las disposiciones internacionales en la Ley Aduanera Mexicana, con excepción de las reservas que estipuló México, pues estas fueron adicionándose durante el transcurso del tiempo. En esta tesitura, la Ley Aduanera se ha reformado cuatro veces, principalmente para adicionar métodos de valoración y para regular de forma más clara y precisa el tema de Valor en Aduana, teniendo especial peculiaridad el precepto legal 78-A, de dicho ordenamiento, mismo que fue objeto de estudio en la presente investigación.
3. Así también, cabe mencionar que el 20 de abril de 2015, la legislación aduanera mexicana sufrió nuevamente un cambio fundamental, siendo importante mencionar que en materia de valoración, se estableció a nivel reglamentario el artículo 110, el cual en sus dos fracciones, regula de forma similar el tema de “Rechazo de Valor”.
4. Ahora bien, se puede observar que el Valor en Aduana para efectos aduaneros y por ende, fiscales, es sumamente importante porque es la base gravable, o mejor dicho, es el monto a partir del cual se van a realizar los cálculos correspondientes a las contribuciones y cuotas compensatorias causadas con motivo de la importación, esto es, a la introducción de la mercancía al territorio nacional.

5. Así las cosas, para conocer dicho “Valor en Aduana”, se han regulado (internacional y nacionalmente) cinco métodos, con la finalidad de tener certeza y precisión al determinar un valor a un bien, considerando todos los factores posibles, como lo son marca, cantidad, país de origen, etc.
6. El primer método de valoración es el “Método de Valor de Transacción”, el cual es el más común, ya que la mayoría de las mercancías son objeto de una transacción comercial como lo es la compraventa. Luego entonces, se puede decir que el valor que se otorga a dicho bien, es el precio pagado o por pagar señalado en la factura, mismo que deberá ajustarse.
7. En caso de que no pueda aplicarse el “Método de Valor de Transacción”, ya sea por no tener una factura, o bien, por no cumplir con los requisitos que establece los ordenamientos de la Organización Mundial de Comercio y, por tanto, de la Ley Aduanera; la mercancía deberá valorarse conforme a alguno de los métodos alternos.
8. Ahora bien, referente al tema de “Rechazo de Valor”, cabe mencionar que en cabal cumplimiento a lo estipulado en el artículo 17 (y el numeral 6, del Anexo III), ambos del *“Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”*, y reconociendo la facultad que gozan las Administraciones de Aduanas de los países miembros, para corroborar la veracidad o exactitud de la información, documentación o declaraciones presentadas a efectos de valoración en aduana, se ha visto en la necesidad de implementar un procedimiento para corregir el valor declarado por el importador, dando origen a la *“Decisión Relativa a los casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado”*.

9. Al amparo de esta premisa, la legislación aduanera nacional ha dado origen a la figura de “Rechazo de Valor”, regulándose en el artículo 78-A, de la Ley Aduanera y 110, del Reglamento de dicha ley.
10. De conformidad con el análisis realizado en el presente trabajo, se observó que dicha figura de “Rechazo de Valor”, establecida primordialmente en el citado artículo 78-A, deviene en ilegal, toda vez que el mismo se imputa de forma genérica, ya que es aplicado a todo tipo de operaciones de comercio exterior y no así a las que se han valorado conforme al “Método de Valor de Transacción”, conculcándose con ello, la normatividad internacional y mayor aún, dejándose en estado de indefensión jurídica al importador, ya que puede ser sujeto de este tipo de actuar, por parte de la autoridad aduanera, sin que efectivamente se encuentre permitido, o bien, reconocida, dicha facultad de imperio.
11. Así también, se concluyó que algunas de las causales establecidas en el artículo 78-A, deben ser derogadas, ya que son contrarias al *“Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”* y, a toda disposición aduanera; toda vez que las mismas al tener una naturaleza fiscal, su incumplimiento trae aparejadas un sinnúmero de consecuencias de dicha naturaleza y, por tanto, no inciden en dicha materia aduanera y, mayor aún, no pueden ser sustento legal que acredite la existencia objetiva de la falta de alguno de los requisitos que permitieron cuantificar el valor de la mercancía declarado para efecto de la importación.
12. Por último y para finalizar el estudio del precepto 78-A, se concluyó que tanto el PAMA como el PACO, tienen sus propias reglas jurídicas, mismas que no son aplicables al caso en concreto, ya que las irregularidades que dan origen a ambos procedimientos pueden ser distintas de las que dan inicio a la

existencia de presunción de que el Valor en Aduana no fue declarado conforme los ordenamientos nacionales y por ende, internacionales.

13. Por lo que se refiere al artículo 110, del nuevo Reglamento de la Ley Aduanera, se considera que debe derogarse, ello en virtud de que las irregularidades establecidas en la primera fracción de dicho ordenamiento reiteran lo señalado en el precepto 78-A, de la Ley, sin que medie alguna precisión jurídica sobre el mismo. Por lo que se refiere a la segunda fracción, es dable mencionar que va más allá de lo establecido en el mencionado artículo 78-A, y mayor aún, por conculcar la normatividad internacional, por lo que deviene en ilegal.
14. En virtud de lo anteriormente expuesto, la propuesta del presente trabajo consistió en la reforma del artículo 78-A, de la Ley Aduanera, con la finalidad de regular la figura de “Rechazo de Valor”, conforme a las disposiciones de la Organización Mundial de Comercio. En este sentido, cobra gran relevancia los siguientes puntos: en primer lugar, se debe connotar que procede dicho “Rechazo de Valor”, únicamente en aquellos casos en los que se haya utilizado el “Método de Valor de Transacción” como método aplicable, y, en segundo lugar, que se configure la duda razonable acerca de la veracidad o exactitud de la documentación y/o información presentada por el importador, conforme a alguna de las irregularidades que efectivamente tengan relación directa con la determinación del Valor en Aduana.
15. Por último y en concomitancia con el numeral anterior, en el presente trabajo se reguló de forma sistemática, objetiva y precisa un procedimiento único, mediante el cual la autoridad hace del conocimiento del importador (sin sanción alguna) que existe la presunción de que el valor de la mercancía, declarado en el pedimento y documentos anexos, no es el idóneo para ese tipo de operaciones y que se ha presumido la comisión de alguna de las irregularidades señaladas en el artículo 78-A, de la Ley Aduanera y, por

tanto, que goza del derecho de audiencia para ofrecer y presentar pruebas y verter los argumentos que estime convenientes; ello con antelación a la determinación de un crédito fiscal, situación que se acreditó con la propuesta del procedimiento del artículo 78-A, de la Ley Aduanera.

## BIBLIOGRAFIA

### I. OBRAS CONSULTADAS

ALVAREZ GÓMEZ-PALLETE, José María. *La Organización Mundial de Aduanas y sus Convenios*. Editorial Centro de Investigación Aduanera y de Comercio Internacional. México, 2002.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Décima quinta edición. Editorial Themis. México, 2000.

CABEZA GARCÍA, Luis Z. *Procedimientos de Auditoría para la Revisión de operaciones de Comercio Exterior*. Cuarta edición. Editorial ISEF. México, 2000.

CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. *Derecho Aduanero*. Décima sexta edición. Editorial Porrúa. México, 2011.

CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. *Tratados y Convenios Aduaneros y de Comercio Exterior de México*. Editorial Porrúa. México, 2009.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Vigésimo sexta edición. Editorial Porrúa. México, 2005.

ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, Vol. XI. Ed. Driskill. Argentina. 2000.

FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. *La Defensa Fiscal y Usted*. Segunda edición. SICCO. México, 2000.

FIGUEROA VALENZUELA, Sergio J. *El Fascinante mundo de la Clasificación Arancelaria*. Editorial Instituto Mexicano de Ejecutivos en Comercio Exterior A.C. México, 2013.

FLORES ZAVALA, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*. Décimo primera edición. Porrúa. México, 1969.

FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Trigésima tercera edición. Porrúa. México, 1994.

GARRE ALCARAZ, Felipe. *El Hecho Imponible en el Impuesto Aduanero*. Editorial Centro de Investigación Aduanera y de Comercio Internacional. México, 1999.

GARZA, Servando J. *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*. Tomo II. Editorial Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México, 2002.

GONZÁLEZ, Eusebio y José Luis P. *Derecho Tributario*. Editorial Plaza Universitaria Ediciones. España, 1994.

GONZÁLEZ GRAJERA, Javier. *Procedimiento de Gestión Aduanera*. Editorial Escuela de la Hacienda Pública. España, 1988.

GRANADOS VALERIO, Claudia M. *Análisis Jurídico de la Base Gravable en Derecho Aduanero*. Editorial Porrúa. México, 2005.

JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Primera Reimpresión. Editorial Liceo Profesional Cima. Argentina, 1969.

MALPICA DE LA MADRID, Luis. *¿Qué es el GATT? : Las consecuencias prácticas del ingreso de México al Acuerdo General*. Editorial Grijalbo. México, 1988.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Segunda edición. Editorial Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México, 1969.

QUINTANA ADRIANO, Elvia Arcelia. *El Comercio Exterior de México*. Tercera edición. Editorial Porrúa. México, 2010.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. *Derecho Tributario Mexicano*. Segunda Edición. Editorial Trillas. México, 1994.

ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano*. Volumen I. Primera Reimpresión. Editorial ISEF. México, 2001.

ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano*. Volumen II. Primera Reimpresión. Editorial ISEF. México, 2001.

SALDAÑA PÉREZ, Juan Manuel. *Comercio Internacional, Régimen Jurídico Económico*. Editorial Porrúa. México, 2005.

SANCHEZ, Juana Inés. *Valoración Aduanera*. Editorial Secretaría General de la Comunidad Andina –Proyecto de Cooperación UE-CAN. Perú, 2007.

SILVA JUAREZ, Ernesto. *Valor en Aduana*. Editorial Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas. México, 2011.

TREJO VARGAS, Pedro. *Aduanas, Régimen Jurídico y Facilitación*. Editorial Porrúa. México, 2008.

TREJO VARGAS, Pedro. *El Sistema Aduanero de México*. Primera Reimpresión. Editorial Tax Editores Unidos. México, 2008.

TREJO VARGAS, Pedro y otros. *Comercio Exterior sin Barreras*. Editorial ISEF. México, 2001.

WITKER VELÁZQUEZ, Jorge. *Derecho del Comercio Exterior*. Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas. México, 2011.

WITKER VELÁZQUEZ, Jorge. *Introducción a la Valoración Aduanera de las Mercancías*. Editorial McGRAW-HILL. México, 1998.

WITKER VELÁZQUEZ, Jorge y Nohemí Bello Gallardo. "La Valoración Aduanera en el Comercio Exterior de México". Editorial Porrúa. México, 2010.

## II. LEGISLACIÓN CONSULTADA

Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos. Edición 1952.

Código Fiscal de la Federación. Ediciones 2013 y 2015.

Código Marítimo Internacional de Mercancías Peligrosas. Edición 2015.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Edición 2015.

Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías. Edición 2014.

Decreto para el fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación. Edición 2015.

Decreto por el que se establecen diversos Programas de Promoción Sectorial. Edición. 2015.

Decreto por el que se regula la importación definitiva de Vehículos Usados. Edición 2011.

Ley Aduanera. Ediciones 1982, 1992, 1993, 1996, 2013 y 2015.

Ley de Comercio Exterior. Edición 2015.

Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación. Edición 1979.

Ley de la Propiedad Industrial. Edición 2015.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ediciones 2013 y 2015.

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. Ediciones 2013 y 2015.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Ediciones 2013 y 2015.

Ley del Servicio Exterior Mexicano. Ediciones 2013 y 2015.

Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación. Ediciones 2013 y 2015.

Ley Federal de Derechos. Ediciones 2013 y 2015.

Ley Federal de Derechos del Contribuyente. Edición 2015.

Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Edición 2015.

Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos. Ediciones 2013 y 2015.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Edición 2015.

Reglamento de la Ley Aduanera. Edición 2015.

Reglamento de la Ley de Comercio Exterior. Edición 2015.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. Edición 2015.

Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior. Ediciones 2011 y 2015.

### III. OTRAS FUENTES

Expediente número 800-ARA0000000, emitido por la Aduana de Manzanillo.

Diario Oficial de la Federación, Tomo CDLXVI, Número 14, Única Sección, de fecha 20 de julio de 1992

Diario Oficial de la Federación, direcciones de internet:  
<[http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=4731872&fecha=25/04/1988](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4731872&fecha=25/04/1988)>  
[Última consulta: 06 de mayo de 2015]

<[http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=4762868&fecha=26/07/1993](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4762868&fecha=26/07/1993)>  
[Última consulta: 24 de febrero de 2015]

*Glosario de Términos Aduaneros Internacionales.* Organización Mundial del Comercio. OMC, dirección de internet:  
<<http://www.americaribe.org.ar/es/documentos/Glossario-OMA-2011-ESP.pdf>>  
[Última consulta: 10 de diciembre de 2014]

La Organización Mundial del Comercio. OMC, dirección de internet:  
<<https://www.wto.org/indexsp.htm>> [Última consulta: 20 de septiembre de 2015]  
<[https://www.wto.org/spanish/thewto\\_s/countries\\_s/mexico\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/thewto_s/countries_s/mexico_s.htm)> [Última consulta: 20 de septiembre de 2015]

*Manual para el Desarrollo de Visitas Domiciliarias en Comercio Exterior.* Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria. 2007.

Semanario Judicial de la Federación, dirección de internet:  
<<http://200.38.163.178/sjfsist/Paginas/Tesis.aspx>> [Última consulta: 10 de octubre de 2015].

Servicio de Administración Tributaria, dirección de internet:

<[http://www.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/archivos/Inf\\_combate\\_ilegalidad\\_23122013.pdf](http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/archivos/Inf_combate_ilegalidad_23122013.pdf)> [Última consulta: 20 de abril de 2015].

<[http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Documents/comp2\\_criterios\\_normativos2012.pdf](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/comp2_criterios_normativos2012.pdf)> [Última consulta: 23 de diciembre de 2015].

<[http://www.sat.gob.mx/sala\\_prensa/boletin\\_tecnico/Documents/Boletin2015\\_P045.pdf](http://www.sat.gob.mx/sala_prensa/boletin_tecnico/Documents/Boletin2015_P045.pdf)> [Última consulta: 21 de junio de 2015].

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, dirección de internet:

<<http://cesmdfa.tfjfa.gob.mx/revista.html>> [Última consulta: 10 de agosto de 2015].