



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación
Pública, bajo acuerdo número 2006205 de fecha 13 de junio de 2006

La Seguridad Jurídica en el Impuesto General de Importación.
Caso del Artículo 78-A de la Ley Aduanera

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Ciencias Jurídicas

Sustenta el

Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Director de la Tesis

Mtro. Raúl Bolaños Vital

Índice

	Página
1. <u>Introducción.</u>	3
2. <u>Seguridad Jurídica.</u>	6
2.1. <u>La seguridad jurídica en materia tributaria.</u>	18
3. <u>El Impuesto General de Importación.</u>	23
3.1 <u>Elementos esenciales.</u>	27
3.1.1. <u>Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación.</u>	30
3.1.2. <u>Ley Aduanera.</u>	32
3.2 <u>Base Gravable.</u>	35
3.3 <u>Posibles afectaciones.</u>	41
3.3.1. <u>Vinculación.</u>	41
3.3.2. <u>Métodos alternos de valoración.</u>	45
3.3.3. <u>Mecánica de rechazo de valor</u>	51
4. <u>Conclusiones</u>	61
<u>Bibliografía</u>	64

1. INTRODUCCIÓN

Dentro del amplio espectro del ámbito impositivo, es un lugar común hablar de los principios constitucionales que rigen a los tributos, particularmente a los impuestos sobre la renta, al valor agregado o el especial sobre producción y servicios, que suelen ser los más comunes, pero no por ello únicos, ya que entre otros más, está el impuesto general de importación, -objeto de la presente tesina- cuya causación se actualiza por la introducción de mercancías al territorio nacional, siendo su base imponible el valor en aduana de las mismas, teniendo una peculiar forma de valuación.

En ese sentido, suele generalizarse que al hablar de seguridad jurídica en la materia que nos ocupa –la tributaria- pareciera ya ocioso plantearse siquiera que cualquier gravamen debe estar contenido en una ley en su sentido formal y material, la cual satisface la exigencia constitucional de ser proporcional además de equitativa y que para evitar que se lleguen a presentar abusos de la autoridad administrativa, los elementos esenciales del impuesto en cuestión, como sujeto, objeto, base gravable, etc., están claramente determinados en la propia ley, propiciando que el contribuyente sepa a qué atenerse en su relación tributaria.

En abundancia, la legislación secundaria como el código federal tributario, estatuye para fortalecimiento de la seguridad jurídica que comentamos, que tratándose de las disposiciones jurídicas que establezcan cargas a los particulares, como las referidas -entre otras- a la base gravable de las contribuciones, deberán aplicarse de manera estricta¹, es decir, como refiere el Hallivis Pelayo citando a García Belsunce, su alcance manifiesto o indubitable, deviene de las palabras empleadas².

¹ Cfr. Art. 5 Código Fiscal de la Federación

² Cfr. Hallivis Pelayo, Manuel, Teoría General de la Interpretación, Editorial Porrúa, México, 2007, Pág. 379

En sentido similar se ha pronunciado el Poder Judicial de la Federación, entre otras como en la siguientes tesis: “LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”.³ y “CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. INTERPRETACION DEL ARTICULO 5o. DEL”.⁴

Sin embargo, tratándose del impuesto general de importación, concretamente hablando de la determinación de su base gravable, al parecer existen diversas señales que dejan en entre dicho el principio de seguridad jurídica y por ende su legalidad de acuerdo a los principios normativos apuntados.

Lo anterior, debido a que por una parte la multicitada determinación del elemento esencial de la contribución que nos ocupa, proviene de un cuerpo normativo ajeno a nuestro sistema de Derecho Fiscal; es decir, proviene del Código de Valoración Aduanera del GATT⁵, actual Organización Mundial de Comercio y por la otra, que no se reflejan en nuestra legislación acuerdos adoptados por nuestro país en el seno del otrora GATT, particularmente nos referimos 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, adoptada en la Ronda Uruguay.⁶

Con las consideraciones anteriores trataremos, a partir del concepto de seguridad jurídica, centrarnos en su connotación del Derecho Tributario, situación que nos servirá como punto de partida para que al analizar la base gravable del impuesto general de importación, podamos determinar si existe o no el conflicto que anunciamos en materia de seguridad jurídica.

³ Registro No. 192803, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, X, Diciembre de 1999, Página: 406, Tesis: 2a. CXLII/99, Tesis Aislada.

⁴ Registro No. 213078, Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, XIII, Marzo de 1994, Página: 326, Tesis: I.4o.A.594 A, Tesis Aislada.

⁵ Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, del cual nuestro país fue miembro a partir de 1986.

⁶ https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/42-dval1_s.htm consultada el 16 de enero de 2016

Antes de entrar en materia, recordemos que la importancia de la base gravable para efectos aduaneros, no solamente estriba en determinar en cantidad líquida el impuesto general de importación, sino que también es pieza fundamental para el cálculo del Derecho de trámite aduanero, de los impuestos al valor agregado y especial sobre producción y servicios a la importación, del aprovechamiento conocido como cuota compensatoria, del monto de la deducción en las mercancías importadas para efectos del impuesto sobre la renta, entre otros.

2. SEGURIDAD JURÍDICA

La seguridad jurídica es un concepto que evidentemente, al menos por cuestión de terminología, está relacionado con los conceptos de orden y Derecho, pero el análisis de cada uno de los términos nos llevaría bastante más lejos de lo que estas páginas permiten.

Ya en el renacimiento, con su obra *El Príncipe*, Maquiavelo aborda el tema de la seguridad desde el punto de vista de un medio utilizable para garantizar la seguridad del rey y su reino, es un código de la tiranía, fundado en la torpe máxima de que el fin justifica los medios y de que el éxito ensalza la obra, él plantea que la inseguridad solo puede evitarse mediante el Estado, solo el orden estatal garantiza una organización de la convivencia humana.⁷

Se opone al poder feudal en su afán de asegurar el poder del príncipe, la seguridad del Estado y la unidad italiana, justifica las dobleces y las falsas promesas a la vez que realiza una apología de la represión. El pragmatismo de su concepción marca un hito en el estudio teórico de la política al liberarla de la moral.

El monopolio en el uso de la fuerza legítima que supone el Estado como forma política propia del mundo moderno en el decir de Weber, y la reserva al Soberano estatal de la producción jurídica, en la formulación de Bodino que refleja fielmente la realidad de su tiempo y la evolución posterior, trasladarán el centro de gravedad de la seguridad.

Con el tiempo, dos autores ingleses que se pueden encuadrar en la epistemología del racionalismo empirista y que aportan distintas versiones del concepto de seguridad jurídica son Thomas Hobbes y John Locke. Hobbes dota de poder

⁷ Cfr. Maquiavelo, Nicolás, *El Príncipe*, Editorial Sopena, Buenos Aires, 1941.

absoluto al respectivo que nace del pacto para así, poner fin a la enemistad y a la lucha de intereses innata al hombre en el estado de naturaleza.⁸

Por su parte, John Locke considera que, el paso del estado de naturaleza al estado civil supone la garantía y la protección jurídica de los derechos naturales, puesto que el hombre ya posee estos derechos en el estado de naturaleza.⁹

Los dos autores citados son ejemplo, sin que el objeto de nuestro trabajo nos permita entrar en mayores detalles, de dos concepciones dispares de la seguridad jurídica. Mientras que para Hobbes la seguridad jurídica afianza y fortalece el poder del Estado sin más condición que el mantenimiento del orden y la paz¹⁰, en Locke este poder está limitado por los derechos naturales del hombre.

La tesis de Locke, que sirve de base a la doctrina liberal posterior, encierra tres cuestiones de sumo interés: en primer lugar que el poder legislativo no es absoluto, en segundo lugar que es un poder compartido por cada miembro de la sociedad y por último que los miembros de la sociedad tampoco tienen un poder absoluto en lo que respecta al poder legislativo sino que la potestad legislativa que se delega en el poder legislativo no puede contradecir la ley del estado de naturaleza.

Por otro lado, Hobbes considera la seguridad como paz derivada del contrato social que saca al hombre del estado de naturaleza y le convierte en ciudadano que entrega al Poder, al Leviatán, su seguridad, en detrimento de su libertad natural que le llevaba a la guerra de todos contra todos.

⁸ “La pugna de riquezas, placeres, honores y otras formas de poder inclinan a la lucha, a la enemistad y a la guerra. El afán de tranquilidad y de placeres sensuales disponen a los hombres a obedecer a un poder común, porque tales deseos los hace renunciar a la protección que cabe esperar de su propio esfuerzo”. Cfr. Hobbes, Thomas, *Leviatán*, Fondo de Cultura Económica, México, 2008 Pág. 54

⁹ En este sentido recordemos que el filósofo insiste en que el poder de la sociedad o legislación constituida no puede suponerse que vaya más allá de lo que pide el bien común, sino que ha de obligarse a asegurar la propiedad de cada uno, protegiéndolos a todos contra las deficiencias del estado de naturaleza. Cfr. Locke John, *Segundo tratado sobre el Gobierno Civil*, Editorial Alianza, Madrid, 1990, Págs. 214 y ss.

¹⁰ Cfr. Hobbes, Thomas, *El Ciudadano*, Editorial Debate, Madrid, 1993, Pág.132

Hobbes será probablemente el mejor intérprete de esa seguridad jurídica preliberal, y no se puede negar que en su pensamiento están ya las grandes bases de la cultura jurídica moderna.

El Estado liberal será la expresión más pura de la seguridad jurídica, no ya como hecho sino como ideología. La influencia del iusnaturalismo racionalista, con su rígido sistematismo de raíz matemática, será decisivo para impulsar un modelo que se trasladó al Derecho Positivo. La Declaración de 1789, con su recepción de la seguridad jurídica como Derecho Natural del hombre culmina la evolución, ya existente también en el modelo americano, de una idea que añade una dimensión subjetiva a una realidad hasta entonces principalmente objetiva. Por cierto, que hablar de un Derecho Natural a la seguridad jurídica es un contrasentido genérico que supone hablar de derechos naturales o derechos morales.

En ningún caso se puede entender como previo al Estado, porque los propios contractualistas iusnaturalistas reconocen que éste surge para, entre otras cosas, hacer posible la seguridad jurídica, que es así sólo consecuencia de la existencia del Estado y su Derecho.

Asimismo la vinculación que la Declaración Francesa hace en su artículo sexto de la libertad con la Ley, será el origen del Estado de Derecho y de la legalidad como garantía de seguridad, o dicho de otra forma, de la seguridad por la Ley, el paso del gobierno de los hombres al gobierno de las leyes.

Así, tanto en el ámbito del Derecho Público, como seguridad ante el poder y ante su Derecho, de los ciudadanos, y del Derecho Privado, en las relaciones entre particulares en el ejercicio de la autonomía de la voluntad, se va generando la seguridad jurídica, más que como un Derecho fundamental como un principio o un valor que inspira a todo el ordenamiento jurídico y del que se desprende esa certeza, esa ausencia de temor, esa tranquilidad como reflejo en el individuo de esa situación objetiva, aunque en algunos aspectos aparecerá como Derecho humano.

En la actualidad, la seguridad, como efecto del constitucionalismo del Estado Social, por influencia del pensamiento democrático y socialista, ampliará su campo. Además de seguridad del ciudadano frente al poder y del individuo en sus relaciones privadas, la seguridad se buscará en el seno de la sociedad, como expresión de la relación del hombre con las necesidades sociales y su satisfacción, y se podrá hablar de seguridad social, en sentido amplio, con la función promocional que realiza el nuevo Derecho social, además de las funciones de garantía –Derecho Privado- y de represión –Derecho Penal- del viejo Derecho Liberal. La seguridad social será seguridad jurídica, puesto que se establece por medio de la Ley, en la nueva relación libertad-ley del Estado social, pero mezclada con dimensiones de justicia material, de libertad y de igualdad material, y contribuirá a crear condiciones sociales de superación de necesidades o de certeza ante la vejez, la enfermedad o la muerte. Probablemente los iusprivatistas que siguen considerando al Derecho como Derecho Privado se resisten a admitir esta extensión.

La expresión seguridad jurídica se ha perfilado con criterios diversos. En un sentido, la seguridad jurídica se refiere al ordenamiento jurídico en su conjunto. En otro sentido, a ramas determinadas del mismo. Se sostiene por una parte, que esta seguridad se refiere a las relaciones del individuo con el Estado; y desde otro punto de vista, a las relaciones entre individuos; es decir, emanadas del sistema de garantías organizado por el ordenamiento estatal, o emanadas de los negocios jurídicos celebrados por los particulares.

El conocimiento cierto de la norma y la certeza de una aplicación razonable implican de alguna manera una garantía a la efectividad del Derecho subjetivo que esa norma reconoce. Pero no es a este tipo de garantía al que se hace referencia al hablar de seguridad jurídica de los derechos, sino que con esta expresión se alude al mantenimiento de los derechos adquiridos. No hay dudas sobre la existencia y alcance del Derecho, lo que puede generar duda o inseguridad es la conservación del Derecho durante el tiempo en que se ostenta su titularidad. A

despejar esa duda posible es que acuden los mecanismos de seguridad jurídica de los derechos.

Se dice que la seguridad jurídica, en su sentido más amplio "supone la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho".¹¹

El doctor Ricardo García Manrique no titubea al afirmar que por seguridad jurídica debe entenderse "la certeza respecto del contenido de las normas jurídicas vigentes y respecto del hecho de que las normas jurídicas vigentes son aplicadas de acuerdo con su contenido".¹²

Este profesor de filosofía del Derecho, nos explica que la definición arriba mencionada es de tipo lexicográfico, puesto que da cuenta de uno de los modos en que el término es usado habitualmente. Siendo que coincide en esencia con las definiciones de Radbruch y Kelsen, puesto que para el primero, la seguridad jurídica no es "la seguridad por medio del Derecho, la seguridad que el Derecho nos confiere al garantizar nuestra vida o nuestros bienes contra el asesinato o el robo, etc., sino la seguridad del Derecho mismo".¹³

Para Kelsen, en cambio, la seguridad jurídica consiste "en que las decisiones de los tribunales son previsibles hasta cierto grado, y por ende, calculables, de suerte que los sujetos sometidos al derecho pueden orientarse en su comportamiento según las decisiones judiciales previsibles".¹⁴

¹¹ STC Español 36/19891, FJ. 5) Citada en Rubio Llorente, Francisco, *Derechos Fundamentales y Principios Constitucionales (Doctrina Jurisprudencial)*, Editorial Taurus, Madrid, 1996.

¹² García Manrique, Ricardo, *Radbruch y el Valor de la Seguridad Jurídica*, Anuario de Filosofía del Derecho, Universidad de la Rioja, España, Pág. 261

¹³ *Ibidem*

¹⁴ Kelsen, Hans, *Teoría Pura del Derecho*, Editorial Porrúa, México, 2007, Pág. 260

Muchos otros autores han dado definiciones muy similares,¹⁵ y de ellas podemos deducir que existe una concepción que podríamos llamar formal, porque exige sólo la suma de corrección estructural y funcional del derecho, y no exige del derecho contenidos materiales concretos, salvo el de las normas secundarias o normas que regulan la creación y aplicación de otras normas, de las cuales depende dicha corrección estructural y funcional.

Por el contrario, existen otras definiciones que abarcan el aspecto material, porque entienden que la seguridad jurídica no exige del derecho sólo corrección estructural y funcional sino también la justicia de sus normas, o al menos de algunas de ellas; siendo así, no sería posible que un sistema jurídico injusto, o radicalmente injusto, generase seguridad jurídica.¹⁶

Los doctrinarios que sostienen estos conceptos de seguridad jurídica, lo hacen con la intención de evitar la utilización del ideal de justicia medieval tan presente en cuestiones como los regímenes políticos y democráticos, o con la intención de evitar el positivismo ideológico en el que incurre todo aquel que sostiene la tesis del valor moral de la seguridad jurídica.¹⁷

Consideramos apropiado mencionar brevemente la idea que sobre el concepto estudiado tienen algunos doctrinarios latinoamericanos, de esta manera tenemos que el profesor chileno Máximo Pacheco concibe la seguridad de tres maneras:

A. Seguridad por el Derecho, que es la seguridad contra todo lo que atenta contra los Derechos de las personas;

¹⁵ Por citar sólo algunos ejemplos, basta ver López de Oñate Flavio, *La Certeza del Derecho*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1953, pp.74-75, Pérez Luño, Antonio Enrique, *La Seguridad Jurídica*, Editorial Ariel, Barcelona, 1991, p.22, Álvarez Norberto, *Jalones para una Teoría Crítica de la Seguridad Jurídica*, Madrid, 1995, p.9, Mézquita del Cacho, José Luis, *Seguridad Jurídica y Sistema Cautelar*, Editorial Bosch, Barcelona, 1989, vol. p.41, etc.

¹⁶ Para una mejor y más clara referencia sobre la percepción material del concepto de seguridad jurídica, confróntese a Peces Barba, Gregorio, *La Seguridad Jurídica desde la Filosofía del Derecho*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993, pp.261-279

¹⁷ Bobbio, Norberto, *El Positivismo Jurídico*, Editorial Debate, Madrid, 1993, Págs. 233 a 235

B. Certeza del Derecho, que exige la perceptibilidad cierta de la norma de Derecho, y

C. Seguridad contra las modificaciones del Derecho, que produzcan incertidumbre del Derecho vigente.¹⁸

El profesor Jaime Williams Benavente, distingue al respecto: certeza teórica o de conocimiento y certeza práctica o de cumplimiento. "Por la primera, entendemos el conocimiento sin dudas de la norma y, por la segunda, la certidumbre fundada o de que la norma será cumplida".¹⁹

De las definiciones recogidas resulta un aspecto destacable la certeza teórica que le atribuyen. Es decir, el grado de conocimiento de la norma jurídica por parte de la comunidad, en tanto "garantiza la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y el respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes".²⁰

No obstante lo anterior, la seguridad del cumplimiento de la norma jurídica, que es un aspecto que interesa en primer lugar a la Sociología del Derecho, en cuanto dice relación con la eficacia del Derecho, también interesa a la Ciencia del Derecho, desde el momento que existen una serie de instituciones jurídicas que inciden en este aspecto.

"El legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas... Hay que promover y buscar qué Derecho es y qué no provocar juegos y relaciones como consecuencia de las cuales se introducen complejidades

¹⁸ Cfr. Pacheco, Máximo, Introducción al Estudio de las Ciencias Jurídicas, Editorial Universitaria, Santiago, 1958, Págs. 128 a 131.

¹⁹ Williams Benavente, Jaime, La Seguridad como valor del Derecho, Colección Seminarios N° 6, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, 1983, p.46.

²⁰ STC Español 147/1986, FJ. 4, definición que encontramos citada en Rubio Llorente, Francisco, *Op.Cit.*, Pág. 125

difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes”.²¹

Intentemos abordar el concepto desde su significado etimológico: La seguridad jurídica es definida por la real academia como: “Cualidad del ordenamiento jurídico, que implica la certeza de sus normas, y consiguientemente la previsibilidad de su aplicación. En España es un principio constitucional”.²²

Es decir, que de acuerdo a la academia deberíamos entender por seguridad jurídica la certeza de Derecho, o conocimiento cierto del Derecho. De suerte tal que tener seguridad jurídica significaría, así, desde esta óptica, estar seguro sólo de lo que el Derecho dice y dispone. Pero, a nuestro entender, la definición se queda corta, pues cuando hablamos de que tenemos, o no, seguridad jurídica, no aludimos, sólo, a lo que, etimológicamente, significa la expresión –conocimiento cierto del Derecho- sino que nos referimos, además, a que el Derecho que conocemos nos protege además un interés objetivo, ya sea la vida, propiedad, libertad, esto es, seguridad jurídica objetiva, y a que nos concede, por ello también, un margen de tranquilidad psicológica, que es en lo que, estrictamente consiste el valor de la seguridad jurídica. Por lo que consiste, así, la misma, en un interés añadido (el más específico de la seguridad) a los que, según vimos ya, protege la ley.

En tal sentido, y en rigor, sólo tengo seguridad jurídica, cuando disfruto de la tranquilidad que me da el conocer que el Derecho por mi conocido, me protege. Es el caso, por ejemplo, del propietario de un inmueble, al que el Derecho le hace sabedor de su titularidad, y, a partir de aquí, también, de que, de determinados actos, que pueda realizar sobre él como de arrendamiento, de venta, de constitución de un gravamen, derivarán determinadas consecuencias jurídicas, que son los derechos y obligaciones correspondientes. Lo mismo que la

²¹ STC Español 46/1990, FJ. 4, *Ídem*

²² Voz “seguridad jurídica” en la versión electrónica de la Real Academia Española, en <http://dle.rae.es/?id=XTrIaQd> consultada el 23 de enero de 2016

legislación penal nos marca, también, los límites de nuestras libertades, advirtiéndonos de que, de infringirlos, sufriremos ciertas penas, pero nunca una pena mayor a la establecida específicamente para ese delito. A partir de lo cual, ya, sabemos, también, que tenemos seguridad jurídica, porque conocemos un Derecho protector de nuestros intereses, cuyo conocimiento, además, nos da la tranquilidad de sentirnos protegidos, frente la aplicación de penas superiores, o de medidas más inconvenientes.

A tenor de lo expuesto, pues, tenemos seguridad jurídica, sólo, si el Derecho que conocemos protege, también, nuestro interés, y no sólo por el mero hecho de conocer bien un Derecho, de estar seguros de lo que éste dice. Por lo que podemos decir también, entonces, que tenemos, o no, seguridad jurídica; y no que hay, o no hay, seguridad jurídica, pues lo mismo que la hay, siempre, para unos, no la hay, o la hay más limitada, siempre también, para otros.

Ya que tocamos el concepto de forma negativa, encontramos también la postura de quienes sostienen que hay, una seguridad de inseguridad jurídica,²³ pues el ciudadano siente, normalmente, la seguridad como un valor, porque, normalmente, deriva aquélla del conocimiento de una ley que protege su interés, pues hasta el conocimiento de un Derecho injusto es valioso (supone seguridad jurídica), porque, aunque la certeza intelectual del Derecho pueda tratarse también del conocimiento cierto de un Derecho tiránico, una tal certeza también tiene resonancias axiológicas, a veces, en cuanto que nos hace concedores, al menos, de los límites de su tiranía, con lo que también aquí habría un interés legítimo, aunque mínimo, jurídicamente, protegido, el situado más allá del comportamiento tiránico protegido por el Derecho.

Un tal sistema de seguridad es, como ya puede verse, consustancial al Derecho (que es siempre una normativa vigente, capaz de hacerse respetar). Cualquier orden jurídico, pues, nos da, siempre también, seguridad jurídica, como mera

²³ Encontramos esta postura en Díaz, Elías, Sociología y Filosofía del Derecho, Edit. Taurus, Madrid, 1971, p.46

certeza de Derecho. Pero a la que sentimos como un valor, tan sólo en cuanto que supone, también, la protección de unos intereses legítimos. Escribe, en tal sentido Tierno Galván, en una línea muy próxima a la que se viene desarrollando en estas páginas: “Por sistema de seguridad entiendo cualquier sistema de normas, conjunto de supuestos o enunciación de principios que garantizan el menor número de perturbaciones a la convivencia, y, por consiguiente, mayor estabilidad a unas estructuras morales con pretensión de vigencia”.²⁴

También encontramos los apuntes de Recasens Siches que, de forma similar establece: “Si bien, en algún caso concreto es posible que el contenido de un mandato arbitrario parezca justo y acertado –y aun más justo que el que se derivaría del Derecho vigente- no obstante hay que reconocer que la arbitrariedad, tan sólo por ser tal, resulta la plaga mayor que pueda sufrir la sociedad. Porque, aun en el caso de que el mandato arbitrario se guiase por una buena intención, destruiría el elemento esencial de la vida jurídica, la fijeza, la inviolabilidad de las normas, en suma, la seguridad”.²⁵

Lo que resulta además, aparentemente contradictorio, pero sólo aparentemente, pues en el primer sentido seguridad significa certeza de Derecho (seguridad jurídica en el sentido estricto), y en el segundo la inseguridad alude a la ausencia de protección por el Derecho (seguridad jurídica en el sentido objetivo).

Con lo que, aunque Recasens parece elevar, incluso, a la categoría de valor absoluto la obediencia al Derecho, siempre y cuando sea válido, sin exigir, para ello, que proteja un interés legítimo, ello lo exige quizás porque entiende siempre su obediencia como un valor, y esta obediencia es un valor, porque su desobediencia, aunque aquél sea injusto, mermaría, también, la vigencia del Derecho justo, y así también, la protección del interés legítimo resguardado por otras normas. Con lo que la seguridad jurídica, pues, como valor, para Recasens,

²⁴ Tierno Galván, Enrique, La Realidad como Resultado, en Boletín Informativo del Seminario de Derecho Político de la Universidad de Salamanca, 1957, Págs. 132 y 133.

²⁵ Recasens Siches, Luis, Tratado General de Filosofía del Derecho, Edit. Amorrortu, Madrid, 1965, Pág. 217

lo será también porque el cumplimiento del Derecho incide siempre, de algún modo, en la protección de un interés justo.²⁶

De lo anteriormente expuesto, podemos deducir que la definición de la seguridad jurídica como certeza de Derecho vigente, que protege el interés del ciudadano (es decir, incluso la seguridad jurídica que resulta de una de las interpretaciones jurídicas de la ley).

Después de estas consideraciones teóricas y de un somero acercamiento a la doctrina extranjera, volvamos nuestra atención hacia el concepto de seguridad jurídica a la luz de nuestro Derecho. En este sentido podemos considerar que la existencia de la seguridad jurídica en nuestra Ley Fundamental queda cimentada cuando determina que en nuestro país “... todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales..., cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.”²⁷

Nos resulta obvia la fuerza de este precepto, la seguridad que emana de la Constitución está por encima de la legislación secundaria, pues en todos los casos en que la legislación secundaria limite, restrinja o suspenda derechos, sin que se trate, desde luego, de aquellos casos y en las condiciones en que la propia Carta Magna establezca, estaremos en presencia de violaciones de derechos humanos.

Igualmente el Poder Judicial Federal ha avalado la preeminencia constitucional en diversas tesis, a guisa de ejemplo en la que lleva por rubro “*CONSTITUCIÓN, SUPREMACÍA DE LA*”.²⁸

²⁶ Es verdad también, que esta resonancia axiológica de la seguridad jurídica, como efecto del imperio de la ley, en los autores citados en estas líneas, deriva de que vivieron las limitaciones de la dictadura.

²⁷ Art. 1º Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

²⁸ Registro No. 326474, Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, LXXIII, Página: 7848, Tesis Aislada

Respecto a la garantía de seguridad jurídica referida en la Constitución de 1857, el tratadista Montiel Iduarte sostiene: “La libertad individual consiste esencialmente en la amplitud de acción propia de cada individuo, de modo que en el terreno de las garantías individuales viene a ser el Derecho de hacer o no hacer una cosa, sin que a ello nos compela apremio alguno, mientras que la seguridad personal es el Derecho de impedir la acción de un tercero, sea individuo privado o funcionario público, cuando tal acción venga indebidamente a inquietarnos en el goce tranquilo de nuestra persona, de nuestros derechos o de nuestras cosas la seguridad ya sea personal o real, nos viene de la ley, y es por lo mismo creación jurídica, a la cual tenemos un derecho incontestable.

La seguridad personal debe consistir principalmente en ponernos a cubierto de las presiones arbitrarias, y esto no podrá conseguirse de una manera absoluta, sino precisando los motivos que puedan servir de causa justificada a una prisión o a una simple detención. Esto, como se ve nos escuda de los atentados que pudieran partir del Poder Judicial y aún del Ejecutivo, pero no nos pone a cubierto de los tiros apasionados del Poder Legislativo. La real se hace efectiva con castigar toda la expropiación y con garantizar en aquella que haya necesidad de hacer por causa de utilidad pública los justos y sagrados derechos del propietario, y el goce tranquilo de toda posesión.”²⁹

Por su parte, el maestro Burgoa afirma: “Ese conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquiera autoridad para producir válidamente desde un punto de vista jurídico la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc., es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica. Éstas implican, en consecuencia, el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole

²⁹ Montiel Iduarte, Isidro, Estudio sobre Garantías Individuales, Editorial Porrúa, México, 1979, Págs. 317 a 319

en la esfera del gobernado integrada por el sùmmum de sus derechos subjetivos”.³⁰

El maestro considera dentro de las garantías de seguridad jurídica: la irretroactividad de las leyes, audiencia, exacta aplicación de la ley en materia penal y de legalidad en materia jurisdiccional.

2.1. LA SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA

Los derechos de seguridad jurídica son tal vez los que más clara relación guardan con el concepto de Estado de Derecho en sentido formal. El Estado de Derecho en sentido formal puede entenderse como el conjunto de reglas del juego de carácter fundamentalmente procedimental, que los órganos públicos deben respetar en su organización y funcionamiento internos, y en su relación con los ciudadanos.

Elías Díaz lo escribe como: “El estado de derecho es el Estado sometido al Derecho, es decir, el estado cuyo poder y actividad vienen regulados y controlados por la ley, las ideas de control jurídico, de regulación desde el Derecho de la actividad estatal, de limitación del poder del estado por el sometimiento a la ley, aparecen, pues, como centrales en el concepto del estado de derecho en relación siempre con el respeto al hombre, a la persona humana y a sus derechos fundamentales”.³¹

Los principios que se enumeraron en el apartado anterior no tienen sentido por sí solos, para que en verdad puedan estar al servicio de la seguridad jurídica es necesario que todos ellos, estén presentes en un ordenamiento jurídico determinado. Sería inútil que las leyes no pudieran ser retroactivas si su contenido fuera tan oscuro que nadie las entendiera, tampoco tendría sentido disponer la necesidad de publicar las leyes si los jueces pudieran utilizar sus propias

³⁰ Burgoa, Ignacio, Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa, México, 1954, Pág.396

³¹ Díaz, Elías, Estado de Derecho y Sociedad Democrática, Ed. Taurus, Madrid, Págs.17 y 18

convicciones personales al momento de imponer una multa o fijar una pena privativa de la libertad. La seguridad jurídica exige la presencia de todos esos principios para volverse realidad.

De esta manera, vemos claramente como la relación jurídico tributaria vincula en derechos y obligaciones tanto a gobernantes como a gobernados, puesto que no solamente existe el imperativo de contribuir al gasto público para los súbditos, sino que también para los gobernantes, de conducirse bajo leyes que los limitan a que dichas contribuciones se encuentren en un marco de legalidad, que brinde protección al que contribuye.

En su obra conjunta Pérez de Ayala y González García refieren al principio de legalidad en materia tributaria diciendo que: “En su concepción más restringida y propia, el principio de legalidad tributaria exige que sólo pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es, mediante aquella fórmula jurídica, que por ser expresión de una voluntad soberana (legítimamente constituida, en otro caso no sería jurídica) manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar (la fuerza de ley) al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores previstos ante la Jurisdicción”.³²

Posteriormente identifican estos tratadistas a este principio con el de reserva de ley, ya que tiene como función el límite a la potestad tributaria normativa del Estado al, imperio de la Ley. Así el principio de reserva de ley propiamente dicho: “...se produce en el supuesto, harto infrecuente, de que la totalidad de la materia acotada deba venir regulada en exclusiva por la ley o, al menos, por actos con fuerza de ley y la denominada reserva relativa o atenuada, que consiste en exigir la presencia de la ley tan solo a efectos de determinar los elementos

³² Pérez de Ayala, José Luis y González García, Eusebio, Derecho Tributario, Tomo I, Editorial Plaza Universitaria, Salamanca, Págs. 33 y 34

fundamentales o identidad de la prestación establecida, pudiendo confiarse al ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos”.³³

Somos de la opinión que este último es el caso de nuestro sistema tributario, donde el legislador como garante de la seguridad jurídica delinea los elementos esenciales de los tributos, que como obligación constitucional deben satisfacer los gobernados y constituye un vicio que sea el ejecutivo, ya sea a través de su facultad reglamentaria propiamente dicha, o mediante la emisión de reglas de carácter general en materia impositiva, que colma de sentido la disposición legislativa, puesto que jurídicamente debe ser materia de este poder exclusivamente.

Arrijo Vizcaíno enuncia lo anterior en el sentido siguiente: “La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables, y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas Leyes les confieren”.³⁴

Continúa diciendo que “...el principio de legalidad permite al contribuyente conocer con la debida anticipación cuál es la naturaleza y cuáles son los alcances de sus obligaciones frente al fisco, así como la esfera de derechos ejercitables en contra del Estado cuando éste, en su función recaudatoria, pretenda traspasar o exceder los límites del marco jurídico a los que debe constreñirse su actuación.”³⁵

Delgadillo Gutiérrez, refiere la actualidad –entre otros- del principio de Certidumbre de Adam Smith, puesto que refiere: “es necesario especificar con precisión los

³³ *Ibíd.*, Pág. 146

³⁴ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, Pág. 18

³⁵ *Ibíd.*, Pág. 19

siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, quién paga, las penas en caso de infracción, etc., lo cual hace necesario que las normas tributarias sean claras y precisas”.³⁶

Por su parte, Margain Manautou refiere sobre este principio que: “el legislador debe precisar con claridad quién es el sujeto del impuesto, su objeto, la base, tasa, cuota o tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el objeto de que el Poder Reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente, e introduzcan la incertidumbre.”.³⁷

El principio anterior, no es otra cosa que el actual principio de legalidad tributaria consagrado en el numeral 31 fracción IV de la Ley Fundamental, puesto que implica el conocer con certeza la forma en que tenemos que tributar, no solo como obligación a cargo de los contribuyentes, sino también para el Estado en cuanto al establecimiento de impuestos justos. Así ha sido interpretado por nuestra Corte Suprema en múltiples ocasiones, ejemplificando con la tesis de jurisprudencia con rubro: “LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO”.³⁸ En la que se destaca que es “el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica”.³⁹

³⁶ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, México, Pág. 39

³⁷ Margain Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México, Págs. 45 y 46

³⁸ Registro No. 174070, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Octubre de 2006, Página: 5, Tesis: P./J. 106/2006

³⁹ Ídem

Es claro pues, que el principio de legalidad en materia tributaria, es uno de los pilares donde recae la seguridad jurídica de todo gobernado, puesto que le permitirá prever las consecuencias que generen sus actos.

Lo anterior cobra particular relevancia en el ámbito impositivo, puesto que al causarse las contribuciones al realizarse las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes, el causante podrá estar en aptitud de conocer el monto de los tributos que adeude al fisco, o al menos, tener la certeza de los términos en que se podrá efectuar su cuantificación.

3. EL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN

Una vez clarificado lo que debe entenderse por seguridad jurídica y más concretamente en materia tributaria, analicemos ahora el impuesto general de importación, para ver si se surte a cabalidad en el mismo, el principio aludido.

Delgadillo Gutiérrez lo clasifica como un impuesto indirecto al consumo, ya que primeramente distingue entre los directos e indirectos en razón del principio de repercusión, es decir, "...aquellos en los que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente; suprime todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden"⁴⁰ y posteriormente, circunscribe dentro de los indirectos –toda vez que en el caso que nos ocupa el sujeto del impuesto es diferente al pagador- a los impuestos sobre actos y al consumo, detallando que "El impuesto sobre los actos es aquel que recae sobre las operaciones –actos- que son parte del proceso económico. Un ejemplo de impuestos sobre los actos es el Impuesto sobre Importación y Exportación"⁴¹

Coincide en esta idea Flores Zavala, ya que menciona que los impuestos indirectos se dividen en dos categorías: los impuestos sobre actos y sobre el consumo, siendo el de importación ejemplo del primer grupo.⁴²

Por su parte, Arrijo Vizcaíno también los contempla en la categoría de impuestos específicos y *Ad Valorem*, ya que menciona: "exclusivamente atienden al valor o precio del propio objeto gravado. Se trata de gravámenes que, dentro de nuestro medio únicamente aparecen previstos en la Legislación Aduanera, ya que ésta, dada la naturaleza de operaciones de importación y exportación, grava básicamente mercancías, las que preferentemente deben valorarse en función de

⁴⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Op. Cit.*, Pág. 77

⁴¹ *Ibid.*, Pág. 78

⁴² Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, Pág. 321

sus medidas y dimensiones, o bien en atención a su valor o precio”⁴³, siendo que en la práctica, se requiere de la utilización de los dos parámetros que aludimos, es decir el peso, medida o volumen –aduaneramente conocida como unidad de medida- para aplicársela a la base gravable y posteriormente multiplicarla por el porcentaje de la tasa que tenga asignada.

Al respecto, la Ley Aduanera lo considera, conjuntamente con el correlativo de exportación, como los únicos impuestos al comercio exterior.⁴⁴

Para Witker, “Los tributos aduaneros son los impuestos que gravan el comercio internacional de mercancías. Se trata de impuestos indirectos, ya que el monto del gravamen o parte de él, es trasladado al consumidor o usuario final”.⁴⁵ Al abundar sobre el tema, destaca la importancia de los impuestos de importación ya que no solo intervienen en la regulación del intercambio comercial de los países protegiendo a su industria nacional, sino que también con una función recaudatoria importante.⁴⁶

Carvajal Contreras, citando al tratadista italiano Archille Cuturera define al impuesto aduanero como: “pago en dinero debido al Estado por todo aquél que transporte, hacia un lado u otro de la frontera, una mercancía sometida a derecho y destinadas a ser consumida en el interior o exterior del territorio aduanero del Estado”.⁴⁷ Como podemos observar, con independencia de la nacionalidad del autor de la definición o del sistema jurídico de que se trate, sustancialmente los impuestos –también llamados derechos en otras latitudes- al comercio exterior –o de aduanas- se caracterizan por generarse por la introducción o extracción de mercancías de o desde un territorio aduanero –país-.

⁴³ Arrijoa Vizcaíno, *Op. Cit.*, Pág. 301

⁴⁴ Cfr. Art 51 Ley Aduanera

⁴⁵ Witker Jorge, *Derecho Tributario Aduanero*, UNAM, IIJ, Pág. 143

⁴⁶ *Ídem*

⁴⁷ Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero*, Editorial Porrúa, México, Pág. 297

A pesar de que pudiera sonar abrumador para una economía de libre mercado, es innegable que la mayoría de los países –incluido el nuestro, por supuesto– sucumben ocasionalmente en la tentación de ordenar el mercado interno, mediante la manipulación de los aranceles. Modificación a las tasas arancelarias que pueden deberse por diversas razones, desde el ánimo de hacer frente a una escasez extraordinaria de productos de la canasta básica, en cuyo caso se eliminaría el arancel de dichos productos para permitir su ingreso en grandes volúmenes, hasta la poca ortodoxa práctica de fomentar el desarrollo de una industria particular, imponiendo altos aranceles a empresas competidoras del exterior.

En otro orden de ideas, desde el punto de vista de las finanzas públicas, es importante destacar que en nuestro país si bien el aspecto recaudatorio del impuesto general de importación pudiera haber pasado a un segundo término debido las exenciones o tasas preferenciales que se tienen con nuestros principales socios comerciales -al amparo de los múltiples tratados comerciales que al efecto se han suscrito- no hay que olvidar que es la base para el pago del impuesto al valor agregado⁴⁸ que se entera como requisito previo al desaduanamiento de las mercancías, así como del impuesto especial sobre producción y servicios⁴⁹ entre otros, siendo que más del 50% de la recaudación nacional de aquél se verifica en las distintas aduanas mexicanas, con una particularmente reducida carga administrativa para el Servicio de Administración Tributaria y pocas oportunidades para su evasión, situación que lamentablemente no ocurre en otros campos de la recaudación tributaria.

Misma situación ocurre en otros países, referenciando en este caso a España y la Comunidad Económica Europea solamente, más que por falta de comparables, por el límite de la extensión del presente. Así el Pelechá Zozaya sostiene que: “No estará de más el poner de relieve la trascendencia del valor en aduana en relación con otros tributos, cuya base imponible viene directa o indirectamente determinada

⁴⁸ Ver Arts. 1° Fr. IV, 2, 24 Fr. I y 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

⁴⁹ Ver Arts. 1° Fr. I, 2, 12 y 15 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

por el valor en aduana, pensado lógicamente, para liquidar los derechos del AAC⁵⁰. Tal sucede con casi todas las exacciones de efecto de efecto equivalente a derechos de aduana, y en general, muchos de los tributos que de una forma u otra inciden sobre el comercio exterior. Gran significación tiene, en este sentido, el IVA a la importación, cuya base imponible puede ser, a tenor de lo señalado en el art. 11.B.2 de la Directiva del Consejo 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, el propio valor en aduana; éste es el criterio, como veremos más adelante que sigue la legislación española.”⁵¹

Claudia Granados se refiere a ellos como: “Son los gravámenes que se tienen que cubrir de acuerdo a las tarifas que establecen las leyes por las operaciones de internación y externación en el territorio nacional de bienes y servicios”.⁵²

Continúa diciendo que: “El comercio internacional contemporáneo ha asumido los tributos aduaneros *ad valorem* como los más adecuados para impulsar el comercio”.⁵³

Es importante destacar –aún cuando por la extensión del presente no sea posible abundar- que en el impuesto que nos ocupa, incide una de las facultades extraordinarias concedidas por nuestra Constitución Política al titular del Poder Ejecutivo, que conjuntamente con la de legislar en los casos de suspensión de las garantías individuales⁵⁴, en materia de comercio exterior queda “...facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras;...”⁵⁵

⁵⁰ Arancel Aduanero Común

⁵¹ Pelechá Zozaya, Francisco, Comercio Exterior: El Derecho Aduanero Tributario, Marcial Pons, Madrid, Pág. 154

⁵² Granados Valerio, Claudia Minerva, Análisis Jurídico de la Base Gravable en Derecho Aduanero, Pág. 6

⁵³ *Ibid.*, Pág. 8

⁵⁴ Cfr. Art. 29 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

⁵⁵ Cfr. Art. 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Dicha excepción, no solo implica el depositar las facultades del poder legislativo en una sola persona –Ejecutivo-⁵⁶, sino que también rompe el principio que menciona que tratándose de creación de contribuciones, la Cámara de Diputados tiene necesariamente fungir como la de origen,⁵⁷ derivado de lo sensible de la materia y que deben ser los representantes populares los que deben iniciar con dicha tramitación.

Con los párrafos anteriores, fácilmente podrá percatarse el lector que estamos adentrándonos en un terreno que escapa en gran medida al marco tributario tradicional. Sin embargo, la presunta inseguridad jurídica que se esbozó desde un inicio, no tiene –al menos no será objeto en estas páginas- relación alguna con las excepciones mencionadas.

A mayor *inri*, y como veremos en el numeral siguiente, los elementos esenciales del gravamen que nos ocupa, no se encuentran contenidos de manera exclusiva en el cuerpo normativo que de suyo debe ser natural, es decir la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, siendo que en su mayoría los encontramos en la Ley Aduanera.

3.1 ELEMENTOS ESENCIALES

Para entrar en materia, analizaremos los elementos esenciales de las contribuciones, haciendo particularmente énfasis en las del impuesto general de importación, que es el que debe primar en nuestro estudio.

Lo que la doctrina ha reconocido como elementos esenciales de los impuestos en particular y de las contribuciones en general, es decir, sujeto, objeto, base gravable o imponible, tasa, cuota o tarifa, son conceptos que el código tributario

⁵⁶ Cfr. Art. 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

⁵⁷ Cfr. Art. 72 inciso H de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

nacional asimila como cargas a los particulares⁵⁸ y como tal los resguarda a través de ser objeto de una interpretación estricta, como ya vimos en el inicio del presente.

Para Flores Zavala por elementos de los impuestos debemos entender entre otros al sujeto, objeto, a la unidad del impuesto o fiscal, la cuota, base y tarifa.⁵⁹ Al respecto, Jorge Witker comenta que el tributo aduanero se estructura con base en dos elementos: la alícuota y la base de cálculo, pudiendo la primera referirse a unidades monetarias –alícuota fija- o como porcentaje –alícuota proporcional-. En tanto que la base de cálculo también puede presentarse de dos maneras: en cantidades físicas –unidades de medida como kilo, litro, etc.- o como valor o precio.⁶⁰

Por su parte, siguiendo a Narciso Sánchez Gómez diremos que los elementos a que hacemos mención no son otros que el sujeto -activo y pasivo-, objeto, cuota, tarifa, unidad, catastro, fecha y forma de pago, así como sus exenciones.⁶¹

Como era de esperarse, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como órgano facultado para interpretar la norma constitucional, también ha contribuido a enriquecer los conceptos anteriores, sosteniendo que las leyes tributarias deben establecer los elementos esenciales de las contribuciones para otorgar certeza a los contribuyentes sobre las obligaciones tributarias que les asisten y evitar la actuación arbitraria de las autoridades exactoras, entre otras, en la jurisprudencia cuyo rubro reza: “EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO DEFINE SU OBJETO, POR LO QUE NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).”⁶²

⁵⁸ Cfr. Art. 5 del Código Fiscal de la Federación

⁵⁹ Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *Op. Cit.*, Págs. 65 a 140

⁶⁰ Cfr. Witker Velázquez, Jorge, *La Nueva Valoración Aduanera y el TLC*, Jorge Witker, México, Pág. 14

⁶¹ Cfr. Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Editorial Porrúa, México, Págs. 217 a 221

⁶² Registro: 163350, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXXII, Diciembre de 2010, Página: 487, Tesis: 2a./J. 163/2010, Jurisprudencia.

También ha establecido en la tesis de voz “LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTIA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTE OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TERMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY”⁶³, hablando del mencionado Principio, que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, deben encontrarse en la ley, siendo suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales, lo que indudablemente implica la certeza jurídica en la manera de cumplimentar la obligación constitucional de contribuir.

Igualmente, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en diversas tesis, como en la que lleva por rubro “CONSULTAS FISCALES. LA AUTORIDAD NO ESTÁ OBLIGADA A RESOLVERLAS CUANDO SE PLANTEAN CUESTIONES DE CONSTITUCIONALIDAD, CONFORME AL ARTÍCULO 34, SEGUNDO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN EL AÑO DE 2004”⁶⁴ atinadamente ha engrosado dichos conceptos, reiterando que los elementos esenciales de la contribución deben estar consignados de manera expresa en la ley, refiriéndose al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Como ya lo habíamos anticipado, en la materia que nos ocupa, los elementos esenciales del gravamen en análisis no se encuentran detallados en una sola ley, sino que se detallan en dos, sin que esto haya sido objeto de declaratoria de violación al principio de legalidad, por parte de la Primera sala de nuestra Suprema Corte, como en la tesis de rubro: “IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN. LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA”⁶⁵ en la que se destaca que aún cuando la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación no establece todos los

⁶³ Registro: 200,214, Tesis aislada, Materia(s):Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Febrero de 1996, Tesis: P. XI/96, Página: 169.

⁶⁴ Registro: 51,342, Época: Sexta, Instancia: Pleno, Fuente: R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año II. No. 18. Junio 2009, Tesis: VI-P-SS-162, Página: 352.

⁶⁵ Registro: 168912, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXVIII, Septiembre de 2008, Página: 207, Tesis: 1a. LXXXIX/2008, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

elementos esenciales del tributo, sino únicamente su tasa o tarifa –añadiéndose que también la unidad-, con ello no se violenta el indicado principio constitucional, en virtud de que el sujeto, objeto, base y época de pago están contenidos en la Ley Aduanera, reguladora de los impuestos al comercio exterior. Por lo que cuando los contribuyentes del impuesto general de importación se ubiquen en alguna de las hipótesis previstas en el artículo 52 de la Ley Aduanera, deberán determinar la base del gravamen atendiendo a lo señalado en los numerales 56, 64 a 78-C –en gran parte objeto toral del presente, como más adelante veremos- y 80 de ese ordenamiento legal, y aplicar la tarifa a que se refiere la Ley de los Impuestos Generales mencionada, a fin de enterar el tributo causado con motivo de la introducción de mercancías al país, en las fechas a que alude el artículo 83 de la propia Ley Aduanera; de ahí que al tratarse de disposiciones formal y materialmente legislativas, el contribuyente puede conocer con precisión los alcances de su obligación, a pesar de ser una caso de excepción al constar en dos leyes diferentes.

En los términos anotados, y siguiendo el criterio de la Primera Sala, analicemos los elementos esenciales del impuesto que nos atañe, de acuerdo a cada ley que los regula.

3.1.1. LEY DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN

A) Tasa o tarifa

Pedro Trejo sobre el particular menciona que también conocida como *Ad Valorem*, refleja en porcentajes la cantidad que debe cubrirse de acuerdo al porcentaje del valor de la mercancía, acorde a su clasificación arancelaria.⁶⁶

⁶⁶ Cfr. Trejo Vargas, Pedro, El Sistema Aduanero Mexicano, Talleres de Impresión de Estampillas y Valores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, Pág. 87

Las tasas o cuotas también pueden estar expresadas en cantidad monetaria por unidad de medida –por ejemplo \$4.50 pesos por pieza-, convirtiendo al arancel en específico, en lugar de *Ad Valorem*, o bien, puede tratarse de una combinación de ambos, resultando así un arancel mixto.⁶⁷ Para la ley que comentamos, “El impuesto señalado en la las fracciones arancelarias de la Tarifa de la presente Ley se entenderá expresado en términos de porcentaje exclusivamente, salvo que se disponga lo contrario, y se aplicará sobre el valor en aduanas de las mercancías”.⁶⁸

Para Witker, “...mientras la base imponible mide el elemento material del hecho generador, la alícuota nos indica la porción de esa base que el Estado exige en su calidad de acreedor del tributo o sujeto activo de la obligación tributaria”⁶⁹, por lo que claramente se está identificando a la tasa, como la parte alícuota.

Finalmente, Flores Zavala las identifica como “las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría”.⁷⁰ Es decir, este autor no asimila a tarifa el concepto de cuota o tasa, diferenciando en consecuencia la cantidad en numerario que se debe entregar por la introducción o extracción de mercancías.

B) Unidad.

Por unidad fiscal o unidad de impuesto, debemos entender como dice Flores Zavala a “la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso o litraje sobre la que la ley fija una cantidad específica que debe pagarse por concepto del impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente a cada caso concreto”⁷¹

⁶⁷ Cfr. Art. 12 Ley de Comercio Exterior

⁶⁸ Regla 2ª de las Complementarias, del artículo 2.

⁶⁹ Witker, La obligación Tributaria Aduanera, *Op. Cit.*, Pág. 91

⁷⁰ Flores Zavala, Ernesto, *Op.Cit.*, Pág. 129

⁷¹ *Ídem*

En la ley que nos atrae la atención, existe una gran cantidad de unidades de medida expresadas por sus abreviaturas, señalando a guisa de ejemplo las siguientes: Cbza (cabeza), °C (grados Celsius), CM (centímetros), GHz (gigahertz), HR (hora), jgo (juego), Pza (pieza), M (metro) y vol (volumen) entre muchas otras, dependiendo del caso que se trate. Así, si se trata de ganado, la unidad de medida será cabeza, si se refiere a un conjunto de piezas agrupadas, juego, pero si es considerada en lo individual, será pieza, etc., por lo que al ya contar con dos elementos del tributo que analizamos, ya estamos en condiciones de tener el por ciento aplicable (tasa) sobre la unidad de medida (pieza), restándonos conocer el valor de la misma, para la determinación del gravamen, elemento al que dedicaremos el apartado siguiente.

3.1.2. LEY ADUANERA

Como ya lo habíamos anticipado, la Ley Aduanera es la encargada de regular el resto de los elementos esenciales del impuesto general de importación, concretamente nos referimos del sujeto, objeto, base y época de pago.

A) Sujeto

Respecto del sujeto, inicialmente tendremos que distinguir entre el sujeto activo y el pasivo, correspondiéndole al Estado quien como *imperium* tiene el Derecho a recibir la prestación económica que implica el tributo, siendo en consecuencia la parte activa, para dejar al gobernado como el obligado a cumplir con la prestación mencionada y por ende, colma a la parte pasiva.

Máximo Carvajal al referirse al sujeto activo menciona que: "...es el Estado ya que le impone la obligación tributaria aduanera y exige el cumplimiento de ella, percibiendo la contribución".⁷² Independientemente de cuestiones de confusión de derechos y por tanto extinción de lo debido, el Estado –aun siendo soberano- de

⁷² Carvajal Contreras, Máximo, *Op. Cit.*, Pág. 298

acuerdo con nuestra legislación de la materia⁷³, también reúne la característica de ser sujeto activo, aunque como lo menciona Andrés Rhode: "...obedece más para efectos de control de recaudación de contribuciones indirectas, por cuanto que se encadenan a las series comerciales o financieras, algunas leyes establecen que en ciertos tributos, al Federación, el Distrito Federal, los Estados, los municipios, las entidades de la administración pública paraestatal y otras entidades públicas, paguen los impuestos al comercio exterior no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos".⁷⁴

El sujeto pasivo es identificado por Carvajal Contreras como la persona –física o moral- obligada al pago de la deuda tributaria, al ubicarse en los supuestos que determina la norma tributaria aduanera –introducción de mercancías- figurando además en las facturas, conocimiento de embarque, y otros documentos aduaneros.⁷⁵ Sobre este punto, es importante aclarar que contrario a un casi mito urbano muy generalizado en la materia, quien introduce mercancías al territorio nacional y que por ende actualiza el supuesto de causación del gravamen que nos ocupa, en momento alguno requiere ser el dueño de las mercancías, puesto que el título legal que tenga sobre las mismas, es irrelevante para efectos aduaneros, bastando para la actualización del impuesto que comentamos, la introducción de mercancías.

B) Objeto

De alguna manera, ya habíamos anticipado el objeto del impuesto que estudiamos, siendo éste la introducción de mercancías al territorio nacional.

Así como al hablar del sujeto pasivo en el inciso precedente, mencionamos que para efectos de causación del gravamen en análisis resultaba ocioso el título legal que amparaba las mercancías, bastando que el sujeto las introdujera a nuestro territorio, en este apartado diremos que igualmente intrascendente resulta la

⁷³ Art. 52 de la Ley Aduanera

⁷⁴ Rhode Ponce, Andrés, Derecho Aduanero Mexicano, Regímenes, Contribuciones y Procedimientos Aduaneros, Tomo 2, Pág. 224

⁷⁵ Cfr. Carvajal Contreras Máximo, *Op. Cit.*, Pág. 298

determinación del origen –equiparándolo al concepto de nacionalidad de las personas- de la mercancía para efectos de la causación del impuesto. Es decir, ya se trate de una mercancía fabricada en nuestro país o en el extranjero, es su internación a México lo que es objeto de gravamen y no su origen.

Máximo Carvajal se refiere al objeto como la entrada al territorio aduanero de mercancías, siendo declaradas por el sujeto pasivo y destinándolas a un régimen aduanero.⁷⁶ Somos de la opinión que la definición aportada por el maestro es parcialmente inexacta, ya que aun y cuando no exista la declaración del sujeto pasivo, se causa el impuesto. Vg., el caso de mercancía no declarada en el pedimento.

Por su parte, Pedro Trejo agrega al concepto de introducción de mercancía y su destino al régimen aduanero, que la misma esté sujeta al pago del impuesto que nos atañe, es decir, que no esté exenta.

C) Base

Derivado de la importancia de este elemento esencial del tributo que estudiamos, reservamos el apartado siguiente para hablar de la misma.

D) Época de Pago

Aquí es destacable la diferencia entre el momento de causación del tributo –que se actualiza por regla general al momento de la internación de los bienes- con la fecha en que se debe enterar la cantidad debida.

En términos generales, el impuesto se debe cubrir dentro del despacho aduanero, con anterioridad a que se presente el pedimento de importación correspondiente, y consecuentemente previo también a que se active el mecanismo de selección

⁷⁶ *Ibíd.*, Pág. 299

automatizado que determinará si las mercancías deban someterse o no a reconocimiento aduanero.⁷⁷

Como excepción a la regla general citada, se pueden cubrir las contribuciones antes de su causación –previo a que se introduzcan al país-, siempre que ésta se efectúe a los tres días de verificarse el pago, al igual que el sometimiento de la mercancía de que se trate a los trámites previstos en ley para su introducción.

Una vez analizados *grosso modo* prácticamente la totalidad de los elementos esenciales de las contribuciones que deben detallarse de manera debida en las leyes para cumplir con el principio de legalidad tributaria, nos resta ahora abordar el que por su importancia, incide en el tema central del presente ensayo. La base gravable, en cuya determinación tendremos que pasar por la valoración aduanera, lugar donde advertimos la falta de certeza jurídica que anticipamos en la introducción.

3.2 BASE GRAVABLE

Antes de entrar al concepto que de base gravable se desprende de nuestra legislación aduanera, demos un breve paso por la doctrina, para tener un marco referencial enriquecido.

La Organización Mundial de Comercio, órgano internacional rector por antonomasia de las normas que rigen el comercio entre los países –cuyo origen fue el GATT⁷⁸-, define a la valoración aduanera como “el procedimiento aduanero aplicado para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas. Si se aplica un Derecho *ad valorem*, el valor en aduana es esencial para determinar el Derecho pagadero por el producto importado.”⁷⁹ Sobre este punto, es pertinente

⁷⁷ Cfr. Art. 43 y 83 de la Ley Aduanera

⁷⁸ Acrónimo en inglés de Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio

⁷⁹ http://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm consultada el 16 de febrero de 2016

aclarar que las reglas que inciden en la valoración aduanera que arribarán a la determinación de la base gravable, no siempre han sido las referentes al artículo VII del GATT, ya que hubo un tiempo que muchos países –incluido el nuestro– optaron por seguir lo que se conoce como la Definición del Valor de Bruselas, el cual por cuestión de espacio no podremos abordar.

Así, para Witker el valor en aduana: “es el que se establece a efectos tributarios aduaneros para el pago de los impuestos de importación *ad valorem* de las mercancías extranjeras que entran al territorio aduanero mexicano, salvo los casos en que la propia ley autorice otra base gravable.”⁸⁰

Para Andrés Rhode: “En materia de los impuestos al comercio exterior, la base gravable se identifica con el valor en aduana de las mercancías, mismo que consiste en el valor de transacción de las mismas, que no es otro que el precio pagado o por pagar de ellas”.⁸¹

En la doctrina internacional, dice Pelechá Zozaya: “Podemos señalar, en cualquier caso, que la gran mayoría de los productos están tarifados en el arancel de aduanas en función de su valor en aduana, es decir, que se trata de tipos porcentuales o *ad valorem*, o sea que tales derechos son un porcentaje de una cantidad de dinero que, como ahora veremos, es lo que se llama valor de aduanas de la mercancía que se considere. Dicho en otros términos se puede opinar que para la mayoría de los productos la base imponible de los derechos del AAC⁸² es el valor en aduana”.⁸³

El Código de Valoración de la Ronda de Tokio, o Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del GATT, concluido en 1979, estableció un sistema positivo de valoración en aduana basado en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. El llamado “valor de transacción” tenía por objeto

⁸⁰ Witker Velázquez, Jorge, Derecho Tributario Aduanero, *Op. Cit.*, Pág. 163

⁸¹ Rhode Ponce, Andrés, *Op. Cit.* Pág. 241

⁸² Arancel Aduanero Común, refiriéndose al vigente en la Unión Europea

⁸³ Pelechá Zozaya, Francisco, *Op. Cit.*, Págs. 128 y 129

proporcionar un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que se ajustase a las realidades comerciales.

Posteriormente, tras la conclusión de la Ronda Uruguay, el Código de la Ronda de Tokio fue sustituido por el Acuerdo de la OMC relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994. Este Acuerdo es igual en esencia al Código de Valoración de la Ronda de Tokio y se aplica únicamente a la valoración de las mercancías a efectos de la aplicación de derechos *ad valorem* a las importaciones.⁸⁴

Como es bien sabido, en México el Servicio de Administración Tributaria es el órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que aplica la legislación fiscal y aduanera, y sobre el tema que nos ocupa establece como lo menciona el portal de Mexicoxport : “Por otra parte, el valor para fines aduaneros se denomina *valor en aduana*; este concepto adquiere gran importancia toda vez que los impuestos al comercio exterior utilizados son los denominados *Ad-valorem*”⁸⁵. Por lo consiguiente, el valor de la mercancía para efectos aduaneros se define como valor en aduana, consecuentemente la valoración en aduana constituye uno de los elementos esenciales de los sistemas arancelarios modernos, y por medio de éste se pueden detectar infinidad de tipos de fraude a las disposiciones que rigen el comercio internacional.

Para determinar la base gravable del impuesto de importación, se acepta el valor en aduana de las mercancías. Éste es el valor de transacción de las mismas, es decir, el precio pagado; siempre y cuando se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, entendiendo que el precio pagado, es el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado

⁸⁴ http://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm consultada el 16 de febrero de 2016

⁸⁵ <http://mexicoxport.com/noticias/7001/el-valor-de-las-mercancias-para-fines-tributarios-aduaneros> consultada el 16 de febrero de 2016

o vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de éste.”⁸⁶

Finalmente nuestra legislación aduanera se refiere a la base gravable o valor en aduana, identificándola preferentemente con el valor de transacción de las mercancías, ya que la propia ley establece sus excepciones para determinarlo.⁸⁷

Por su parte, por valor de transacción debemos entender a aquél pactado libremente entre comprador y vendedor y que no necesariamente debe encontrarse satisfecho con anterioridad a la internación de las mercancías, puesto que puede cubrirse posteriormente, así como que no solamente comprende al valor de la mercancía en sí misma considerada, sino también a ciertos gastos asociados a su importación, como pueden ser gastos de embalaje, fletes, seguros, etc., a condición que corran por cuenta del adquirente y no se encuentren ya incluidos en el precio.⁸⁸

La regla general así establecida, implica que el impuesto general de importación resultará de aplicar la tasa (porcentaje contenido en la tarifa) sobre el valor de la mercancía (precio pagado o por pagar) a cargo del comprador. Para que se actualice la regla general que comentamos, la operación de que se trate:

- a) Debe ser una operación pactada en el marco de libre competencia⁸⁹, como lo sugiere Rhode Ponce, es decir, estar libre de restricciones a la venta o utilización de las mercancías por parte del importador, salvo que se trate de ciertas restricciones permitidas por la ley, como:
 - a. Aquellas impuestas por las leyes en territorio nacional, como pudiera ser el caso de restricciones o regulaciones no arancelarias –NOM-, o

⁸⁶http://www.sat.gob.mx/aduanas/importando_exportando/guia_importacion/Paginas/base_gravable_del_impuesto_de_importacion.aspx consultada el 18 de febrero de 2016

⁸⁷ Cfr. Ley Aduanera Arts. 64, 67 y 71

⁸⁸ Cfr. Ley Aduanera Art. 65

⁸⁹ Cfr. Rhode Ponce, Andrés, *Op. Cit.*, Pág. 331

prohibiciones –límites a la propiedad o portación de armas de fuego o estupefacientes-.

- b. Límites al territorio geográfico en que pueden venderse las mercancías, entre otros los contratos de distribución exclusiva, en donde se reserva una parte del territorio para ejercer el contrato.
- c. No afecten el valor de las mercancías, es decir, condiciones totalmente ajenas al precio de los bienes.

b) La venta de exportación de mercancías, con destino a nuestro país, o su precio, deberán estar libres de condiciones o contraprestaciones que no se puedan determinar con arreglo a las mercancías de que se trate, como cuando se impone al comprador la venta de otras mercancías como condición de venta.

c) No reversión directa o indirecta, de una parte del precio de venta o cesión de las mercancías, salvo que se haya realizado ese ajuste (que se adicionen ese monto al valor de transacción). Aquí hablamos de los casos en que por la enajenación de las mercancías objeto de valoración se debe pagar al vendedor un porcentaje de dicho precio.

d) Debe ser efectuada por partes independientes a precio de mercado, y en caso de hacerse entre personas vinculadas, es decir, “cuando una persona (natural o jurídica) puede imponer limitaciones o dictar directivas a otras personas”⁹⁰, dicha relación no debe verse reflejada en el precio, es decir, no debe influir.

La Ley Aduanera pretende ser casuista y detalla los casos⁹¹ en que existe la referida vinculación y que puede haber influido en el precio de las mercancías, en cuyo caso, no podrá considerarse ése precio como valor en aduanas, es decir como el valor de transacción para poder aplicarle la tasa

⁹⁰ Witker Velázquez, Jorge, Derecho Tributario Aduanero, *Op. Cit.*, Pág. 174

⁹¹ Cfr. Arts. 68 y 69 de la Ley Aduanera

de la tarifa para la determinación del tributo. En el apartado siguiente, nos extenderemos sobre este apartado, ya que se considera forma parte de una de las muchas inconsistencias de la mecánica de valoración que generan inseguridad jurídica.

Tratándose de aquellos casos en que no se surte la hipótesis de que el valor de transacción pueda considerarse como valor en aduanas de las mercancías objeto de valoración, entonces habrá que tomar en consideración métodos secundarios de valuación, que contemplen costes de mercancías idénticas o similares, precio unitario o reventa y valor reconstruido, que se detallarán en el apartado siguiente, puesto que forman parte de las divergencias que consideramos pueden conculcar el principio de legalidad.

No obstante, como el lector podrá prever, tratándose del clásico Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT, hoy OMC, y su definición de valor, ha implicado –no obstante lo generalizado de su adopción- problemas en su aplicación, como lo comenta Pelechá Zozaya: “tal concepto de valor en aduana se plasmó en la legislación aduanera de casi todos los países y, de hecho, hoy en día se aplica, al menos teóricamente, en casi todos los países del mundo, aunque en la práctica tal aplicación no se haga de una forma demasiado ortodoxa, inclusive en algunos países de la comunidad europea”.⁹²

Lo anterior, nos da clara entrada al siguiente apartado, ya que es fácil comprender que cuando un concepto –la valoración aduanera y sus reglas de aplicación-, es adoptado prácticamente de manera idéntica por casi la totalidad de las legislaciones del orbe, consecuentemente a más de una –como ocurre con la nuestra- tal adopción de criterio vulnerará el orden y sistema fiscal imperante y sus reglas de interpretación.

⁹² Pelechá Zozaya, Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 127

Así sobre el particular, Máximo Carvajal apunta: “Para cumplir con lo establecido en el Tratado Internacional sobre Valor de Transacción o Valor en Aduanas, que nuestro país suscribió y que hemos señalado en páginas inmediatamente anteriores, el legislador mexicano incorporó a la Ley Aduanera este sistema de valoración de las mercancías para efectos aduanales.”⁹³ Es decir, a pesar de contar nuestro país con un sistema de interpretación muy rígido en materia de Derecho fiscal y plagado de formalidades, utiliza para la determinación de la base gravable del impuesto que nos compete, reglas muy disímolas al resto del sistema fiscal, generándose –desde nuestro punto de vista- la inseguridad jurídica que previamente se había anticipado desde la introducción.

3.3. POSIBLES AFECTACIONES

Antes de hablar de las relativas a los métodos alternos de valoración, iniciemos con el mecanismo de determinación del valor en aduana de las mercancías, es decir, el valor de transacción, para concluir con los casos de rechazo del valor en aduana de las mercancías determinado por el importador. Ya habíamos anticipado en el numeral anterior que uno de los requisitos para la procedencia de este método, era el que se tratara de una compraventa con destino a territorio nacional, efectuada en condiciones de libre mercado en cuanto su fijación de precios, es decir, entre personas que no estuviesen vinculadas jurídica o comercialmente, siendo éste el tema en el que encontramos algunas divergencias con el resto de nuestro sistema jurídico.

3.3.1. Vinculación

Por vinculación debemos entender como opina Witker, al supuesto de fijación de precios, en el que una persona puede imponer limitantes o directivas a otras.⁹⁴ Es decir, cuando existen elementos que influyen en que la fijación de precios no sea

⁹³ Carvajal Contreras, Máximo, *Op. Cit.*, Pág. 322

⁹⁴ Cfr. Witker Velázquez, Jorge, *La nueva Valoración Aduanera y el TLC*, *Op. Cit.*, Pág. 49

libre, por lo que se destaca, que puede actualizarse algún supuesto de vinculación, pero si no influye en el precio, no será causa para que el valor de transacción de la mercancía pueda ser considerado como el valor en aduanas de la misma.

Si bien es cierto que la Ley Aduanera en su artículo 68 establece limitativamente las hipótesis en que se configura la vinculación, baste una simple revisión a dichos supuestos, para cerciorarse que se trata de tipos extremadamente abiertos que rayan en confusión.

Así tenemos entre otras: (i) Si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra; (ii) Si tienen relación de patrón y trabajador; (iii) Si una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas; (iv) Si son de la misma familia.⁹⁵

Por lo anterior, somos de la opinión que la ley es confusa al establecer que se cae en vinculación por el hecho de que exista una compraventa de mercancía entre empresas y una persona de la primera ocupe cargos de dirección o responsabilidad en la segunda, máxime que el concepto responsabilidad es muy amplio y el de dirección no necesariamente puede estar dirigido al aspecto comercial, sin que exista un razonamiento para tales extremos.

De la misma manera, es poco objetivo y hasta un tanto absurdo el hecho de que las adquisiciones de los trabajadores de una empresa que realicen sobre las mercancías expendidas por ésta, estén cubiertos con la sombra de la vinculación, por la simple relación laboral, cuando es público y notorio que en la inmensa mayoría de los casos, los trabajadores carecen de facultad para decidir o influir en el precio de los productos vendidos.

⁹⁵ Cfr. Fracciones I, IV y V del Art. 68 de la Ley Aduanera

En el mismo sentido, consideramos que el hecho que una persona posea indirectamente el 5% de las acciones o partes sociales de la otra, difícilmente la pondrán en posición de influir en la fijación de precios, por lo que al dejar un tipo tan abierto, solo ocasiona suspicacias en la autoridad que pueden originar el rechazo del valor declarado.

Finalmente en lo que hace a las breves referencias a las inconsistencias por concepto de vinculación, resalta el hecho de incurrir en ella al tratarse de comerciantes de la misma familia. Es el Reglamento de la Ley que estudiamos, quien circunscribe que alcance tiene el parentesco entre los miembros de la misma familia, al especificar: "... si existe parentesco civil; por consanguinidad sin limitación de grado en línea recta, en la colateral o transversal dentro del cuarto grado; por afinidad en línea recta o transversal hasta el segundo grado, así como entre cónyuges".⁹⁶

Es evidente que de suyo repugna el concepto de suponer un parentesco entre los cónyuges⁹⁷, con lo cual, la legislación aduanera se separa de la tradición civilista que –se considera la idónea para regular los términos de parentesco- y también destaca que se deja a un lado a las personas morales, es decir, solamente considera familia las relaciones entre personas físicas, dejando a las jurídicas a un lado, siendo que el concepto "persona" alcanza también a las jurídicas como se desprende de las Notas Interpretativas al Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio suscrito por nuestro país y publicado en el periódico oficial el 25 de abril de 1988.

No se soslaya el hecho –mencionado anteriormente- de que la sola vinculación no basta para desestimar el valor de transacción como valor en aduanas, puesto que se debe acreditar que la misma haya influido en la fijación de precios. Sin embargo, sí es suficiente para que la autoridad aduanera pueda objetar el precio

⁹⁶ Art. 125 del Reglamento de la Ley Aduanera

⁹⁷ A excepción del Código Civil para el Distrito Federal, por su confusa redacción del artículo 294

fijado, a lo que –en ejercicio de la garantía de audiencia- el importador tendrá la carga de acreditar que en la fijación de precios que nos ocupa, la vinculación no influyó. Lo cual podrá hacerlo, demostrando que “El precio se ajustó conforme a las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción de que se trate o con la manera en que el vendedor ajusta los precios de venta a compradores no vinculados con él”⁹⁸ o “Con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio congruente con los beneficios globales obtenidos por la empresa en un periodo representativo en las ventas de mercancías de la misma especie o clase”.⁹⁹

Como salta a la vista, algunos supuestos que tiene que acreditar el importador para demostrar que la vinculación no afectó¹⁰⁰ a la valoración de la mercancía, son completamente absurdos ya que implican situaciones ajenas al tributo y a su sujeto pasivo, distando además de una aplicación estricta –requerida al tratarse de la manera de determinar la base gravable de un impuesto-. Al efecto nos referimos entre otros a “prácticas normales de precios de la rama de producción de que se trate o del vendedor” (independientemente que el término normal supone que es la norma o regla de algo, la misma es totalmente diferente en la industria de que se trate, y de acuerdo al nivel comercial que se tome en consideración. Es decir, es diferente la política de fijación de precios de quien vende acero, oro o perecederos, como también lo es de quien vende al contado o a crédito. Divergencia que encontramos en quien vende mercancías de una sola rama, o quien lo hace de varias. Estaremos en supuestos extremadamente casuísticos para que puedan ser considerados dentro del concepto certeza jurídica que mencionábamos al inicio del presente).

Ni qué decir de otros conceptos como la “obtención de un beneficio congruente” (es claro que este término dependerá de cada persona y momento) o de un “periodo representativo de ventas” que estará sujeto entre otras variables que

⁹⁸ Art. 69 de la Ley Aduanera

⁹⁹ *Ídem*

¹⁰⁰ Al no ser la materia del presente trabajo la carga de la prueba de hechos negativos, limitémonos a decir, que puede quedar como obligación del importador, el acreditar que la vinculación no afectó al precio de la operación.

pueden afectar lo representativo del término, el tipo de mercancía –percederos o bienes de capital-, o también mercancía en fase de lanzamiento o ya en su declive comercial- por lo que son supuestos que no pueden ser aplicados de manera estricta, o mejor dicho, en una interpretación estricta, no tienen cabida.

3.3.2. Métodos alternos de valoración.

También habíamos anticipado que cuando sea inviable considerar al valor de transacción como valor en aduanas, ya sea porque existió un factor de vinculación que afectó la fijación de precios, o que no se trató de una operación de compraventa con destino a territorio nacional en la que se hayan colmado las condiciones que ya mencionamos en el numeral 3.2 precedente, la valuación de las mercancías se hará con arreglo a otros métodos, los cuales tomarán en consideración sucesiva y excluyente a (i) mercancías idénticas; (ii) mercancías similares; (iii) su valor reconstruido; o (iv) su precio de reventa –precio unitario de venta-.

No obstante, en la aplicación de los métodos alternativos nuevamente intervienen diversos conceptos –de los cuales a guisa de ejemplo solo mencionaremos algunos- como; “momento aproximado”, “comercialmente intercambiable” tratándose de mercancías similares o “cantidad global por concepto de beneficios y gastos generales” dentro del valor reconstruido.

Iniciemos pues, con una sucinta explicación de porqué consideramos una posible afectación a la seguridad jurídica a los conceptos anteriores.

Respecto del término “momento aproximado”, debe entenderse de acuerdo a la ley que “comprende un periodo no mayor de noventa días anteriores o posteriores a la importación de las mercancías sujetas a valoración”.¹⁰¹ Es decir, puede

¹⁰¹ Art. 76 de la Ley Aduanera

sucedir que podamos tomar como referencia para determinar la base gravable del impuesto que nos ocupa, circunstancias verificadas con posterioridad a su causación, o bien, que se verifique ésta en una fecha diferente a la de actualización de los valores que se tomarán en consideración para su integración. Expliquemos lo anterior.

En términos generales la Ley Aduanera menciona en su arábigo 56, que los valores para la determinación de la base gravable del impuesto general de importación que se tomarán en cuenta, serán los que rijan en determinadas fechas, dependiendo de en cuál de ellas es en la que se actualiza el objeto de la ley –la introducción de mercancía al territorio nacional- pudiendo ser; (i) la de fondeo, o en su ausencia, la de amarre o atraque de la embarcación que transporte las mercancías al puerto al que vengán destinadas – en transporte marítimo-, (ii) en la que las mercancías crucen la línea divisoria internacional –en transporte terrestre-, (iii) la de arribo de la aeronave que las transporte, al primer aeropuerto nacional –en transporte aéreo-, y (iv) en la que las mercancías pasen a ser propiedad del Fisco Federal, en los casos de abandono¹⁰² –que necesariamente implica se haya verificado la internación de las mercancías-.

Derivado de lo anterior podemos entender con meridiana claridad, que será la fecha de introducción de la mercancía objeto de valoración, la que se tome en cuenta para considerar los valores que integran la base imponible, al ser precisamente como dijimos, el objeto del gravamen en estudio, la introducción de mercancía.

A pesar de ello, podemos reconocer que valores determinados con anterioridad –noventa días anteriores a la importación de las mercancías en cuestión- pueden ser admitidos sin violentar la seguridad jurídica, puesto que existen elementos para suponer que los puede llegar a conocer el importador, o bien, la autoridad aduanera que podría rechazar el valor designado. Sin embargo, el pretender que

¹⁰² Cfr. Art. 56 Fr. I de la Ley Aduanera

se tomen en cuenta para la integración de la base gravable de una importación, valores que pueden determinarse dentro de los noventa días posteriores a que se verificó la referida importación, es un exceso, máxime que no existe ni siquiera la remota certeza de que vayan a existir operaciones susceptibles de tomarse en consideración en el plazo apuntado, o que existiéndolas –es decir, se trate de una importación de mercancías idénticas o similares- se den en cantidades y nivel comercial semejante, o en su caso se verifiquen los “ajustes razonables” para igualar las condiciones citadas.

Por lo anterior es que somos de la opinión que el hecho de que se puedan llegar a considerar para la determinación de la base gravable del impuesto general de importación, los valores de una operación que se verificará dentro de los 90 días posteriores a la importación que se pretende valorarse, incide en inseguridad jurídica para el contribuyente.

Otro concepto que ocupa el presente apartado, es el referente a “comercialmente intercambiable” tratándose de mercancías similares. Para estos efectos, debemos situarnos en la hipótesis de que no fue viable considerar al valor de transacción –precio pagado o por pagar de las mercancías en condiciones de libre mercado, por una operación de importación a nuestro país- como valor en aduana de las mercancías objeto de valoración, y que tampoco existió en el “momento aproximado” que designa la ley, alguna importación de mercancías idénticas a las sujetas a valuación. Por lo anterior, se debe proceder a buscar alguna operación de internación de mercancías similares.

Este tipo de mercancía para ser considerado como similar, debe ser producida en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, y que aun cuando no son iguales en todo, tengan características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Agregando nuestra legislación que para determinar si las mercancías son

similares, también habrá de considerarse entre otros factores, su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial.¹⁰³

Hablar de “comercialmente intercambiable” está relacionado al hecho de que el comprador pueda recibir una en vez de la otra, ya que ambas realizan la misma función. Sin embargo, cuando en dicha ecuación intervienen factores como calidad, prestigio y marca comerciales, entonces ya empieza a ser muy cuestionable la permuta comercial del bien, puesto que la ley no confiere ninguna pauta para poder equiparar marcas comerciales distintas¹⁰⁴ -que pueden tener un sinfín de diferencias tales como países de cobertura, tiempo de protección marcaria, diverso número de titulares, valor intrínseco diverso, etc.- o para poder hacer las equivalencias de calidad entre una mercancía u otra y en su caso, justificar las posibles –pero muy probables- divergencias en su precio.

En otro orden de ideas, nos referiremos ahora al tercero de los conceptos que seleccionamos para advertir la incertidumbre que puede verificarse en la determinación de la base gravable del impuesto *ad valorem*, resultado de la aplicación de normas que no pueden ser interpretadas de manera estricta, como lo disponen nuestros ordenamientos tributarios. Nos referimos entonces a la “cantidad global por concepto de beneficios y gastos generales” dentro del método de valor reconstruido.

Para actualizar la hipótesis del ejemplo que nos ocupa, diremos que al momento de valorar las mercancías objeto de la importación de que se trate, no hay posibilidad de tomar al valor de transacción como valor en aduanas de las mercancías, y que tampoco se cuenta con la existencia en un momento aproximado, de bienes idénticos o similares a los que pretendemos valorar, por lo que tendremos que optar por el método de valor reconstruido o de precio unitario

¹⁰³ Art. 73 de la Ley Aduanera

¹⁰⁴ Baste como ejemplo de lo anterior, poner el caso de los vinos. Se puede hablar de caldos producidos con la misma variedad de uva, cosechada el mismo año y en la misma región, y tener una diferencia de valor sustancialmente elevada.

de venta. A efecto de este ejemplo, consideramos viable el primero de ellos, es decir, valor reconstruido.¹⁰⁵

Para poner en contexto el concepto “cantidad global por concepto de beneficios y gastos generales” dentro de éste método, diremos que estamos frente al supuesto de que la determinación de la base imponible se obtendrá a través de estimar el costo de producción de las mercancías objeto de valoración, adicionadas de ciertas cantidades, entre las que destacan las englobadas en el concepto que como ejemplo de divergencia, señalamos al inicio del presente párrafo.

Así, nuevamente vemos inviable el que las normas que regulan este método -77 de la Ley Aduanera- puedan ser objeto de una interpretación estricta, al establecer que para la valuación de la mercancía, además de su costo de producción, se le adicionarán –entre otras- “una cantidad global por concepto de beneficios y gastos generales”. Términos los anteriores totalmente vagos y casuísticos, que dependerán en cada caso del ánimo del productor de la mercancía en un momento determinado y bajo ciertas condiciones.

Por su parte, la Organización Mundial de Comercio se refiere a los beneficios como los reflejados habitualmente por los productores del país de importación en las ventas de mercancías de la misma especie o clase del país de exportación al país de importación, sobre la base de información facilitada por el productor. En tanto que por gastos generales refiere que pueden incluir a incluir los gastos de alquiler, electricidad, suministro de agua, gastos jurídicos, etc., situación que no abona en nada a solucionar nuestro problema.¹⁰⁶

Explicamos, el margen de beneficio –utilidades o rendimientos- que pueda repercutir el productor en el precio, es diametralmente diferente derivado de

¹⁰⁵ Es de destacarse que solamente para el caso de los métodos de precio unitario de venta y valor reconstruido, queda a elección del importador el orden de su aplicación, más no de la autoridad, consistiendo este hecho en la excepción al principio de aplicación sucesiva y por exclusión de los métodos alternos de valoración.

¹⁰⁶ http://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm#5 consultada el 16 de febrero de 2016

muchos factores como tamaño, posición financiera, interés comercial, estrategia de mercado, etc., en tanto que los gastos generales también serán radicalmente diversos derivado de las referidas características, entre otras muchas.

Sería pueril estimar que un gran corporativo trasnacional pueda esperar los mismos beneficios que una empresa regional, o que los gastos de una campaña de publicidad internacional sean equiparables a los de una meramente local. Ejemplos éstos, meramente enunciativos de los tantos que se pueden encontrar, acreditan que las normas que contienen los supuestos normativos a que hemos hecho referencia, difícilmente podrán pasar por una interpretación estricta, la cual, es indispensable tratándose de la base imponible de una contribución, al ser uno de sus elementos esenciales.

Así, en la medida que es indebido limitar el principio de legalidad tributaria como si se tratase del continente de la norma tributaria en un ordenamiento material y formalmente legislativo, la expansión del mismo implica que los elementos esenciales de toda contribución, estén debidamente explicitados en la misma, para evitar que sea la autoridad administrativa la que en su exacción, determine arbitrariamente las bases para su liquidación.

Consecuentemente, sujeto, objeto, base, tasa, época de pago, deben estar claramente determinados y explicitados en la ley que crea el gravamen, fomentando la seguridad jurídica que como derecho humano, es ahora patrimonio del contribuyente, aislando al ente recaudador de caer en la tentación de una injusta exacción.

No obstante lo anterior, pareciera que en nuestro Foro, las inconsistencias apuntadas, que son meramente un ejemplo de las muchas que existen al colisionar modelos de normas de derecho de diferentes sistemas jurídicos, no merecen llamar la atención de la mayoría de los usuarios del comercio exterior,

doctrinarios e intérpretes de la ley. Sin embargo, tal proceder no es exclusivo de nuestro país, puesto que en otros se suscitan similares reacciones.

Para muestra de lo anterior, Pelechá nos comenta sobre el particular que: “La cuestión no parece haber suscitado mucho interés ni en la doctrina –citando a S. Ibáñez Marsilla- , ni entre la Administración española (y, por supuesto, la de otros muchos países), lo cual, en parte, puede achacarse a que la gestión y la inspección de los tributos no está integrada, en el sentido de que por una parte se inspeccionan los tributos internos y, por otra, los tributos sobre el comercio exterior. Puede suceder y, de hecho, sucede, que aquel sector de la Administración tributaria encargado de los tributos sobre el comercio exterior dé por buena una declaración de valor en aduana que incluso, pudiese parecerle exagerada, y que el sector de la Administración tributaria que se encarga de los tributos internos se considere <<atado>> a la hora de practicar una eventual liquidación complementaria, en el marco de un procedimiento de inspección de los tributos internos que graven el beneficio empresarial, por el valor en aduana ya dado por bueno por el otro sector de la Administración tributaria, habida cuenta de la personalidad jurídica única con que ésta actúa y habida cuenta de que la Administración no puede ir contra sus propios actos”.¹⁰⁷

3.3.3. Mecánica de rechazo de valor

Una vez determinado el valor en aduanas de la mercancía utilizando cualquiera de los métodos que analizamos, tendremos la base gravable del impuesto general de importación, razón por la que únicamente faltará que se le aplique la tasa que corresponda, según la tarifa del artículo 1º de la Ley General de los Impuestos Generales de Importación y Exportación.¹⁰⁸

¹⁰⁷ Pelechá Zozaya, Francisco, *Op. Cit.*, Págs. 154 y 155

¹⁰⁸ <http://www.siicex-caaarem.org.mx/> consultada el 18 de febrero de 2016

No obstante lo anterior, el hecho de que un importador determine la base gravable del impuesto general de importación por la operación de introducción de mercancías al país bajo el régimen aduanero de importación, no significa que la autoridad aduanera tenga que admitir esa determinación -no obstante el sistema de autodeterminación de contribuciones que impera en nuestro país- y en más de una ocasión rechazará el valor determinado por el importador y fijará uno nuevo, sobre el cual aplicará la tasa que le corresponda.

Esta posibilidad de rechazar el valor en aduanas de la mercancía determinado por los importadores, tiene sustento en el artículo 78-A de la Ley Aduanera, y 110 de su Reglamento. Es importante hacer notar que este artículo no formaba parte de la redacción original de la actual Ley Aduanera que incorporó casi en su totalidad las disposiciones del Código de Valoración Aduanera, sino que fue adicionado en diciembre de 1998, entrando en vigor en enero de 1999, en tanto que el diverso del Reglamento, fue publicado hasta abril de 2015.

Antes de analizar el contenido de los artículos invocados, vale la pena traer a cuenta que dentro de los antecedentes para su elaboración en las negociaciones comerciales multilaterales, se manifestó como fundamento para su adopción:

“Reconociendo la necesidad de un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios;

Reconociendo que la base para la valoración en aduana de las mercancías debe ser en la mayor medida posible su valor de transacción;

Reconociendo que la determinación del valor en aduana debe basarse en criterios sencillos y equitativos que sean conformes con los usos comerciales y que los procedimientos de valoración deben ser de aplicación general, sin distinciones por razón de la fuente de suministro;

...¹⁰⁹

¹⁰⁹ https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val_01_s.htm consultada el 18 de febrero de 2016

De lo que se puede apreciar que fue la intención de los países signatarios del GATT, garantizar un procedimiento que permitiera a los diferentes agentes del comercio exterior, a obtener de manera simple un valuación de las mercancías, donde primara el valor de transacción, basándose en criterios equitativos y conforme los usos comerciales, que darían como resultado, la base imponible del impuesto o derecho a las importaciones de los países miembros.

Base gravable que se tendría que determinar tomando en consideración el valor de las mercancías objeto de valoración, por lo que solamente se podría atender a las características de dichas mercancías, quedando excluida expresamente la posibilidad de tomar en cuenta para estos efectos, valores arbitrarios o ficticios, es decir, que no tuvieran relación con las mercancías de que se trate.

No obstante lo anterior, la adición del artículo 78-A a la legislación aduanera trajo como consecuencia que el legislador estableciera un sinnúmero de hipótesis -en su mayoría ajenas a las características de las mercancías objeto de valoración- que le permitiera la posibilidad de rechazar el valor determinado por los importadores y fijar otro.

Con estos antecedentes, ya podemos entrar al análisis de estas disposiciones:

“ARTICULO 78-A. La autoridad aduanera en la resolución definitiva que se emita en los términos de los procedimientos previstos en los artículos 150 a 153 de esta Ley, podrá rechazar el valor declarado y determinar el valor en aduana de las mercancías importadas 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.”

Con referencia a la primera fracción, el texto es muy ambiguo ya que para actualizar el rechazo al valor declarado a los importadores, además de que en la

mayoría de los casos implican omisiones ajenas al valor de la mercancía, que de manera alguna debiera traer consigo el rechazo del valor declarado contiene frases vagas como “parte de ella”, “altere los registros”, “adviertan otras irregularidades” que imposibilitan al importador a conocer su alcance, máxime que el simple hecho de no llevar contabilidad de manera parcial o total, o bien, dejar de conservarla, también de manera parcial o total *per se* no justifica que la autoridad aduanera pueda rechazar el valor determinado por el importador, sino solamente en caso de que a requerimiento de la propia autoridad no entregue la documentación que respalde el valor declarado. Aunque es lógico deducir que ya estaríamos ubicados en la hipótesis del inciso f) y no del a) de la fracción I que comentamos.

En diferente caso se encuentran los supuestos relacionados con la pérdida o negativa de proporcionar la documentación que ampare las operaciones de comercio exterior, o su alteración, puesto que de esa manera se impediría a la autoridad el corroborar y tener la certeza de que los términos para la determinación del valor, fueron correctos. No obstante, habrá que tomar en consideración que la pertinencia de la procedencia del rechazo de la valuación, no puede derivar de la simple pérdida o alteración de documentación de comercio exterior, ni incluso la falta de respuesta a un requerimiento formulado por la autoridad aduanera, ya que se debe actualizar el supuesto de que el requerimiento de la autoridad es precisamente para acreditar que el valor declarado fue determinado con bases legales, o que con la documentación extraviada o alterada, se podría soportar tal extremo y determinar en qué consistieron las alteraciones, ya que puede válidamente suceder que la alteración obedeció a una corrección de datos consignados originalmente de manera equívoca.

Respecto de la fracción segunda, si bien pudiera decirse que es válido el rechazo de valor al presentar documentación que tenga datos falsos o inexactos, habrá que delimitar dicha consecuencia para los casos en que la falsedad en la información traiga como consecuencia la obtención de una base imponible

diferente a la que debiera ser, de no haberse tomado en consideración los datos falsos. Es decir, en nada afecta a la valoración aduanera de una mercancía, que la factura que ampare el valor de transacción consigne un domicilio diferente del exportador que el que realmente tiene, puesto que en la inmensa mayoría de los casos, dicha situación es irrelevante a efectos del valor determinado, por lo que es atentatorio contra la seguridad un supuesto tan amplio como el descrito en: "... la información o documentación presentada sea falsa o contenga datos falsos o inexactos", sin al menos precisar en qué rubros se prohíbe la inexactitud, que es muy diferente a la falsedad.

Como ya lo habíamos anticipado, las reglas en materia de valoración aduanera más allá de que México suscribió y ratificó el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio en los términos del propio Acuerdo y su derecho interno por lo que se incorporaron al mismo en virtud de las consecuencias del diverso 133 constitucional, es que fue en la reforma de julio de 1992 cuando se incorporaron en los artículos 48 a 55-E¹¹⁰ de la Ley Aduanera vigente en aquél momento las normas sobre valoración del Código de Valoración Aduanera.

Posteriormente con la entrada en vigor de la Ley Aduanera de 1995 que sustituyó a la recién mencionada, se plasmó en los artículos 64 a 78¹¹¹ las normas que regularon la valoración en aduana de las mercancías, las cuales fueron sucintamente las mismas que en la Ley de 1982 arriba mencionadas, salvo por lo que corresponde al método de valor reconstruido que se adicionó. Y fue hasta el 31 de diciembre de 1998 que se publica una reforma que adicionó los artículos 78-A a 78-C¹¹² para estar redactados como los conocemos ahora, destacando por la importancia del tema que estamos tratando, el diverso 78-A que transcribimos y comentamos líneas arriba.

¹¹⁰ http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4677810&fecha=20/07/1992 consultada el 20 de febrero de 2016

¹¹¹ http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4990812&fecha=15/12/1995 consultada el 20 de febrero de 2016

¹¹² http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4905716&fecha=31/12/1998 consultada el 20 de febrero de 2016

Como ya quedó ampliamente manifestado, el valor de transacción es la primera opción para la determinación del valor en aduana de conformidad con el Código de Valoración Aduanera y como quedó establecido, es importante entre otras cosas, por ser el referente cuantificador de los derechos o impuestos a importación de mercancías.

No obstante, el propio Código en su artículo 17 contiene la previsión en el sentido de que su contenido no puede considerarse como limitante de las autoridades aduaneras de los países miembros para comprobar la exactitud de los datos utilizados para la determinación del referido valor, al señalar de manera expresa:

“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.”

Situación que les confiere a las referidas Administraciones a comprobar a satisfacción la veracidad o exactitud de la información proporcionada por los importadores a efecto de determinar el valor en aduanas de las mercancías objeto de valoración.

A mayor *inri*, desde el tiempo en que estaba vigente el GATT, dentro del seno de la Ronda Uruguay se convino en la Conferencia Ministerial de Marrakech en abril de 1994 firmada en el Acta de Marrakesh¹¹³, la Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado, a través de la cual desgrana el procedimiento a seguir por parte de las multicitadas Administraciones, cuyo contenido se reproduce a continuación:

¹¹³ https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/legal_s.htm#truth consultada el 18 de febrero de 2016

“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.”¹¹⁴

De la Decisión anterior se desprenden que para su procedencia es indispensable la existencia de motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, es decir del soporte exhibido para acreditar el valor en aduanas declarado, como pudiera ser una factura, contratos, conocimientos de embarque, etc. Igualmente deviene la facultad de la autoridad aduanera de requerir –solamente ante el caso de la existencia de motivos de duda-, información o documentación adicional para la satisfacción de la inquietud de dicha autoridad y sólo en caso del silencio del importador o a pesar de que haya mostrado nuevas evidencias persiste la duda de

¹¹⁴ https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/42-dval1_s.htm consultada el 18 de febrero de 2016

la referida Administración, esta podrá concluir que el valor declarado no pudo determinarse conforme al artículo 1 del Código de Valoración comunicándole al importador tal situación y confiriéndole un plazo razonable para su defensa, para que posterior a ella, se emita la resolución definitiva a través de la cual se expresen los motivos de la autoridad.

Es este punto particular del procedimiento regulado por la Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado, que regula lo dispuesto por el numeral 17 del Acuerdo de la OMC relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 que se considera evidencia que el procedimiento establecido en la Ley Aduanera para el mismo fin, causa la inseguridad jurídica que se había esbozado desde el capítulo primero.

La referida Ley Aduanera como ya lo habíamos anticipado es el ordenamiento legal vigente en México para tratar los temas relacionados con la valoración aduanera y que *lato sensu* se encuentra comprendido el texto del Código de Valoración en los artículos 64 al 78 de dicha Ley, modificada en 1996 para adecuarse al contenido del Código versión GATT 94 y posteriormente sufrió una nueva reforma en 2006 para incluir una *sui géneris* forma de valoración de vehículos usados, así como a través de avalúo para la importación mercancías usadas cuando la documentación comprobatoria del valor sea falsa o esté alterada.¹¹⁵

Sin embargo, la reforma que consideramos ocasiona la incertidumbre jurídica en materia de valoración es la que incluyó en el nuevo y ya comentado artículo 78-A la facultad de la autoridad Aduanera de rechazar el valor declarado y determinar el valor en aduana de las mercancías importadas sin respetar el procedimiento establecido en la Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de

¹¹⁵ http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4923066&fecha=02/02/2006 consultada el 20 de febrero de 2016

Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado, que especifica la obligación para las autoridades aduaneras de requerir información y documentación adicional en caso de tener duda sobre el valor declarado por el importador y solo ante la falta de atención del importador al requerimiento de información adicional, o bien ante la insuficiencia del mismo, la autoridad deberá notificar su intención de rechazar el valor, para que el importador esté en posibilidad de aportar las pruebas que considere pertinentes.

Así, en lugar de aplicar el procedimiento sucintamente reseñado, el artículo 78-A permite a la autoridad aduanera rechazar el valor declarado por el importador, sin siquiera consultarle previamente y darle la oportunidad de producir las alegaciones y presentar las pruebas que considere adecuadas, con lo cual es evidente que el principio de seguridad jurídica se ve vulnerado en su perjuicio, al aplicársele un procedimiento diferente al pactado por los miembros del otrora GATT, hoy OMC, dentro de los cuales está nuestro país.

4. Conclusiones

- En materia tributaria el principio de legalidad implica no solo que cualquier gravamen deba estar contenido en una ley en su sentido formal y material, debiendo ser proporcional además de equitativa, sino que para evitar que se lleguen a presentar abusos de la autoridad administrativa, sus elementos esenciales, como sujeto, objeto, base gravable, tasa o tarifa, entre otros, están claramente determinados en la propia ley, propiciado que el contribuyente sepa a qué atenerse en su relación tributaria.
- Como bien lo determina Arrijo Vizcaíno, "...el principio de legalidad permite al contribuyente conocer con la debida anticipación cuál es la naturaleza y cuáles son los alcances de sus obligaciones frente al fisco, así como la esfera de derechos ejercitables en contra del Estado cuando éste, en su función recaudatoria, pretenda traspasar o exceder los límites del marco jurídico a los que debe constreñirse su actuación."¹¹⁶
- La causación del impuesto general de importación, se verifica por la introducción de mercancías al territorio nacional, siendo su base imponible, el valor en aduanas de las mismas, siendo la figura de valoración aduanera el procedimiento aplicado para determinar esa base gravable.
- Nuestra legislación doméstica recoge prácticamente la totalidad de las reglas de valoración aduanera del otrora Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, comúnmente conocido como Código de Valoración del GATT, hoy Organización Mundial de Comercio.

¹¹⁶ Ver Pág. 20 supra

- Como regla general el valor de transacción –precio pagado o por pagar de las mercancías, en una operación de compraventa con destino a territorio nacional, determinado libremente por las partes- equivale a su valor en aduanas.
- Cuando no pueda tomarse al valor de transacción como base gravable del impuesto general de importación, se debe acudir a métodos alternativos de valuación que están referidos a los costes que tengan mercancías idénticas, similares, la reconstrucción de su valor, o bien, su precio de reventa.
- De no ser posible determinar la base imponible con arreglo en los métodos anteriores, aplicados de manera sucesiva y por exclusión, deberá reiniciarse la consideración de los mismos de manera más flexible, pero amparados con información objetiva y existente en territorio nacional.
- Para la determinación de la base imponible del impuesto a las importaciones, frecuentemente nos encontramos con conceptos como “vinculación”, “momento aproximado”, “comercialmente intercambiable” tratándose de mercancías similares o “cantidad global por concepto de beneficios y gastos generales” dentro del método de valor reconstruido, que distan mucho de poder ser interpretados de manera estricta.
- Así, tenemos que en la determinación de uno de los elementos esenciales del tributo objeto de análisis, no se colman a cabalidad los presupuestos básicos del principio de legalidad tributaria que se había expuesto, debido fundamentalmente a que para cumplir con lo establecido en el Código de Valoración Aduanera con su ingreso al GATT, el legislador mexicano incorporó a la Ley Aduanera este sistema de valoración de las mercancías para efectos aduanales, sin reparar que su origen contenido e

interpretación era diverso a los imperantes en nuestra cultura tributaria, ocasionando problemas de inseguridad jurídica

- Divergencias en la aplicación de los métodos de valoración aduanera no son exclusivas de nuestro país, puesto que en muchos otros ocurre lo mismo, ya que la práctica de su aplicación no se hace de una forma demasiado ortodoxa, inclusive en algunos países de la comunidad europea.
- La gran mayoría de los supuestos de rechazo de valor declarado en aduana por los importadores, no están contemplados en el Código de Valoración Aduanera del GATT, por lo que extralimitan un Tratado Internacional que forma parte de nuestra legislación.
- En la medida que las causales de rechazo del valor en aduana declarado por los importadores se ajusten a los lineamientos del Código de Valoración Aduanera, en esa medida se incrementará la seguridad jurídica en el comercio exterior
- Al proceder los criterios de valoración aduanera del GATT, hoy OMC respecto de los cuales nuestro país ha signado diversos tratados internacionales, no es muy viable la simple modificación de su texto. Sin embargo, sí puede llenar vacíos en la vía reglamentaria y modificar la Ley Aduanera para incorporar el texto de la la Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado.

Bibliografía

- Libros

Arriola Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, 2ª Edición, México, 1985.

Ayala Espino, José, Instituciones y Economía. Una Introducción al Neoinstitucionalismo Económico, México, Fondo de Cultura Económica, 1999.

Bobbio, Norberto, El Positivismo Jurídico, Editorial Debate, Madrid, 1993.

Burgoa, Ignacio, Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa, México, 1954.

Carvajal Contreras, Máximo, Derecho Aduanero, Editorial Porrúa, 9ª Edición, México, 2000.

Díaz, Elías, Sociología y Filosofía del Derecho, Editorial Taurus, Madrid, 1971.

_____ Estado de Derecho y Sociedad Democrática, Editorial Taurus, Madrid, 1971.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, 3ª Edición, México, 1987.

Flores Zavala, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, 34ª Edición, México, 2004.

García Manrique, Ricardo, Radbruch y el Valor de la Seguridad Jurídica, Anuario de Filosofía del Derecho, Universidad de la Rioja, España.

Granados Valerio, Claudia Minerva, Análisis Jurídico de la Base Gravable en Derecho Aduanero, Editorial Porrúa, 1ª Edición, México, 2005.

Hallivis Pelayo, Manuel, Teoría General de la Interpretación, Editorial Porrúa, 1ª Edición, México, 2007.

Hobbes, Thomas, El Ciudadano, Editorial Debate, 2ª Edición, Madrid, 1993.

_____, Leviatán, Editorial Fondo de Cultura Económica, 3ª Edición, México, 2008.

Kelsen, Hans, Teoría Pura del Derecho, Editorial Porrúa, 15ª Edición, México, 2007.

Locke John, Segundo tratado sobre el Gobierno Civil, Editorial Alianza, Madrid, 1990.

Maquiavelo, Nicolás, El Príncipe, Editorial Sopena, 4ª Edición, Buenos Aires, 1955.

Margain Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, 12ª Edición, México, 1996.

Montiel Iduarte, Isidro, Estudio sobre Garantías Individuales, Editorial Porrúa, México, 1979.

Pacheco, Máximo, Introducción al Estudio de las Ciencias Jurídicas, Editorial Universitaria, Santiago, 1958.

Pelechá Zozaya, Francisco, Fiscalidad sobre el Comercio Exterior: El Derecho Aduanero Tributario, Marcial Pons, 1ª Edición, Madrid, 2009.

Pérez de Ayala, José Luis y González García, Eusebio, Derecho Tributario, 1ª Edición, Editorial Plaza Universitaria, Tomo I, Salamanca, 1994.

Recasens Siches, Luis, Tratado General de Filosofía del Derecho, Edit. Amorrortu, Madrid, 1965.

Rhode Ponce, Andrés, Derecho Aduanero Mexicano, Regímenes, Contribuciones y Procedimientos Aduaneros, Tomo 2, Editorial ISEF, 1ª Edición, México, 2000.

Rubio Llorente, Francisco, Derechos Fundamentales y Principios Constitucionales (Doctrina Jurisprudencial), Editorial Taurus, Madrid, 1996.

Sánchez Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, 2ª Edición, México, 2001.

Tierno Galván, Enrique, La Realidad como Resultado, en Boletín Informativo del Seminario de Derecho Político de la Universidad de Salamanca, 1957.

Trejo Vargas, Pedro, El Sistema Aduanero Mexicano, Talleres de Impresión de Estampillas y Valores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1ª Edición, México, 2003.

Williams Benavente, Jaime, La Seguridad como valor del Derecho, Colección Seminarios N° 6, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, 1983.

Witker Velázquez, Jorge, Derecho Tributario Aduanero, Serie I: Estudios de Derecho Económico, Núm. 27, UNAM, IIJ, 2ª Edición, México, 1999.

_____, La Nueva Valoración Aduanera y el TLC, Jorge Witker, 1ª Ed., México.

- Legislación

Código Fiscal de la Federación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley Aduanera

Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación

Reglamento de la Ley Aduanera

- Páginas Electrónicas

<http://dle.rae.es/?id=XTrIaQd>

<http://www.sat.gob.mx/aduanas/>

<http://www.wto.org/indexsp.htm>